ПОДАТКОВА ТА МИТНА СПРАВА В УКРАЇНІ

100

Т. В. Микитенко

ОРГАНІЗАЦІЯ ПОСТМИТНОГО КОНТРОЛЮ ТА АУДИТУ



ОРГАНІЗАЦІЯ ПОСТМИТНОГО КОНТРОЛЮ ТА АУДИТУ

СЕРІЯ «ПОДАТКОВА ТА МИТНА СПРАВА В УКРАЇНІ»

Серію «Митна справа в Україні» засновано в 2001 р.
Її продовженням є серія «Податкова та митна справа в Україні», яку започатковано в 2015 р.

Редакційна колегія:
Пашко П. В., д.е.н. (голова)
Бережнюк І. Г., д.е.н.
Деркач Л. В., к.ю.н.
Крисоватий А. І., д.е.н.
Мазаракі А. А., д.е.н.
Ченцов В. В., д.н.держ.упр., д.іст.н.

У СЕРІЇ «МИТНА СПРАВА В УКРАЇНІ» ВИЙШЛИ ДРУКОМ:

2002

«Основи митної справи»

«Митний контроль та митне оформлення»

2003

«Таможенное оформление морских грузов»

«Основы таможенного дела в Украине»

«Митний контроль на автомобільному транспорті»

2004

«Митний контроль на залізничному транспорті»

«Митне оформлення автотранспортних засобів»

«Основи митної справи в Україні»

«Митний кодекс України та нормативно-правові акти, що регулюють його застосування»

«Митний контроль на повітряному транспорті»

«Митне регулювання зовнішньоекономічної діяльності в Україні»

«Коментар до Митного кодексу України»

2005

«Порядок заповнення вантажної митної декларації»

2006

«Основи мистецтвознавчої експертизи та вартісної оцінки культурних цінностей»

«Історія митної справи в Україні»

«Митне регулювання зовнішньоекономічної діяльності в Україні»

2008

«Основи митної справи в Україні»

2009

«Таможенный контроль: на пути к международным стандартам»

«Таможенный контроль в морских пунктах пропуска»

«Митне оформлення енергоносіїв»

«Митна безпека»

«Міжнародні перевезення товарів автомобільним транспортом: теорія і практика»

«Підготовка та підвищення кваліфікації митних брокерів і декларантів: збірник нормативних документів і відомчих роз'яснень»

2010

«Святий Матфей. Митар. Апостол. Євангеліст»

«Історія митної діяльності: Україна в європейському контексті»

2011

«Митні інформаційні технології»

«Особливості митної класифікації товарів»

«Інфраструктура відкритих ключів: технології, архітектура, побудова та впровадження»

«Розподілені бази даних»

2012

«Інформаційно-аналітичне забезпечення діяльності митних органів»

«Митний кодекс України» / Коментар до ст. 6»

«Митна політика та митна безпека: концептуальне визначення та шляхи забезпечення»

«Архітектура комп'ютера»

«Комп'ютерна схемотехніка»

2013

«Актуальні питання теорії та практики митної справи»

«Історія митної діяльності»

«Механізми державного управління митною справою»

«Формування системи митного аудиту»

2014

«Митна енциклопедія, т. 1»

«Митна енциклопедія, т. 2»

«Митна енциклопедія, т. 3»

У СЕРІЇ «ПОДАТКОВА ТА МИТНА СПРАВА В УКРАЇНІ»
ВИЙШЛИ ДРУКОМ:

2015

«Митне регулювання України: національні та міжнародні аспекти»
«Українська митниця: вчора, сьогодні, завтра»
«Митна політика держави та її реалізація митними органами»
«Механізми державного управління митною справою»
«Історія митної діяльності»
«Митне право України»
«Реформування податкової системи України: сучасні виклики та орієнтири»
«Митна справа»
«Міжнародні економічні відносини: у 2-х частинах»
«Адміністративно-правове сприяння соціально-економічному розвитку в Україні: теоретико-методологічні засади»
«Бухгалтерський облік в умовах застосування інформаційних технологій: історія та практика»
«Розслідування злочинів, пов'язаних із неналежним виконанням професійних обов'язків медичними працівниками: сучасний стан, проблеми та напрями удосконалення»
«Формування управлінської компетентності майбутніх економістів у процесі професійної підготовки: теорія і практика»
«Let Develop English skills»
«Кримінальний процес України»
«Європейська інтеграція»
«Протидія розслідуванню кримінальних правопорушень у сфері оподаткування: теорія та практика»
«Інформатика та обчислювальна техніка: практикум»

2016

«Регулятивний потенціал фінансового ринку в умовах глобальних викликів»
«Правовий статус фіскальних органів України та держав-членів Європейського Союзу»
«Психологічні основи у професійній підготовці фахівців ПМ»
«Математика для економістів. Вища математика. Частина І. Лінійна алгебра. Аналітична геометрія»
«Сучасні інформаційні системи і технології: управління знаннями»
«Економічна кібернетика: введення в спеціальність»
«Інформаційні системи та технології у фінансових установах»
«Фінансове забезпечення інноваційного розвитку»
«Практикум з інформаційних систем в економіці»
«Практикум з WEB-програмування»
«Малий та середній бізнес у взаємовідносинах із податковими органами: соціологічна інтерпретація»
«Моделювання систем захисту інформації»
«Формування бюджетної стратегії України: теорія, методологія, практика»
«Актуальні питання розвитку банківської системи України»
«Система державного фінансового контролю: формування та розвиток в Україні»
«Соціалізація студентської молоді у процесі професійної підготовки»
«Розвиток бухгалтерського обліку в умовах інтеграційних процесів»
«Правове забезпечення фінансової безпеки України»
«Grammar for Students of Economics (для економістів)»
«English Grammar for law Students (для юристів)»
«Алгоритмізація та програмування»
«Основи психології та конфліктології для фахової підготовки економістів»
«Проблеми соціологічного, психологічного та педагогічного забезпечення податкових відносин в Україні»

2016

«Математика для економістів. Функція багатьох змінних. Ряди»
«Інформаційні системи і технології»
«Інформаційні системи і технології на підприємстві»
«Теорія ймовірностей та математична статистика: практикум»
«Економічні перспективи підприємництва України»
«Актуальні проблеми теорії держави і права»

2017

«Теорія держави і права»
«Історія митної діяльності»
«Механізм державного управління митною справою»
«Митна політика держави та її реалізація»
«Митне право України»
«Стан та перспективи розвитку бухгалтерського обліку та оподаткування в Україні»
«Державні цільові фонди»
«Аналітично-контрольні аспекти регулювання фінансово-господарської діяльності суб'єктів економіки»
«Міжнародне фінансове право»
«Концептуалізація інституту уповноважених економічних операторів: проблеми забезпечення безпеки та спрощення міжнародної торгівлі»
«Тактика розслідування фінансових злочинів, вчинених із використанням зареєстрованих у зоні пільгового оподаткування компаній»
«Інститут митної вартості імпортних товарів в Україні: актуальні питання та вектори розвитку»
«Державна фіскальна служба України: управління кадровим потенціалом в умовах інституційних змін»
«Фінансовий ринок України: розбудова інфраструктурної компоненти»
«Податкова політика України: теоретико-правовий аспект»
«Митна статистика України»
«Запобігання митним правопорушенням: охорона і захист прав інтелектуальної власності на митному кордоні України»
«Інформаційні системи і технології в податковій справі»
«Митна справа України
«Україна – територія можливостей для розвитку підприємництва»
«Актуальні проблеми приватного права»
«Антикризове управління фінансовими корпораціями»
«Оподаткування електронної комерції в Україні»
«Протидія агресивному податковому плануванню: світовий досвід та виклики для України»

2018

«Податкова діяльність держави в умовах становлення інформаційної постіндустріальної економіки»
«Зовнішня торгівля України. Митна статистика (1991–2016 роки)»
«Митна логістика»
«Інноватика на фінансових ринках»
«Особливості документування махінацій у сфері державних фінансів, при вчиненні яких використовуються зареєстровані на територіях з пільговим оподаткуванням компанії»
«Міжнародне співробітництво держав у сфері захисту національних меншин»
«Адміністрування податків і платежів»
«Регулювання фінансових ринків в умовах глобалізації»

2018

«Управління митними ризиками: теорія та практика»
«Митна вартість транспортних засобів: теоретико-методологічні засади контролю в Україні та міжнародна практика»
«Фінансовий ринок»
«Підприємництво в умовах формування нової економічної і технологічної нормальності суспільства»
«Актуальні проблеми удосконалення системи протидії митним правопорушенням»
«Оподаткування зовнішньоекономічної діяльності»
«Фіскальна політика: теоретичні та практичні аспекти юридичної практики»

2019

«Електронний аудит – сучасна форма електронного контролю»
«Розвиток постмитного аудиту в Україні»
«Податок на доходи фізичних осіб та єдиний соціальний внесок: новації реформ та їх наслідки»
«Підприємницька діяльність»
«Основи оподаткування»
«Інформаційно-аналітичні технології в оподаткуванні»
«Основи зовнішньоекономічної діяльності»
«Актуальні питання запобігання і протидії незаконному обігу тютюнових виробів»
«Управління фінансовими активами»
«Дослідження підприємництва: ключові механізми організації, основні драйвери та перспективи»
«Підприємництво в епоху глобальних трансформацій: виклики та перспективи розвитку»
«Система управління ризиками у державній митній справі»
«Фіскальна політика України в умовах фінансової децентралізації: теорія, методологія, практика»
«Митна наука. Анотований покажчик результатів наукових досліджень (2009–2018 рр.): у 2 т.»
«Приватний і публічний інтерес у системі податкових правовідносин»
«Управління публічними фінансами та проблеми забезпечення національної економічної безпеки»

2020

«Митна статистика України»
«Управлінські інформаційні системи в обліку та оподаткуванні»
«Митне право»
«Модернізація податкової і митної політики в інституціональному забезпеченні розвитку економіки України»
«Імплементація європейських цінностей та технологій оподаткування в Україні»
«Фінансова політика: теоретичні та практичні аспекти юридичної науки»
«Державний фінансовий аудит: проблеми теорії і практики»
«Державний фінансовий контроль»
«Економічна теорія»
«Державні цільові фонди»
«Теоретичні та практичні аспекти визначення та підтвердження походження товарів»
«Організація постмитного контролю та аудиту»
«Фінансове посередництво»

УНІВЕРСИТЕТ ДЕРЖАВНОЇ ФІСКАЛЬНОЇ СЛУЖБИ УКРАЇНИ

СЕРІЯ «ПОДАТКОВА ТА МИТНА СПРАВА В УКРАЇНІ»
Заснована 2015 року і є продовженням започаткованої 2001 року
серії «Митна справа в Україні»

Т. В. Микитенко

ОРГАНІЗАЦІЯ ПОСТМИТНОГО КОНТРОЛЮ ТА АУДИТУ

Навчальний посібник

Ірпінь
2020

УДК 339.543-047.64(075.8)
ББК 67.301.143.1я73
М59

Рекомендовано до друку Вченою радою
Університету державної фіскальної служби України
(протокол № 6 від 28 травня 2020 року)

Рецензенти:

Гребельник О. П., д.е.н., професор кафедри митної справи Університету державної фіскальної служби України;

Дейнеко Л. В., д.е.н., професор, завідувач відділу ДУ «Інституту економіки та прогнозування НАНУ».

Микитенко Т. В.

М59 Організація постмитного контролю та аудиту : навчальний посібник / Т. В. Микитенко. – Ірпінь : УДФСУ, 2020. – 342 с. – (Серія «Податкова та митна справа в Україні»; т. 150).
ISBN 978-966-337-589-2

У навчальному посібнику викладено теоретико-організаційні та практичні аспекти постмитного контролю та аудиту в Україні: предмет, метод, методичні прийоми, контрольний процес та його стадії, інформаційне забезпечення, міжнародні стандарти, особливості методики проведення контрольних заходів за видами порушень митного законодавства. Навчальний матеріал супроводжується запитаннями для самоперевірки, тестовим контролем та ситуаційними завданнями.

Призначено для студентів закладів вищої освіти економічного профілю, а також тих, хто цікавиться питаннями проведення митного контролю після випуску товарів у вільний обіг.

УДК 339.543-047.64(075.8)
ББК 67.301.143.1я73

ISBN 978-966-337-589-2

© Микитенко Т. В., 2020
© Університет ДФС України, 2020

ЗМІСТ

ВСТУП 5

РОЗДІЛ 1. СУТНІСТЬ І ФУНКЦІЇ ПОСТМИТНОГО КОНТРОЛЮ І АУДИТУ В УКРАЇНІ 7

1.1. Становлення постмитного контролю і аудиту в Україні 7

1.2. Постмитний контроль і аудит у системі державного фінансового контролю 18

1.3. Зміст постмитного контролю і аудиту, цілі та завдання 27

1.4. Функції та принципи постмитного контролю і аудиту 33

1.5. Предмет та об’єкти постмитного контролю і аудиту 40

1.6. Метод постмитного контролю і аудиту 43

Завдання для закріплення матеріалу 59

РОЗДІЛ 2. НОРМАТИВНЕ РЕГУЛЮВАННЯ ПОСТМИТНОГО КОНТРОЛЮ І АУДИТУ 65

2.1. Міжнародні стандарти постмитного контролю і аудиту 65

2.2. Законодавчо-нормативне регулювання постмитного контролю і аудиту в Україні 78

2.3. Нормативне регулювання прав, обов’язків сторін під час проведення документальних перевірок 87

Завдання для закріплення матеріалу 96

РОЗДІЛ 3. ПРОЦЕС ПОСТМИТНОГО КОНТРОЛЮ ТА АУДИТУ 101

3.1. Зміст контрольно-аудиторського процесу 101

3.2. Аналіз та управління ризиками в постмитному контролі і аудиті 109

3.3. Доперевірочний аналіз зовнішньоекономічної діяльності ймовірного суб’єкта перевірки 123

3.4. Переддослідна стадія контрольно-аудиторського процесу 131

3.5. Дослідна і завершальна стадії контрольно-аудиторського процесу 136

Завдання для закріплення матеріалу 140

РОЗДІЛ 4. ІНФОРМАЦІЙНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ПОСТМИТНОГО КОНТРОЛЮ ТА АУДИТУ 148
4.1. Зміст і завдання інформаційного забезпечення постмитного контролю та аудиту 148
4.2. Кодування економічної інформації 158
4.3. Класифікація інформаційного забезпечення постмитного контролю та аудиту 164
4.4. Бухгалтерський облік суб'єкта ЗЕД як складова інформаційного забезпечення постмитного контролю та аудиту 173
4.5. Електронний документ і електронний документообіг у постмитному контролі та аудиті 184
Завдання для закріплення матеріалу 195

РОЗДІЛ 5. ПОСТМИТНИЙ АУДИТ ЗОВНІШНЬОЕКОНОМІЧНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ СУБ'ЄКТА ГОСПОДАРЮВАННЯ 200
5.1. Перевірка правильності Української класифікації товарів зовнішньоекономічної діяльності 200
5.2. Контроль митної вартості після випуску товарів у вільний обіг 216
5.3. Перевірка правильності визначення країни походження товарів 239
5.4. Перевірка обґрунтованості та законності надання (отримання) пільг і звільнення від оподаткування 248
Завдання для закріплення матеріалу 254

РОЗДІЛ 6. УЗАГАЛЬНЕННЯ І РЕАЛІЗАЦІЯ РЕЗУЛЬТАТІВ ПОСТМИТНОГО КОНТРОЛЮ ТА АУДИТУ 265
6.1. Методичні прийоми узагальнення результатів постмитного контролю та аудиту 265
6.2. Акт документальної перевірки, його структура і методика складання 269
6.3. Реалізація результатів постмитного контролю та аудиту 278
Завдання для закріплення матеріалу 284

СПИСОК РЕКОМЕНДОВАНИХ ДЖЕРЕЛ 291

ДОДАТКИ 305

ВСТУП

Тенденції лібералізації міжнародної торговельно-економічної діяльності призводять до зменшення, гармонізації та уніфікації торгово-тарифних і митних обмежень. У цьому випадку митно-тарифна система з її адміністративними й економічними важелями впливу перебуває у центрі міжнародних торговельних процесів. Унаслідок провадження ліберальної торговельної політики, вдосконалення та уніфікації процесів митно-тарифного регулювання докорінно змінюються старі й визначаються нові пріоритети митної діяльності. Одним із них на сучасному етапі розвитку є постмитний аудит.

Постмитний аудит як порівняно нова для національної та досить притаманна для митних систем розвинених країн форма митного контролю характеризується низкою позитивних моментів, що спрямовані на пришвидшення безперешкодного руху товарів туди, де їх чекають кінцевий споживач та виробництво. Як наслідок, крім часу простою з метою догляду та виконання інспектором підрозділу митного оформлення ряду митних формальностей, зменшуються накладні та інші приховані витрати, які сплачує кінцевий споживач. Зведення ж процесу митного оформлення до об’єктивно необхідного в рамках сучасної світогосподарської динаміки мінімуму позитивно впливає на імідж держави на світових теренах, зменшує або ж узагалі повністю ліквідує основи нездорового бюрократизму, підстави для зловживань та корупційних дій. Актуальність указаного питання для України обумовлена ще й тим, що налагодження сучасної системи постмитного аудиту є однією з умов, що визначаються Угодою про асоціацію України та ЄС (ст. 76 п. 1 е). А тому переорієнтація формату від тотального митного контролю до постмитного та аудиту є однозначною.

Основна мета навчальної дисципліни «Організація постмитного контролю та аудиту» полягає в оволодінні знаннями організації та методики проведення постмитного контролю та аудиту, вивченні основних законів і закономірностей з огляду на розвиток сучасної науки та практики.

У навчальному посібнику знайшли відображення теоретичні аспекти постмитного контролю та аудиту, їх історичні етапи становлення, методичні та організаційні основи застосування економічних інструментів, оцінка ризиків тощо. Як економічні інструменти постмитного аудиту розглядаються методики документальних перевірок достовірності декларування митної вартості, нарахування та сплати митних платежів, нарахування ПДВ, правильності застосування Української класифікації товарів зовнішньоекономічної діяльності, обґрунтованості та законності надання (отримання) пільг і звільнення від оподаткування.

Посібник призначено для студентів економічних спеціальностей, науковців і практичних працівників, а також усіх, хто цікавиться питаннями контролю зовнішньоекономічної діяльності підприємств.

РОЗДІЛ 1
СУТНІСТЬ І ФУНКЦІЇ ПОСТМИТНОГО КОНТРОЛЮ І АУДИТУ В УКРАЇНІ

1.1. Становлення постмитного контролю і аудиту в Україні.

1.2. Постмитний контроль і аудит у системі державного фінансового контролю.

1.3. Зміст постмитного аудиту, його цілі та завдання.

1.4. Функції та принципи постмитного контролю і аудиту.

1.5. Предмет та об'єкти постмитного контролю і аудиту.

1.6. Метод постмитного контролю і аудиту.

Ключові терміни та поняття: *постмитний контроль та аудит, функції постмитного контролю і аудиту, принципи постмитного контролю і аудиту, предмет, об'єкти постмитного контролю і аудиту, попередній документальний контроль, поточний митний контроль, постмитний аудит, метод, загальнонаукові методичні прийоми, власні методичні прийоми.*

1.1. Становлення постмитного контролю і аудиту в Україні

Ефективним інструментом державного регулювання у сфері зовнішньої торгівлі в розрізі фіскальної функції та економічної безпеки держави є митний контроль після випуску товарів у вільний обіг (постмитний аудит), який передбачає перевірку вже здійснених суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності операцій шляхом визначення їх законності, економічної доцільності та повноти виконання всіх зобов'язань.

Впровадження та функціонування митного контролю в сучасних економіко-політичних умовах здійснюється Міжнародною конвенцією про спрощення та гармонізацію митних процедур (Кіотська конвенція) та Рамковими стандартами безпеки та спрощення міжнародної торгівлі Всесвітньої митної організації (Рамкові стандарти). Саме ці міжнародні документи

визначають необхідність спрощення митного оформлення товарів та прискорення митних процедур на кордоні шляхом подальшої поглибленої перевірки суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності після митного оформлення товарів і транспортних засобів.

В Україні адаптація світового досвіду зі здійснення митного постконтролю розпочалася у 2005 році після ратифікації Рамкових стандартів безпеки та спрощення міжнародної торгівлі Всесвітньої митної організації. Незважаючи на те, що досвід проведення постмитних перевірок у державі започаткований нещодавно, є відчутні результати від його впровадження. Визначальною подією у процесі трансформації митного законодавства, зокрема імплементації митного постконтролю в Україні, стало прийняття 13 березня 2012 року Митного кодексу, яким регламентовано порядок проведення документальних перевірок дотримання вимог законодавства України з питань державної митної справи від процесу планування до оформлення результатів контрольних заходів.

Першою передумовою, що зумовила формування повноважень митних органів, обов'язкових при проведенні постмитного контролю, стало набрання чинності Указу Президента України від 23.07.98 № 817/98 «Про деякі заходи щодо дерегулювання підприємницької діяльності». Зокрема, пунктом 5 цього Указу митні органи віднесені до контролюючих органів, що мають право проводити планові та позапланові виїзні перевірки фінансово-господарської діяльності суб'єктів підприємницької діяльності стосовно сплати ввізного мита, акцизного збору та податку на додану вартість, які справляються у разі ввезення (пересилання) товарів на митну територію України в момент перетинання митного кордону.

Закон України «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовим фондами» від 21.12.2000 № 2181-III закріпив право митних органів здійснювати виїзні перевірки суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності спільно з податковими службами в частині контролю за сплатою податку на додану вартість та акцизу.

У ст. 41 Митного кодексу України від 11.07.2002 № 92-IV перевірки системи фінансової звітності та обліку товарів, що переміщуються через митний кордон України, а також своєчасності, достовірності, повноти нарахування та сплати податків і зборів, які, відповідно до законів, справляються при переміщенні товарів через митний кордон України, вперше визнані однією з форм митного контролю. Статті 60 та 69 Митного кодексу України визначили можливість проведення митного контролю після оформлення шляхом перевірки системи звітності та обліку на підприємствах.

Митний кодекс України 2002 року закріпив права митних органів на проведення перевірок системи фінансової звітності та обліку товарів як однієї з форм митного контролю, однак нормативно не визначено механізм проведення митних постперевірок. Створення першого підрозділу, одним із завдань якого стало регулювання митних постперевірок, відбулося відповідно до наказу Державної митної служби України «Про ліквідацію Оперативної митниці та створення Центрального бюро аналізу ризиків та аудиту Держмитслужби» від 07.10.2003 Завдання, функції та права цього митного органу висвітлені у Положенні про Центральне бюро аналізу ризиків та аудиту, затвердженому наказом Державної митної служби від 02.12.2003 № 820.

Прийняття Кабінетом Міністрів України Постанови «Про затвердження Порядку проведення митними органами на підприємствах перевірок системи звітності та обліку товарів і транспортних засобів, що переміщуються через митний кордон України» від 23.12.2004 № 1730 стало наступним кроком на шляху формування системи митного постконтролю в Україні. Цей порядок визначив механізм проведення митними органами на підприємствах перевірок системи звітності та обліку товарів і транспортних засобів як у процесі їх митного оформлення, так і після його закінчення. Зокрема, визначено порядок проведення планових та позапланових перевірок, права та обов’язки посадових осіб митних органів і підприємства, де проводиться перевірка.

Центральне бюро аналізу ризиків та аудиту, відповідно до наказу Державної митної служби «Про затвердження Положення

про Департамент аналізу ризиків та аудиту» від 30.05.2005 № 442, реорганізовано у Департамент аналізу ризиків та аудиту. Положенням про Департамент аналізу ризиків та аудиту визначено, що регіональний митний орган організує аудиторські перевірки діяльності суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності та митних органів і координує проведення таких перевірок.

23 червня 2005 року в Україні ратифіковані Рамкові стандарти безпеки та спрощення міжнародної торгівлі Всесвітньої митної організації (Рамкові стандарти). Одним із заходів вдосконалення схеми організації митного контролю, відповідно до Рамкових стандартів, є спрощення митних процедур шляхом скорочення часу на митне оформлення товарів та проведення постмитного контролю і аудиту.

Таким чином, приєднання України до Рамкових стандартів відіграло ключову роль у процесі адаптації світового досвіду в галузі митної справи, а зокрема, митного постконтролю. Законодавчо порядок проведення планових виїзних перевірок визначено у Постанові Кабінету Міністрів України «Про затвердження Порядку координації проведення планових виїзних перевірок органами виконавчої влади, уповноваженими здійснювати контроль за нарахуванням і сплатою податків та зборів (обов'язкових платежів)» від 21.07.2005 № 619.

Наказ Державної митної служби «Про затвердження Порядку оформлення результатів проведення митними органами на підприємствах перевірок системи звітності та обліку товарів і транспортних засобів, що переміщуються через митний кордон України» від 30.03.2006 № 254, визначив порядок документування результатів митних постперевірок.

Підписання 12.11.2006 Закону України «Про приєднання України до Протоколу про внесення змін до Міжнародної конвенції про спрощення та гармонізацію митних процедур» стало першим кроком приєднання України до Кіотської конвенції. Важливим фактом є те, що в положеннях Кіотської конвенції вперше в системі митного контролю був виділений контроль на основі методів аудиту. Тому постмитний аудит зарубіжних країн почав розвиватися саме після підписання Кіотської конвенції

в 1973 р. Виходячи з того факту, що Україна у 2006 році долучилася лише до Протоколу про внесення змін до Міжнародної конвенції про спрощення та гармонізацію митних процедур, вітчизняне законодавство не було приведене у відповідність з положеннями самої Кіотської конвенції.

Підписання наказу Державної митної служби «Про затвердження Положення про Департамент аналізу ризиків та аудиту» від 02.08.2007 № 655 зумовило зміни у функціонуванні цього підрозділу. Але у 2008 році Департамент аналізу ризиків та аудиту реорганізовано у Департамент аналітичної роботи та інформаційної розвідки відповідно до наказу Державної митної служби «Про затвердження Положення про Департамент аналітичної роботи та інформаційної розвідки» від 17.05.2008 № 515.

Згодом наказом Державної митної служби від 03.10.2008 № 1133 змінено назву підрозділу на Департамент аналітичної роботи та інформаційного моніторингу.

Процес адміністративного реформування продовжився у 2009 році, коли наказом Державної митної служби «Про створення митного органу» від 18.03.2009 року створено Департамент аналітичної роботи, управління ризиками та аудиту. Положення про Департамент аналітичної роботи, управління ризиками та аудиту було затверджене наказом Державної митної служби від 07.04.2009 № 307. Згідно з даним Положенням одним із завдань Департаменту аналітичної роботи, управління ризиками та аудиту є забезпечення контролю за дотриманням митного законодавства України учасниками зовнішньоекономічних зв’язків шляхом організації та проведення на підприємствах перевірок системи фінансової звітності та обліку товарів і транспортних засобів, що переміщуються через митний кордон України, та здійснення камеральних перевірок цих суб’єктів господарювання.

Обов’язки зі здійснення та проведення митного постконтролю у регіональних митницях були покладені на відділ контрольно-перевірочної роботи згідно з наказом Державної митної служби «Про затвердження Примірної структури регіональної митниці, митниці та Вимог до штатної структури регіональної митниці, митниці» від 22.04.09 № 376.

Прийняття Податкового кодексу України зумовило зміни порядку проведення планових виїзних перевірок контролюючими органами. Тому 27 грудня 2010 року відбулося підписання Постанови Кабінету Міністрів України «Про затвердження Порядку координації проведення планових виїзних перевірок органами виконавчої влади, уповноваженими здійснювати контроль за нарахуванням і сплатою податків та зборів» № 1234.

2 червня 2010 року відбулося затвердження Програми економічних реформ на 2010–2014 рр., яку підготував Комітет з економічних реформ при Президентові України. У розділі «Реформування митних процедур» цього документа зазначається, що для спрощення, підвищення ефективності й прискорення процесу митного оформлення необхідно створити й застосувати якісну систему управління ризиками разом з ефективними процедурами перевірки після митного оформлення.

Таким чином, застосування постмитного контролю визначено одним з напрямів модернізації митних процедур на державному рівні. Законодавче регулювання виїзних перевірок суб'єктів господарювання, що здійснюються митними органами, відбувалося з 2004 року, а основні вимоги щодо проведення митними органами невиїзних документальних перевірок були визначені лише 02.02.2011 постановою Кабінету Міністрів України «Про затвердження Порядку проведення митними органами невиїзних документальних перевірок» № 71.

5 березня 2011 року набрав чинності Закон «Про внесення змін до Закону України «Про приєднання України до Протоколу про внесення змін до Міжнародної конвенції про спрощення та гармонізацію митних процедур», що свідчить про приєднання не лише до Протоколу про внесення змін до Конвенції, а й до самої Конвенції. Підписання Кіотської конвенції наблизило Україну до мети щодо сприяння розвитку офіційних відносин між митницею та бізнесом, подолання закритості митного регулювання та удосконалення митного законодавства і практики його застосування. Проте доцільно зазначити, що деякі положення Кіотської конвенції часто встановлюють неприйняті для держав на цьому етапі їх економічного та технічного розвитку стандарти у зв'язку з

недостатнім технічним, правовим та матеріальним забезпеченням для їх реалізації. В Україні також існують проблеми реалізації міжнародних стандартів Кіотської конвенції, що пов'язані з недосконалістю національного законодавства, недостатньою модернізацією інформаційно-технологічного забезпечення.

Відповідно до наказу Державної митної служби «Про оптимізацію структури та діяльності окремих митних органів» від 01.03.2011 № 147 Департамент аналітичної роботи, управління ризиками та аудиту був перейменований на Департамент боротьби з контрабандою, аналізу ризиків та протидії корупції. Основні положення діяльності цього спеціалізованого митного органу затверджені наказом Державної митної служби України «Про затвердження Положення про Департамент боротьби з контрабандою, аналізу ризиків та протидії корупції» від 07.04.2011 № 289.

З прийняттям Митного кодексу України 2012 року та з метою оптимізації структури митних органів, функції щодо здійснення митного постконтролю в регіональних митницях покладені на відділ митного аудиту, що було затверджене наказом Державної митної служби «Про затвердження Примірної структури регіональної митниці, митниці та Вимог до штатної структури регіональної митниці, митниці» від 05.12.2011 № 1025.

13 березня 2012 року підписано новий Митний кодекс України, який уніфікував десятки розрізнених законодавчих актів і адаптував більшість митних правил до європейських норм. Прийняття Митного кодексу стало визначальною віхою у процесі імплементації митного постконтролю в Україні. Митним кодексом України вперше визначено правові норми, які регламентують органами документальних виїзних перевірок, визначений механізм формування загального та квартального планів, а також наведені їх типові форми. Базуючись на основах міжнародного законодавства, Митним кодексом були здійснені такі зміни:

– надання декларанту права користуватися спеціальними спрощеннями при здійсненні митного оформлення шляхом отримання деякими з них статусу авторизованого економічного оператора;

– скорочення строків митного оформлення з однієї доби до чотирьох робочих годин;

– закріплення можливості електронного декларування;

– регулювання питань, пов'язаних з проведенням митного постконтролю.

Організаційні зміни зумовили створення Департаменту митного аудиту, аналізу та управління ризиками. Департамент боротьби з контрабандою, аналізу ризиків та протидії корупції, який функціонував з березня 2011 року, перейменовано на Департамент боротьби з контрабандою та митними правопорушеннями згідно з наказом Державної митної служби «Про створення спеціалізованого митного органу» від 2 жовтня 2012 року № 510.

Спеціалізованим митним органом, який керував та координував діяльність інших митних органів з питань проведення документальних перевірок, аналітичної роботи у напрямі виявлення порушень законодавства України з питань державної митної справи та управління ризиками став Департамент митного аудиту, аналізу та управління ризиками. Наказом Державної митної служби України від 10 жовтня 2012 року № 528 затверджене Положення про Департамент митного аудиту, аналізу та управління ризиками (з 2016 року Департамент аудиту). Основні завдання цього структурного підрозділу – планування та координація контрольно-перевірочних заходів, а також надання допомоги структурним підрозділам митного аудиту при проведенні документальних перевірок. Така структура відображала певну невідповідність між окремими елементами, що зумовило неможливість ефективного функціонування постмитного контролю і аудиту на місцях. Ця структура не є функціональною і ефективною, оскільки підрозділи митного аудиту мають належати до структури митниць, повноваження яких спрямовані на проведення контролю за товарами, що переміщуються. Це означає, що до процесу контролю мають бути залучені спеціалісти з відповідними навичками і знаннями у галузі державної митної справи.

У 2014 р. на базі Міністерства доходів і зборів України утворено ДФС України, яка є центральним органом виконавчої влади та реалізує державну податкову політику, державну

політику у сфері державної митної справи, державну політику у сфері боротьби з правопорушеннями під час застосування податкового і митного законодавства. У процесі трансформації міністерства у нове відомство структура Департаменту податкового і митного аудиту не зазнала змін, що відповідно відобразилося і на територіальних органах.

У 2015 році оновлену структуру ДФС (у якій скорочено кількість самостійних структурних підрозділів з 28 до 23) затверджено головою ДФС, погоджено міністром фінансів України від 07.12.2015 та введено в дію наказом ДФС від 30.12.2015 № 1022 «Про скорочення чисельності та введення в дію Структури апарату Державної фіскальної служби України», відповідно до якого затверджено організаційну структуру апарату ДФС з урахуванням скорочення на 30 відсотків.

Аналіз становлення та розвитку митного постконтролю в Україні дає змогу зробити періодизацію цього процесу, виділивши такі етапи:

1991–1998 роки – відсутність будь-якої контрольної функції митних органів за зовнішньоекономічними операціями після митного оформлення товарів і транспортних засобів;

1998–2003 роки – прийняття МКУ 2002 року, яким на законодавчому рівні виокремлено митний аудит як окрему форму митного контролю, а також створення Центрального бюро аналізу ризиків та аудиту як окремого спеціалізованого митного управління;

2004–2011 роки – етап становлення, протягом якого сформовано базові умови для функціонування та розвитку системи митного аудиту, організовано кадрове, інформаційне, частково методичне та інше забезпечення митного аудиту;

2012 рік – прийняття нового МКУ № 4495-VI, у який включено окремі норми документів, що регламентували порядок організації та здійснення митного аудиту, але які з набранням чинності кодексу втратили чинність;

2012–2013 роки – створення Міністерства доходів і зборів України шляхом реорганізації Державної податкової та Державної митної служб України;

2014 до 2018 – створення Державної фіскальної служби України, в результаті чого відбулась ліквідація у структурі територіального митного органу підрозділів митного аудиту та одночасне створення таких підрозділів у структурі головних управлінь ДФС, що призвело до повного руйнування існуючої системи постмитного контролю;

2019 р. до сьогодні – реорганізація та створення Державної митної служби України, створення Управління митного аудиту як окремого спеціалізованого митного управління. Прийняття змін до МКУ, в який включено статтю 337^1 «Постмитний контроль», що регламентували порядок організації та здійснення невиїзних документальних перевірок митницями після випуску товарів у вільний обіг.

На першому етапі сформоване законодавче підґрунтя проведення митними органами перевірок суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності після проходження ними митного оформлення. Зокрема, сформовані права митних органів на проведення виїзних перевірок, визначений механізм проведення контрольних процедур. Хоча за зовнішніми проявами «перевірка системи звітності та обліку товарів і транспортних засобів, що переміщуються через митний кордон України», відповідала митному постконтролю, сутність поняття не була реалізована, з огляду на відсутність базового методичного забезпечення та низького ступеня використання системи аналізу ризиків.

18 грудня 2018 року Кабінет Міністрів постановив утворити Державну податкову (далі – ДПС) та Державну митну (далі – ДМС) служби, реорганізувавши Державну фіскальну службу шляхом поділу. 6 березня 2019 затверджено положення про ДМС, яке започаткувало реформування органів, що реалізує митну політику. Уряд затвердив регіональну структуру митних органів: кількість митниць зменшилась до 16 з 26, окремо функціонують Спеціалізована лабораторія з питань експертизи та досліджень ДМС і Департамент спеціалізованої підготовки та кінологічного забезпечення ДМС як окремі юридичні особи. У структурі Головного апарату ДМС створено Управління митного аудиту.

У 2019 році внесено зміни до статті 336 Митного кодексу щодо переліку форм митного контролю та доповнено статтею 371.1 «Постмитний контроль».

Державна митна служба відповідно до покладених на неї завдань у частині реалізації процедур постмитного контролю і аудиту:

– забезпечує та здійснює контроль за дотриманням вимог законодавства з питань державної митної справи та в межах повноважень, визначених законом, законодавства з інших питань, контроль за дотриманням якого покладено на Держмитслужбу, під час переміщення товарів через митний кордон України та після завершення операцій з митного контролю та митного оформлення;

– організовує та здійснює ведення обліку і адміністрування митних та інших платежів, контроль за справлянням яких законом покладено на Державну митну службу, забезпечує контроль за своєчасністю, достовірністю, повнотою їх нарахування та сплати у повному обсязі платниками податків до відповідного бюджету під час переміщення товарів через митний кордон України та після завершення операцій з митного контролю та митного оформлення;

– забезпечує та здійснює контроль за правильністю визначення митної вартості товарів відповідно до законодавства з питань державної митної справи, а також за правильністю класифікації та визначення країни походження товарів, що переміщуються через митний кордон України, зокрема після завершення операцій з митного контролю та митного оформлення; взаємодіє з митними адміністраціями та іншими уповноваженими органами іноземних держав з питань проведення перевірки автентичності документів, які надавалися для підтвердження заявленої митної вартості, класифікації та країни походження товарів;

– забезпечує та здійснює контроль за застосуванням відповідно до закону заходів тарифного та нетарифного регулювання зовнішньоекономічної діяльності під час пропуску товарів через митний кордон України, випуску їх у відповідний митний режим, а також після такого випуску.

Отже, виникнення і розвиток постмитного контролю і аудиту є необхідною вимогою сучасності. Здійснення перевірок суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності після проходження ними митного оформлення являє собою сучасний загальновизнаний шлях до спрощення митних процедур.

1.2. Постмитний контроль і аудит у системі державного фінансового контролю

Контроль як функція управління підпорядкований вирішенню завдань системи управління, тому його призначення відповідає цілям управління, які визначаються економічними і політичними закономірностями розвитку певної формації. За допомогою контролю держава захищає інтереси споживачів, перевіряє якість нехарчової продукції під час її ввезення на митну територію України, забезпечує доступність і достовірність інформації про кількість, якість і асортимент продукції, яка обертається на ринку.

Контроль – це система спостереження і перевірки відповідності процесу функціонування об'єкта управління прийнятим управлінським рішенням, встановлення результатів управлінського впливу на керований об'єкт, виявленням відхилень, допущених у ході виконання цих рішень.

За допомогою контролю встановлюють причини і відповідальних у відхиленнях з метою усунення негативних явищ і їх недопущення у майбутньому. Контроль як функція управління є засобом зворотного зв'язку між об'єктом і системою управління, інформує про дійсний стан керованого об'єкта, фактичне виконання управлінського рішення.

Контроль за виконанням основних завдань та реалізацією своїх функцій здійснює держава опосередковано через уповноважені на те органи в конкретних галузях суспільного життя. Тому державний контроль прийнято вважати однією із основних функцій державних органів, яка дає змогу отримувати достовірну й об'єктивну інформацію про фактичний стан справ на підконтрольному об'єкті, про стан виконання законів держаної дисципліни,

про хід виконання відповідних рішень і рекомендацій; вживати оперативних заходів щодо запобігання, виявлення та припинення дій, що суперечать встановленим державою нормам. Державний фінансовий контроль включає такі види контролю: податковий, бюджетний, банківський, валютний та митний.

В Україні функціонує значна кількість державних органів різного рівня, які здійснюють контроль за зовнішньоекономічною діяльністю: Рахункова палата України; Державна казначейська служба України; Державна аудиторська служба України; Державна податкова служба України; Державна казначейська служба України; Міністерство фінансів України; Міністерство розвитку економіки, торгівлі та сільського господарства України; Державна регуляторна служба України; Державна служба експортного контролю України; Національна комісія із цінних паперів та фондового ринку; Національний банк України; Державна служба фінансового моніторингу України та інші.

До компетенції *Рахункової палати України* належать:

– здійснення контролю за утворенням і погашенням внутрішнього і зовнішнього боргу України, визначення ефективності та доцільності видатків державних коштів, валютних та кредитно-фінансових ресурсів;

– контроль за фінансуванням загальнодержавних програм економічного, науково-технічного, соціального і національно-культурного розвитку, охорони довкілля;

– контроль за додержанням законності щодо надання Україною позик, економічної та іншої допомоги іноземним державам, міжнародним організаціям, а також щодо укладання угод про державні позики і кредити, здійснення контролю за використанням кредитів, одержаних Україною від іноземних держав, банків та міжнародних фінансових організацій, і позик, які не передбачені Державним бюджетом України;

– контроль за законністю та своєчасністю руху коштів Державного бюджету України, а також позабюджетних фондів в установах Національного банку України та уповноважених банків;

– здійснення контролю за грошовою емісією, використанням золотого запасу, дорогоцінних металів, каміння, наданням кредитів

та здійсненням операцій із розміщення золотого і валютного резервів;

– аналіз встановлених відхилень від показників Державного бюджету України та підготовка пропозицій про їх ліквідацію, а також удосконалення бюджетного процесу в цілому;

– регулярне інформування Верховної Ради України, її підрозділів про хід виконання Державного бюджету України та стан погашення внутрішнього і зовнішнього боргу України, про результати здійснення інших контрольних функцій.

Державна казначейська служба України та її підрозділи в регіонах контролюють витрачання коштів державного бюджету територіальними митницями й організаціями відповідно до їх кошторисів оперативно у момент їх витрачання.

Державна аудиторська служба України та її органи на місцях контролюють додержання фінансової дисципліни організаціями і установами за територіальним поділом витрачання коштів із державного бюджету на соціальні потреби, утримання органів державного управління.

Міністерство фінансів України формує сучасну справедливу податкову та митну системи, що забезпечує досягнення стратегічних цілей сталого економічного розвитку, а також фінансову політику щодо забезпечення ефективної взаємодії з фінансових питань з міжнародними фінансовими організаціями, іноземними державами та банками, забезпечує формування державної політики щодо розвитку ринку фінансових послуг, банків державного сектору.

Міністерство розвитку економіки, торгівлі та сільського господарства України формує та реалізує державну політику економічного, соціального розвитку і торгівлі, державну промислову політику, державну військово-промислову політику, державну інвестиційну політику, державну зовнішньоекономічну політику, державну політику у сфері технічного регулювання, стандартизації, метрології та метрологічної діяльності, розвитку підприємництва, державно-приватного партнерства, інтелектуальної власності, інноваційної діяльності в реальному секторі економіки, туризму та курортів, державну аграрну політику,

державну політику у сфері сільського господарства та з питань продовольчої безпеки держави, охорони прав на сорти рослин, тваринництва, насінництва тощо.

Державна служба експортного контролю України реалізує державну політику у сфері державного контролю за міжнародними передачами товарів військового призначення, подвійного використання та інших товарів, щодо яких, відповідно до Закону України «Про державний контроль за міжнародними передачами товарів військового призначення та подвійного використання», можуть застосовуватися процедури державного експортного контролю, забезпечує захист національних інтересів та зміцнення міжнародного авторитету України під час здійснення державного контролю за міжнародними передачами товарів шляхом забезпечення виконання міжнародних зобов'язань України, пов'язаних з нерозповсюдженням зброї масового знищення, засобів її доставки та обмеженням передач звичайних видів озброєння для недопущення їх застосування у терористичних та інших протиправних цілях.

Національна комісія з цінних паперів та фондового ринку формує та забезпечує реалізацію єдиної державної політики щодо розвитку і функціонування ринку цінних паперів в Україні, сприяє адаптації національного ринку цінних паперів до міжнародних стандартів, захищає права інвесторів шляхом здійснення заходів щодо запобігання і припинення порушень законодавства на ринку цінних паперів та законодавства про акціонерні товариства, застосовує санкції за порушення законодавства у межах своїх повноважень.

Національний банк України зберігає і використовує золотовалютні резерви України та інші державні коштовності, які забезпечують платоспроможність України; представляє інтереси України у відносинах з центральними банками інших держав, міжнародними банками та іншими фінансово-кредитними установами та укладає відповідні міжбанківські угоди; регулює курс національної валюти України до грошових одиниць інших держав; здійснює облік і розрахунки з наданих і одержаних державних кредитів і позик, провадить операції з централізованими

валютними ресурсами, які виділяються з Державного валютного фонду України у розпорядження Національного банку України; виступає гарантом кредитів, що надаються суб'єктам зовнішньоекономічної діяльності іноземними банками, фінансовими та іншими міжнародними організаціями під заставу Державного валютного фонду та іншого державного майна України.

Антимонопольний комітет України здійснює контроль за додержанням суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності законодавства про захист економічної конкуренції.

Міжвідомча комісія з міжнародної торгівлі здійснює оперативне державне регулювання зовнішньоекономічної діяльності в Україні відповідно до законодавства України; приймає рішення про порушення і проведення антидемпінгових, антисубсидиційних або спеціальних розслідувань та застосує відповідно антидемпінгові, компенсаційні або спеціальні заходи, приймає рішення про застосування заходів у відповідь на дискримінаційні та/або недружні дії інших держав, митних союзів або економічних угруповань у межах компетенції, визначеної законами України.

Державна служба фінансового моніторингу України здійснює фінансовий контроль за легалізацією (відмиванням) доходів, одержаних злочинним шляхом юридичними і фізичними особами. Система моніторингу складається з двох рівнів – первинного та державного. Первинний моніторинг здійснюють банки, страхові та інші фінансові установи. Державний фінансовий моніторинг проводять центральні органи виконавчої влади та Національний банк України, а також Міністерство фінансів України в особі Державного департаменту фінансового моніторингу, які виконують функції регулювання та нагляду за діяльністю юридичних осіб, що здійснюють фінансові операції.

Державна податкова служба України реалізує державну податкову політику, державну політику у сфері боротьби з правопорушеннями під час застосування податкового, митного законодавства, здійснення у межах повноважень, передбачених законом, контролю за надходженням до бюджетів та державних цільових фондів податків і зборів, інших платежів, державної політики у сфері контролю за виробництвом та обігом спирту,

алкогольних напоїв і тютюнових виробів, державної політики з адміністрування єдиного внеску, а також боротьби з правопорушеннями під час застосування законодавства з питань сплати єдиного внеску, державної політики у сфері контролю за своєчасністю здійснення розрахунків в іноземній валюті в установлений законом строк, дотриманням порядку проведення готівкових розрахунків за товари (послуги), а також за наявністю ліцензій на провадження видів господарської діяльності, що підлягають ліцензуванню відповідно до закону, торгових патентів тощо.

Державна митна служба України реалізує державну політику у сфері державної митної справи, державну політику у сфері боротьби з правопорушеннями під час застосування митного законодавства, здійснення в межах повноважень, передбачених законом, контролює додержання нормативних актів підприємцями і фізичними особами щодо сплати мита на експорт та імпорт товарів через кордон України, а також при внутрішньодержавних операціях, за які необхідно сплачувати мито.

Митний контроль є різновидом державного фінансового контролю. Саме тому контроль як функція фінансів дає змогу розмежовувати поняття «контроль у сфері державної митної справи» і «митний контроль», оскільки перше є ширшим за обсягом і охоплює, крім другого, також внутрішній контроль.

Митний контроль – вид державного контролю та важлива функціональна складова митної системи, що реалізуються на етапі переміщення товарів через митний кордон, проведення відповідних митних формальностей щодо об’єктів контролю та їхньої реалізації на митній території держави, якому властиві функції фінансового контролю у процесі адміністрування митних платежів. Одночасно митний контроль визначає обсяг спеціальних дій фіскальних органів, спрямованих на дотримання юридичними та фізичними особами вимог податкового і митного законодавства України, міжнародних угод і правил, які регулюють порядок ввезення, вивезення чи транзиту вантажів, транспортних засобів комерційного призначення і валютних цінностей. Таке формулювання відображає багатоаспектність цього напряму контрольної діяльності органів центральної виконавчої влади у

сфері ЗЕД та зумовлює необхідність дослідження ефективності застосування окремих форм митного контролю.

Митний контроль в Україні здійснюється у формах:

– перевірки документів та відомостей, які, відповідно до ст. 335 МКУ, надаються митним органам під час переміщення товарів, транспортних засобів комерційного призначення через митний кордон України;

– митного огляду (огляду та переогляду товарів, транспортних засобів комерційного призначення, огляду та переогляду ручної поклажі та багажу, особистого огляду громадян);

– обліку товарів, транспортних засобів комерційного призначення, що переміщуються через митний кордон України;

– усного опитування громадян та посадових осіб підприємств;

– огляду територій та приміщень складів тимчасового зберігання, митних складів, вільних митних зон, магазинів безмитної торгівлі та інших місць, де знаходяться товари, транспортні засоби комерційного призначення, що підлягають митному контролю, чи провадиться діяльність, контроль за якою покладено на митні органи;

– постмитного контролю;

– перевірки обліку товарів, що переміщуються через митний кордон України та/або перебувають під митним контролем;

– проведення документальних перевірок дотримання вимог законодавства України з питань державної митної справи, у тому числі своєчасності, достовірності, повноти нарахування та сплати митних платежів;

– направлення запитів до інших державних органів, установ та організацій, уповноважених органів іноземних держав для встановлення автентичності документів, поданих митному органу.

За характером митний контроль є ризикоорієнтованим, адже здійснюється із застосуванням системи управління ризиками, що передбачає оцінку ризику шляхом аналізу (у тому числі з використанням інформаційних технологій) поданих документів у конкретному випадку переміщення товарів, транспортних засобів комерційного призначення через митний кордон України з метою

обрання форм та обсягу митного контролю, достатніх для забезпечення додержання вимог законодавства України з питань державної митної справи.

За часом здійснення митного контролю розрізняють: попередній (превентивний), поточний, ретроспективний (у формі постаудиту).

Попередній документальний контроль здійснюється посадовими особами митних органів шляхом перевірки та аналізу інформації, яка міститься в товаросупровідних (товаротранспортних) документах, документах та/або відомостях переліку товарів, що підлягають митному контролю, у разі переміщення їх через митний кордон України та Єдиній автоматизованій інформаційній системі митних органів.

Попередній документальний контроль полягає у перевірці документів та відомостей, необхідних для здійснення державних санітарно-епідеміологічного, ветеринарно-санітарного, фітосанітарного, екологічного контролю, та здійснюються митними органами в пунктах пропуску через державний кордон України щодо товарів, у тому числі продуктів та сировини тваринного походження, що переміщуються через митний кордон України.

Поточний митний контроль бере свій початок з моменту проведення фіскальними органами документальних перевірок, за допомогою яких контролюючі органи переконуються у правильності заповнення митних декларацій, декларацій митної вартості та в достовірності зазначених в них даних, законності ввезення (пересилання) товарів на митну територію України, а також своєчасності, повноти нарахування та сплати митних платежів. Заключний після закінчення митних процедур, пов’язаних з проходженням митного кордону товарів, транспортних засобів комерційного призначення.

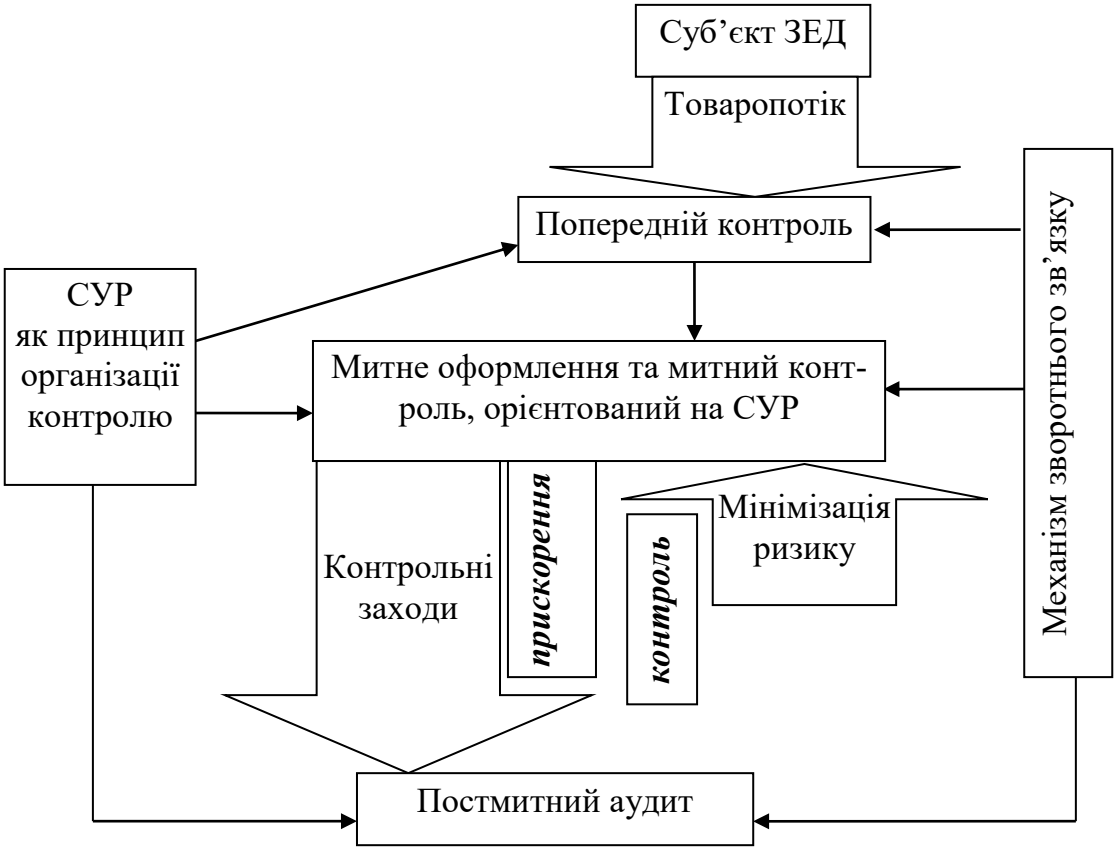


Рис. 1.1. Роль і місце в системі митного контролю та взаємозв'язок з постмитним аудитом

Здійснення заходів контролю після випуску товарів у вільний обіг отримало назву «постаудит», тобто перевірка суб'єкта ЗЕД митними органами після проведення митного оформлення торговельних операцій. Постмитний аудит є сучасною формою митного контролю, який набуває посилення контрольно-перевірочної функції митних органів у напрямі проведення виїзних документальних перевірок.

Отже, постмитний контроль та аудит – це система заходів, одна з форм митного контролю, що здійснюються органами ДМСУ в межах своїх повноважень у формі документальної перевірки з метою додержання нормативно-правових актів з питань митної справи, міжнародних договорів України після випуску товарів з використанням методів аудиту за даними документів, відомості про які зазначено у митній декларації, за якою здійснено випуск товарів у вільний обіг.

Таким чином, проведення документальних перевірок суб'єктів ЗЕД є однією з форм митного контролю за достовірністю ві-

домостей, які пред'являють для проведення митного контролю та митного оформлення товарів і транспортних засобів комерційного призначення після їх випуску у вільний обіг шляхом проведення митного постаудиту.

1.3. Зміст постмитного контролю і аудиту, цілі та завдання

В умовах прискорення митних процедур і переходу на технології електронного декларування особлива роль зі здійснення контролю за дотриманням митного законодавства відведена митному аудиту і контролю після випуску товарів у вільний обіг.

Постмитний аудит – це форма митного контролю, який проводять для перевірки фінансових документів, декларацій та інших документів суб'єкта ЗЕД, що надаються під час переміщення товарів і транспортних засобів через митну територію в будь-який час для виявлення контрабанди, порушень митних правил (недоплата митних платежів через заниження митної вартості тощо), а також прискорення процедур митного оформлення.

Згідно з економічною сутністю постмитний аудит являє собою процес комплексного або часткового нормативно-економічного моніторингу діяльності підприємств – суб'єктів ЗЕД із боку посадових осіб підрозділів митного аудиту, який здійснюється після факту первинної митної очистки (митного оформлення) для перевірки дотримання митного законодавства, податково-митної дисципліни підприємством, а також забезпечення належного рівня економічної безпеки в частині захисту національних товаровиробників від товарів, відносно яких заходи митно-тарифного регулювання не вживалися чи застосовувалися на недостатньому рівні.

Постмитний контроль є також формою митного контролю, який проводять митні органи, що здійснювали митне оформлення товарів шляхом перевірки точності і повноти інформації, що міститься у митних деклараціях, та наявності, точності і правильності документів, на підставі яких здійснено випуск товарів.

Основною метою перевірки після пропуску через митний кордон є пришвидшення митних процедур для сприяння міжнародному товарообміну. Крім того, розширення часового лагу контрольних процедур у результаті постмитного контролю і аудиту надає безперечні переваги суб'єктам ЗЕД, що працюють чесно, адже скасовує затримки під час перетину кордону, а у разі надання статусу авторизованого економічного оператора підприємству надає можливості, що дають змогу максимально спростити експортно-імпортну діяльність у частині втручання в діяльність суб'єкта господарювання митних органів.

Перевірки після митного оформлення призупиняють незаконну діяльність тіньового і нелегального бізнесу, адже факту переміщення через митний кордон товарів стає недостатньо, щоб повністю очистити їх від податкових зобов'язань і відповідальності перед державою. Але позитивна роль постмитного контролю і аудиту полягає у формуванні об'єктивного рівня митно-тарифного навантаження. Спрощення митних формальностей на кордоні здебільшого призводить до неможливості перевірки правильності визначення митної вартості, класифікації, країни походження, цільового використання товару та ін. За умови ж достатності процедур постмитного контролю і аудиту й ліквідації указаних порушень за його результатами компенсуються втрачений за спрощеного митного оформлення рівень захисту національного ринку та недобір податків до бюджету.

Документальна перевірка як одна з форм митного контролю, згідно з п. 7 статті 336 Митного кодексу України, за змістом відповідає проведенню контролю на основі методів постмитного аудиту, здійснюється після проведення митного оформлення та випуску товарів у вільний обіг.

Всесвітня митна організація вважає, що постмитний аудит (перевірка товарів після випуску) є важливою формою сучасного митного контролю та сприяє розвитку торгівлі, дозволяє впоратися зі зростаючим обсягом переміщень товарів та одночасно створює сприятливі умови для учасників зовнішньої торгівлі.

Відповідно до гл. 6. Кіотської конвенції методи контролю за переміщенням та заходами контролю базуються на методах аудиту

(Стандартне правило 6.6). У додатках до конвенції визначено, що контроль на основі методів аудиту – сукупність заходів, за допомогою яких митна служба переконується у правильності заповнення валютно-митної 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. Тобто митний контроль на основі методів аудиту має здійснюватися не під час митного оформлення, а після його завершення, що в міжнародній практиці має назву «постаудит».

Відправним моментом проведення постмитного контролю і аудиту є їх спрямованість на прискорення і спрощення митних процедур і одночасне забезпечення ефективності інструментів державного регулювання ЗЕД та перенесення навантаження перевірки з етапу митного поточного контролю на наступний – після випуску товарів. Адже за відведені статтею 196 Митного кодексу Митного союзу 1–2 дні повну і якісну перевірку достовірності і документально підтверджених заявлених у декларації на товари відомостей не завжди вдається провести. Тоді як відсутність ефективного митного контролю за адекватністю цін ввізних товарів дає змогу імпортерам недостовірно декларувати товари та транспортні засоби і мінімізувати їх митну вартість.

Постмитний аудит можна визначити як важливу форму митного контролю, що реалізується митними органами на етапі після випуску товарів у вільний обіг шляхом спостереження, перевірки та вимірювання достовірності заявленої інформації про переміщувані товари і транспортні засоби через митний кордон держави з метою виявлення відхилень між даними бухгалтерського обліку, бізнес-систем і комерційної інформації щодо задекларованих параметрів. Таке розуміння постмитного контролю і аудиту збігається з визначенням Всесвітньої митної організації як процесу, що дає змогу контролюючим органам здійснювати перевірку митних декларацій на підставі бухгалтерської інформації фізичних і юридичних осіб, які прямо або опосередковано задіяні у міжнародній торгівлі.

Система контролю впроваджується з огляду на цілі, які є відправним моментом її організації і функціонування.

Відповідно до законодавства та досвіду країн Європейського Союзу постмитний аудит спрямований на:

– контроль за імпортом після випуску товарів у вільний обіг;

– контроль пільгових режимів (транзит, зберігання товарів на митних складах, переробка на митній території, тимчасове ввезення/ вивезення);

– перевірку організації управління операторів, внутрішніх процедур і систем, які використовують для реєстрації даних за операціями з експортними чи імпортними товарами;

– попередній аудит/перевірку діяльності уповноважених економічних операторів – для надання права на застосування пільгових процедур і режимів (спрощення процедури транзиту чи декларування).

Метою проведення постмитного контролю і аудиту є сприяння розвитку зовнішньоекономічних відносин України для забезпечення національних інтересів та економічної безпеки держави через спрощення митного оформлення, прискорення митних процедур на кордоні, проведення подальшої поглибленої перевірки законності та повноти відображення в системі обліку та фінансової звітності підприємств – суб'єктів ЗЕД обсягів експортно-імпортної діяльності, податків і платежів після митного оформлення товарів та транспортних засобів.

Мета постмитного аудиту за Кіотською конвенцією – спрощення митного оформлення товарів та прискорення митних процедур на кордоні шляхом подальшої поглибленої перевірки після митного оформлення товарів і транспортних засобів.

Постмитний аудит дає змогу виявити незаконні схеми ухилення від сплати податків і зборів, що мають системний характер, розробити відповідні критерії для виявлення правопорушень чинного законодавства, сприяти вирішенню проблемних питань шляхом надання пропозицій зі зміни законодавчої бази.

Основними завданнями постмитного контролю і аудиту є виявлення та профілактика порушень митного законодавства, проведення аналізу та здійснення управління ризиками з метою

визначення форм і обсягів митного контролю; організація проведення перевірок щодо дотримання встановлених законом строків здійснення розрахунків в іноземній валюті, готівкових розрахунків та наявності ліцензій.

Спрощення митних формальностей на митному кордоні, в ряді випадків, призводить до неможливості перевірки правильності визначення митної вартості, класифікації, країни походження, цільового використання товару тощо. За умови ж проведення постмитного контролю і аудиту та ліквідації зазначених порушень за його результатами максимальним чином компенсуються втрачений при спрощеному оформленні рівень посилення економічної безпеки національного ринку і недоотримання митних платежів до державного бюджету. Як наслідок, переорієнтація формату від тотального митного контролю на кордоні до постмитного контролю і аудиту є однозначною.

Постмитний аудит здійснює Управління митного аудиту при ДМСУ.

Управління митного аудиту виконує такі основні функції при проведенні постмитного контролю і аудиту:

– аналітично-інформаційне забезпечення контрольно-перевірочної роботи;

– здійснення контролю за дотриманням законодавства України з питань державної митної справи у частині своєчасності, достовірності, повноти нарахування та сплати митних платежів шляхом організації та проведення документальних перевірок платників податків;

– аналіз та управління ризиками з метою визначення форм та обсягів митного контролю у частині здійснення контрольно-перевірочних заходів;

– організація роботи з ризиками несплати податків для формування плану-графіка проведення планових документальних перевірок суб’єктів господарювання;

– організація та координація роботи територіальних органів ДМС щодо складання та виконання плану-графіка проведення планових документальних перевірок платників податків;

– організація проведення документальних перевірок юридичних осіб;

– організація проведення фактичних перевірок платників податків;

– організація контролю за валютними операціями, своєчасністю проведення розрахунків та оподаткуванням у сфері ЗЕД, за дотриманням законодавства України;

– організація контролю за отриманням та цільовим використанням гуманітарної допомоги у частині: організації та координації роботи територіальних органів ДМС із забезпечення контролю за цільовим використанням гуманітарної допомоги під час проведення перевірок;

– підготовка пропозицій щодо удосконалення законодавчих актів Президента України, Кабінету Міністрів України та розробка проєктів законів України, актів Президента України, Кабміну, що належать до сфери діяльності Державної митної служби;

– підготовка пропозицій щодо удосконалення нормативно-правових актів міністерств, розробка проєктів наказів Міністерства фінансів щодо затвердження порядків, інструкцій, положень, форм розрахунків, звітів, декларацій, інших документів з питань, що належать до компетенції ДМС, та проєктів наказів ДМС.

Джерелами інформації для проведення постмитного контролю і аудиту є документація, яка подається до митного оформлення, дані фінансового обліку підприємства за експортно-імпортними операціями щодо правильності визначення митної вартості, повноти сплати митних платежів тощо, інформація підприємств-контрагентів, державних органів, іноземних митних адміністрацій та інше.

Напрямами діяльності постмитного контролю і аудиту є:

– повнота нарахування та сплати митних платежів на підставі достовірності визначення митної вартості, правильності класифікації товарів відповідно до УКТ ЗЕД, обґрунтованості надання пільг, відповідності фактичного використання заявленій меті переміщення та обраного митного режиму, законність переміщення товарів і транспортних засобів;

– протидія формуванню фіктивного податкового кредиту шляхом виявлення ризиків оформлення товарів «прикриття» в електронних базах даних митниць та перевірка фактів незаконної реалізації імпортних товарів (за готівку, без належного декларування).

Отже, зміст, цілі і завдання постмитного контролю і аудиту визначають його функції в управлінні зовнішньоекономічною діяльністю суб'єктів господарювання.

1.4. Функції та принципи постмитного контролю і аудиту

Постмитний аудит реалізує свою головну мету та основні завдання шляхом здійснення певних функцій. Функція (лат. *functio* – виконання) – діяльність, обов'язок, робота, зовнішній прояв властивостей певного об'єкта в рамках цієї системи відносин, до якої він належить.

Існують загальні функції постмитного контролю і аудиту, фактично тотожні тим, що властиві податковому адмініструванню:

– контрольна – проведення контрольних заходів за дотриманням суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності законодавства у сфері митних відносин;

– фіскальна – полягає у донарахуванні недоотриманих податків та платежів, спрямованих на поповнення державного бюджету у разі виявлення порушень митного законодавства;

– захисна – спосіб захисту інтересів держави у сфері забезпечення її митної безпеки;

– регуляторна – полягає у налагодженні відносин, що виникають між державою в особі митних органів та суб'єктами ЗЕД;

– профілактична – викриття та подальше попередження порушень у сфері ЗЕД та митного законодавства;

– інформаційна – використання отриманої під час постмитного контролю і аудиту інформації для прийняття відповідних управлінських рішень як митними органами, так і іншими державними органами (Державною податковою службою України,

Державною аудиторською службою України, Державною службою фінансового моніторингу, Державною службою експортного контролю, судово-прокурорськими органами тощо);

– мобілізуюча – спрямована на використання результатів перевірок та вживання заходів щодо покращення системи обліку та фінансової звітності суб'єкта зовнішньоекономічної діяльності;

– аналітична – системний аналіз причинно-наслідкових зв'язків виявлених порушень і проблем;

– економічна – розробка конкретних пропозицій щодо підвищення ефективності діяльності митних органів у напрямку здійснення контрольно-перевірочної роботи за рахунок скорочення працевитрат.

Водночас можна виділити низку і специфічних, властивих саме постмитному аудиту функцій, такими є три: превентивна, ефективна та перфективна.

У рамках дотримання митного законодавства, сприяння формуванню безперешкодних міжнародних торговельних потоків і відкритих партнерських відносин держави і бізнесу визначальною є *превентивна функція*. Її суть полягає у тому, що, розширюючи можливості митних аудиторів у частині контролю над товарами на строк до трьох років після митного оформлення, одного факту перетину митного кордону є недостатньо для того, щоб позбавитися від відповідальності за митні правопорушення. Знання про те, що посадові особи підрозділів постмитного контролю і аудиту можуть прибути на підприємство у будь-який момент протягом трьох років після митного оформлення, є стимулом для суб'єктів ЗЕД, щоб провадити бізнес згідно із законодавством.

У частині забезпечення стягнення всіх необхідних митних платежів пріоритетною є *ефективна функція* постмитного контролю і аудиту. Крім відновлення порушеної фінансової справедливості, указана функція сприяє зрівноваженню конкурентних умов іноземного та національного товаровиробників.

У частині завершення фінансового покарання несумлінного суб'єкта ЗЕД основну роль відіграє *профілактична функція* митного постаудиту. Зміст функції полягає у тому, що за результатами

постмитного контролю і аудиту, крім стягнення несплачених митних платежів, на підприємство можуть бути накладені штрафні санкції або санкції за порушення митних правил, а відомості про порушення слугуватимуть надалі для формування «історії» імпортера / експортера, що буде мати суттєве значення при віднесенні його в «чорний» або «білий» списки, надання статусу авторизованого економічного оператора, передачі даних в інші контролюючі та правоохоронні органи. Більше того, враховуючи, що постмитний аудит підприємства і стягнення несплачених митних платежів відбувається після того, як товари продані підприємством, фактичної можливості закласти митні платежі і штрафи в собівартість продукції (яка вже була реалізована) немає можливості. Як наслідок, зазначені кошти підприємству доводиться платити за рахунок відрахувань з поточного або майбутнього чистого прибутку, залишившись у підсумку від «митних махінацій» ні з чим.

Отже, *постмитний контроль і аудит є ефективними інструментами реалізації митних інтересів держави та одночасно виступають дієвим механізмом забезпечення спрощення та гармонізації митних процедур.*

Принцип (від лат. *principium* – початок, основа) контролю – це основні засади, на яких здійснюються його функції.

Принципи постмитного контролю і аудиту включають вибірковість, незалежність, підконтрольність та підзвітність митних органів, його професійну етику, об’єктивність та компетентність, ефективність, конфіденційність і доброзичливість, а також його організацію і методологію.

Принцип вибірковості при проведенні перевірочних заходів відповідає стандартному правилу 6.2 Кіотської конвенції, відповідно до якого постмитний аудит обмежується мінімумом, необхідним для забезпечення дотримання митного законодавства. Реалізація принципу вибірковості постмитного контролю і аудиту неминуче ставить питання про ті критерії, відповідно до яких буде здійснюватися вибір його форм контролю та порядок їх проведення. Вироблення таких критеріїв у сучасних умовах відбувається в рамках системи управління ризиками.

Незалежність митного аудитора – обумовлена його професійною діяльністю проведення експертної оцінки зовнішньоекономічної діяльності суб'єкта щодо достовірності визначення митної вартості, документального оформлення експортно-імпортних операцій та їх відображення в обліку суб'єкта господарювання тощо. Незалежність аудитора ґрунтується на відсутності матеріальної заінтересованості його у результатах діяльності суб'єкта, який перевіряється. Законодавством надано право митному аудитору виконувати роботу самостійно незалежно від волі суб'єкта господарювання, його безпосереднього керівника, а лише спираючись на законодавство та нормативно-правові акти.

Доказовість – рішення аудитора приймається відповідно до законодавства й на основі документально підтверджених відомостей про УКТ ЗЕД, країну походження, вартість, кількість, якість, що мають суттєве значення.

Об'єктивність – неупередженість при дослідженні питань, поставлених на вирішення постмитного контролю і аудиту, складання висновків лише на основі результатів дослідження, які мають бути підтверджені системою доказів (первинних документів, норм і нормативів, облікових регістрів, інвентаризаційних описів, актів та ін.). Рішення за підсумками постмитного контролю і аудиту приймається на підставі відомостей, що мають відношення до товарів, задекларованих у конкретній митній декларації.

Компетентність – дослідження максимального кола питань за максимальний період діяльності суб'єкта ЗЕД з окремим акцентом на найбільш ризикоємні, володіння методиками проведення наукових досліджень з економіки. При проведенні постмитного контролю і аудиту необхідний науковий підхід до вибору методики виконання окремих контрольних процедур дослідження зовнішньоекономічних операцій, іноземних інвестицій, фінансового менеджменту, маркетингу, всебічний доперевірочний аналіз діяльності суб'єкта ЗЕД, комплексна компетентна перевірка і післяперевірочний супровід (скарги, заперечення, судове оскарження з боку суб'єкта ЗЕД). При цьому відбувається формування робочої групи аудиторів, що максимально відповідають

за рівнем підготовки й морально-психологічними якостями специфіці підприємства та предмету, що перевіряється.

Усебічність і комплексність – дослідження максимального кола питань за максимальний період діяльності суб'єкта ЗЕД з окремим акцентуванням на найбільш ризикомістких.

Якісність – усебічний доперевірочний аналіз діяльності суб'єкта ЗЕД, комплексна компетентна перевірка та післяперевірочний супровід (скарги, заперечення, судове оскарження з боку суб'єкта ЗЕД). Якісний митний постаудит потребує тривалого часу перевірки. У цьому разі чи не найбільш визначальним є той факт, що документальна перевірка обмежена у строках: 30 робочих днів із можливістю продовження ще на 15 робочих днів. В окремих випадках (відновлення документів, отримання інформації з-за кордону та ін.) перевірка може бути зупинена на строк, необхідний для отримання об'єктивної інформації чи документів.

Конфіденційність (від лат. confiaentia довір'я) – збереження у таємниці інформації, отриманої митним аудитором для дослідження, а також нерозголошення результатів дослідження без згоди на те суб'єкта ЗЕД. Винятком є надання митним аудитором інформації правоохоронним органам (судам, прокуратурі, слідчим та ін.) за спеціальним рішенням, погодженим із власником.

Доброзичливість – повага до суб'єкта ЗЕД та колег у професійному спілкуванні, позитивне ставлення до критичних зауважень із приводу виконаної роботи та перевірка їх на підставі доказів, внесення в разі потреби змін і доповнень, повага до думки інших фахівців та урахування її в процесі дослідження.

Економічна доцільність – уникнення випадків проведення постмитного контролю і аудиту зі свідомо нульовим фінансовим результатом.

Професійна етика – це норма поведінки, яка забезпечує моральний характер взаємовідносин між людьми, що ґрунтуються на професійній діяльності. Незважаючи на загальні вимоги до моральних якостей і наявність єдиної трудової моралі фахівців, існують ще специфічні норми поведінки тільки для деяких видів професійної діяльності. Виникнення і розвиток таких норм ґрунтуються на моральних засадах людської гідності та гуманізації

внутрішньопрофесійних відносин. Ці вимоги до професійної етики стосуються і митного аудитора.

Організація постмитного контролю і аудиту – сукупність певних елементів, спрямованих на раціональне виконання контрольного процесу. До них належить комплектування кадрів, які мають спеціальну фахову освіту, насамперед з обліку і оподаткування, менеджменту митної справи та інших спеціальностей. Забезпечення службовими приміщеннями, обчислювальною технікою, довідковою літературою також є елементом організації контролю. До них входять інформаційні елементи організації, складання програми та планування перевірки, виконання у строки, передбачені наказом.

Методологія постмитного контролю і аудиту – сукупність загальнонаукових і власних методичних прийомів контролю, які формують його метод. Методологія контролю ґрунтується на наукових методах дослідження відображення зовнішньоекономічної діяльності підприємців у бухгалтерському обліку і фінансовій звітності – достовірності, своєчасності, обґрунтованості і розподілу результатів діяльності, оподаткування, фінансової стабільності та ін. Додержання методології постмитного контролю забезпечується доцільністю вибору методики дослідження, доказів та інформації з досліджуваних питань, визначення критеріїв суттєвості й достовірності, методик оцінки ризику в акті (висновку) митного аудитора, використання даних внутрішнього контролю (аудиту) і результатів роботи інших контролерів або експертів, норм оформлення результатів постмитного контролю і аудиту (акт, висновок), поінформованість посадових осіб, керівництва суб'єкта ЗЕД, якості роботи митних органів.

Принцип міжнародного співробітництва в процесі проведення постмитного контролю і аудиту передбачає ефективну взаємодію митних служб різних країн. Цей принцип покладено в основу діяльності митних органів та закріплений не тільки в нормах законодавства Митного союзу, але і в актах міжнародного права.

Принцип співпраці з учасниками ЗЕД реалізується відповідно до стандартного правила 6.8 Кіотської конвенції: митна служба

прагне до співробітництва з учасниками зовнішньої торгівлі та укладення меморандумів про взаєморозуміння з метою вдосконалення митного контролю. Закріплення в Митному кодексі України принципу співробітництва з учасниками ЗЕД, різними організаціями, професійними об'єднаннями, асоціаціями, в сферу інтересів яких входить здійснення і сприяння здійсненню зовнішньоторговельних операцій, свідчить не тільки про наміри держави враховувати інтереси суб'єктів ЗЕД, а й про перехід до інших за характером відносин, заснованих на партнерстві держави і бізнесу.

Організація ефективного процесу постмитного контролю і аудиту має на меті забезпечити отримання митними органами відповідних знань, навичок, інструментів та обладнання для ефективного й послідовного виконання своїх обов'язків, а також призначення належним чином підготовлених співробітників для роботи у сфері постмитного контролю і аудиту.

Перелік професійної компетенції аудиторів для проведення постмитного аудиту охоплює загальну та додаткову компетенцію. Зокрема загальна компетенція включає:

– знання прийомів та методів бухгалтерського обліку на основі загальноприйнятих принципів бухгалтерського обліку GAAP;

– знання процедур та стандартів аудиту;

– знання законодавства з питань держаної митної справи, міжнародних договорів;

– узагальнені знання щодо митних процедур (оцінка, класифікація, походження тощо);

– знання автоматизованих систем обліку і звітності;

– розуміння правил здійснення торгівлі та знання бізнес-стратегій у міжнародній торгівлі.

Додаткові компетенції для митних органів у частині постмитного контролю та аудиту включають:

– знання правил і процедур митного оцінювання, правил походження товару, тарифної класифікації;

– знання систем обліку у ТНК, включаючи трансфертне ціноутворення;

– знання особливостей зовнішньої торгівлі в окремих секторах економіки.

Отже, принципи постмитного контролю і аудиту ґрунтуються на вибірковості, незалежності, високих професійних, культурних і морально-вольових якостях митного аудитора, науковій організації і прогресивній методології виконання контрольно-аудиторського процесу.

1.5. Предмет та об’єкти постмитного контролю і аудиту

Сучасна міжнародна торгівля перед світовим бізнес-середовищем висуває вимоги щодо скорочення проміжку часу та безперешкодного переміщення товарів через кордони країн, що є важливим в умовах отримання національних економічних переваг. Кожна держава намагається врегулювати зовнішньоторговельну діяльність через створення сприятливих економічних умов для здійснення зовнішньоторговельних операцій, які підвищуватимуть ефективність національної економіки, реалізацію конкретних завдань соціально-економічного розвитку.

Постмитний контроль та аудит як система являє собою сукупність об’єктів, суб’єктів і методу контролю, які взаємодіють та утворюють єдине ціле з метою досягнення поставлених цілей.

Предметом будь-якої науки є те, що вивчається, досліджується.

Предмет постмитного контролю і аудиту необхідно розглядати в загальноекономічному та локальному розумінні. Так, предметом постмитного контролю і аудиту в загальноекономічному розумінні є одна з функцій управління, що відображає технологічний етап процесу прийняття рішень на стадії митного контролю після випуску продукції у вільний обіг після митного оформлення.

Предмет постмитного контролю і аудиту в локальному розумінні залежить від об’єкта, який визначає основну його мету. Предметом постмитного контролю і аудиту є фінансово-економічна інформація про зовнішньоекономічну діяльність суб’єкта, яка відображена в системі бухгалтерського обліку, фінансової

звітності та інших джерелах інформаційної системи, які стосуються руху товарів або комерційних операцій, проведених після їх випуску товарів у вільний обіг.

Іншими словами, предмет постмитного контролю та аудиту відображає окремі сторони (параметри) інформації кожної зі статей фінансової звітності за зовнішньоекономічними операціями суб'єктів (стан суб'єкта як системи господарювання).

Предмет постмитного контролю і аудиту конкретизується його об'єктами, які деталізують параметри перевірки та визначають їхню характеристику.

Об'єкти системи постмитного контролю і аудиту розглядають дворівнево. На макрорівні контроль спрямовано на підприємства, які безпосередньо здійснюють зовнішньоекономічну діяльність, забезпечують її супровід (митно-брокерські фірми, експедитори, посередники, митні склади тощо) або займаються реалізацією ввезених товарів. На рівні зовнішньоекономічної діяльності підприємства об'єктами митного постаудиту є окремі експортно-імпортні операції у відповідності до вимог податкового та митного законодавства.

Залежно від господарських сфер, що відіграють роль підконтрольних об'єктів, виділяють:

– валютні операції (дотримання граничних строків розрахунків за експортно-імпортні операції, отримання дозволів для здійснення операцій, пов'язаних із рухом капіталу тощо);

– митно-посередницькі послуги (складські послуги, митно-брокерські, транспортні, представницькі тощо);

– зовнішньоекономічні операції (експортно-імпортні, інвестиційні, бартерні, операції з давальницькою сировиною тощо);

– розмір заподіяних збитків шляхом порушення митного законодавства.

Завдання постмитного контролю і аудиту полягає у тому, щоб виявити фактори, які впливають на поведінку об'єкта перевірки, виділити з них істотні і неістотні. На істотних необхідно зосередити зусилля контролю. Критеріями вибору істотних факторів є мета постмитного контролю і аудиту і рівень нагромаджених знань у цьому напрямі. Якщо рівень знань про вплив

факторів на поведінку об’єкта недостатній, то це може бути основою для віднесення таких факторів до групи істотних. Так, наприклад, досліджуючи фактори, які впливають на формування митної вартості товару, виділяють в основному виробничі і економічні фактори (ціноутворення, стимулювання та ін.), ігноруючи при цьому як несуттєві соціальні фактори. Рівень знань про фактори недостатній. Тому в сучасних умовах ринкової економіки в постмитному аудиті їх не відкидають, а вивчають комплексно у взаємодії з іншими факторами.

Вибір істотного впливу на об’єкт постмитного контролю і аудиту має практичне значення, оскільки є визначальним у достовірності отриманих результатів. Якщо будь-який суттєвий вплив не враховано, то висновки, добуті в результаті перевірки, можуть бути хибними, неповними і неправильними.

Виділення істотних факторів спрощується, якщо проведення постмитного контролю і аудиту ґрунтується на добре розробленій теорії. Якщо теорія не дає відповіді на поставлене питання, то використовують гіпотези, економічні ідеї, сформульовані на етапі попереднього вивчення об’єкта дослідження.

Отже, чим повніше враховано вплив середовища на об’єкт, тим точніше будуть результати постмитного контролю і аудиту.

Важливою є методика відбору об’єктів постмитного контролю і аудиту, які можуть бути найбільш ризиковими щодо можливості порушення законодавства. Практика підтвердила, що якість аналізу інформації та вибір об’єкта контролю мають суттєвий вплив на результати перевірки. Реалізація постмитного контролю і аудиту передбачає аналіз великого масиву інформації та виявлення різних сфер ризику. Наявність цієї інформації дає змогу використати її у розробці відповідних критеріїв ризику з метою подальшого виявлення незаконних схем ухилення від сплати митних платежів. Результати постмитного контролю і аудиту також використовуються для формування позитивної чи негативної історії профілю ризику. Наприклад, якщо за результатами перевірки виявлено порушення законодавства з питань державної митної справи, то така інформація потрапляє у відповідну базу даних та формує негативну (позитивну) історію

суб'єкта ЗЕД, використовується з метою коригування глибини і частоти митних оглядів, визначає напрями здійснення постмитного контролю і аудиту.

Визначивши об'єкт постмитного контролю і аудиту, фактори, які впливають на його поведінку, встановлюють його параметри, тобто повноту вивчення об'єкта відповідно до мети. Від правильності визначення параметра контролюючого об'єкта великою мірою залежить результат перевірки.

Параметри об'єктів постмитного контролю і аудиту розглянемо на прикладі правильності визначення митної вартості товарів шляхом перевірки її величини, заявленої декларантом. З наведеного прикладу видно, що об'єктами, які дають змогу обґрунтувати суму митної вартості товарів, є виявлення помилок при перенесенні відомостей з первинних до митних документів; правильність складання та виявлення арифметичних помилок у поданих декларантом первинних або митних документах; помилки при перерахунку сум в іноземній валюті; правильність вибраного методу визначення митної вартості; включення всіх складових митної вартості; правильність всіх здійснених суб'єктом ЗЕД (декларантом) розрахунків, повнота, своєчасність сплати податків та зборів, правдивість інформації про об'єкт оподаткування тощо.

Отже, об'єктами постмитного контролю і аудиту є зовнішньоекономічні операції підприємств після випуску товарів у вільний обіг.

1.6. Метод постмитного контролю і аудиту

Методичними прийомами постмитного контролю і аудиту є загальнонаукові та конкретні емпіричні (власні) прийоми контролю (органолептичні, розрахунково-аналітичні, прийоми документалістики, узагальнення і реалізація результатів.

Загальнонаукові методичні прийоми дослідження ґрунтуються на методах філософії. Метод (від гр. – дослідження) – це спосіб дослідження, який визначає підхід до об'єктів, що вивчаються, планомірний шлях наукового пізнання і встановлення

істини. Діалектичний матеріалістичний метод філософії є істинно науковим методом пізнання світу, відображення законів розвитку мислення, а також законів розвитку самого мислення.

Загальнонаукові методичні прийоми включають аналіз і синтез, індукцію і дедукцію, аналогію і моделювання, абстрагування і конкретизацію, системний аналіз, функціонально-вартісний аналіз.

Аналіз – це прийом дослідження, який включає вивчення предмета уявним або практичним розчленуванням його на складові об'єкти (частини об'єкта, його ознаки, властивості, відносини). Кожну із виділених частин аналізують окремо в межах одного цілого (аналіз даних та відомостей, наданих учасником ЗЕД при митному декларуванні, дослідження окремих складових облікового процесу; узагальнення результатів перевірки окремих ділянок обліку та звітності заборгованості для складання акта (довідки) документальної перевірки). Аналіз реалізується шляхом дослідження окремих складових облікового процесу суб'єкта ЗЕД.

Синтез (від гр. – сполучення, поєднання, складання) – прийом вивчення об'єкта в цілісності, в єдності і взаємозв'язку його частин. У постмитному аудиті синтез пов'язаний з аналізом, оскільки дає змогу об'єднати об'єкти, розчленовані в процесі аналізу, встановити їхній зв'язок і пізнати предмет як єдине ціле (перевірка зовнішньоекономічних договорів (контрактів) або інших документів, що підтверджують право володіння, користування та/або розпорядження товарами, дослідження окремих складових облікового процесу). Синтез забезпечує отримання результатів перевірки окремих ділянок обліку та звітності суб'єкта ЗЕД з метою їхнього узагальнення для складання акта (довідки) документальної перевірки.

Індукція (від гр. – наведення) – прийом дослідження, при якому загальний висновок про прикмети множини елементів об'єкта складають на основі вивчення не всіх прикмет, а лише частини елементів цієї множини, тобто способом виведення висновків від окремого до загального (митний огляд спочатку здійснюють за окремими видами товарів, а потім – поширюють результати вибіркового контролю на всю партію товару).

Дедукція (від лат. – виведення) – досліджують стан об'єкта в цілому, а потім його складових елементів, тобто висновки від загального до окремого. Так, дедукція передбачає проведення перевірки грошових зобов'язань за митними платежами в аналітичних регістрах бухгалтерського обліку з подальшим порівнянням показників з інформацією у первинних документах та облікових регістрах; перевірка зобов'язань за митними платежами у фінансовій звітності з подальшим порівнянням показників із інформацією у первинних документах та облікових регістрах.

Аналогія – прийом наукових висновків, завдяки якому досягають пізнання одних об'єктів на основі подібності їх з іншими. Прийом аналогії, ґрунтуючись на подібності деяких сторін різних об'єктів, становить основу моделювання, яке застосовується у постмитному аудиті.

Моделювання – прийом наукового пізнання, що ґрунтується на заміні об'єкта, явища, які вивчають, на їх аналог, модель, що має істотні прикмети оригіналу. У постмитному аудиті застосовують організаційні моделі проведення контрольно-аудиторського процесу – стандарти.

Абстрагування (від лат. – відволікати) – прийом відволікання. При цьому методом абстракції переходять від конкретних об'єктів до загальних понять і законів розвитку (неправильна класифікація товарів, безпідставне застосування пільг тощо).

Конкретизація (від лат. – густий, твердий) – дослідження об'єктів у всій різнобічності їх, у якісній багатогранності значень реального існування (на відміну вії абстрактного) об'єктів. При цьому досліджують стан об'єктів з певними конкретними умовами існування їх та історичного розвитку виявлення у процесі постмитного контролю і аудиту порушень законодавства під час виконання операцій з давальницькою сировиною тощо.

Системний аналіз – вивчення об'єкта дослідження як сукупності елементів, що утворюють систему. Системний аналіз у постмитному аудиті передбачає оцінку поведінки об'єктів як системи з усіма факторами, що впливають на його функціонування. Цей прийом широко дає змогу застосувати системний підхід до оцінки діяльності митних органів, усіх структурних підрозділів.

У практиці досліджень системний аналіз передбачає використання таких методик: процедур теорії дослідження операцій для кількісної оцінки об'єктів дослідження; аналіз систем для дослідження об'єктів в умовах невизначеності. Мета цього аналізу – виявлення загальних тенденцій і факторів функціонування об'єкта та визначення заходів щодо вдосконалення системи управління. Так, здійснення системного аналізу передбачає визначення мети проведення такого аналізу та чітке визначення проблеми, яка підлягає вирішенню у процесі управління (заниження митної вартості товарів, визначення бази оподаткування, справляння митних платежів).

Власні методичні прийоми митного контролю – це специфічні прийоми, вироблені практикою на основі досягнень економічної науки. Формуються ці прийоми залежно від цільової функції науки та її загальнонаукових прийомів і характеризуються взаємним проникненням в однорідні галузі наук. Так, наприклад, методичні прийоми митного контролю розвинулись на основі обліку, обліку ЗЕД, статистики, економічного аналізу та інших економічних наук. Разом з тим методичні прийоми митного контролю після випуску товарів у вільний обіг застосовуються в дослідженнях інших економічних наук (управління, фінансування, кредитування та ін.).

Методичні прийоми постмитного контролю та аудиту можна об'єднати в такі групи: органолептичні, розрахунково-аналітичні, документальні.

Органолептичні (методи фактичного контролю) — інвентаризація, митний огляд, запит, контрольний аналіз сировини, матеріалів та продуктів переробки, перевірка матеріальних активів, вибіркові перевірки, митні експертизи, службове розслідування. Використання такої групи методів при застосуванні постмитного контролю і аудиту характеризується тим, що кількісний і якісний стан досліджуваного об'єкта встановлюється на основі обстеження, огляду, перерахунку, зважування, лабораторного аналізу та іншими способами аналогічного змісту. Методи фактичного контролю потребують спеціальних знань, а їхня автоматизація практично неможлива.

Митний огляд (обстеження) товарів проводиться з метою встановлення фактичної відповідності товарів їх опису та кількості, заявленій у документах, визначення країни походження, якості тощо.

Опитування дає можливість отримати докази від працівників та управлінського персоналу суб'єкта ЗЕД, а також від контрагентів підприємства та третіх осіб щодо об'єктів перевірки.

Перевірка матеріальних активів полягає у фізичній перевірці активів, що передбачає огляд територій та приміщень складів тимчасового зберігання, митних складів, вільних митних зон, магазинів безмитної торгівлі та інших місць, де розміщені товари, транспортні засоби комерційного призначення, що підлягають митному контролю, чи провадиться діяльність, контроль за якою покладено на митні органи.

Митні органи мають право вимагати від керівників підприємства, що перевіряється, проведення *інвентаризації* основних засобів, товарно-матеріальних цінностей, які перебували або перебувають під митним контролем чи використовувалися цим підприємством разом із товарами, які були поміщені у відповідний митний режим, бути присутніми при її проведенні, а в разі відмови від проведення такої інвентаризації – звертатися до суду в установленому законом порядку з вимогою зобов'язати підприємство, що перевіряється, до проведення зазначеної інвентаризації.

Інвентаризація на вимогу контролюючого органу проводиться на підставі належним чином оформленого документа. Інвентаризація у цих випадках має розпочатись у термін та в обсязі, зазначених у такому документі, але не раніше дня його отримання суб'єктом ЗЕД. Інвентаризація проводиться відповідно до Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань. У разі проведення інвентаризації на підставі належним чином оформленого документа органу, який, відповідно до закону, має право вимагати проведення такої інвентаризації, посадові особи відповідного органу (за їх згодою) можуть бути присутні при проведенні інвентаризації. Інвентаризація проводиться повним складом інвентаризаційної комісії (робочої інвентаризаційної комісії) та у присутності матеріально відповідальної особи.

Контрольний аналіз сировини, матеріалів та продуктів переробки – перевірка кількісних та якісних показників матеріалів, сировини, продуктів переробки шляхом їх зіставлення із відомостями, заявленими підприємством після митного оформлення такої сировини, матеріалів, продуктів переробки.

Контрольний запуск у виробництво сировини та матеріалів – перевірка відомостей, заявлених підприємством під час або після митного оформлення, шляхом дослідження процесу виробництва однієї одиниці (груп одиниць) або партії (у разі неможливості дослідження одиниці товару) сировини, матеріалів і продуктів переробки з фіксацією кількісних та/або якісних показників, отриманих у результаті такого дослідження (контроль за правильністю визначення коду товару). Контрольний запуск сировини і матеріалів у виробництво застосовується для перевірки обсягів виходу готової продукції. За допомогою такого методу можна перевірити весь технологічний процес, починаючи зі зважування сировини й допоміжних матеріалів, їх обробки і закінчуючи виходом готової продукції. Це дає можливість перевірити фактичний вихід продукції та обсяги витрат сировини й допоміжних матеріалів, порівняти з даними обліку до контрольного запуску, встановити необліковані надлишки матеріальних цінностей і пов’язані з цим зловживання. Такий прийом особливо актуальний під час постмитного контролю і аудиту операцій з переробки на митній території України.

До проведення контрольного аналізу та/або контрольного запуску залучаються посадові особи митних органів та представники підприємства, на якому проводиться відповідний захід. У разі необхідності до участі у проведенні контрольного аналізу та/або контрольного запуску можуть залучатися спеціалісти та уповноважені експерти. Участь у проведенні контрольного запуску посадової особи митного органу є обов’язковою. У разі коли під час проведення контрольного аналізу та/або контрольного запуску необхідно дослідити обставини та умови, для вивчення яких необхідне володіння спеціальними знаннями, керівник митного органу має право призначити уповноважених експертів для проведення таких заходів або їх окремих етапів.

Вибіркові перевірки – прийом статистичного контролю якісних характеристик митного контрольно-аудиторського процесу. Якщо за результатами застосування системи управління ризиками не визначено необхідності проведення митного огляду товарів, транспортних засобів комерційного призначення, митне оформлення та випуск цих товарів, транспортних засобів за рішенням митного органу можуть бути здійснені без пред'явлення зазначених товарів, транспортних засобів митному органу або з пред'явленням, але без проведення їх митного огляду.

Хіміко-технологічний контроль – прийом контролю якості сировини, матеріалів і готової продукції, контрольні запуски у виробництво сировини та матеріалів, які перебували під митним контролем чи використовувалися підприємством, що перевіряється, у виробництві готової продукції, виготовленої із сировини та матеріалів, поміщених у відповідний митний режим. Цей вид контролю може здійснюватися призначеними для проведення зазначених дій уповноваженими експертами (контроль за правильністю визначення коду товару відповідно до УКТ ЗЕД).

Митна експертиза шляхом взяття проб (зразків) товарів здійснюється посадовими особами митного органу в рамках процедур митного контролю та митного оформлення з метою встановлення характеристик, визначальних для класифікації товарів згідно з УКТ ЗЕД; перевірки задекларованої митної вартості товарів; встановлення країни походження товарів; належності товарів до наркотичних засобів, психотропних речовин, їх аналогів, прекурсорів, сильнодіючих чи отруйних речовин; встановлення належності товарів до предметів, що мають художню, історичну чи археологічну цінність та встановлення належності товарів до таких, що виготовлені з використанням об'єктів права інтелектуальної власності, що охороняються відповідно до закону. Експертиза здійснюється фахівцем-експертом, який володіє спеціальними знаннями та дозволяє перевірити, наприклад, дотримання вимог технології виробництва, технічних характеристик тощо.

Службове розслідування – сукупність прийомів перевірки додержання службовими особами, а також службовцями нормативно-правових актів, що регулюють відносини між ними та

суб'єктами ЗЕД. Застосовуються ці прийоми при перевірці зовнішньоекономічної діяльності суб'єктів, у справах про порушення митних правил, вивченні причин порушення митного законодавства, заподіянні матеріальних збитків державі тощо.

Фото-, відеофіксація митних та інших формальностей, які проводяться контролюючими органами – це запис технічними засобами митного контролю, зберігання, а також за наявності технічних можливостей – відтворення фото-, відеоінформації (комплекти відеообладнання, фотокамери цифрові, відеокамери цифрові, зокрема індивідуальні портативні відеокамери) для митних цілей.

Об'єктом фіксації є товари, транспортні засоби, що переміщуються через митний кордон України; посадові особи митних органів, інших контролюючих та правоохоронних органів, які беруть участь у проведенні огляду (переогляду), під час якого здійснюється фото-, відеофіксація; документи, необхідні для здійснення митного контролю, у тому числі документи, не подані декларантом до митного органу, зокрема разом із митною декларацією, але надані посадовій особі митного органу безпосередньо під час проведення огляду (переогляду), або виявлені особою самостійно під час його проведення; засоби забезпечення ідентифікації, накладені на документи, товари, транспортні засоби та інші місця, які є об'єктами митного контролю; території та приміщення складів тимчасового зберігання, митних складів, магазинів безмитної торгівлі, території вільних митних зон та інших місць, на яких розміщуються товари, транспортні засоби комерційного призначення, що підлягають митному контролю, чи провадиться діяльність, контроль за якою покладено на митні органи.

Інформація (фотознімки, відеозаписи), отримана за результатами використання митними органами засобів фото-, відеофіксації, може використовуватися ними виключно для митних цілей і не може передаватися третім особам без дозволу суб'єкта, осіб чи органу, якими переміщуються товари, транспортні засоби, що зафіксовані на фотознімках та у відеозаписах, у тому числі іншим органам державної влади, крім випадків, передбачених Митним кодексом України та іншими законами.

Розрахунково-аналітичні – підрахунок, економічний аналіз, статистичні розрахунки, економіко-математичні методи.

Підрахунок (обліку) товарів, транспортних засобів комерційного призначення, що переміщуються через митний кордон України.

Економічний аналіз – система прийомів у постмитному контролі та аудиті для розкриття причинних зв'язків, що зумовлюють результати явищ і процесів. Застосовується економічний аналіз при попередньому, поточному і заключному митному контролі.

Статистичні розрахунки – прийоми одержання таких величин і якісних характеристик, яких немає безпосередньо в економічній інформації підприємства, що ревізують. Застосовуються вони при потребі відтворення реальних кількісних відношень виправлення приблизних величин або переходу від одних величин до найбільш точних характеристик якісних зв'язків і відношень. За допомогою статистичних розрахунків ведуть об'єктивний та достовірний облік даних про переміщення товарів через митний кордон України; збирають, формують, опрацьовують, узагальнюють, всебічно аналізують та зберігають статистичну інформацію з питань державної митної справи та зовнішньої торгівлі товарами; тощо. Статистична інформація, яка формується, узагальнюється і аналізується митними органами, використовується в інтересах зміцнення зовнішньоекономічних зв'язків, поліпшення митно-тарифного та нетарифного регулювання діяльності, подальшої інтеграції України у загальносвітову систему міжнародних економічних відносин.

Економіко-математичні методи застосовуються у митному контролі для призначення впливу факторів на результати господарських процесів з метою оптимізації їх на стадії проєктування, а також після завершення митних процедур, якщо іншими методичними прийомами встановити взаємозв'язки факторів неможливо, наприклад оптимізація маршрутів перевезення товарів, транспортних засобів комерційного призначення, валютних цінностей, культурних цінностей, а також електроенергії, що переміщується лініями електропередачі; кореляційний аналіз виконання зовнішньоекономічних контрактів та ін.

Інформаційне моделювання – це інформаційна сукупність, яка являє собою контролюючий об'єкт у вигляді інформаційної моделі. При формуванні інформаційної моделі необхідно забезпечити повноту характеристики об'єкта контролю, вибір суттєвих змінних і подання їх у формі інформаційного образу. Моделювання передбачає виявлення емпіричної залежності ключових показників за статистичною вибіркою і поширення її на всю основну сукупність потенційних об'єктів. При моделюванні використовується нормативно-правова, договірна, фінансова, податкова та інша інформація про об'єкти.

Прийоми аналізу для управління ризиками – це робота митних органів з аналізу ризиків, виявлення та оцінки ризиків, розроблення та практичної реалізації заходів, спрямованих на мінімізацію ризиків, оцінки ефективності та контролю застосування цих заходів. Під митним **ризиком** розуміється ймовірність недотримання вимог законодавства України з питань державної митної справи. Аналіз ризиків на підставі поданих документів (у тому числі з використанням інформаційних технологій) у конкретному випадку після переміщення товарів, транспортних засобів комерційного призначення через митний кордон України проводиться також з метою обрання форм та обсягу митного контролю, достатніх для забезпечення додержання вимог законодавства України з питань державної митної справи.

Документальні – інформаційне моделювання, дослідження документів, форматологічні перевірки, запити, зіставлення, зустрічна звірка, нормативно-правове регулювання.

Інформаційне моделювання – це інформаційна сукупність, яка являє собою контролюючий об'єкт у вигляді моделі. При формуванні інформаційної моделі необхідно забезпечити повноту характеристики об'єкта контролю, вибір істотних змінних і подання їх у формі інформаційного образу. Метою моделювання в постмитному аудиті є одержання необхідної інформації про об'єкт для вивчення його стану, діяльності, виявлення відхилень у них, прийняття рішень щодо регулювання у межах законодавства. Шляхом побудови організаційно-інформаційної моделі постмитного контролю і аудиту можна отримати узагальнену

інформацію щодо етапів митного аудиту, яка містить основні аудиторські методи та процедури, інформаційні ресурси, що перевіряються, робочу документацію, в якій фіксуються результати виконання кожного з етапів, а також принципи, якими має керуватися митний аудитор. Побудова організаційно-інформаційної моделі відобразить суттєві аспекти митного аудиту та дозволить знизити ризик невиявлення порушень митного законодавства суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності. Основним елементом цієї моделі є перелік принципів митного аудиту: обґрунтованості, доречності, компетентності, достатності, повноти, достовірності, об'єктивності, конфіденційності.

Під час моделювання використовується нормативно-правова, договірна, облікова, звітна та інша інформація про об'єкти. При цьому контролюють об'єкти основних засобів, товарно-матеріальні цінності, валютні кошти та інші засоби, відображені в договірній, нормативно-правовій та обліковій інформації.

Дослідження документів – прийоми документального контролю достовірності, доцільності, ефективності зовнішньоекономічних операцій, відповідності їх законодавчим та нормативно-правовим актам. Так, стаття 336 Митного кодексу України передбачає здійснення митного контролю шляхом перевірки документів та відомостей, що надаються митним органам під час переміщення товарів, транспортних засобів комерційного призначення через митний кордон України, дослідження документів щодо своєчасності, достовірності, повноти нарахування та сплати митних платежів, перевірки преференційного походження товарів на умовах здійснення тощо.

Запит – це процес звернення за інформацією як фінансовою, так і нефінансовою до обізнаних осіб суб'єкта господарювання або поза його межами. Запит – це процедура, яка широко використовується під час постмитного контролю і аудиту та часто доповнює виконання інших контрольних процедур. Запити можуть бути від офіційних письмових до неофіційних усних державним органам, дебіторам, кредиторам, банкам, юристам та іншим третім особам, пов'язаним з підприємством-суб'єктом ЗЕД, у формі офіційного листа з проханням підтвердити чи

надати інформацію про виконані операції, залишки на рахунках, зобов'язаннях, претензіях тощо. Оцінювання відповідей на запити є невід'ємною частиною процесу запиту. Так, митні органи вдаються до усного опитування посадових осіб підприємств. Крім того, направляють запити до інших державних органів, установ та організацій, уповноважених органів іноземних держав для встановлення автентичності документів, поданих митному органу. Отримані від уповноважених органів іноземних держав відповіді на запити щодо підтвердження автентичності документів, наданих при митному оформленні, стосовно відомостей про вартісні, кількісні або якісні характеристики, країну походження, склад товару тощо. Найбільш розповсюдженим методом отримання інформації є результати відповіді компетентних органів зарубіжних країн на офіційні запити. За результатами таких відповідей митні органи або спростовують недостовірність підтвердження або ініціюють позапланові документальні перевірки. У подальшому метою використання такої інформації є її застосування як одного з індикаторів ризику.

Формато-логічні перевірки передбачають автоматизовану перевірку правильності заповнення даних митних декларацій та повернення результатів перевірки; перевірка митних декларацій та інших документів на достовірність та законність; здійснення статистичного контролю, валютного нагляду, контролю нарахованих митних платежів, правильності застосування заходів нетарифного регулювання зовнішньоекономічної діяльності.

Логічна перевірка (перевірка по суті) дозволяє з'ясувати, чи мала місце певна господарська операція та чи у зазначеному обсязі. Така перевірка виявляє приписки через завищення обсягу виконаних робіт, завищення цін і розцінок, відображення у первинних документах таких робіт, які ніколи не виконувалися і не могли бути виконані взагалі.

Арифметична перевірка виявляє помилки при таксуванні (множенні ціни, тарифів, ставок на кількість) або підсумовуванні ряду чисел у процесі складання накопичувальних відомостей. Однак така перевірка не зводиться тільки до простих арифметичних дій, вона поєднується з логічною перевіркою.

Зіставлення – це автоматизоване порівняння даних, які містяться у митних деклараціях або інших документах, поданих для митного контролю або митного оформлення, з даними, які містяться в електронних копіях митних декларацій та інших документах, що надходять з митних та правоохоронних органів суміжних держав; в уніфікованих електронних дозвільних документах, що надходять з інших державних органів, інших електронних документах, пов'язаних з перевіркою достовірності даних, що досліджуються.

Зустрічна звірка документів – один з ефективних прийомів документального контролю достовірності відображення в документах зовнішньоекономічних операцій, отриманих від особи, безпосередньо або опосередковано залученої до операцій з товарами, переміщеними через митний кордон України, у тому числі ввезеними на територію вільної митної зони або вивезеними з цієї території, чи від будь-якої іншої особи, яка може володіти документами та даними, необхідними для прийняття рішення за результатами перевірки, якщо така особа не надає пояснень та необхідних документальних підтверджень на письмовий запит митного органу протягом трьох робочих днів з дати отримання запиту.

Зустрічна звірка – це дослідження документів, відомостей, отриманих від особи, безпосередньо або опосередковано залученої до операцій з товарами, переміщеними через митний кордон України з документами або інформацією, якою володіє третя особа щодо операцій переміщення товарів через митний кордон. Проводиться зустрічна звірка за рішенням митного органу якщо:

– суб'єкт ЗЕД або особа, залучена до операцій з товарами, переміщеними через митний кордон України, не надає пояснень та необхідних документальних підтверджень на письмовий запит митного органу протягом трьох робочих днів з дати отримання запиту;

– одержана інформація про приховування від митного контролю товарів, документів, інформації тощо, у тому числі в разі отримання відповідної офіційної інформації від правоохоронних органів.

Під час зустрічної звірки перевіряються дотримання вимог законодавства при здійсненні зовнішньоторговельних операцій, інформація, яка міститься у митній декларації, декларації митної вартості, а також вид та обсяг операцій з товарами і здійснених розрахунків за них для з'ясування їх реальності та достовірності. Проводиться шляхом звіряння (зіставлення) даних, відображених у документі, з даними іншого примірника цього самого документа чи із записами в інших взаємопов'язаних документах, які зберігаються як на самому підприємстві, так і в інших підприємствах, установах чи організаціях. При цьому виявляються істотні відмінності внаслідок виправлених даних у документах, підміни документів або ж відображення абсолютно різних відомостей у документах, пов'язаних з оформленням однієї і тієї ж операції.

Метою такої перевірки є встановлення правильності, коректності та повноти інформації, що заявлена у митних деклараціях. Для виконання такого завдання необхідно вивчити реальність кожної угоди з конкретним продавцем (покупцем) шляхом перевірки окремих записів та порівняння з відповідними записами, що супроводжують весь процес угоди, такими як листування, розрахунок вартості, переговори, контракт, постачання товарів, оплата та випуск у вільний обіг.

Аналітичні процедури – аналіз обґрунтованості показників бухгалтерського обліку і звітності, їх впливу на формування результатів діяльності й розмір податків та платежів. До основних прийомів аналізу в процесі митного аудиту належать: техніко-економічні розрахунки; порівняння даних; відносні та абсолютні величини; групування даних; статистичні обстеження тощо.

Нормативно-правове регулювання – система прийомів, що використовуються митними органами для виявлення порушень митного, валютного, податкового та іншого законодавства.

Узагальнення і реалізація результатів постмитного контролю і аудиту – сукупність прийомів синтезування результатів перевірки і прийняття рішень щодо виправлення виявлених недоліків та їх запобігання.

До таких прийомів відносять: групування недоліків, документування результатів проміжного контролю, аналітичне групування,

слідчо-юридичне обґрунтування, систематизований виклад недоліків за результатами контрольних заходів, прийняття рішень, контроль за виконанням прийнятих рішень.

Аналітичне групування – це сукупність прийомів статистичних групувань за однорідністю ознак підконтрольних об'єктів та виявлення недоліків. Використовується цей прийом при проведенні аналітичних оглядів документації, перевірці достовірності та об'єктивності інформації та облікових записів, аналізі відносин і тенденцій на підприємстві за конкретний період та узагальнення однорідних порушень, виявлених у процесі документальної перевірки.

Слідчо-юридичне обґрунтування включає способи одержання доказів митними органами недоліків і порушень законодавства, нормативно-правових актів, розміри завданих матеріальних збитків і відповідальних за них конкретних осіб. Реалізують ці прийоми вилученням в установленому порядку первинних документів, які містять докази порушень законів і нормативно-правових актів при здійсненні господарських операцій, встановлення відповідальних осіб тощо.

Систематизований виклад недоліків під час оформлення результатів перевірок – комплекс прийомів узагальнення результатів проведеного постмитного аудиту відповідно до правил Єдиної державної системи діловодства. Використовують ці прийоми при складанні протоколів, акта або довідки, які підписуються посадовими особами митного органу та керівником підприємства, що перевірялося, або уповноваженою ним особою. У разі встановлення під час перевірки порушень складається акт. Якщо такі порушення відсутні, складається довідка. За результатами зустрічної звірки складається довідка.

Прийняття рішень за результатами перевірок – спосіб впливу суб'єкта на об'єкт контролю, що забезпечує його функціонування у заданих параметрах і режимах. Застосовують цей спосіб при розробці і виданні наказів, розпоряджень, службового листа за результатами виконання митних процедур.

За порушення митних правил можуть бути накладені адміністративні стягнення: попередження; штраф; конфіскація товарів,

транспортних засобів комерційного призначення – безпосередніх предметів порушення митних правил, товарів, транспортних засобів із спеціально виготовленими сховищами (схованками), що використовувалися для приховування товарів – безпосередніх предметів порушення митних правил від митного контролю, а також транспортних засобів, що використовувалися для переміщення товарів – безпосередніх предметів порушення митних правил через митний кордон України поза місцем розташування митного органу.

У випадку виявлення порушень митних правил матеріали перевірки разом з висновками митного органу передаються правоохоронному органу, що призначив перевірку, для використання матеріалів відповідно до вимог кримінально-процесуального закону.

Контроль за виконанням прийнятих рішень – прийом реалізації прийнятих рішень, який передбачає встановлення фактичного стану об'єкта постмитного контролю і аудиту та його поведінки відповідно до управлінської дії. Наприклад, перевіряють виконання розпорядчих документів за результатами документальної виїзної перевірки митних органів щодо визначення грошових зобов'язань підприємства, що перевірялося, приймається керівником митного органу, відшкодування заподіяного державі збитку.

Отже, для забезпечення додержання законодавства України з питань державної митної політики митні органи мають право використовувати всю сукупність видів, форм, прийомів фінансово-господарського контролю, визначати достатні обсяги контрольних процедур, які обираються на підставі результатів системи управління ризиками. Застосування сукупності зазначених вище методів забезпечує доказову базу у процесі проведення постмитного контролю і аудиту та сприяє підвищенню його ефективності й результативності.

Завдання для закріплення матеріалу

Запитання для самоперевірки

1. Постмитний аудит, його суть та значення в системі державного фінансового контролю.
2. Яка мета і функції постмитного контролю і аудиту?
3. Назвіть основні відомства, які займаються питаннями постмитного контролю і аудиту.
4. Передумови виникнення постмитного аудиту у світі та в Україні.
5. Дайте характеристику принципам здійснення постмитного контролю і аудиту.
6. Що ви розумієте під предметом постмитного контролю і аудиту.
7. У чому полягає зв'язок між предметом і об'єктами постмитного контролю і аудиту?
8. Дайте характеристику загальнонауковим методичним прийомам, які застосовуються у постмитному аудиті.
9. Приведіть характеристику власним методичним прийомам постмитного контролю і аудиту.
10. Суть методичних прийомів документалістики у постмитному аудиті.

Тестові завдання

1. Постмитний аудит – це:

а) перевірка правильності та достовірності даних, зазначених у деклараціях, шляхом вивчення бухгалтерських документів, рахунків, системи управління бізнесом після завершення митного оформлення;

б) незалежна перевірка бухгалтерської (фінансової), податкової звітності декларанта з метою висловлення думки про достовірність такої звітності;

в) незалежна перевірка бухгалтерської (фінансової) та податкової звітності особи з метою висловлення думки про правильність складання такої звітності та повноти обчислення і сплати митних платежів;

г) незалежна перевірка бухгалтерської (фінансової) звітності з метою висловлення думки про достовірність такої звітності після проходження митного контролю.

2. Час започаткування митного аудиту в світі:

а) 1991;

б) 1973;

в) 2012;

г) конкретна дата відсутня.

3. Метою проведення постмитного контролю і аудиту є:

а) зведення до мінімуму «пропускних» митних процедур;

б) комплексне проведення митних процедур;

в) цільове використання бюджетних коштів;

г) надання достовірної інформації зацікавленим користувачам.

4. Постмитний аудит проводиться:

а) після випуску товарів у вільний обіг на митну територію;

б) перед випуском товарів у вільний обіг на митну територію;

в) на митних постах;

г) на митницях.

5. Цілі митного постаудиту:

а) перевірка дотримання заходів митно-тарифного регулювання, обмежень і заборон, встановлених митним, податковим, іншими законодавчими актами України;

б) виявлення фактів декларування свідомо поданих неправдивих показників;

в) виявлення ознак злочинних або адміністративних правопорушень, їхнє попередження та усунення;

г) усі вищеперераховані.

6. Предметом постмитного контролю і аудиту є:

а) ЗЕД компаній, відображена у системі обліку, первинних документах;

б) митно-тарифне регулювання декларанта;

в) митно-посередницькі послуги особи, яка перетинає митний кордон;

г) усі вищеперераховані.

7. Контрольна функція митного аудиту:

а) форма митного контролю за додержанням митного законодавства України з метою пришвидшення та спрощення митних процедур;

б) забезпечення стягнення недоотриманих податків і поповнення державного бюджету;

в) визначення профілів ризиків для окремих напрямів постмитного контролю;

г) підвищення ефективності роботи митних органів за рахунок зменшення працевитрат.

8. Інформативна функція митного аудиту:

а) форма митного контролю за додержанням митного законодавства України з метою пришвидшення та спрощення митних процедур;

б) забезпечення стягнення недоотриманих податків і поповнення державного бюджету;

в) визначення профілів ризиків для окремих напрямів постмитного контролю;

г) підвищення ефективності роботи митних органів за рахунок зменшення працевитрат.

9. Захисна функція митного аудиту:

а) захист митного законодавства України з метою пришвидшення та спрощення митних процедур;

б) забезпечення стягнення недоотриманих податків і поповнення державного бюджету;

в) захист профілів ризиків для окремих напрямів постмитного контролю;

г) спосіб захисту інтересів держави у сфері забезпечення її економічної безпеки.

10. Регулятивна функція митного аудиту:

а) забезпечення стягнення недоотриманих податків і поповнення державного бюджету;

б) захист профілів ризиків для окремих напрямів постмитного контролю;

в) спосіб захисту інтересів держави у сфері забезпечення її економічної безпеки;

г) підвищення ефективності роботи органів доходів і зборів за рахунок зменшення працевитрат;

д) засіб регулювання відносин, що виникають між митними органами і суб'єктами ЗЕД.

11. Процес звернення за інформацією до обізнаних осіб суб'єкта ЗЕД для встановлення автентичності документів, поданих митному органу:

а) інвентаризація;

б) зіставлення;

в) запит;

г) форматологічний прийом.

12. Автоматизована перевірка правильності заповнення даних митних декларацій та повернення результатів перевірки; перевірка митних декларацій та інших документів на достовірність та законність; здійснення статистичного, валютного контролю, контролю нарахованих митних платежів, контролю правильності застосування заходів нетарифного регулювання ЗЕД:

а) інвентаризація;

б) зіставлення;

в) запит;

г) форматологічний прийом.

13. Автоматизоване порівняння даних, які містяться у митних деклараціях або інших документах, поданих для митного контролю або митного оформлення, з даними, які містяться в електронних копіях митних декларацій та інших документах, що

надходять з митних та правоохоронних органів суміжних держав, пов'язаних з перевіркою достовірності даних:

а) інвентаризація;
б) зіставлення;
в) запит;
г) форматологічний прийом;
д) зустрічна звірка.

Завдання

Завдання 1. Визначити відмінності, які існують між митним контролем, постмитним аудитом, податковим аудитом. Результати занесіть у таблицю.

Таблиця

Порівняльна характеристика митного контролю, постмитного контролю і аудиту

Ознаки порівняння	Митний контроль	Постмитний аудит	Податковий аудит
Мета			
Підстави для призначення			
Характер відносин			
Правове регулювання			
Об'єкти			
Суб'єкти			
Джерела інформації			
Методичні прийоми			
За повноваженнями виконавців			
Обсяг питань			
Узагальнення результатів			
Реалізація результатів перевірки			

Завдання 2. Надати порівняльну характеристику функціям митного контролю та постмитного контролю і аудиту.

Таблиця

Найменування	Назва функції	Характеристика функції
Митний контроль		
Постмитний аудит		

Завдання 3. Обрати необхідні методичні прийоми відповідно до завдань постмитного контролю і аудиту. Результати занесіть у таблицю.

Таблиця

Вибір методичних прийомів для проведення постмитного контролю і аудиту

Найменування	**Методичний прийом**
Визначення складу, фізичних, фізико-хімічних характеристик	
Встановлення відповідності заявленим щодо товару відомостям	
Визначення вартості у митних цілях товарів і транспортних засобів, що вилучаються у справах про порушення митних правил	
Дослідження документів, бланків, відбитків штампів, печаток, акцизних марок, боєприпасів, їхніх частин і приладдя	
Заниження митної вартості імпортованих товарів	
Використання неправдивих даних про країну походження товарів	
Мінімізація податкових та грошових зобов’язань зі сплати мита	
Недооцінка бази оподаткування податком на додану вартість імпортованих товарів	
Незаконне відшкодування податку на додану вартість за експортними операціями	
Неправомірне застосування митних пільг і преференцій	
Невідповідність даних, заявлених у митній декларації, декларації митної вартості, даним, поданим до митного оформлення	
Неправильно визначено код товару	

РОЗДІЛ 2
НОРМАТИВНЕ РЕГУЛЮВАННЯ ПОСТМИТНОГО КОНТРОЛЮ І АУДИТУ

2.1. Міжнародні стандарти постмитного контролю і аудиту.

2.2. Законодавчо-нормативне регулювання постмитного контролю і аудиту в Україні.

2.3. Нормативне регулювання прав, обов'язків сторін під час проведення документальних перевірок.

Ключові терміни та поняття: *стандарти постмитного контролю і аудиту, завдання, документальна перевірка, нормативне забезпечення, документальна планова виїзна перевірка, документальна позапланова виїзна перевірка, документальна невиїзна перевірка.*

2.1. Міжнародні стандарти постмитного контролю і аудиту

Сучасний етап розвитку митних органів є відображенням загальних тенденцій адаптації законодавства України до європейських стандартів. Започаткований Міжнародною конвенцією про спрощення і гармонізацію митних процедур (Кіотська конвенція) 1973 року та Рамковими стандартами безпеки і спрощення світової торгівлі Всесвітньої митної організації (далі – ВМО) 2005 року постмитний аудит став панацеєю у багатьох країнах світу для забезпечення балансу між спрощенням торгівлі та регуляторним контролем. У Європейському Союзі постмитний аудит визначено як пріоритетний напрям ще у 2007 році.

Ознаками сучасного митного законодавства розвинених європейських держав є повне законодавче забезпечення, а також прозорість і простота процедур митного оформлення та контролю. Зважаючи на міжнародну практику, митний контроль після випуску товарів, спрямований на забезпечення надходжень до бюджету повних сум митних платежів, є механізмом ефективного

захисту національних інтересів без створення додаткових адміністративних бар'єрів.

Україна є членом Всесвітньої митної організації з 1992 р., а отже, повинна дотримуватися положень Кіотської конвенції та відповідних стандартів, що у ній визначені. Також як член СОТ Україна зобов'язана впроваджувати методи спрощення торгівлі, які обговорюються в межах Доського раунду. Тобто положення як СОТ, так і ВМО вимагають від України впровадження стандартів та методів постмитного контролю і аудиту.

ВМО у п. 1.4.4.3 Практичної настанови щодо контролю торгівлі стратегічними товарами визначає процес постмитного контролю і аудиту як структуроване вивчення відповідних комерційних договорів купівлі-продажу, фінансових і нефінансових звітів, фізичних запасів товару та інших активів з метою встановлення і покращання рівня відповідності технічним стандартам.

Стандарти – це загальні керівні матеріали для допомоги митним адміністраціям у виконанні їх обов'язків з постмитного контролю і аудиту. У них подано професійні вимоги до правового режиму, принципів реалізації, професійної компетентності, особливостей стратегічного планування та ризик-менеджменту, взаємодію з іншими митними інститутами тощо.

Метою стандартів постмитного контролю і аудиту є встановлення загальних правил організації і методики проведення перевірки суб'єктів ЗЕД.

Організація постмитного контролю і аудиту в Україні здійснюється з врахуванням досвіду, що склався у світовій практиці. Митне законодавство Європейського Союзу, Угода про асоціацію, з яким в 2014 році підписала та ратифікувала Україна, включає низку загальних нормативних актів, що запроваджують стандарти та регулюють здійснення постмитного аудиту в ЄС.

Законодавче регулювання постмитного аудиту в ЄС здійснено в нормативних актах, основні з яких подано у таблиці 2.1.

Водночас реалізація постмитного контролю і аудиту, згідно із сучасними міжнародними стандартами, не є відокремленим процесом, а має бути включеним у більш широкий контекст спрощення торгівлі, процедур митного оформлення, складських

процедур та інших митних режимів, зокрема основаних на регулярній співпраці митного органу та аудиторської організації.

Таблиця 2.1

Перелік нормативних документів Європейського Союзу, їх зміст та використання у проведенні постмитного аудиту

Найменування норм	Зміст	Використання
Міжнародна конвенція про спрощення митних процедур від 1973 року (Кіотська конвенція) (1999, 2006)	Спрощення і гармонізації митних правил і процедур	При вирішенні організаційних питань проведення постмитного аудиту
Митні стандарти ЄС (Customs Blueprints, 2007)	Узагальнення прогресивної практики митних адміністрацій	Підходи до проведення постмитного аудиту на умовах спрощення торговельних процедур та ефективного контролю
Методичні рекомендації для авторизованих економічних операторів ЄС 2007 р. (EU – Authorised Economic Operators, Guidelines, 2007)	Пояснювальні записки щодо кваліфікаційних критеріїв для отримання статусу AEO	Проведення аудиту для дотриманням умов і критеріїв статусу AEO
Керівництво з митного постаудиту ВМО (WCO – Guidelines for Post-clearance Audit, 2012)	Підхід до перевірки після митного оформлення країн-членів ВМО	Рекомендації митним адміністраціям до приведення принципів
Технічні примітки ВМО до митного постаудиту (UNCTAD Technical Note 5 Post-clearance audit, 2011)	Тлумачення масштабів та наслідків контрольних заходів щодо сприяння торгівлі шляхом проведення постмитного контролю і аудиту	Мета та напрями проведення митного аудиту, стратегія аудиту та чіткий покроковий процес, застосування системи управління ризиками, кадрове забезпечення, співпраця з учасниками зовнішньої торгівлі
Митний кодекс ЄС 2013 р. зі змінами 2016 р. (EU Customs Code, 2013)	Повноваження та відносини митних адміністрацій ЄС	Основи та сфера діяльності постмитного аудиту та постмитного контролю, джерела інформації

Основні поняття, принципи і вимоги постмитного контролю і аудиту визначені Кіотською конвенцією як основа для сучасних й ефективних митних процедур у XXI столітті, що є передумовою забезпечення передбачуваності та ефективності міжнародної торгівлі, чого й вимагає сучасний світ. Конвенція розроблена на основі декількох ключових керівних принципів, основними з яких є:

– забезпечення спеціалізації підрозділів постмитного аудиту за галузями економіки;

– узагальнення результатів аудиту з відображенням рівня дотримання законодавства суб'єктом ЗЕД та визначенням недоліків, які виявлено та виправлено у визначений термін;

– забезпечення максимально ефективного використання інформації з баз даних митних декларацій та застосування критеріїв автоматичного відбору для виявлення високоризикованих економічних агентів/операторів і транзакцій, які підлягають аудиту;

– гарантування доступу аудиторів до інформаційних баз даних з метою швидкої ідентифікації суб'єктів ЗЕД з високим ризиком порушень законодавства у минулому;

– забезпечення ефективного зворотного зв'язку у процесі управління ризиками та аудиту з результатами перевірок декларацій, огляду вантажів та зовнішніми джерелами інформації;

– упровадження заходів вдосконалення аудиторської професійної етики та відповідальності;

– забезпечення актуальною інформацією щодо процедур постмитного аудиту економічних агентів, включаючи їх права та обов'язки для налагодження співпраці між ними та митними органами;

– максимальне використання інформаційних технологій;

– використання методів управління ризиками та методів аудиту;

– скоординовані з іншими прикордонними відомствами інтервенції;

– партнерство із суб'єктами ЗЕД.

Нормативні документи, які визначають зміст міжнародних стандартів постмитного контролю і аудиту, наведено у таблиці 2.2.

Таблиця 2.2

Нормативне забезпечення міжнародних стандартів постмитного аудиту

Назва документа	Зміст документа
Положення Міжнародної торговельної палати стосовно митної справи (ICC Customs Guidelines #19)	Визначає необхідність переходу від пооперaційного контролю до аудиту після митного оформлення
Роз'яснення Всесвітньої митної організації стосовно гл. 6 Кіотської конвенції (WCO Guidelines to Chapter 6 of the Revised Kyoto Convention)	Регламентує стандарти постмитного контролю і аудиту на кожному етапі його проведення (правовий режим, особливості стратегічного планування та ризик-менеджменту, взаємодію з іншими митними інститутами тощо)
Положення Всесвітньої митної організації щодо здійснення постмитного контролю і аудиту (WCO Guidelines For Post-Clearance Audit)	Регламентує теоретико-методичні засади та стандарти постмитного контролю і аудиту
Митні стандарти ЄС «Шлях до покращення якості митних послуг» (Customs blueprints. Pathways to better customs), розділ 14 «Постмитний контроль та аудит» (Blueprint 14. Post-clearance control and audit)	Визначає основні стратегічні завдання створення служби постмитного контролю і аудиту для реалізації завдання (оформлення та контроль товарів, збір платежів), сприяння торгівлі

У міжнародних стандартах визначено основні цілі постмитного контролю і аудиту:

– отримання гарантій заповнення митних декларацій відповідно до вимог митного законодавства;

– перевірка правильності нарахування та сплати митних платежів;

– спрощення міжнародного переміщення товарів;

– гарантування достовірного декларування товарів;

– забезпечення дотримання умов, що стосуються конкретних погоджень і дозволів (попередньої автентичності транзитних

документів, преференційних сертифікатів походження/переміщення, ліцензій, квот та інших спрощених процедур. При цьому постмитний аудит забезпечує такі переваги:

– спрощення митних процедур на момент митного оформлення;

– полегшення оцінювання рівнів ризику та реагування на них;

– підвищення ефективності використання ресурсів митних органів;

– сприяння реалізації концепції добровільної відповідальності та самооцінки;

– ідентифікація економічних агентів, підозрюваних у шахрайстві та вжиття відповідних заходів;

– надання інформації для оцінювання подальшого права на отримання статусу авторизованого економічного оператора.

Кіотська конвенція визначає три стандарти, які безпосередньо стосуються проведення постмитного контролю і аудиту, зокрема:

Standard 6.6: митний контроль має застосовувати методи аудиту.

Standard 6.7: з метою вдосконалення митного контролю митна служба має прагнути до співпраці з іншими митними адміністраціями та до укладання угод щодо надання взаємної адміністративної допомоги.

Standard 6.10: митні органи з метою забезпечення дотримання митного законодавства повинні проводити оцінку торговельної діяльності економічних агентів – суб'єктів ЗЕД у частині її впливу на митні операції.

Таким чином, постмитний аудит має на меті надати прозору та чітку інформацію стосовно рівня дотримання компанією законодавства та визначити або підтвердити сфери потенційного ризику, де потрібні додаткові заходи з дотримання законодавства.

Проте результати постмитного контролю і аудиту не лише дозволяють митним органам встановити потенційно протиправну поведінку, але і визначити законослухняних суб'єктів ЗЕД з низьким рівнем ризику недотримання законодавства. Таким компаніям

можуть надаватися певні переваги: отримання дозволів у скорочений термін або спрощення митних процедур, що оптимізує витрати та прискорює митний контроль. Така концепція формує підґрунтя для впровадження інституту авторизованого економічного оператора. Основні стандарти щодо цього містяться у Кіотській конвенції, які розглянемо більш детально.

Стандартом 6.6 Кіотській конвенції передбачено з метою управління постійно зростаючими міжнародними потоками товарів і сприяння учасникам торгівлі, митні органи дедалі більше покладаються на діяльність учасників для цілей митного контролю. Заходи контролю можуть варіюватися від простого аудиту, здійсненого після митного оформлення, до проведення самоконтролю суб'єктом ЗЕД. Контрольні заходи, що використовують методи аудиту, не заважають проведенню фізичного огляду товарів.

Попередньою умовою для митного органу щодо здійснення заходів контролю, які базуються на аудиті, з урахуванням надійності торговельних операцій суб'єкта ЗЕД, є те, що при відображенні їх в обліку потрібно дотримуватися загальноприйнятих принципів ведення бухгалтерського обліку (GAAP) у своїй країні. Ці принципи визначають достовірність та своєчасність врахування в облікових документах активів і зобов'язань, їх зміни, розкриття та підготовку фінансової звітності.

Згідно з визначенням Кіотської конвенції контроль, оснований на проведенні аудиту, охоплює заходи, що вживаються митними органами для перевірки точності і достовірності відомостей, зазначених у митних деклараціях, шляхом вивчення бухгалтерських книг, рахунків, систем бізнесу і всіх відповідних комерційних даних, наявних у суб'єкта ЗЕД.

У загальних положеннях розділу 7.2 Кіотської конвенції зазначається, що постмитний аудит повинен проводитися для перевірки діяльності економічних агентів, які беруть участь у міжнародному переміщенні товарів. Такі процедури є ефективним засобом для проведення митного контролю, оскільки надають більш чітку інформацію щодо зовнішньоторговельних договорів, їх відображення в бухгалтерських книгах і облікових записах

суб'єктів ЗЕД, і одночасно дозволяють митним органам спрощувати порядок митного оформлення учасників торгівлі.

Згідно з міжнародними стандартами цей процес охоплює такі етапи.

1. *Планування* – початковий етап полягає у визначенні напрямів, предмета й кінцевої мети, сфери ризику; шляхів здійснення аудиту, включаючи попередню та заключну зустріч з представниками компанії, діяльність якої є об'єктом перевірки; терміну проведення; інформаційних, кадрових ресурсів, необхідних для здійснення аудиту; можливості проведення співбесіди з ключовими посадовцями компанії; ступеня впливу змін у системі або організації; інформації, отриманої в ході попередніх аудиторських перевірок, на підставі яких оцінюється ефективність постмитного аудиту. Митні органи визначають категорії (різновиди) аудиту, проведеного після митного оформлення (аудит імпортера/експортера, аудит митної вартості, аудит вільних економічних зон, аудит діяльності митного брокера, аудит декларації перевізника), та розробляють методику проведення перевірки.

У тих випадках, коли митні органи розглядають можливість проведення суб'єктом ЗЕД самостійного оцінювання, етап планування також охоплює розроблення критеріїв, за якими оцінюється система. Прикладами цих критеріїв можуть слугувати такі:

– розподіл між імпортним, експортним і внутрішнім постачанням товарів для визначення відповідних сум мита та податків, що підлягають сплаті;

– розподіл та ідентифікація постачань товарів згідно з митними режимами;

– ідентифікація постачань, які вимагають ліцензії або дозволу;

– регулярне оновлення матеріалів, які містять товарні коди та ставки мита;

– відповідність товарних позицій (артикулів) товарним кодам;

– методи розрахунку митної вартості транзакцій економічного агента – суб'єкта ЗЕД;

– можливість підготовки управлінських звітів для забезпечення повноти бухгалтерського обліку;

– можливість визначення не виконаних і не наведених у звітності постачань товарів;

– відповідність комерційних перевезень та облікової інформації статистичній та обліковій інформації, наданій митним органам;

– виконання процедур контролю якості та управління для забезпечення коректного функціонування системи;

– збереження інформації протягом періоду, встановленого у національному законодавстві;

– використання відповідних методів підтримки у разі виходу системи з ладу.

2. *Вибір осіб/компаній для аудиту* повинен проводитися на основі профілю ризику. Метою здійснення аудиту є перевірка дотримання митного законодавства, правильності розрахунку митної вартості, визначення країни походження товару, тарифної класифікації, надання пільг зі сплати мита, зменшення митних платежів тощо. Залежно від особливостей діяльності суб'єкта ЗЕД (вид діяльності, товари, дохід тощо) аудит може проводитися на постійній, циклічній або випадковій основі.

3. *Річне планування аудиту*

Щороку необхідно розробляти план аудиторської діяльності з урахуванням людино-годин аудитора (або аудиторських груп). Стандартний час на проведення перевірки може бути визначено для кожної сфери аудиту. Можна розрахувати робочий час кожного аудитора або аудиторської групи з тим, щоб визначити кількість перевірок, проведених кожним аудитором або аудиторською групою в поточному році. Іншим варіантом є поділ етапів аудиторської діяльності на періоди для визначення продуктивності за витраченим часом. Обидва методи дозволяють митному органу більш ефективно розподілити ресурси для отримання кращих результатів.

4. *Процес аудиту.* Постмитний аудит робить особливий акцент на професійній перевірці документів бухгалтерського обліку і фінансової звітності. Важливе значення має взаємодія із суб'єктом ЗЕД, а також з митними органами інших держав. Результатом процесу постмитного аудиту має бути відповідний

звіт. Також стандарт регламентує основні етапи постмитного аудиту.

1. Попередній аудит є першим етапом аудиту, який передбачає оцінювання слабких і сильних сторін діяльності суб'єкта ЗЕД. Залежно від розмірів і місцезнаходження компанії митний орган може зробити вибір між проведенням огляду на місці або дистанційно шляхом заповнення відповідної анкети. Такий огляд може містити збір даних щодо корпоративної організації та структури, товарів, їх вартості, форм оплати, витрат, пов'язаних з товарами, детальної інформації щодо вартості продукції/послуг для її подальшого аналізу, угод і систем бухгалтерського обліку. З моменту передачі такої інформації митним органам вона розглядається як конфіденційна.

2. Попередня зустріч з імпортером – перед початком проведення планової аудиторської перевірки митний орган повинен зустрітися з представниками компанії, діяльність якої підлягає перевірці, і запросити детальну інформацію за всіма видами записів і необхідної документації. Документи можуть містити комерційні інвойси, замовлення, рахунки, записи, контракти, ділову кореспонденцію, облікові записи товарно-матеріальних запасів, документацію з обліку платежів тощо.

3. Попередня зустріч з аудиторами – керівництвом компанії, представниками інших митних органів, за необхідністю, та представниками компанії (консультанти, бухгалтера, внутрішні аудитори, юристи). Аудитор або аудиторська група повідомляють присутнім про предмет, цілі і завдання та інші питання, що належать до сфери аудиту.

4. *Запити або збір даних* відбувається шляхом проведення співбесіди зі співробітниками всіх адміністративних рівнів управління, з користувачами програмного забезпечення та системними інженерами, які обробляють дані у компанії, діяльність якої є об'єктом постмитного аудиту. Аудитор або аудиторська група можуть визначити як насправді функціонує система. Вони також можуть користуватися документами, зокрема, рекомендаціями користувача, інформацією щодо технічних вимог до системи тощо. Це надає можливість визначити певні заходи контролю

(як внутрішнього, так і операційного) або їх відсутність. У підсумку це дозволить аудитору або аудиторській групі зробити висновки щодо стану системної документації, зокрема щодо відсутності або неповноти даних.

Митні органи можуть звернутися з проханням до компаній заповнити анкету з метою отримання інформації, що стосується організаційної структури, угод, товарів, форм оплати, вартості, вироблених товарів, джерел і постачань. За наявності договорів з іноземними компаніями аудитори можуть звернутися до відповідних контрагентів із запитом заповнити анкету. Однак іноземна компанія заповнює надану анкету на суто добровільній основі.

5. *Ведення робочих документів* – аудитор або аудиторська група повинні реєструвати отримані результати в усному та/або графічному вигляді (діаграми). Такі діаграми можуть бути різного рівня деталізації – від широкого огляду до конкретних етапів комп'ютерної обробки. Вони можуть стосуватися документообігу до або після комп'ютерної обробки. Цей етап зазвичай вимагає підтвердження розуміння системи аудитором або аудиторською групою як необхідну умову переходу до наступних етапів аудиту.

Тестування здійснюється певною мірою на різних етапах аудиту, проводиться на етапі збору інформації за допомогою спостереження, і як наслідок, оцінювання. Використовуючи прогресивні технології, зокрема зчитування файлів, є можливість перевірити незвичну комбінацію даних.

6. *Внутрішній корпоративний контроль.* Вивчаючи й оцінюючи зібрані докази, аудитор або аудиторська група можуть приступити до визначення наявних проблем у процесі внутрішнього контролю. Оцінка дає змогу аудитору або аудиторській групі запланувати перевірки і визначити, у яких сферах їх можна провести, встановити ефективність заходів контролю і достовірність результатів. Митні органи повинні стимулювати компанії, діяльність яких є об'єктом постмитного аудиту, до проведення самостійної оцінки, самоперевірки та аналізу господарської діяльності до початку проведення контрольних заходів.

6. *Координація проведення аудиту* – необхідно проінформувати компанію щодо очікуваних результатів або інших питань,

які стосуються адміністрування митних платежів, протягом усього часу проведення перевірки. Проте у випадку виявлення обману або потенційних порушень митного законодавства під час здійснення постмитного аудиту робоча аудиторська група має зв'язатися і скоординувати свої дії з відповідним контролюючим органом примусового виконання рішень, який приймає рішення щодо проведення офіційного розслідування. Відповідно до законодавства країни щодо конфіденційності митний орган може надавати інформацію в розпорядження податкового органу.

7. *Заключна конференція (обговорення результатів перевірки)* – з компанією, діяльність якої є об'єктом постмитного аудиту, повинна бути проведена офіційна зустріч з метою надання результатів аудиту та отримання відповідних роз'яснень для належної підготовки заключного звіту.

8. *Заключний звіт* – митний орган повинен підготувати заключний звіт відповідно до законодавства країни та надати його примірник компанії, діяльність якої є об'єктом аудиту. До того ж звіт повинен бути наданий відповідним митним органам для ухвалення остаточного рішення з визначених питань. Результат аудиту повинен містити рекомендації щодо вдосконалення різних аспектів діяльності компанії та підвищення ефективності здійснення контрольних заходів.

9. *Реалізація результатів (наступний візит)* – як заключний етап процесу постмитного аудиту, митний орган може провести аудит для забезпечення виконання наданих рекомендацій. Тобто після закінчення процесу оцінки системи та внесення відповідних доповнень щодо її покращення зберігається необхідність проведення періодичних аудитів суб'єктів ЗЕД. Для автоматизації цього процесу доцільно використовувати відповідне програмне забезпечення – аудиторські пакети, що являють собою сукупність програмованих аудит-тестів.

10. *ІТ-аудит* – перевірка торговельних операцій учасників ЗЕД може бути корисною на етапі оновлення програмного забезпечення. Такі новації повинні враховувати включення заходів контролю та журналів реєстрації подій, що дасть можливість аудиторам або аудиторським групам відстежувати операції у

зворотному напрямі. Тому, якщо впроваджувати у нові додатки до програм елементи аудиту, подальший аудит і контроль такої системи буде набагато більш ефективним та надійним

Стандарт 6.7 Кіотської конвенції «Інфраструктура підтримки» містить необхідну інформацію щодо основних вимог, необхідних для впровадження сучасних методів митного контролю. Застосування цих методів може спричинити зміни в чинних юридичних, адміністративних та організаційних сферах митних органів. Для забезпечення виконання цього стандарту доцільно користуватися Програмою ВМО з митних реформ і модернізації.

Стандарт 6.7 Кіотської конвенції стосується двох складових.

1. Обмін інформацією (право митного органу обмінюватися і поширювати інформацію щодо міжнародного переміщення з іншими митними органами для цілей митного контролю).

2. Взаємна адміністративна допомога (взаємодія з митними органами інших держав для отримання інформації до прибуття вантажів на митну територію, а також для отримання інших видів допомоги з метою забезпечення належного застосування митного законодавства (включаючи збір мита та інших податків) та запобігання, розслідування та боротьби з порушеннями законодавства). Інформація, надана автоматично або за запитом іншого митного органу, є додатковою і може бути важливим джерелом для аналізу ризиків. Одночасно інші положення в угодах про надання взаємодопомоги можуть безпосередньо виявитися корисними у випадках, коли інший митний орган здійснює митний контроль від імені влади, яка запитує інформацію або просить про надання допомоги (підтвердження сертифікатів походження товару або транзитних документів, аудити), або залучає посадових осіб для проведення митного контролю, що здійснюється за кордоном, або використовує їх як експертів та/або свідків. Митні органи у країнах-сусідах можуть отримати повноваження для оцінки та справляння митних податків і зборів від імені іншої держави.

Всесвітня митна організація прийняла переглянуту модель двосторонньої угоди для належного застосування митного законодавства і запобігання, розслідування та боротьби з порушеннями

митного законодавства. ВМО також розробила багатосторонню Конвенцію зі взаємної адміністративної допомоги щодо запобігання, розслідування і боротьби з порушеннями митного законодавства («Конвенція по Найробі», червень 1977 року).

Загальними положеннями Стандарту 6.10 Кіотської конвенції передбачено для сприяння суб'єкту ЗЕД у використанні комп'ютерних систем з метою підготовки і подання одноразової або періодичної митної декларації або проведення самоконтролю своєї діяльності митні органи повинні провести аудит його торговельних операцій. Така перевірка передбачає дослідження процесу виконання зовнішньоторговельної угоди з використанням комп'ютерних систем обробки інформації. Традиційний метод перевірки достовірності облікової та звітної документації шляхом перевірки угод є не тільки невідповідним для комп'ютерних програм, але й неможливим. Навіть сучасні методи, які використовують методологію зчитування файлів, не будуть ефективними, поки безпосередньо аудитор або аудиторська група не визначать, яким чином комп'ютерні дані та відповідні «ручні процедури» поєднано для надання потрібної інформації.

Отже, застосування міжнародних стандартів з питань постмитного аудиту сприяє поліпшенню якості митного контролю і активізації зовнішньоекономічної діяльності суб'єктів господарювання та достовірності відображення її в обліку і звітності.

2.2. Законодавчо-нормативне регулювання постмитного контролю і аудиту в Україні

В Україні реалізується постмитний аудит проведенням документальних перевірок, які, відповідно до ст. 336 Митного кодексу України, є однією із форм митного контролю за діяльністю підприємств-суб'єктів ЗЕД щодо дотримання вимог законодавства України з питань державної митної справи.

Завданнями документальних перевірок з дотримання вимог митного законодавства є контроль за правильністю заповнення митних декларацій, декларацій митної вартості та достовірності зазначених у них даних, законності ввезення (пересилання) товарів,

транспортних засобів комерційного призначення на митну територію України або на територію вільної митної зони, вивезення (пересилання) товарів, транспортних засобів комерційного призначення за межі митної території України або за межі території вільної митної зони, а також своєчасності, достовірності, повноти нарахування та сплати митних платежів.

Законодавча та нормативна база, що регламентує здійснення постмитного контролю і аудиту в Україні, визначена Митним кодексом України і Податковим кодексом України, постановами Кабінету Міністрів України, наказами Міністерства фінансів України та Державної митної служби (колишньої ДФС) (табл. 2.3).

Таблиця 2.3

Нормативне забезпечення документальних перевірок дотримання вимог митного законодавства в Україні

Найменування	Сфера регулювання
1	2
Митний кодекс України (ст. 336, 337[1], 345–355)	Поняття, підстави та порядок проведення постмитного контролю, документальних перевірок, права й обов'язки посадових осіб контролюючого органу, а також посадових осіб підприємств під час здійснення документальних перевірок. Узагальнення результатів та їх реалізація
Податковий кодекс України (ст. 75–86)	Порядок проведення перевірок за видами, окремими видами зобов'язань, допуску посадових осіб контролюючих органів до проведення документальних виїзних та фактичних перевірок, отримання матеріалів перевірок, строки проведення, оформлення результатів перевірок, оскарження
Постанова Кабінету Міністрів України «Порядок внесення суми роялті та інших ліцензійних платежів до ціни, фактично сплаченої або такої, що підлягає сплаті за оцінювані товари, при визначенні їх митної вартості» від 21.05.2012 № 446	Включення сум роялті та інших ліцензійних платежів під час визначення митної вартості оцінюваних товарів, умови включення, подання декларантом або уповноваженою ним особою документів та відомостей для підтвердження розрахунку та сплати суми роялті та інших ліцензійних платежів. Умови подання додаткової декларації з уточненням митної вартості оцінюваних товарів, перевищення строків, передбачених законодавством

Продовження таблиці 2.3

1	2
Постанова Кабінету Міністрів України «Порядок проведення контрольного аналізу сировини, матеріалів і продуктів переробки, контрольного запуску у виробництво сировини та матеріалів» від 21.05.2012 № 429	Визначає дії посадових осіб митних органів та підприємств під час проведення контрольного аналізу сировини, матеріалів і продуктів переробки, контрольного запуску у виробництво сировини та матеріалів, які перебували або перебувають під митним контролем чи використовувалися підприємством, що перевіряється, у виробництві продуктів переробки, виготовленої із сировини та матеріалів, розміщених у відповідному митному режимі, або механізм призначення проведення заходів уповноваженими експертами
Наказ Міністерства фінансів України «Порядок формування результатів документальних перевірок дотримання законодавства України з питань митної справи, податкового, валютного та іншого законодавства платниками податків – юридичними особами та їх відокремленими підрозділами» від 20.08.2015 № 727	Визначає застосування посадовими особами контролюючих органів при оформленні результатів документальних перевірок платників податків – юридичних осіб, їх відокремлених підрозділів, постійних представництв та представництв нерезидентів (далі – платники податків) дотримання законодавства з питань державної митної справи, про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, податкового, валютного та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи
Наказ Міністерства фінансів України «Порядок проведення зустрічних звірок під час здійснення документальних виїзних перевірок з питань митної справи» від 25.11.2015 № 1088	Визначає процедуру організації та проведення контролюючими органами зустрічних звірок під час проведення документальних виїзних перевірок дотримання законодавства України з питань державної митної справи
Наказ Міністерства фінансів України «Порядок підготовки та направлення податкових повідомлень-рішень, прийнятих за результатами перевірок» від 28.12.2015 № 1204	Визначає форму та порядок надіслання (вручення) контролюючими органами податкових повідомлень-рішень платникам податків – суб'єктам ЗЕД

Продовження таблиці 2.3

1	2
Наказ Міністерства фінансів України «Порядок формування плану-графіка проведення документальних планових перевірок платників податків» від 04.08.2016 № 723	Забезпечення єдиного підходу до формування плану-графіка проведення документальних планових перевірок платників податків – суб'єктів ЗЕД, порядок відбору до плану-графіка платників податків – юридичних осіб, фінансових установ, постійних представництв та представництв нерезидентів
Наказ Міністерства фінансів України «Порядок взаємодії структурних підрозділів під час проведення досліджень (аналізів, експертиз)» від 02.12.2016 № 1058	Визначає послідовність та порядок виконання дій посадовими особами структурних підрозділів та територіальних органів Державної митної служби України при направленні запитів про проведення досліджень (аналізів, експертиз), постанов про призначення експертиз у справах про порушення митних правил до Спеціалізованої лабораторії з питань експертизи та досліджень Державної митної служби (далі – СЛЕД ДМС), проведення досліджень (аналізів, експертиз) експертами СЛЕД ДМС
Наказ Державної фіскальної служби України «Порядок проведення документальних перевірок дотримання вимог законодавства України з питань митної справи» від 22.09.2016 № 792	Делегування повноважень проведення документальних перевірок дотримання вимог законодавства з питань державної митної справи головним управлінням ДФС в областях, місті Києві та Офісу великих платників податків ДФС
Наказ Державної фіскальної служби України «Методичні рекомендації щодо порядку взаємодії між підрозділами органів ДФС при організації, проведенні та реалізації матеріалів документальних перевірок з питань митної справи» від 12.10.2016 № 856	Організація проведення документальних перевірок, відбір платників податків до документальних перевірок, визначення виду перевірки та формування програми перевірки, формування робочої групи та взаємодія контролюючих органів під час організації перевірок, прийняття рішення про проведення документальних перевірок та повідомлення платників податків про їх проведення

Продовження таблиці 2.3

1	2
Наказ Державної фіскальної служби України «Методичні рекомендації щодо оформлення актів документальних перевірок з питань митної справи» від 16.01.2017 № 23	Надання методологічної і практичної допомоги контролюючим органам, підвищення якості оформлення результатів документальних перевірок дотримання вимог законодавства України з питань державної митної справи юридичних осіб та представництв нерезидентів, впровадження загальної методики щодо заповнення уніфікованих зразків форм актів (довідок) про результати перевірок

Реалізація контрольно-перевірочних заходів у межах постмитного контролю і аудиту передбачає перевірку фактів відповідності товарів згідно з вимогами визначеної процедури, дотримання цих вимог і умов використання товарів у відповідних митних режимах, а також перевірка достовірності відомостей, зазначених у митних деклараціях, шляхом зіставлення цих даних з даними бухгалтерського обліку та фінансової звітності, з рахунками або іншою інформацією економічних суб'єктів. Визначають такі основні види документальних перевірок:

– невиїзна перевірка;

– виїзна перевірка (планова або позапланова).

Види таких перевірок та організаційні засади їх проведення в Україні зазначені на рисунку 2.1.

Документальна перевірка – це сукупність контрольних заходів, за допомогою яких митні органи 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.

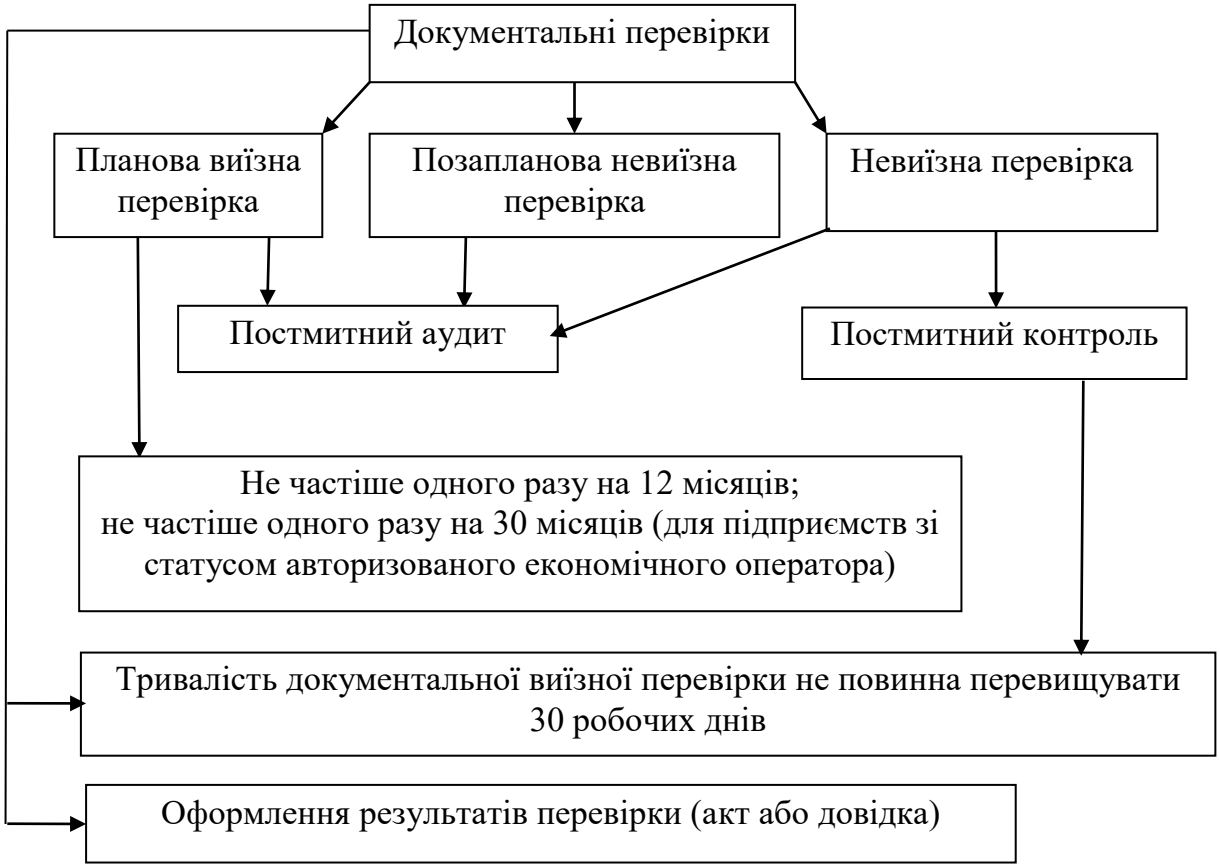


Рис. 2.1. Види та організаційні засади документальних перевірок дотримання митного законодавства

Об'єктом документальних перевірок дотримання законодавства України з питань державної митної справи є:

– правильність визначення бази оподаткування, своєчасність, достовірність, повнота нарахування та сплати митних платежів;

– обґрунтованість та законність надання (отримання) пільг і звільнення від оподаткування;

– правильність класифікації згідно з УКТ ЗЕД товарів, щодо яких проведено митне оформлення;

– відповідність фактичного використання переміщених через митний кордон України товарів заявленій меті такого переміщення та/або відповідності фінансових (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;

– законність переміщення товарів через митний кордон України, у тому числі ввезення товарів на територію вільної митної зони або їх вивезення з цієї території.

Документальна планова виїзна перевірка передбачена у плані-графіку митного органу та проводиться за місцезнаходженням суб'єкта ЗЕД, що перевіряється. Такі перевірки одного й того самого підприємства проводяться не частіше одного разу на 12 місяців, а підприємства, яке отримало статус авторизованого економічного оператора, – не частіше одного разу на 30 місяців.

Документальна позапланова виїзна перевірка підприємства не передбачена планами роботи митного органу та може проводитися за наявності хоча б однієї з таких обставин:

1) центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну митну політику, в порядку контролю здійснено перевірку матеріалів документальної перевірки, проведеної митним органом, і виявлено невідповідність висновків акта перевірки вимогам законодавства або неповне з'ясування під час перевірки питань для винесення об'єктивного висновку щодо дотримання підприємством вимог законодавства з питань державної митної справи. Проведення такої позапланової документальної виїзної перевірки може ініціюватися центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну податкову і митну політику тільки за умови, що стосовно посадових осіб митного органу, які проводили таку перевірку, розпочато службове розслідування або кримінальне провадження. У такому випадку центральний орган виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну митну політику, визначає митний орган, що проводитиме таку перевірку;

2) виявлено факти або отримано документальну інформацію, які свідчать про порушення підприємством вимог законодавства з питань державної митної справи, якщо підприємство не надасть пояснення та їх документальні підтвердження на обов'язковий письмовий запит митного органу протягом 10 робочих днів з дня отримання такого запиту;

3) підприємством не подано в установлений строк митну декларацію;

4) розпочато процедуру припинення підприємства (крім перетворення), порушено провадження у справі про визнання підприємства банкрутом;

5) підприємством подано в установленому порядку митного органу заперечення до акта перевірки або скаргу на прийняте за її результатами податкове повідомлення-рішення, в яких вимагається повний або частковий перегляд результатів відповідної перевірки чи скасування прийнятого за її результатами податкового повідомлення-рішення і зазначаються обставини, які не досліджені під час перевірки та об'єктивний розгляд яких неможливий без проведення перевірки. Така перевірка проводиться виключно з питань, що стали предметом оскарження.

Через обмеженість фінансових, трудових та матеріальних ресурсів митних органів, а у деяких випадках – недоцільністю виїзних документальних перевірок, митний аудит може проводитись у формі документальних невиїзних перевірок. Предметом таких перевірок є дані про своєчасність, достовірність, повноту нарахування та сплати митних платежів при переміщенні товарів через митний кордон України підприємствами, а також при переміщенні товарів через митний кордон України громадянами з поданням митної декларації.

Документальна невиїзна перевірка здійснюється у разі виявлення ознак, що свідчать про можливе порушення законодавства з питань державної митної справи, за результатами аналізу електронних копій митних декларацій, інформації, що стосується товарів, митне оформлення яких завершено, отриманої від суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності та виробників таких товарів, з висновків акредитованих відповідно до законодавства експертів, надходження від авторизованих органів іноземних держав документально підтвердженої інформації про непідтвердження автентичності поданих митному органу документів щодо товарів, митне оформлення яких завершено, недостовірність відомостей, що в них містяться.

Постмитний контроль здійснюється відповідно до ст. 337^1 Митного кодексу України. У межах такого контролю митниця, яка здійснювала митне оформлення товару, має право перевірити

точність і повноту інформації, що міститься у митній декларації, загальній декларації прибуття, та наявність, точність і правильність документів, на підставі яких здійснено випуск товарів.

Постмитний контроль проводиться за результатами застосування системи управління ризиками та може бути ініційований під час митного оформлення або протягом 30 календарних днів із дня випуску товарів. У межах контролю митниця запитує в електронній формі документи, які необхідно надати, а декларант зобов'язаний їх подати протягом 15 календарних днів після запиту. Ці документи перевіряють у приміщенні митниці, тобто це така собі митна камеральна перевірка. За результатами формується повідомлення, яке направляється декларанту. При цьому це не повноцінна митна перевірка, за результатами якої митники матимуть право скласти акт та визначити додаткові зобов'язання. Відповідно до нових положень Митного кодексу результати постмитного контролю суб'єкта ЗЕД враховуються системою управління ризиками та під час планування і проведення документальних перевірок. Тобто якщо в межах постмитного контролю виявлять проблеми, то це може стати причиною ініціювання документальної перевірки. А ось за наслідками такої перевірки вже може бути складений акт і здійснені донарахування.

Тривалість документальної перевірки не повинна перевищувати 30 робочих днів. Строк проведення документальної перевірки може бути продовжений наказом відповідного митного органу, але не більше ніж на 15 робочих днів. Документальна перевірка може бути зупинена наказом відповідного органу Державної митної служби за наявності визначених Митним кодексом України підстав.

Отже, митне законодавство України регламентує підстави і порядок здійснення документальних перевірок з дотримання вимог законодавства з питань державної митної справи з урахуванням міжнародних стандартів щодо спрощення та гармонізації митних процедур.

2.3. Нормативне регулювання прав, обов'язків сторін під час проведення документальних перевірок

Митні органи – це спеціально уповноважені органи виконавчої влади в галузі митної справи, на які, відповідно до Митного кодексу та інших законів, покладено безпосереднє здійснення митної справи. Митні органи належать до системи органів виконавчої влади, наявності у них спеціальних повноважень та їх функціональному призначенні. Особливість місця митних органів у системі органів виконавчої влади визначається, насамперед, метою створення, функціонування та характером виконуваних завдань і функцій. Саме це й обумовлює специфіку виконавчої діяльності митних органів, аналогів якої в державі немає.

Митний аудитор – посадова особа Управління митного аудиту ДМСУ, висококваліфікований спеціаліст у галузі митної справи, бухгалтерського обліку, контролю і аналізу господарської діяльності та фінансового права, наділений повноваженнями з проведення документальних перевірок та користується правами, визначеними Митним кодексом України.

Обов'язком осіб, яких залучають до проведення документальних перевірок, є встановлення правильності та достовірності даних, указаних у митних деклараціях, шляхом вивчення бухгалтерських документів, рахунків, систем управління бізнесом.

Права, які надаються митному аудитору законодавством, дають змогу виконувати покладені на нього обов'язки. Законом надано право митному аудитору: здійснювати перевірку грошових, фінансових і бухгалтерських документів, звітів, контрактів, декларацій, калькуляцій, інших документів, пов'язаних з операціями із ввезення/пересилання/вивезення товарів на митну територію України/за межі митної території України, яка є в розпорядженні підприємства, що перевіряється, в електронному вигляді. Здійснення цього права посадовими особами митних органів забезпечується відповідним обов'язком посадових осіб підприємства, що перевіряється, не пізніше першого робочого дня, за днем початку документальної перевірки, надати у повному обсязі необхідні для перевірки документи, їх копії, інформацію,

зокрема, за наявності – в електронній формі. Посадові особи підприємства повинні вести бухгалтерський облік і подавати фінансову звітність відповідно до Господарського кодексу та Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні».

Посадові особи митних органів під час проведення документальних перевірок мають право отримувати безоплатно від підприємств, що перевіряються, інформацію, пояснення, письмові довідки з питань, які виникають під час проведення перевірки, копії документів, засвідчені підписом керівника підприємства або уповноваженою ним особою.

Для того щоб отримати від підприємств, які перевіряються, документи (їх копії), інформацію, пояснення, письмові довідки з питань, які виникають під час проведення перевірки, посадові особи митного органу повинні подати керівнику підприємства або уповноваженій ним особі письмові запити під особистий підпис на другому примірнику таких запитів із зазначенням переліку документів (їх копій), пояснень, довідок, необхідних для перевірки, та строку їх надання. Такі запити можуть бути подані не пізніше ніж за п’ять робочих днів до закінчення строку перевірки. Документи, що містять комерційну таємницю або є конфіденційними, передаються посадовій особі митного органу окремо від інших документів. Передача таких документів для їх огляду, вивчення та їх повернення оформлюються актами довільної форми, які підписує посадова особа митного органу й уповноважена посадова особа підприємства, що перевіряється.

Необхідно звернути увагу на те, що порядок отримання копій документів, які стосуються предмета перевірки, посадовими особами митного органу має свої особливості. Так, отримання копій документів оформляється описом. Копія опису, складеного посадовими особами митного органу, вручається під особистий підпис керівнику підприємства, що перевіряється, або уповноваженій ним особі. Якщо керівник підприємства або уповноважений ним представник відмовляється від підпису про отримання копії опису, посадові особи митного органу, які отримують копії, роблять в описі відмітку про відмову від підпису. При цьому

якщо до початку або під час проведення перевірки оригінали первинних документів, облікових та інших регістрів, фінансової і статистичної звітності, інших документів із питань обчислення й сплати митних платежів, а також з інших питань, що стосуються державної митної справи, були вилучені правоохоронними та іншими органами, ці органи зобов'язані надати для проведення перевірки митному органу копії зазначених документів. Такі копії повинні бути надані протягом трьох робочих днів з дня отримання письмового запиту митного органу й засвідчені печаткою і підписами посадових осіб правоохоронних та інших органів, якими здійснено вилучення оригіналів документів.

Посадовим особам митного органу, які здійснюють перевірку, забезпечується у робочий час безперешкодний доступ на об'єкти підприємства, що перевіряється. У результаті цього огляду складається відповідний акт, який долучається до результатів перевірки, необхідних для оформлення кінцевого висновку про проведену перевірку підприємства у формі акта або довідки.

Посадові особи митного органу мають право відбирати проби (зразки) товарів, після чого вони повинні скласти акт за формою, встановленою центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування й реалізує державну політику у сфері фінансів. Узяті проби (зразки) під митним забезпеченням разом з актом про їх взяття доставляються поштою або посадовою особою митного органу з питань експертного забезпечення до іншої експертної установи (організації) для проведення досліджень (аналізів, експертизи). У разі необхідності здійснення контрольного аналізу сировини, матеріалів і продуктів переробки, контрольного запуску у виробництво сировини та матеріалів до перевірки залучаються експерти Спеціалізованої лабораторії з питань експертизи та досліджень Держмитслужби.

Під час здійснення посадовими особами митного органу документальної виїзної перевірки їм надається право вимагати від керівників підприємства проведення інвентаризації основних засобів, товарно-матеріальних цінностей, які перебували або перебувають під митним контролем чи використовувалися цим підприємством разом із товарами, які були поміщені у відповідний

митний режим. У разі недопущення посадових осіб митних органів до проведення огляду територій та виробничих, складських, торговельних чи інших приміщень, здійснення контрольних аналізів, мають право звертатися до суду з поданням про зупинення видаткових операцій підприємства на поточних рахунках такого підприємства шляхом накладення арешту на кошти та інші цінності такого підприємства, що розміщені у банку.

За потребою при здійсненні постмитного аудиту робоча група з проведення перевірки має право проводити зустрічні звірки на підприємствах, що дає змогу з'ясувати певні питання перевірки, пов'язані із зовнішньоторговельними операціями, інформацією, яка міститься у митних документах, а також вид та обсяг операцій із товарами і здійснених розрахунків за ними для визначення їхньої реальності та достовірності. Результати звірки використовуються винятково для підтвердження або спростування інформації, що міститься у митних, комерційних та інших документах.

Посадові особи підприємства, що перевіряється, зобов'язані не перешкоджати законній діяльності посадових осіб митного органу під час проведення перевірки, виконувати законні вимоги зазначених осіб, забезпечувати у робочий час безперешкодний доступ митного органу на об'єкти підприємства, створювати умови виконання ними своїх обов'язків тощо. У разі порушення посадовими особами підприємства, що перевіряється, вищезазначених обов'язків застосовуються заходи, передбачені ст. 94 Податкового кодексу України.

Згідно з п. 7 ст. 345 МКУ у разі виявлення митним органом під час проведення перевірки ознак порушень митних правил або контрабанди посадові особи митного органу вживають передбачених законом заходів. Провадження у справах про порушення митних правил здійснюється відповідно до розділів 18 та 19 Митного кодексу та відповідно до законодавства України про адміністративні правопорушення. З моменту складення протоколу про порушення митних правил провадження вважається розпочатим.

Митні аудитори, відповідно до законодавства, мають право отримувати необхідну інформацію для документальної перевірки

від третіх осіб (страхових компаній, банківських установ тощо). Здебільшого це такі дані та джерела їх надходження:

– від установ банків – про залишки на поточних та інших банківських рахунках цих суб'єктів;

– від партнерів по бізнесу – про залишки рахунків за здійсненими операціями економічних суб'єктів, що перевіряються;

– від страхових компаній – розмір вартості матеріальних цінностей у ЗЕД, яка прийнята до страхування;

– від уповноважених органів іноземних держав – інформації з питань, що стосуються перевірки;

– інша інформація, яка є необхідною для отримання доказів.

Митним аудиторам, крім того, надані права накладати на час з'ясування питань, які підлягають перевірці, митне забезпечення на комп'ютери, сейфи (шафи), архіви та інші місця, де зберігаються документи, у тому числі в електронному вигляді, необхідні для проведення перевірки, а також на складські, виробничі, торговельні приміщення, якщо існує імовірність несанкціонованого вилучення, знищення, підміни, зміни стану або якісних характеристик товарів, які розміщуються у цих приміщеннях, що може впливати на прийняття рішення за результатами перевірки. Під митним забезпеченням розуміють одноразові номерні запірно-пломбові пристрої, печатки, штампи, голографічні мітки, записи електронного цифрового підпису й інші засоби ідентифікації, що використовуються митними органами для відображення та закріплення результатів документальної перевірки.

Крім того, посадові особи митного органу мають право вимагати забезпечення збереження документів, необхідних для з'ясування питань перевірки, протягом строків, передбачених законодавством (не менш ніж 1 095 днів з дня подання звітності), та їх відновлення у разі втрати чи передчасного знищення.

Обов'язки посадових осіб митних органів під час проведення документальної виїзної перевірки підприємства визначені статтею 347 Митного кодексу України (рис. 2.2).

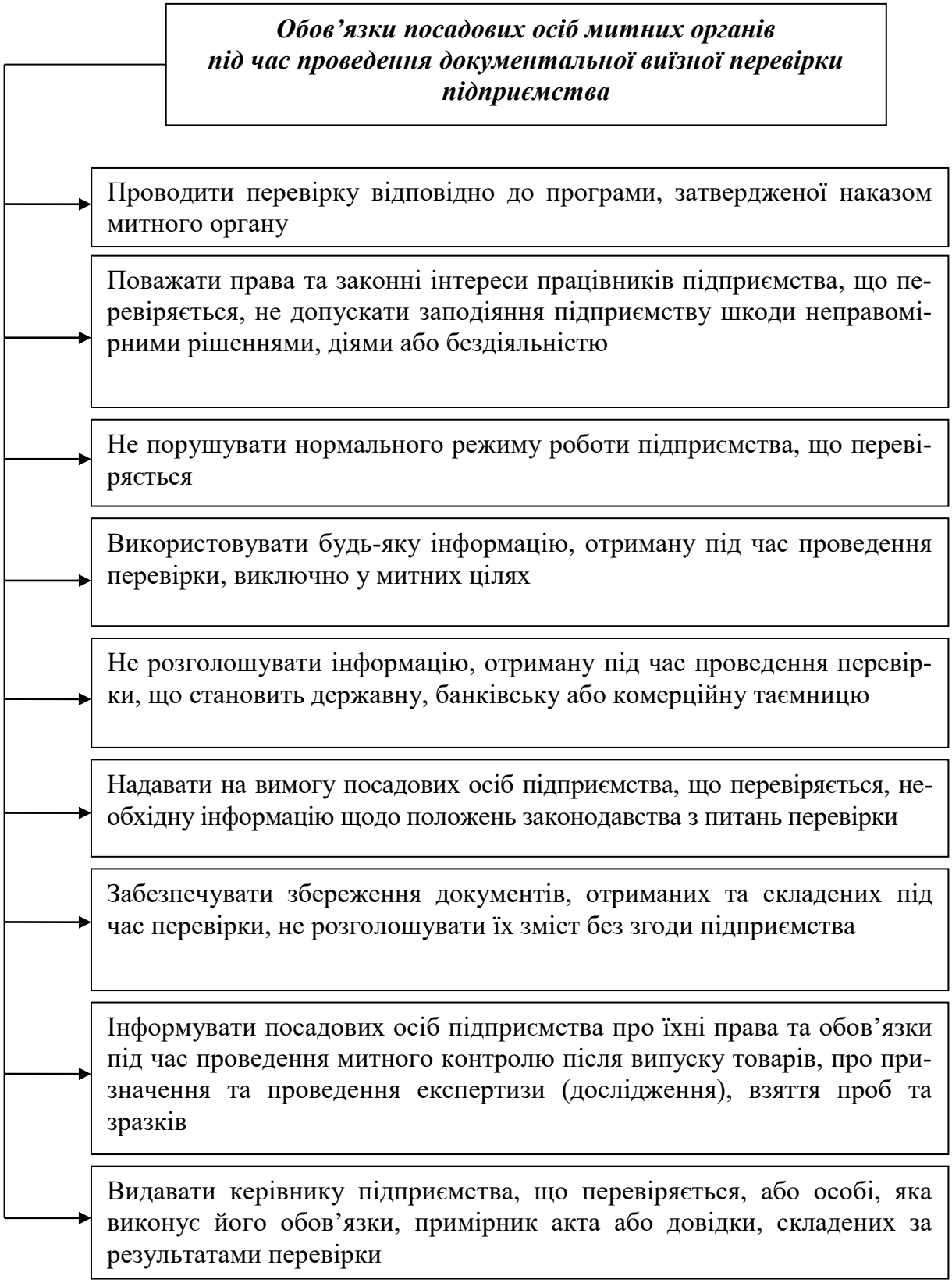


Рис. 2.2. Обов'язки посадових осіб митних органів під час проведення документальної виїзної перевірки підприємства

Існуючі нормативні документи (стаття 350 Митного кодексу України) передбачає відповідне коло прав і обов'язків посадових

осіб підприємств, що піддаються документальній перевірці будь-якого виду (виїзна, невиїзна), які відрізняються від прав і обов'язків контролюючих органів. Так, при проведенні документальних перевірок посадові особи підприємства *мають право:*

– вимагати від посадових осіб митного органу повідомлення про підстави для проведення перевірки, а також пред'явлення посвідчення на право проведення перевірки, копії наказу митного органу про проведення перевірки, службових посвідчень посадових осіб митних органів, які проводитимуть перевірку, – тобто виконання умов допуску посадових осіб митних органів до проведення документальних (планових чи позапланових) виїзних перевірок та зустрічних звірень, передбачених законодавством;

– подавати посадовим особам митного органу, які проводять перевірку, письмові заяви, зауваження, пояснення з питань, що стосуються перевірки;

– запитувати у посадових осіб митного органу й отримувати від них інформацію щодо положень законодавства, які стосуються питань перевірки;

– надавати посадовим особам митного органу всі наявні у їх розпорядженні документи й відомості, що підтверджують процедури декларування і митного оформлення товарів до відповідного митного режиму, а також дотримання вимог законодавства з питань державної митної справи;

– вимагати від посадових осіб митного органу перевірки відомостей і фактів, що можуть свідчити на користь підприємства;

– звертатися до митного органу, посадові особи якого проводять перевірку, з клопотанням про продовження строку подання документів, строку проведення перевірки;

– подавати письмові зауваження або заперечення до акта перевірки у разі незгоди з викладеними в ньому фактами й обставинами, вимагати розгляду цих зауважень або заперечень посадовими особами митного органу по суті і долучати їх до акта, що складається за результатами перевірки;

– отримувати у посадових осіб митного органу після закінчення перевірки примірник акта (довідки), що складається за результатами перевірки;

– оскаржувати рішення, прийняте митним органом за результатами перевірки (кожна особа має право оскаржити рішення, дії або бездіяльність митних органів, організацій, їх посадових осіб та інших працівників, якщо вважає, що цими рішеннями, діями або бездіяльністю порушено її права, свободи чи інтереси; предметом оскарження, зокрема, може бути й рішення митного органу як окремий акт, яким митний орган, організація або їх посадові особи приймають рішення з питань, передбачених митним законодавством України);

– складати розрахунок збитків та/або шкоди, заподіяних підприємству у зв'язку з проведенням документальної перевірки, і вимагати в установленому законом порядку відшкодування таких збитків та/або шкоди, а також долучати зазначений розрахунок до акта, що складається за результатами перевірки, як його невід'ємний додаток (відшкодування збитків та/або шкоди, заподіяних посадовими особами митного органу підприємству під час проведення перевірки, здійснюється в порядку, встановленому законом);

– користуватися іншими правами, що передбачені Митним кодексом та іншими законами України (зокрема можливістю звернутися до керівника митного органу, яким призначено перевірку, з письмовою заявою щодо продовження строку надання документів або їх копій).

У процесі проведення документальних перевірок посадові особи підприємства *зобов'язані*:

– не перешкоджати законній діяльності посадових осіб митного органу і виконувати законні вимоги зазначених осіб, зокрема отримані в письмовій формі, які стосуються надання до перевірки документів, їх копій, інформації, у тому числі за наявності в електронній формі, проведення інвентаризацій, оглядів і реалізації інших прав посадових осіб митних органів;

– забезпечувати в робочий час безперешкодний доступ посадових осіб митного органу, які здійснюють перевірку, на об'єкти підприємства, що перевіряється, та забезпечувати умови для виконання ними своїх обов'язків;

– забезпечувати в разі необхідності посадових осіб митного органу робочим місцем на підприємстві, що перевіряється, комп'ютерною й іншою оргтехнікою (за наявності);

– робити запис про ознайомлення на посвідченні про проведення перевірки;

– визначати осіб, відповідальних за надання інформації посадовим особам митного органу, які здійснюють перевірку, не пізніше двох робочих днів із дня початку перевірки;

– забезпечувати збереження документів, необхідних для з'ясування питань перевірки, протягом строків, передбачених законодавством, та їх відновлення у разі втрати чи передчасного знищення (платники податків зобов'язані забезпечити зберігання документів, пов'язаних з обчисленням і сплатою податків і зборів), а також документів, пов'язаних із виконанням вимог законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контрольні органи (зокрема на митні органи), не менше як 1 095 днів із дня подання податкової звітності, для складення якої використовуються зазначені документи, а в разі її неподання – з передбаченого граничного терміну подання такої звітності);

– виконувати інші обов'язки, передбачені Митним кодексом та іншими законами України (підприємство, що перевіряється, зобов'язане не пізніше першого робочого дня, який іде за днем початку документальної перевірки, надати у повному обсязі посадовим особам митного органу, які проводять перевірку, всі документи, зокрема в електронній формі, що належать до предмета перевірки або пов'язані з ним, можуть стосуватися переміщення товарів через митний кордон України, у тому числі ввезення товарів на територію вільної митної зони або їх вивезення із цієї території).

Таким чином, права, обов'язки посадових осіб контролюючих органів та підприємств, що підлягають перевірці, передбачені законодавством, спрямовані на забезпечення своєчасного і високоякісного проведення документальних перевірок.

Завдання для закріплення матеріалу

Запитання для самоперевірки

1. Міжнародний досвід організації постмитного контролю і аудиту.
2. Структура Міжнародної конвенції про спрощення та гармонізацію митних процедур.
3. Етапи постмитного контролю і аудиту відповідно до Кіотської конвенції.
4. Діюче нормативно-правове забезпечення постмитного контролю і аудиту в Україні.
5. Заходи впровадження щодо постмитного аудиту з метою попередження негативних наслідків.
6. Назвати ознаки класифікації документальних перевірок.
7. Права працівників Державної митної служби України при проведенні постмитного контролю і аудиту.
8. Обов'язки працівників Державної митної служби України при проведенні постмитного контролю і аудиту.
9. Права посадових осіб підприємства, що перевіряється.
10. Професійна етика та її складові для митних аудиторів.
11. Етичні принципи поведінки посадових осіб Державної фіскальної служби України.

Тестові завдання

1. Стандарти постмитного контролю і аудиту – це:

а) загальні керівні матеріали для допомоги митним адміністраціям у виконанні їх обов'язків з постмитного контролю і аудиту;

б) нормативні акти Аудиторської палати України;

в) первинні документи для фіксації господарських операцій;

г) нормативна звітність суб'єктів ЗЕД.

2. Завданнями документальних перевірок з дотримання вимог митного законодавства є:

а) контроль за правильністю заповнення митних документів, достовірності зазначених у них даних;

б) законності ввезення (пересилання) товарів, транспортних засобів на митну територію України, вивезення (пересилання) товарів за межі митної території України;

в) своєчасності, достовірності, повноти нарахування та сплати митних платежів;

г) усі перераховані вище.

3. Об'єктом документальних перевірок дотримання законодавства України з питань державної митної справи є:

а) правильність визначення бази оподаткування, своєчасність, достовірність, повнота нарахування та сплати митних платежів;

б) обґрунтованість та законність надання (отримання) пільг і звільнення від оподаткування;

в) правильність класифікації згідно з УКТ ЗЕД товарів, щодо яких проведено митне оформлення;

г) відповідність фактичного використання переміщених через митний кордон України товарів заявленій меті;

д) усі вище перераховані.

4. За джерелами інформації постмитний аудит поділяють на:

а) документальний і фактичний;

б) нормативний і позанормативний;

в) статистичний, динамічний;

г) попередній, поточний, послідуючий.

5. Тривалість документальної виїзної перевірки не повинна перевищувати:

а) 30 робочих днів;

б) 60 робочих днів;

в) 30 календарних днів;

г) 10 робочих днів.

6. Документальною плановою виїзною перевіркою вважається перевірка:

а) передбачена у плані-графіку митного органу;

б) проводиться за місцезнаходженням підприємства;

в) проводиться митними органами;

г) усі відповіді правильні.

7. Документальні виїзні планові та позапланові перевірки проводяться:

а) після випуску товарів у вільний обіг на митну територію;

б) перед випуском товарів у вільний обіг на митну територію;

в) на митних постах;

г) на митницях.

8. План-графік проведення документальних планових перевірок платників податків складається із:

а) планів-графіків територіальних органів митного спрямування ДФС;

б) програм територіальних органів митного спрямування ДФС;

в) стратегічного плану розвитку ДФСУ та поточних планів-графіків;

г) має довільну форму залежно від поточних завдань митниці.

9. Оприлюднення плану-графіка проведення документальних перевірок здійснюється:

а) у газеті «Урядовий кур'єр» до 25 грудня року, що передує року, в якому будуть проводитися такі документальні планові перевірки;

б) на офіційному веб-порталі ДФС;

в) в офіційному друкованому виданні ДФСУ – журнал «Вісник»;

г) не оприлюднюється, є інформацією для службового користування.

10. Документальна позапланова виїзна перевірка проводиться за наявності обставин:

а) підприємством не подано в установлений строк митну декларацію;

б) отримано документальну інформацію, які свідчать про порушення підприємством вимог законодавства з питань державної митної справи та підприємством надано пояснення та їх документальні підтвердження;

в) розпочато процедуру реорганізації (перетворення) підприємства;

г) відбулась зміна керівництва підприємства або його форми власності.

11. Документальна невиїзна перевірка здійснюється за наявності обставин:

а) виявлено ознаки можливого порушення законодавства України з питань державної митної справи за результатами аналізу електронних копій митних декларацій;

б) отримано документальну інформацію, що свідчить про порушення підприємством вимог законодавства з питань державної митної справи та підприємством надано пояснення і їх документальні підтвердження;

в) розпочато процедуру реорганізації (перетворення) підприємства;

г) відбулась зміна керівництва підприємства або його форми власності.

Завдання

Завдання 1. Скласти перелік нормативно-довідкової інформації, що регламентує проведення постмитного контролю і аудиту за запропонованою формою.

Таблиця

Нормативно-довідкова інформація для проведення постмитного контролю і аудиту

Назва документа	Зміст документа	Використання у контрольно-аудиторському процесі
Митний кодекс України		
Методичні рекомендації щодо роботи посадових осіб органів доходів і зборів з аналізу, виявлення та оцінки ризиків при здійсненні контролю за правильністю визначення митної вартості товарів, які переміщуються через митний кордон України: наказ ДФСУ від 11.09.2015 № 689		
Методичні рекомендації щодо порядку взаємодії між підрозділами органів ДФС при організації, проведенні та реалізації матеріалів перевірок платників податків: наказ ДФС від 31.07.2014 № 22 (із змінами від 18.07.2016 № 633)		

Завдання 2. Визначте відмінності у нормативному регулюванні прав, обов'язків, відповідальності, які існують між податковими аудиторами та митними аудиторами. Результати занесіть у таблицю.

Ознаки порівняння	Податковий аудитор	Митний аудитор
Права		
Обов'язки		
Відповідальність		

РОЗДІЛ 3
ПРОЦЕС ПОСТМИТНОГО КОНТРОЛЮ ТА АУДИТУ

3.1. Зміст контрольно-аудиторського процесу.

3.2. Аналіз та управління ризиками в постмитному контролі і аудиті.

3.3. Доперевірочний аналіз зовнішньоекономічної діяльності ймовірного суб'єкта перевірки.

3.4. Переддослідна стадія контрольно-аудиторського процесу.

3.5. Дослідна і завершальна стадії контрольно-аудиторського процесу.

Ключові слова та терміни: *контрольно-аудиторський процес, організаційна стадія, управління ризиками, вибір платників податків, доперевірочний аналіз зовнішньоекономічної діяльності, переддослідна стадія, дослідна стадія, узагальнення та реалізація результатів.*

3.1. Зміст контрольно-аудиторського процесу

В умовах формування нових економічних стандартів завдання митних органів зводяться до контролю за рухом товарів і забезпечення належного рівня митної безпеки держави через поповнення державного бюджету та захист національних митних інтересів.

В умовах вільної торгівлі для економічних суб'єктів пришвидшення митного оформлення товарів є пріоритетом у діяльності митних органів, проте не можна в цьому випадку допускати послаблення митного контролю. Саме тому важливою формою митного контролю є документальна перевірка як сукупність контрольних заходів після випуску товарів у вільний обіг, тобто митний контроль, який ґрунтується на методах аудиту.

Постмитний аудит зовнішньоекономічної діяльності підприємства здійснюється проведенням документальних перевірок за

допомогою певних методичних прийомів. Сукупність організаційних, методичних і технічних прийомів, здійснюваних за допомогою певних процедур, становить контрольно-аудиторський процес. Будь-який динамічний процес, пов'язаний з використанням засобів і предметів праці, а також самої праці, складається з організаційної, технологічної та завершальної стадій. Щодо контрольно-аудиторського процесу такими стадіями є: організаційна, дослідна, узагальнення та реалізації результатів постмитного контролю та аудиту. При цьому кожен етап характеризується чітко визначеними процедурами, наприклад на етапі планування та підготовки до постмитного контролю та аудиту використовується інформація за результатами спрацювання системи управління ризиками, інформація, отримана із зовнішніх джерел, інтуїція посадових осіб митних органів, яка має бути обґрунтована і підтверджена документально (неавтоматизований контроль). Виконання цієї форми митного контролю покладено на Управління митного аудиту ДМС.

Принципову схему змісту контрольно-аудиторського процесу подано на рис. 3.1.

Організаційна стадія включає в себе підготовчі роботи в підрозділах постмитного контролю і аудиту та його організаційно-методичну підготовку. Основними видами підготовчих робіт на цьому етапі є:

– виявлення та аналіз ризиків щодо порушень митного законодавства у діяльності платників податків;

– відбір платників податків до документальних перевірок, визначення виду перевірки та формування програми перевірки;

– формування робочої групи з проведення документальної перевірки та взаємодія структурних підрозділів та органів ДМС під час організації перевірок;

– прийняття рішення про проведення документальних перевірок та повідомлення платників податків про їх проведення;

– оформлення посвідчення на право проведення перевірки.



Рис. 3.1. Зміст митного контрольно-аудиторського процесу

На підготовчому етапі постмитного контролю та аудиту на основі аналізу ризиків щодо порушень митного законодавства здійснюється відбір платників податків до проведення документальних перевірок у частині аналізу спрацювань АСУР. Під час митного контролю посадові особи відповідних підрозділів уповноважених органів ДМС щомісяця переглядають інформацію про згенеровані АСУР митні формальності за кодами 701-5 (правильності визначення бази оподаткування, своєчасності, достовірності, повноти нарахування та сплати митних платежів (після завершення митного оформлення), 702-5 (обґрунтованості та законності надання (отримання) пільг і звільнення від оподаткування (після завершення митного оформлення), 703-3 (правильності класифікації згідно з УКТ ЗЕД товарів, щодо яких проведено митне оформлення (після завершення митного оформлення), 704-1 (відповідності фактичного використання переміщених через митний кордон України товарів заявленій меті такого переміщення та/або відповідності фінансових і бухгалтерських та інших документів підприємства, що перевіряється, інформації, зазначеній у митній декларації, декларації митної вартості, за якими проведено митне оформлення товарів у відповідному митному режимі (після завершення митного оформлення), 705-1 (законності переміщення товарів через митний кордон України (після завершення митного оформлення), 706-2 (доцільності проведення перевірки правильності визначення митної вартості товарів після завершення їх митного контролю та митного оформлення). Для відбору митних декларацій, по яких АСУР згенеровано митні формальності за кодами 701-5, 702-5, 703-3, 704-1, 705-1, 706-2 використовують звіт в автоматизованій системі митного оформлення «Інспектор» («звіти» – «АСУР» – «Реєстр МД з ФМК»).

Вибір об’єкта документальної перевірки полягає у встановленні першочерговості суб’єкта ЗЕД, тобто підприємства, яке до проведення має ймовірні розміри недоборів митних платежів у зв’язку із встановленими ризиками порушень митного законодавства, строки давності для визначення податкових зобов’язань та інші обставини, передбачені законодавством.

За потреби формують запити до уповноважених митних адміністрацій іноземних держав. При цьому важливим інформаційним ресурсом для відбору об'єктів митного аудиту є відомості щодо країни походження, вартісних, кількісних або якісних характеристик товару, які мають значення для оподаткування, правильності класифікації згідно з УКТ ЗЕД товарів, щодо яких проведено митне оформлення, отримані від митних органів, інших державних органів або уповноважених органів іноземних держав. На цьому етапі досліджуються митні декларації, декларації митної вартості, рішення митниць ДМСУ щодо визначення коду товару згідно з УКТ ЗЕД та/або визначення митної вартості товарів, інші документи, що були надані під час митного оформлення. Одночасно з направленням запиту до сторонніх підрозділів надсилається наявна у базах даних інформація щодо встановлених ризиків порушення законодавства.

Після вибору об'єкта перевірки видається організаційно-розпорядчий документ – наказ, розпорядження керівника Управління митного аудиту. У цьому документі вказують найменування підприємства, яке перевірятимуть, вид документальної перевірки (документальна планова/позапланова виїзна перевірка, невиїзна перевірка); період, за який перевіряють діяльність, прізвища, ім'я та по батькові, посади посадових осіб, які проводять перевірку, їх звання, назви структурних підрозділів та контролюючих органів, визначають її керівника, строк проведення перевірки, підстави для її проведення (відповідний пункт, частина статті 346 Митного кодексу – для виїзної планової та позапланової перевірки, відповідний пункт, частина статті 351 Митного кодексу – для невиїзної перевірки).

З метою забезпечення проведення документальної перевірки та належної взаємодії між посадовими особами відповідних структурних підрозділів уповноваженого органу ДМС та інших органів для проведення кожної перевірки залежно від предмета перевірки *формується робоча група*. До супроводження та інформаційно-аналітичного забезпечення проведення документальних перевірок можуть залучатися підрозділи юридичної роботи, обліково-звітних систем, підрозділи інформаційних технологій, погашення

боргу, проведення податкових та митних експертиз. Керівником робочої групи призначають працівника аудиторської служби, який має спеціальну освіту і практичний досвід роботи.

Організаційно-методична підготовка постмитного контролю та аудиту починається з вивчення фінансового стану суб'єкта ЗЕД та проведення доперевірочної підготовки. Доперевірочна підготовка як комплекс заходів, які застосовують митні аудитори для проведення документальних перевірок суб'єктів ЗЕД, передбачає два види заходів: доперевірочний аналіз – аналітична робота з інформацією про суб'єкта ЗЕД, наявною в розпорядженні контролюючих органів, і формування за її результатами висновків, які є достатніми для забезпечення ефективності майбутньої документальної перевірки; організаційні заходи, необхідні для ефективного проведення перевірки у встановлені терміни.

Митні аудитори вирішують такі основні завдання: ознайомлення з митною та податковою політикою підприємства, системою оподаткування (загальною чи спрощеною), наявністю у підприємства податкових пільг; визначення переліку митних платежів; формування доказової бази; підготовка попередніх висновків. Ці завдання виконуються за допомогою аналізу організаційно-розпорядчих документів підприємства, огляду підприємства, інтерв'ю з його працівниками. Аналізують фінансовий стан підприємства, обсяги експортно-імпортних операцій, розрахунково-кредитні відносини, платоспроможність, зауваження установ банків, податкових, фінансових органів з питань їхньої компетенції.

Під час проведення аудиторських процедур збирають максимальну кількість доказів про порушення митного законодавства суб'єктом ЗЕД, а також особливостей організації у нього бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю. Причому варто зводити до мінімуму затрати на здійснення таких процедур.

На підготовчому етапі рекомендовано складають **програму митного** аудиту із переліком питань, що має перевірити митний аудитор. Перелік питань, які повинні бути перевірені під час документальної перевірки та будуть внесені до програми перевірки, формуються під час аналізу ризиків щодо порушення митного

законодавства та у процесі відбору платників податків до документальних перевірок. До програми перевірки включають не тільки процедури по суті, але й аналітичні процедури, які вимагають незначних фінансових витрат на проведення та дозволяють проаналізувати стан заборгованості за митними платежами підприємства.

Потім вибирають методику постмитного контролю та аудиту – визначають методичні прийоми і контрольно-аудиторські процедури, застосування їх при перевірці різних об'єктів контролю, використання інформаційних систем тощо. Конкретизують ці питання при розробці плану, який передбачає встановлення перевірки кожного об'єкта і виконавців, виходячи із загального строку проведення документальної перевірки.

Дослідна стадія контрольно-аудиторського процесу складається з двох етапів – переддослідного і дослідного.

Переддослідний етап включає низку процедур організаційного характеру, спрямованих на створення необхідних умов для якісного проведення постмитного контролю та аудиту в установлені строки.

Дослідний етап – це виконання контрольно-аудиторських процедур з перевірки виробничої і фінансово-господарської діяльності суб'єкта ЗЕД за допомогою інформаційних систем.

На етапі здійснення постмитного контролю та аудиту виділяють процедури щодо перевірки правильності господарських операцій, відображених у бухгалтерському обліку та фінансовій звітності підприємства, які можуть бути пов'язані з операціями із ввезення/пересилання/вивезення товарів на митну територію України/за межі митної території України, у тому числі інформації, необхідної для з'ясування питань перевірки, яка є в електронному вигляді. Під час доказових процедур здійснюється зіставлення даних митного оформлення з обліково-звітними даними підприємства, перевірка правильності визначення митної вартості товару, правильності та повноти нарахування митних платежів, обґрунтованості та законності надання (отримання) пільг і звільнення від оподаткування (у разі наявності); правильності класифікації згідно з УКТ ЗЕД товарів, щодо яких проведено митне

оформлення; відповідності фактичного використання переміщених через митний кордон України товарів заявленій меті такого переміщення тощо. Це забезпечується використанням таких доказових процедур: перевірки виявлених ризиків, процедур по суті, перерахунку, проведення зустрічних звірок підприємств, взяття проб, зразків товарів, контрольних аналізів сировини, матеріалів і готової продукції, контрольних запусків у виробництво сировини та матеріалів, які перебували під митним контролем чи використовувалися підприємством, що перевіряється, у виробництві готової продукції, виготовленої із сировини та матеріалів, поміщених у відповідний митний режим. Інформаційними ресурсами при цьому є облікова документація, експертні висновки, відомості, отримані від уповноважених органів іноземних держав, документи та відомості тощо.

Стадія узагальнення та реалізації результатів контролю включає в себе узагальнення і реалізацію результатів контрольно-аудиторського процесу.

Узагальнення результатів контролю – проводиться систематизація недоліків, порушень митного законодавства у діяльності підконтрольного підприємства, підсумовуються результати всіх виконаних аудиторських процедур шляхом зіставлення отриманої від підприємства інформації із зібраними митним аудитором даними. При цьому виявлені недоліки групують, оформляють результати проміжного контролю, складають аналітичні таблиці, узагальнюють і відображають результати в акті або довідці. На цьому етапі враховують дані актів (довідок) документальних перевірок, що були складені у попередніх періодах, судових позовів, штрафних санкцій тощо.

Реалізація результатів контролю є завершальним етапом в контрольно-аудиторському процесі. Робоча група аудиторів разом з керівництвом підприємства, де проведено постмитний аудит, обговорюють результати контролю. Контролюючий орган визначає суму нарахування грошових зобов’язань, суми податкових зобов’язань та/або податкового кредиту і складає податкове повідомлення-рішення у випадках, коли результати документальних перевірок діяльності суб’єкта ЗЕД свідчать про

заниження або завищення суми його податкових зобов'язань, податкового кредиту, суми бюджетного відшкодування або від'ємного значення суми податку на додану вартість платника податків, що заявлені у митних деклараціях, уточнюючих розрахунках.

Отже, контрольно-аудиторський процес дозволяє оптимізувати строки виконання та ефективність постмитного контролю та аудиту.

3.2. Аналіз та управління ризиками в постмитному контролі і аудиті

В умовах глобалізації митної взаємодії та інтенсифікації зовнішньоторговельних операцій особливої актуальності набувають питання дослідження митних ризиків та формування ефективної системи управління ними. Саме застосування ризикоорієнтованих інструментів митного контролю у практичній діяльності митних органів створює передумови для підвищення митної безпеки держави та спрощення митних процедур шляхом скорочення витрат часу та коштів на здійснення митного оформлення.

Постмитний контроль та аудит займає важливе місце при застосуванні системи управління ризиками та є основним елементом подальшого підвищення ефективності діяльності митних органів. Постмитний контроль зводиться до контролю товарів після їх випуску у вільне використання у формі документальної перевірки, яка проводиться підрозділами контрольно-перевірочної роботи митниці. Постмитний аудит здійснює Управління митного аудиту ДМС.

Під **ризиком** розуміється ймовірність недотримання вимог митного законодавства України, а об'єктом аналізу ризику виступають характеристики товарів, транспортних засобів комерційного призначення, що переміщуються через митний кордон України; характер зовнішньоекономічної операції; характеристика суб'єктів, задіяних у цих операціях. У Митному кодексі України

враховуються окремі аспекти діяльності з оцінки та управління ризиками: вибірковість перевірок (за результатами застосування системи управління ризиками), залучення спеціалістів та експертів для участі у здійсненні митного контролю, спільний митний контроль з митними органами суміжних держав, що стосується лише проведення митного контролю у пунктах пропуску через державний кордон України.

Розвиток системи управління ризиками міжнародного митного регулювання розпочався в кінці 90-х років минулого століття з часу прийняття переглянутої Міжнародної конвенції про спрощення та гармонізацію митних процедур Всесвітньої митної організації, в якій вперше задекларовано перспективність впровадження системи аналізу та управління ризиками.

Основними завданнями системи управління митними ризиками в контексті положень Кіотської конвенції є:

– створення єдиного інформаційного простору, що забезпечує функціонування системи управління ризиками;

– розробка новітніх методик з виявлення митних ризиків;

– виявлення причин і умов, що сприяють вчиненню порушень митного законодавства країни;

– оцінка можливого збитку в разі виникнення потенційних ризиків і збитку при виявлених митних ризиках;

– визначення можливості запобігання або мінімізації митних ризиків;

– визначення необхідних ресурсів на основі розробки пропозицій щодо їх оптимального розподілу;

– розробка і застосування методик оцінки ефективності застосовуваних заходів;

– розробка та практична реалізація заходів щодо запобігання або мінімізації митних ризиків;

– здійснення контролю та оцінка ефективності застосовуваних заходів з управління митними ризиками та коригування управлінських рішень;

– формування інформаційно-аналітичної бази щодо результатів застосування окремих форм митного контролю та відповідних заходів для запобігання або мінімізації митних ризиків тощо.

Виділяють такі основні напрями реалізації системи управління ризиками при організації постмитного контролю та аудиту:

– використання результатів постмитного контролю та аудиту з метою мінімізації ризикових ситуацій на етапі митного декларування в подальшому шляхом розробки профілів ризиків за результатами митних перевірок;

– актуалізацію єдиної бази виявлених ризиків за результатами митного контролю;

– розробка профілів ризиків до початку, в ході документальної перевірки щодо товарів, ідентичних тим, за якими проводяться перевірки, в разі необхідності отримання додаткових відомостей про товар (проведення огляду, експертизи, запит технічної документації та інших необхідних відомостей);

– використання ризиків при виборі об’єктів перевірки шляхом розробки профілів ризиків, спрямованих на їх вибір після випуску товарів, які передбачають як заходи щодо мінімізації ризиків проведення постмитного контролю та аудиту.

Для забезпечення ефективного функціонування системи управління митними ризиками здійснюють:

– збір і обробку інформації про товари та транспортні засоби, що переміщуються через митний кордон країни;

– аналіз митних ризиків;

– розробку та реалізовують заходи щодо управління митними ризиками;

– готують та аналізують результати вжитих заходів, формулюють подальші пропозиції для забезпечення ефективної роботи системи.

Система управління ризиками є автоматизованою, використовує відповідне програмне забезпечення та сучасні інформаційно-комунікаційні технології, що дозволяє аналізувати зовнішньоекономічну діяльність учасників в оперативному режимі, забезпечувати єдність виконання Митного кодексу на всій території країни.

Автоматизована система аналізу та управління ризиками (далі – АСАУР) – це сукупність програмно-інформаційних комплексів, які забезпечують функціонування системи управління

ризиками під час митного контролю та оформлення товарів і транспортних засобів. При загальній тенденції скорочення фізичного огляду автоматизована система управління ризиками стає одним із основних факторів оперативного проведення митних формальностей.

АСАУР сформована на досвіді запобігання, прогнозування та виявлення порушень митного законодавства. Основними напрямами контролю АСАУР є достовірність декларування, правильність визначення митної вартості, країни походження та класифікації товарів згідно з УКТЗЕД, дотримання заходів нетарифного регулювання та ін. Ще однією особливістю АСАУР є врахування при оцінці ризику попередньої поведінки суб'єкта ЗЕД. У базі даних накопичуються так звані позитивні та негативні історії, використання яких дозволяє з часом автоматично коригувати оцінку ризику.

Отже, АСАУР містить збалансований підхід до оцінки ризику за митною декларацією з використанням упроваджених до системи профілів ризику. Основне завдання АСАУР полягає в тому, щоб на підставі всіх діючих профілів здійснити оцінку ризику митної декларації, яка прийнята до митного оформлення, та видати повідомлення із вказівками необхідних заходів.

АСАУР функціонує на центральному та регіональному рівнях. АСАУР на центральному рівні (центральне профілювання) забезпечує визначення однакового обсягу та форм митного контролю товарів, транспортних засобів комерційного призначення незалежно від того, якому митному органу подано митну декларацію для здійснення митних формальностей. Крім того, окремо митницями використовуються регіональні профілі ризику, які наповнюються з урахуванням областей ризику, характерних для цих регіонів. Разом з тим у разі якщо посадовою особою прийнято рішення про необхідність проведення певної митної формальності щодо товарів, транспортних засобів, інформація про прийняття такого рішення невідкладно вноситься такою посадовою особою до автоматизованої системи управління ризиками.

Таким чином, перелік митних формальностей формується за результатами автоматизованого контролю із застосуванням

системи управління ризиками, а також може бути доповненим/скоригованим митницею за результатами проведення неавтоматизованого контролю із застосуванням системи управління ризиками.

Застосування автоматизованої системи аналізу та управління ризиками дає змогу здійснювати автоматизований відбір митних декларацій або переміщень товарів, транспортних засобів, фізичних осіб через державний кордон, за якими необхідно посилити митний контроль, визначати перелік митних формальностей, фіксувати інформацію, внесену посадовими особами митниць за результатами проведених митних формальностей та призначити постмитний контроль і аудит.

Здійснення аналізу, виявлення та оцінки ризиків, у тому числі з використанням інформаційних технологій, включають систематичне:

а) виявлення умов і факторів, що впливають на виникнення ризиків;

б) визначення областей ризику;

в) визначення індикаторів ризику;

г) здійснення оцінки імовірності виникнення ризиків та можливої шкоди у разі їх проявлення.

Для управління ризиками використовуються такі інструменти:

а) індикатори ризику – визначені критерії із заданими наперед параметрами, відхилення від яких дозволяє здійснювати вибір об’єкта контролю;

б) профілі ризику – сукупність відомостей про сферу ризику, індикаторів ризику, а також вказівки із застосування необхідних заходів запобігання або мінімізації ризику;

в) орієнтування – інформація про осіб та/або транспортні засоби, за допомогою яких можуть бути вчинені порушення законодавства України з питань державної митної справи, а також інформація про товари, що можуть бути об’єктом правопорушення, яка створена митними органами самостійно за результатами здійснення аналітичної роботи або отримана митними органами;

г) методичні рекомендації щодо роботи посадових осіб митниць з аналізу, виявлення та оцінки ризиків;

ґ) випадковий відбір (спосіб відбору об’єктів для митного контролю, коли кожен об’єкт основи вибірки має однакову імовірність бути відібраним).

За результатами автоматизованого аналізу та оцінки система сигналізує про можливі ризики. Так, АСАУР забезпечує автоматизоване зіставлення даних щодо конкретного переміщення на предмет їх співпадіння із закладеними в АСАУР алгоритмами перевірки (електронними профілями ризику). Профіль ризику вважається одним із інструментів управління ризиками, в якому описуються індикатори ризику та алгоритми автоматизованого відбору, а також відповідні заходи з виявлення та мінімізації ризику. Так, в АСАУР діє понад 100 алгоритмів оцінки ризиків (електронних профілів ризику) (табл. 3.1), близько 400 підалгоритмів та понад 80 тис. комбінацій індикаторів ризику. Зокрема, автоматизована система аналізу та управління ризиками щомісяця забезпечує автоматизовану оцінку ризиків за близько 200 тис. митних декларацій, а також близько 300 тис. комерційних переміщень та понад 1,2 млн пасажирських переміщень. Водночас відповідні алгоритми систематично переглядаються та актуалізуються.

Таким чином, переважна частина електронних профілів ризику спрямована на забезпечення митно-тарифного регулювання, зокрема достовірності декларування, правильність визначення митної вартості та класифікації товарів. Водночас слід зазначити, що кількість профілів ризику – це досить умовна цифра. Одні профілі стосуються досить вузького кола питань і поширюються на незначну групу товарів, інші ж охоплюють цілі напрями контролю та сфери ризику, а також містять індикатори щодо тисяч товарів.

Основними елементами АСАУР є профілі ризику – сукупність відомостей про сфери, індикатори ризику та заходи, необхідні для запобігання або мінімізації ризиків. Розроблення профілю ризику передбачає визначення:

– індикаторів ризику;

– доцільності застосування негативної та позитивної історії у профілі ризику (здійснюється тільки для електронних профілів ризику);

– алгоритму обчислення ступеня ризику за профілем ризику та залежно від ступеня ризику адекватних заходів, необхідних для запобігання або мінімізації ризиків (форм та обсягів митного контролю), якщо необхідність визначення таких заходів передбачено профілем ризику.

Таблиця 3.1

Структура діючих профілів ризику

Вид державного регулювання	Напрям контролю	Кількість профілів
Митно-тарифне регулювання	Достовірність декларування	67
	Правильність визначення митної вартості товарів	12
	Правильність класифікації товарів згідно з УКТЗЕД	7
	Правильність визначення країни походження товарів	3
	Застосування сезонного та/або особливих видів мит	1
	Податкові пільги та цільове використання товарів	2
Нетарифне регулювання	Державний контроль при переміщенні	6
	Наркотичні засоби, психотропні речовини, прекурсори	3
	Ліцензування / квотування	2
	Товари, що містять об’єктів права інтелектуальної власності	1
	Товари, що підпадають під дію ринкового нагляду	1
Усього		105

У центрі уваги постмитного контролю та аудиту перебувають ризики, без детального аналізу яких неможливо ефективно визначити цілі документальних перевірок для збору надійної інформації щодо таких ризиків і формування доказової бази щодо виявлення ймовірних порушень. В існуючих критеріях відбору суб’єктів ЗЕД до документальних перевірок визначення та аналіз ризиків здійснюється з урахуванням таких джерел інформації: матеріалів попередніх перевірок; статистики імпортних операцій у минулому; інформації з інших джерел (щодо внутрішніх податків).

Відповідно до інформації з автоматизованої системи аналізу та управління ризиками формують плани-графіки проведення постмитного аудиту.

План-графік документальних планових перевірок щодо дотримання вимог законодавства України з питань державної митної справи, у тому числі своєчасності, достовірності, повноти нарахування та сплати митних платежів, складається з квартальних планів-графіків відповідно до вимог статті 346 Митного кодексу України. План-графік документальних планових перевірок на поточний рік оприлюднюється на офіційному веб-сайті центрального органу виконавчої влади, що реалізує державну податкову та митну політику, до 25 грудня року, що передує року, в якому будуть проводитися такі документальні планові перевірки. Оновлення річного плану-графіка здійснюється у разі його коригування.

Для формування плану-графіка проведення документальних планових перевірок суб'єктів ЗЕД визначено перелік критеріїв ризику для відбору суб'єктів ЗЕД на наступний рік (табл. 3.2), а періодичність таких перевірок не може бути частіше ніж 1 раз на 12 місяців.

До загальновизнаних методів відбору об'єктів до перевірок належать експертний метод, метод випадкового відбору, а також метод економіко-математичного моделювання.

Експертний підхід базується на визначенні митних ризиків щодо недотримання законодавства у сфері ЗЕД. При цьому сучасний стан розвитку ІТ-технологій та рівень їх застосування у практичній діяльності ДМС дозволяє суттєво автоматизувати процес експертного оцінювання та відбору об'єктів для перевірки.

Метод випадкового відбору для проведення постмитного контролю та аудиту в Україні не використовується, хоча й передбачений міжнародними стандартами та практикується одночасно з іншими методами в деяких країнах ЄС (Ірландія, Німеччина, Угорщина).

Таблиця 3.2

Перелік критеріїв для призначення постмитного аудиту

Підстави для проведення перевірок	Вид перевірки
1	2
Оформлення митних декларацій у митних режимах тимчасове ввезення, переробка на митній території, митний склад (для іноземних товарів), транзит внутрішній між митним органом, розташованим на території України, зайнятій сушею, та штучними островами, установками або спорудами, створеними у виключній (морській) економічній зоні України та у зворотному напрямку)	Планова
Оформлення тимчасових, періодичних митних декларацій	Планова
оформлення митних декларацій зі звільненням від сплати митних платежів та використанням пільг, із розстроченням сплати митних платежів	Планова
Оформлення митних декларацій, в яких різниця між вагою брутто і нетто імпортованих товарів систематично перевищує середньовизначену для подібних товарів	Планова
Оформлення митних декларацій з нехарактерною завантаженістю транспортного засобу	Планова
Митне оформлення товарів за ціною, нижчою від митної вартості ідентичних/подібних товарів попередніх митних оформлень	Планова
Митне оформлення товарів з ризиком неправильної класифікації згідно з УКТ ЗЕД, що впливає на надходження митних платежів до бюджету	Планова
Декларування складових митної вартості в декларації митної вартості з ризиком недостовірності зазначення числових значень (витрати на транспортування, навантаження, розвантаження, страхування, інженерні, дослідно-конструкторські роботи тощо)	Планова
Оформлення митних декларацій, у яких зазначені найменування та звичайний торговельний опис (графа 31) не дають змоги ідентифікувати та класифікувати товар	Планова
Оформлення митних декларацій, в яких партія товарів декларується для вільного обігу на митній території України за одним класифікаційним кодом згідно з УКТ ЗЕД відповідно до статті 267 Митного кодексу України	Планова
Митне оформлення товарів за кодами згідно з УКТ ЗЕД, що передбачають їх цільове використання	Планова

Продовження таблиці 3.2

1	2
Здійснення імпортних операцій щодо товарів, не характерних для імпортних операцій підприємства, у сумі понад 5 млн грн або понад 5 відсотків загального обсягу імпортних операцій, але не менше 100 тис. грн	Планова
Наявність виплат доходів (прибутків) у грошовій або негрошовій формах на користь нерезидентів	Планова
Наявність прийнятих контролюючим органом рішень про коригування митної вартості товарів, рішень про визначення коду товару згідно з УКТ ЗЕД, карток відмови у прийнятті митної декларації, митному оформленні, випуску чи пропуску товарів, транспортних засобів комерційного призначення підприємства	Планова
Наявність висновку щодо дослідження проб (зразків) імпортованих товарів	Планова
Наявність протоколів про порушення митних правил посадовими особами платника податків, декларантами	Планова
Наявність інформації правоохоронних органів, підрозділів податкової міліції, інших підрозділів органів Держмитслужби та Державної податкової служби, що може свідчити про порушення законодавства з питань державної митної справи України	Планова
Наявність інформації у відкритих джерелах, що може свідчити про порушення законодавства з питань державної митної справи України	Планова
Встановлені порушення законодавства з питань державної митної справи України за результатами попередніх документальних перевірок	Планова
Виявлення фактів або отримання документальної інформації, які свідчать про порушення підприємством вимог законодавства з питань державної митної справи, якщо підприємство не надасть пояснення та їх документальні підтвердження на обов’язковий письмовий запит митному органу протягом 10 робочих днів з дня отримання такого запиту	Позапланова
Наявність ознак щодо можливого порушення законодавства	Невиїзна

Метод економіко-математичного моделювання передбачає виявлення емпіричної залежності основних показників за статистичною вибіркою і поширення її на всю основну сукупність потенційних об’єктів.

Крім того, необхідне більш повне виокремлення специфічних ризиків для визначення потенційних об'єктів та заходів із реагування у рамках постмитного контролю та аудиту за відповідними напрямами (табл. 3.3).

Таблиця 3.3

Групи ризиків під час визначення контрольних заходів постмитного контролю та аудиту

Групи ризику	Приклади індикаторів ризику
Правильність визначення митної вартості товарів	Заявлена митна вартість товарів значно відрізняється від ціни ідентичних чи подібних товарів при їх ввезенні на митну територію України
Відповідність країни походження товару	Режим найбільшого сприяння поширюється на заявлену при митному оформленні країну походження товару
Правильність визначення тарифної класифікації	Використані коди товарів з нульовою або низькою ставкою мита
Кінцеве (цільове) використання товарів	Продаж ввезених товарів в обмеженій, невеликій кількості покупців
Дотримання процедур митного режиму митного складу	Дані попередніх перевірок та статистика порушень відповідної групи товарів у режимі митного складу
Дотримання вимог митного режиму переробки на митній території	Висока митна вартість товарів, що задекларовані в режимі обробки на митній території
Дотримання вимог переробки поза межами митної території	Суттєве відхилення митної вартості товарів, що задекларовані в режимі обробки поза межами митної території
Дотримання правил переробки під митним контролем	Відхилення в обсягах та якості перероблених товарів від тих, що задекларуються при наступних митних процедурах
Дотримання процедур тимчасового ввезення	Несплата щомісячних митних платежів при тимчасовому ввезенні у визначений термін
Використання товарів подвійного призначення	Імпорт товарів підакцизної групи як сировини для нафтохімічного та хімічного виробництва
Зловживання правом на відшкодування ПДВ при експортних операціях	Неповна оплата товарів, що експортуються

Система управління ризиками функціонує відповідно до визначених цілей та завдань, стратегій та параметрів. У цьому контексті важливі критерії оцінки ризику – втрата надходжень, імідж митної служби (який допускається негативний вплив на імідж контролюючих органів), реалізація державної політики (якими можуть бути відхилення від державної політики). Компендіум ВМО з управління ризиками визначає аналіз ризиків як систематичне використання наявної інформації, щоб прогнозувати ймовірність та частоту виникнення окремих ризиків, а також рівень їх можливих наслідків. Управління ризиками може бути стратегічним, тактичним і оперативним. Процес управління ризиками має застосовуватися на всіх цих рівнях.

Виникнення ризиків після факту митного оформлення пов'язано з неможливістю перевірки деяких даних під час митного контролю (наприклад ризик невиконання зобов'язання про використання товарів цільового призначення чи переробки давальницької сировини).

Застосування *митного аудиту* передбачає ризики, що виникають під час преаудиту (попереднього аудиту) і постмитного контролю та аудиту.

Митний преаудит – це новітній напрям діяльності, використовується в європейських країнах з метою визначення надійності авторизованого економічного оператора, полегшення роботи щодо оцінки його ризиків.

Постмитний аудит розглядає як ефективність відбору об'єктів аудиту, так і ризик невиявлення порушень. Оцінка ступеня ризику в постмитному аудиті охоплює всі етапи, але найістотнішу роль відіграє на етапі відбору об'єктів для перевірки.

У країнах-членах Європейського Союзу такий відбір здійснюється допомогою спеціально розробленого автоматизованого інформаційного модуля. Основними елементами такого модуля є база даних, що включає нею наявну інформацію про суб'єктів ЗЕД, і фактор ризику. Фактор ризику визначається для кожного суб'єкта ЗЕД і являє собою двозначне число: перша цифра означає оцінку ступеня ризику, друга – регулярність проведення перевірок. Залежно від комбінації цифр кожному суб'єктові ЗЕД

присвоюється відповідний ступінь ризику: високий, середній, малий. Відповідно постмитний аудит проводиться в особливих випадках – недостатності контролю під час митного оформлення. За допомогою бази даних і факторів ризику визначаються періодичність, послідовність та обсяг планових перевірок. В Україні відбір об'єктів для проведення постмитного аудиту здійснюється на основі переліку критеріїв, затверджених наказами митниць.

Використання інформаційних технологій є досить ефективним інструментом управління ризиками. Автоматизована система дозволяє митній адміністрації створити національну базу даних про всіх учасників торговельних відносин за угодами та умовами переміщення товарів, а також сформувати ризики порушення митних правил та моделі селекції в системі. Автоматизована система дозволяє перевірити електронні копії митних декларацій на предмет можливих ризиків виникнення порушень та визначити ті декларації, за яких необхідно здійснити додаткову перевірку. Використання інформаційних технологій та засобів електронних комунікацій дозволяє застосовувати електронний обмін даними як між митними адміністраціями, так і між митними адміністраціями та суб'єктом ЗЕД. При цьому митними адміністраціями проводиться оцінка системи електронних комунікацій учасників зовнішньої торгівлі.

Таким чином, система управління ризиками є інструментом підтримки прийняття рішень у рамках постмитного контролю та аудиту.

Здійснення ефективного управління ризиками нерозривно пов'язано з постійним моніторингом та аналізом. Одним з методів забезпечення ефективності управління ризиками є використання оцінки відповідності вимогам, яка передбачає застосування техніки статистично обґрунтованої випадкової вибірки з метою визначення того, наскільки діяльність учасників ЗЕД відповідає митним правилам. При систематизованій і відповідній побудові методології оцінка відповідності вимогам забезпечує об'єктивні і статистично обґрунтовані результати.

Оцінка відповідності вимогам є дієвим інструментом, який повинен застосовуватися в поєднанні з аналізом, створенням

профілів ризиків та іншими процедурами з виявлення найбільш ризикованих об’єктів. Під час стратегічного використання оцінка відповідності вимогам і цілеспрямованість при виборі об’єктів перевірочних заходів на етапі контролю після випуску товарів можуть забезпечити необхідний баланс для ефективної концентрації ресурсів.

Створення на додаток до існуючої бази профілів ризиків, бази даних про учасників ЗЕД, у тому числі таких, які вчиняли порушення вимог митного законодавства, її постійне використання в автоматизованому режимі дозволяє співробітникам митних органів безпосередньо в процесі митного контролю отримувати додаткову інформацію з метою мінімізації ризиків. Водночас створення такої бази даних, що сприяє багатофакторному аналізу зовнішньоторговельної угоди, направлено на вдосконалення системи управління ризиками при проведенні митного контролю. Ефективність використання цієї бази даних визначається можливістю інформаційного обміну з базами даних Державної податкової служби і Міністерством внутрішніх справ. Створення єдиної міжвідомчої автоматизованої системи збору, зберігання, обробки інформації при здійсненні всіх видів державного контролю є одним з напрямів розвитку митної системи.

При проведенні перевірочних заходів на етапі контролю після випуску товару основним завданням митних органів є вибір об’єктів постмитного аудиту. Підставою до проведення митної перевірки є результати аналізу джерел інформації і повноти відпрацювання заходів щодо мінімізації ризиків. Неправильний вибір об’єкта призводить до низької ефективності митного контролю після випуску. Заходи, що проводяться та спрямовані на вдосконалення механізму взаємодії між митними та іншими органами на етапі контролю після випуску повинні сприяти підвищенню результативності проведених спільних перевірок.

До групи ризиків за особами, які здійснюють зовнішньоекономічну діяльність, слід відносити індикатори, що характеризують кожну конкретну особу, яка містить ознаки сумнівності або навпаки може підпадати під спрощену митну процедуру.

Таким чином, критерії ризиків за особами, які здійснюють зовнішньоекономічну діяльність, є загальними та вказують на необхідність поглибленого контролю безпосередньо конкретного декларанта, незалежно від здійснюваної ним операції, а критерії щодо ризиків, пов'язаних із здійсненням окремих зовнішньоекономічних операцій, вказують на конкретну сумнівну ознаку операції, на яку слід звернути підвищену увагу.

Основним інноваційним методом при здійсненні постмитного аудиту є система ризиків ідентифікації сумнівних операцій та сумнівних декларантів.

Застосування системи управління ризиками дозволяє підвищити ефективність постмитного аудиту шляхом зосередження уваги на найбільш ризикованих переміщеннях.

Отже, автоматизована система відбору суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності для проведення постмитного контролю та аудиту товарів на основі системи критеріїв ризику дозволяє значно підвищити ефективність перевірок шляхом підвищення ймовірності виявлення операцій, проведених з порушенням митного законодавства.

3.3. Доперевірочний аналіз зовнішньоекономічної діяльності ймовірного суб'єкта перевірки

Метою проведення доперевірочної аналітичної роботи митних органів є виявлення ознак можливих порушень учасників ЗЕД у частині сплати платежів у повному обсязі, достовірності декларування, дотримання законодавства щодо товарів, на переміщення яких через митний кордон України існують заборони чи обмеження, тощо із проведенням у подальшому контролю у формі планових і позапланових документальних перевірок дотримання законодавства з питань державної митної справи України. Проте методичні підходи до цих заходів не мають системного характеру і визначаються значною мірою на основі досвіду та знань посадових осіб митних органів, які проводять цей аналіз.

Доперевірочний аналіз визначають як важливу умову ефективності організації виїзних документальних перевірок, що в

умовах дефіциту кадрових ресурсів і законодавчо встановлених жорстких обмежень періодичності та тривалості такої форми контролю дає змогу обрати оптимальну стратегію організації перевірки. Це допускає можливість введення у програму її проведення питань контролю над тими сферами економічної діяльності, ймовірність виявлення порушень митного законодавства в яких є максимальною.

Перелік питань, які повинні бути перевірені під час документальної перевірки та будуть внесені до програми перевірки, формуються під час аналізу ризиків щодо порушення митного законодавства та у процесі відбору платників податків до документальних перевірок.

Здебільшого у процесі відбору об'єктів контролю митні органи аналізують інформацію, яка може свідчити про можливі порушення вимог митного законодавства. На цьому етапі проводиться доперевірочний аналіз, інформаційними джерелами якого є наявні документи, подані суб'єктами ЗЕД при митному оформленні товарів, інформація, отримана від компетентних органів зарубіжних держав і правоохоронних та інших органів центральної виконавчої влади.

Проведення аналізу з метою визначення та оцінювання ризиків здійснюється шляхом:

– збору інформації про типові зовнішньоекономічні операції та господарську діяльність підприємства;

– аналізу наявної інформації про дотримання підприємством законодавства України з питань державної митної справи у попередні періоди та періоди, які підлягають перевірці;

– аналізу іншої інформації, що свідчить (може свідчити) про порушення підприємством законодавства України, яка може бути використана як докази під час судового оскарження та достатня для визначення бази оподаткування і нарахування несплачених митних платежів.

Основну роль у проведенні аналізу зовнішньоекономічних операцій відіграє АСАУР – сукупність програмно-інформаційних комплексів, які забезпечують функціонування Системи управління ризиками Державної митної служби України.

Програмне забезпечення повною мірою дозволяє посадовим особам митних органів здійснювати системний аналіз зовнішньоекономічних операцій шляхом проведення:

– формато-логічного контролю, який забезпечує автоматизовану перевірку правильності заповнення даних митних декларацій та повернення результатів перевірки, перевірку митних декларацій та інших документів на достовірність та законність, здійснення статистичного, валютного контролю, контролю нарахованих митних платежів, правильності застосування заходів нетарифного регулювання зовнішньоекономічної діяльності;

– контролю зіставлення – автоматизоване порівняння даних, що містяться у митних деклараціях або інших документах, поданих для митного контролю або митного оформлення, з даними, які містяться в електронних копіях митних декларацій та інших документах, що надходять з митних та правоохоронних органів суміжних держав, в уніфікованих електронних дозвільних документах, що надходять з інших державних органів, інших електронних документах, пов’язаних з перевіркою достовірності даних;

– контролю із застосуванням системи управління ризиками, що являє собою оцінку ризику шляхом аналізу з використанням інформаційних технологій, поданих документів у конкретному випадку переміщення товарів, транспортних засобів комерційного призначення через митний кордон України з метою обрання форм та обсягу митного контролю, достатніх для забезпечення додержання вимог законодавства України з питань державної митної справи.

Доперевірочний аналіз дає змогу чітко простежити відхилення рівня, динаміки, співвідношення різних показників митної декларації суб’єкта ЗЕД від аналогічних показників, інтегрованих в Єдину автоматизовану інформаційну систему. Одночасно слід враховувати й інші інформаційні ресурси, які надходять від компетентних органів зарубіжних країн, а також проводити аналіз цінових параметрів біржових угод, угод на перевезення вантажів і порівнювати за окремими товарними групами офіційну зовнішньоекономічну статистику.

Комплекс інформації, яка підлягає аналізу, подано в табл. 3.4.

Таблиця 3.4

Інформаційний базис доперевірочного аналізу дотримання вимог законодавства з питань державної митної справи

<table>
<tr><th colspan="4">Характер порушень</th></tr>
<tr><th>Заниження митної вартості товарів</th><th>Класифікаційна робота</th><th>Країна походження товарів</th><th>Інші види порушень</th></tr>
<tr><td>1</td><td>2</td><td>3</td><td>4</td></tr>
<tr><td colspan="4">Матеріали попередніх перевірок підприємства щодо раніше виявлених порушень вимог законодавства при здійсненні зовнішньоекономічних операцій, у тому числі фактів порушень митних правил, інформація про визначені суми грошових зобов’язань (у тому числі застосованих штрафних (фінансових) санкцій)</td></tr>
<tr><td colspan="4">Інформація про обсяги експортно-імпортних операцій, джерела придбання товарів</td></tr>
<tr><td colspan="4">Дані моніторингу електронних копій митних декларацій</td></tr>
<tr><td colspan="4">Інформація щодо дотримання термінів подання митних декларацій</td></tr>
<tr><td colspan="4">Інформація щодо товарів, митне оформлення яких завершено, отримана від суб’єктів ЗЕД та виробників таких товарів</td></tr>
<tr><td colspan="4">Наявна в базах даних податкової служби інформація щодо залучення підприємства до схем ухилення від оподаткування шляхом формування податкового кредиту з ПДВ третім особам за рахунок безтоварного постачання імпортованого податкового кредиту (наявність ризиків середнього ступеня)</td></tr>
<tr><td colspan="4">Наявна в базах даних митної та податкової служб інформація щодо взаємодії підприємства із суб’єктами господарювання високого ступеня ризику</td></tr>
<tr><td colspan="4">Особливості товарів (наприклад товари «групи прикриття»), які переміщує через митний кордон України таке підприємство</td></tr>
<tr><td colspan="3">Отримані від уповноважених органів іноземних держав відповіді на запити щодо підтвердження автентичності документів, наданих при митному оформленні, щодо відомостей про вартісні, кількісні або якісні характеристики, країну походження, склад товару та ін.</td><td rowspan="3"></td></tr>
<tr><td colspan="3">Інформація, отримана з висновків акредитованих відповідно до законодавства експертів</td></tr>
<tr><td>Наявність фактів заниження митної вартості товарів при їхньому ввезенні на митну територію України, наявність фактів (рішень) коригування митної вартості, класифікації таких товарів тощо</td><td></td></tr>
</table>

Продовження таблиці 3.4

1	2	3	4
	Наявність фактів безпідставного застосування пільг зі сплати митних платежів при імпорті та експорті товарів		
Інформація щодо пов’язаних осіб з підприємством			
Рішення щодо коригування митної вартості, прийняті всіма митницями ДФС			
	Класифікаційні рішення, прийняті всіма митницями ДМС		
Інша інформація щодо підприємства, яка може бути використана під час відбору потенційних об’єктів контролю та проведення доперевірочного аналізу діяльності з метою визначення можливих ризиків порушень чинного законодавства та питань, що підлягають першочерговій перевірці			

У рамках доперевірочного аналізу використовується сформована та упорядкована, повністю або частково децентралізована, адекватна цілям управління система спостереження, збору, ідентифікації, реєстрації і узагальнення всіх видів інформація, здатна відобразити основу нарахування, митні ризики і чинники, що впливають на них. Інформаційний масив доперевірочного аналізу формується за допомогою сучасних інформаційних технологій, що використовують у митному контролі за переміщенням товарів через митний кордон.

Аналітичне забезпечення доперевірочного аналізу формує сукупність різних методик аналізу достовірності декларування товарів. Аналітичні процедури, що використовуються у рамках доперевірочного аналізу, передбачають систематичне проведення обробки, контролю, аналізу і порівняння показників митної декларації із зовнішніми джерелами інформації.

Проводяться контрольно-перевірочні заходи з використанням даних Єдиної автоматизованої інформаційної системи контролюючих органів фіскального спрямування, Автоматизованої системи митного оформлення «Інспектор», автоматизованої системи «Податковий блок», Єдиного реєстру податкових накладних, відкритих джерел інформації.

Якісне проведення доперевірочного аналізу дає змогу митним органам:

– поглибити або спростувати сформульовані на стадії планування документальних перевірок висновки про ймовірну наявність порушень митного та податкового законодавств, встановити сфери економічної діяльності суб'єкта ЗЕД, в яких існує найбільша ймовірність ризику несплати або недоплати митних платежів при переміщенні товарів через митний кордон України;

– оцінити ризик вчиненого порушення, а також передбачити обсяг несплачених митних платежів;

– оцінити обсяг необхідних для виявлення передбачуваних порушень працевитрат фахівців митного органу на проведення документальної перевірки, а також ступінь її ефективності;

– розробити загальну стратегію майбутньої документальної перевірки і детальний підхід до характеру, термінів проведення і обсягу контрольних заходів.

Важливим методом дослідження, який дає змогу дослідити процес організації та здійснення постмитного контролю та аудиту у взаємозв'язку й взаємозалежності його етапів та інших складових елементів, є моделювання. За характером моделювання поділяють на предметне та інформаційне. Наприклад, в економічній теорії найчастіше використовують знакове моделювання, при якому моделями, як правило, є формули, графіки, схеми і рисунки. Ці моделі мають відповідати таким вимогам: змістовність і реалістичність прийнятих припущень, можливість інформаційного забезпечення і верифікації. Графічне зображення моделей може бути у формі теоретичного відображення залежності між економічними змінними і використанням з метою пояснення процесів функціонування ірреальних економічних систем або їхніх складових елементів. Саме за допомогою знакового

моделювання можна побудувати взаємозв'язок між чинниками, які спричиняють ризик порушення митного законодавства, та зобразити процесно-інформаційну модель постмитного контролю та аудиту. Моделювання організації та проведення митного контролю, що ґрунтується на методах аудиту, залежить від результатів доперевірочного аналізу.

За результатами доперевірочних заходів, які охоплюють дані системи управління ризиками, моніторингу зовнішньоекономічних операцій, експертних підрозділів митної служби, зовнішню інформацію, одержану від компетентних органів іноземних держав, формують довідку, в якій зазначають:

– виявлені ризики в діяльності суб'єкта ЗЕД;

– виявлені можливі порушення законодавства з питань митної справи з обов'язковим їхнім обґрунтуванням нормами правових актів, визначенням обсягів можливих втрат бюджету;

– заходи, які було вжито або які потрібно застосовувати для забезпечення збору доказової бази щодо виявлення можливих порушень;

– схеми мінімізації розміру оподаткування.

Отже, такий аналітичний документ визначає чинники, під впливом яких формуються організаційно-методичні принципи проведення постмитного контролю та аудиту.

Важливу роль в організації процесу постмитного контролю відіграють конкретні групи порушень законодавства з питань державної митної справи. До таких груп порушень за положеннями МКУ належать:

– порушення правильності визначення бази оподаткування, своєчасності, достовірності, повноти нарахування та сплати митних платежів;

– недостатня обґрунтованість та законність надання (отримання) пільг і звільнення від оподаткування;

– сумнівність щодо правильності класифікації згідно з УКТЗЕД товарів, щодо яких проведено митне оформлення;

– невідповідність фактичного використання переміщених через митний кордон України товарів заявленій меті такого переміщення;

– порушення законності переміщення товарів через митний кордон України, у тому числі ввезення товарів на територію вільної економічної зони або їхнє вивезення з цієї зони.

Інша система критеріїв, яка може бути застосована, – це елементи, що впливають на величину об'єкта оподаткування, ставки мита, умови перебування товарів у задекларованому режимі. До таких критеріїв належать:

– митна вартість товарів;

– країна походження товару, що підтверджується відповідним сертифікатом держави походження;

– код товару згідно з УКТЗЕД;

– умови поміщення товарів у задекларований режим.

Окреслена вище система чинників перебуває у різних площинах і умовно поділена на групи порушень у сфері державної митної справи та елементи, які прямо чи опосередковано можуть вплинути на правильність визначення бази оподаткування, своєчасність, достовірність і повноту нарахування та сплати митних платежів. У результаті узагальнення вищеперелічених чинників і критеріїв можна сформувати пофакторну модель варіації можливих порушень законодавства з питань дотримання вимог державної митної справи. Таке групування дає змогу визначити можливі варіації порушень митного законодавства на етапі доперевірочного аналізу і сформувати чіткий перелік первинних документів бухгалтерського обліку, регістрів аналітичного обліку, зовнішньоекономічних документів, що підлягатимуть перевірці суцільним порядком. Це важливо з погляду виокремлення тих ділянок у сформованій системі обліку зовнішньоекономічних операцій, які можуть стосуватись вчинених порушень. Такий підхід дасть можливість на етапі підготовки до контрольно-перевірочних заходів сформувати програму перевірки та визначити конкретні питання, що потрібно вирішити, й оптимізувати процес реалізації постмитного контролю та аудиту.

Отже, доперевірочний аналіз є невід'ємною частиною процесу підготовки документальних перевірок і проводитись за всіма економічними суб'єктами – учасниками цілісного ланцюга постачань товарів у межах зовнішньоторговельних контрактів і по-

дальшої їхньої реалізації на території України. Такі заходи на етапі відбору об'єктів контролю і планування цих заходів у межах реалізації постмитного контролю та аудиту змінюють орієнтацію митного контролю на суб'єктів ЗЕД із високим ступенем ризику.

3.4. Переддослідна стадія контрольно-аудиторського процесу

Переддослідна стадія документальної перевірки є складовою частиною дослідної стадії контрольного процесу постмитного аудиту.

Формальними підставами для проведення планової виїзної документальної перевірки є наявність суб'єкта ЗЕД у квартальному плані, сформованому відповідно до критеріїв ризику проведення перевірок; надсилання підприємству не пізніше ніж за десять календарних днів до початку перевірки, рекомендованим листом, повідомлення про час початку перевірки, її тривалість; копія наказу про призначення проведення планової перевірки.

Наказ про призначення проведення планової перевірки містить перелік посадових осіб, що уповноважені проводити перевірку, термін перевірки, програму перевірки, підставу для її проведення, період, за який проводитиметься перевірка.

Під програмою перевірки мається на увазі комплекс питань, із яких буде складатися. Посадові особи митних органів не мають права перевіряти питання, що не входять до програми перевірки.

Першочерговими діями на об'єкті контролю є пред'явлення робочою групою Управління митного аудиту керівнику підприємства повноважень, які посвідчують особистість членів робочої групи та їх право на проведення документальної перевірки. Такими повноваженнями є копія наказу про проведення перевірки та службове посвідчення. За цих умов перевірка вважається законною, тому керівник суб'єкта ЗЕД зобов'язаний допустити контролюючі органи до проведення перевірки. Для проведення документальної (планової чи позапланової) виїзної перевірки посадовій особі митного органу, на підставі наказу митного органу,

видається посвідчення на право проведення такої перевірки. Форма посвідчення передбачає зазначення відомостей про особу, якій доручається проведення перевірки, підставу для проведення перевірки, строк дії посвідчення. Таке посвідчення вважається дійсним, якщо воно підписане керівником митного органу й скріплене печаткою митного органу. Посвідчення реєструється у Журналі обліку видачі посвідчень на право проведення виїзної перевірки посадовими особами митного органу.

Підставами для недопущення посадових осіб митних органів до проведення перевірки є непред'явлення копії наказу митного органу, затвердженої форми, на проведення перевірки, а також посвідчення на право проведення такої перевірки. Посадова особа митного органу не може бути допущена до проведення перевірки і у разі пред'явлення відповідних наказу і посвідчення, що не відповідають установленим формам.

У пред'явленому посвідченні на право проведення перевірки керівник підприємства або уповноважена ним особа розписується й зазначає своє прізвище, ім'я, по батькові, посаду, дату й час ознайомлення.

У разі відмови керівника підприємства або уповноваженої ним особи розписатися в посвідченні на право проведення перевірки посадовими особами митного органу складається акт, який засвідчує факт відмови. Форма акта про відмову в допуску до проведення виїзної перевірки передбачає зазначення найменування платника податків, місцезнаходження платника податків, посадової особи, яка відмовила в допуску уповноважених на проведення перевірки посадових осіб митного органу, підставу для проведення перевірки.

Керівник підприємства, ознайомившись із пред'явленими документами, представляє робочу групу аудиторів керівникам тих підрозділів, з якими вони спілкуватимуться під час проведення документальної перевірки. Одночасно для митних аудиторів виділяють окреме приміщення і створюють необхідні умови для роботи.

Виходячи з особливостей зовнішньоекономічної і фінансово-господарської діяльності підприємства, а також програми комплексної перевірки, на переддослідній стадії конкретизують

параметри перевірки за часом і обсягом аудиторських процедур, визначають джерела інформації та методичні прийоми контролю, узагальнюють і реалізують його результати.

У разі потреби робоча група встановлює контакти з органами державної влади, страховими компаніями, банківськими установами, іншими особами (транспортно-експедиційними організаціями, митними брокерами тощо), безпосередньо чи опосередковано залученими до операцій з товарами, а також з уповноваженими органами іноземних держав для отримання від них відповідей та інформації з питань, що стосуються перевірки діяльності підконтрольного підприємства.

Робоча група з проведення документальної перевірки, здійснюючи принцип раптовості, одразу проводить контрольно-аудиторські процедури щодо перевірки грошових, фінансових і бухгалтерських документів, звітів, контрактів, декларацій, калькуляцій, інших документів, які можуть бути пов’язані з операціями із ввезення/пересилання/вивезення товарів на митну територію України/за межі митної території України, у тому числі інформації в електронному вигляді, необхідної для з’ясування питань перевірки, яка є в розпорядженні підприємства.

Разом з тим проводиться огляд виробничих, складських, торговельних, інших приміщень суб’єкта ЗЕД, інвентаризації імпортованих товарів, контрольний аналіз сировини (матеріалів, готової продукції), контрольний запуск у виробництво сировини та матеріалів, відбір проб та зразків товарів, матеріали щодо проведених заходів додаються до акта (довідки) перевірки.

Обстеження суб’єкта ЗЕД полягає у вивченні структури підприємства робочою групою аудиторів безпосередньо в його підрозділах, місць зберігання коштів і товарно-матеріальних цінностей, перевірки забезпечення умов їх збереження, пристосованості приміщень до розміщення цінностей, а також здійснення виробничої діяльності. Одночасно вивчають організаційно-розпорядчі документи, дані про розмір зареєстрованого (статутного) капіталу підприємства, його засновників (постійних представництв або представництв нерезидентів, країну нерезидента – головної компанії), розмір їх внесків та часток в статутному

капіталі підприємства, володіння корпоративними правами інших суб'єктів господарювання, пов'язаність осіб при здійсненні зовнішньоекономічних операцій для цілей перевірки правильності визначення митної вартості товарів контролюючими органами.

На початку перевіряють виконання рішень за результатами попередніх документальних планових/позапланових виїзних перевірок з питань державної митної справи за період 1 095 днів, також усунення недоліків, виявлених іншими контрольними органами. На підставі результатів проведених контрольних дій робоча група з проведення перевірки здійснює коригування програми – конкретизує об'єкти суцільного і вибіркового контролю, періоди перевірки тощо, уточнює план – перерозподіляє аудиторів для виконання контрольних заходів, змінює тривалість перевірки об'єктів; календаризує робочий план митного аудитора – уточнює індивідуальні ппрограми з кожним із них.

Переддослідна стадія контрольно-аудиторського процесу ґрунтується на його моделюванні. Увесь процес контролю реальних об'єктів його дослідження подається у вигляді моделі. Типову модель стандарту документальної перевірки зовнішньоекономічної діяльності підприємства показано на рис. 3.2.

Виходячи з особливостей зовнішньоекономічної і фінансово-господарської діяльності підприємства, а також програми документальної перевірки, на переддослідній стадії конкретизують параметри за часом і обсягом контрольних процедур, визначають джерела інформації та методичні прийоми постмитного контролю та аудиту, узагальнюють і реалізують його результати.

На основі типової організаційної моделі документальної перевірки зовнішньоекономічної діяльності підприємства митні аудитори за об'єктами, передбаченими програмою, складають окремі організаційні моделі. Такими є моделі перевірки за правильністю визначення митної вартості товарів; за класифікацією товарів згідно з УКТЗЕД; за дотриманням вимог митних режимів; за визначенням країни походження товарів; розрахункових операцій, обліку зовнішньоекономічних операцій, фінансової звітності та внутрішньогосподарського контролю. Зміст цих моделей відображає особливості підприємства, що підлягає перевірці.



Рис. 3.2. Модель постмитного аудиту

Для ілюстрації може бути організаційна модель документальної перевірки за законністю отримання пільг в оподаткуванні, повноти сплати митних платежів/правомірності застосування умовного повного/часткового звільнення від оподаткування митними платежами відповідно до заявленого митного режиму, з якої видно, що об'єкти перевірки відображають специфічні особливості діяльності підприємства, а звідси і конкретизація джерел інформації та методичних прийомів перевірки і узагальнення її результатів. До таких особливостей відносять джерела інформації про розрахунки податкових зобов'язань, цільове використання товарів, законність надання (отримання) пільг, звільнень від оподаткування, визначення країни походження та ін., які на дослідній стадії контрольно-аудиторського процесу перевіряють за участі податківців, експертів з використанням спеціальних методичних прийомів.

Отже, на переддослідній стадії створюється організаційне, інформаційне та методичне забезпечення для якісного виконання контрольно-аудиторського процесу.

3.5. Дослідна і завершальна стадії контрольно-аудиторського процесу

Результативність діяльності митних органів і величина доходів бюджету залежать від якості проведеного митного контролю. При неефективних контрольних заходах суб'єкти ЗЕД будуть вишукувати можливості вчиняти шахрайські дії, спрямовані на зменшення сплати митних платежів, що в підсумку призведе до послаблення митної безпеки, зменшення обсягу надходжень до бюджету і стане причиною нагнітання соціальної напруженості у суспільстві.

Врахування специфіки постмитного контролю та аудиту дає змогу проводити подальше дослідження різних теоретичних і практичних положень. При цьому слід враховувати, що проведення документальних перевірок після випуску товарів у вільний обіг здійснюється в умовах зростання чисельності учасників ЗЕД, підвищення невизначеності під час проведення аналітичної роботи.

Реалізація контрольно-перевірочних заходів у межах постмитного контролю та аудиту передбачає перевірку відповідності товарів згідно з вимогами визначеної процедури, дотримання цих вимог і умов використання товарів у відповідних митних режимах, а також перевірку достовірності відомостей, зазначених у митних деклараціях, шляхом зіставлення цих даних з даними бухгалтерського обліку та звітності, з рахунками або іншою інформацією економічних суб'єктів.

Контрольні процедури постмитного контролю проводяться на митницях виключно тим органом, що здійснював митне оформлення товарів. Митний орган надсилає декларанту в електронній формі повідомлення з переліком документів, які необхідно надати для здійснення постмитного контролю. Декларант зобов'язаний надати ці документи протягом 15 календарних днів з дати отримання повідомлення у вигляді оригіналів або засвідчених копій на паперовому носії або електронних (сканованих) копій, засвідчених електронним підписом декларанта. Результати постмитного контролю враховуються системою управління ризиками під час планування та проведення документальних перевірок. Оригінали документів у разі їх надання повертають після завершення постмитного контролю.

Контрольні процедури постмитного аудиту здійснюються робочими групами Управління митного аудиту в процесі дослідження діяльності суб'єктів ЗЕД відповідно до програми, планів-графіків і календарних планів. Виконання аудиторських процедур залежно від чисельності аудиторів може здійснюватися паралельним способом (одні перевіряють правильність визначення митної вартості товарів, інші – правильність класифікації товарів згідно з УКТЗЕД ін.) або послідовним (після перевірки одних однорідних операцій переходять до інших і так до повного завершення контрольного процесу). Це не означає, що при виконанні контрольних процедур митні аудитори діють знеособлено і досліджують зовнішньоекономічні операції ізольовано. Незалежно від того, паралельно чи послідовно організовано дослідження, всі об'єкти контролю вивчають у взаємозв'язку, оскільки господарські операції у ЗЕД підприємства взаємообумовлені. Координація

виконання контрольних процедур здійснюється керівником робочої групи митних аудиторів.

Зовнішньоекономічні операції досліджуються з використанням методичних прийомів, які реалізуються виконанням контрольно-аудиторських процедур. Так, зустрічні звірки як методичний прийом полягає у зіставленні й дослідженні інформації, яка міститься у митних деклараціях, деклараціях митної вартості та доданих до них комерційних та інших документах, з метою підтвердження виду й обсягу операцій із товарами і транспортними засобами комерційного призначення та здійснених розрахунків для з'ясування їх реальності й достовірності. Таким чином, дослідження господарських операцій у процесі документальної перевірки включає встановлення достовірності їх документальними методичними прийомами, правомірності їх відповідно митному законодавству, виявлення відхилень від них і прийняття за цими відхиленнями рішень.

Документальні перевірки можуть охоплювати всі види зовнішньоекономічної діяльності підприємства у періоді, що перевірявся, наприклад, операції за податками та платежами або вибірковим способом – розрахунки з бюджетом, проведення інвентаризації розрахунків перед складаннями фінансової звітності. У процесі дослідження використовують загальнонаукові і конкретні методичні прийоми фінансового контролю операцій і процесів господарської діяльності. Так, під час проведення документальних перевірок широко використовуються загальнонаукові дедуктивні методичні прийоми для виявлення порушень митного законодавства у господарській діяльності підприємства (не повне декларування товарів, заниження митної вартості, неправильна класифікація товарів, неподання у визначений термін митної декларації (додаткової та ін.), порушення законодавства у сфері виконання операцій з давальницькою сировиною, безпідставне застосування пільг, несплата митних платежів, відчуження товарів, ввезених як іноземні інвестиції), які потім досліджують за допомогою органолептичних (інвентаризація, контрольні заміри, обстеження, огляд, перерахунок, зважування, лабораторний аналіз та іншими способами аналогічного змісту) та методичних

прийомів документалістики (дослідження документів за формою та змістом, зустрічні звірки, запити). Тільки всебічне дослідження у процесі документальних перевірок зовнішньоекономічних операцій із застосуванням різних прийомів дає змогу правильно оцінити об'єкти контролю і уникнути помилок.

Дослідницький процес у проведенні документальних перевірок з питань державної митної справи включає виконання контрольно-перевірочних процедур з використанням інформаційних технологій. Адже комерційна зовнішньоекономічна діяльність підприємств розширює обсяги фінансово-господарської діяльності, тобто збільшує обсяги інформації про цю діяльність, яку досліджують при проведенні документальних перевірок. Проведення документальних перевірок здійснюється з використанням інформаційних технологій, у тому числі заснованих на інформаційних, телекомунікаційних та інформаційно-телекомунікаційних системах, і засобів їх забезпечення, що функціонують на національному та/або міжнародному рівні, зокрема через функціонування єдиної автоматизованої інформаційної системи.

Під час документальних перевірок митні аудитори вдаються до використання обчислювальних аналітичних контрольних процедур при дослідженні повноти оприбуткування та цільового використання імпортованих товарів з посиланням на фінансові, бухгалтерські та інші документи платника податків, визначенні обсягів оприбуткованих та використаних товарів, виконанні зовнішньоекономічних контрактів на переробку сировини, встановленні невідповідності вартісних та вагових показників імпортованого товару, його найменування, кодів товарів згідно з УКТ ЗЕД, заявлених у митних деклараціях, даним, що містяться у первинних бухгалтерських документах підприємства, втрати товарів тощо.

Завершальна стадія передбачає узагальнення і реалізацію результатів документальних перевірок, коли групують і синтезують виявлені порушення митного законодавства в хронологічній послідовності їх вчинення, систематизують порушення нормативно-правових актів у зовнішньоекономічній діяльності за економічним змістом окремо за видами митних платежів, а також за

місцями виникнення і відповідальності за порушення, внаслідок чого державі завдано збитків.

Виявлені і згруповані порушення митного законодавства робоча група з проведення перевірки узагальнює і викладає в акті перевірки, нараховує фінансові санкції, розробляє профілактичні заходи щодо запобігання недолікам у подальшій діяльності підприємства. На завершальній стадії контрольно-аудиторського процесу приймають рішення за результатами перевірки та встановлюють контроль за виконанням їх суб'єктом ЗЕД.

Отже, на дослідній і завершальній стадіях контрольно-аудиторського процесу із застосуванням інформаційних технологій узагальнюються результати документальної перевірки підприємства у веденні зовнішньоекономічної діяльності відповідно чинного законодавства та нормативно-правових актів.

Завдання для закріплення матеріалу

Запитання для самоперевірки

1. Дайте характеристику контрольно-аудиторському процесу та його стадіям.
2. Назвіть етапи проведення постмитного аудиту в Україні.
3. Які процедури входять до стадій: організаційної, дослідної та стадії узагальнення результатів контрольно-аудиторського процесу?
4. У чому полягає зміст переддослідної стадії контрольно-аудиторського процесу?

Тестові завдання

1. До етапів постмитного аудиту відносять:

а) підготовчий; методичний; здійснення; заключний;

б) підготовчий; здійснення; розробки стратегії та планування; заключний;

в) підготовчий; здійснення; розробки стратегії та планування; завершальний;

г) розробки стратегії та планування; підготовчий; здійснення; завершальний.

2. *На етапі здійснення постмитного аудиту виділяють такі аудиторські процедури:*

а) оцінювання інформації щодо стану розрахунків за митними платежами підприємства;

б) отримання аудиторських доказів стосовно правильності та достовірності записів у бухгалтерському обліку та звітності щодо митних платежів;

в) збір інформації про підприємство, що підлягає постмитному аудиту, та формування доказової бази, підготовка попередніх висновків;

г) аналіз нормативно-правових актів, що регулюють процес підготовки та проведення постмитного аудиту.

3. *На підготовчому етапі постмитного аудиту виділяють такі аудиторські процедури:*

а) оцінювання інформації щодо стану розрахунків за митними платежами підприємства;

б) отримання аудиторських доказів стосовно правильності та достовірності записів у бухгалтерському обліку та звітності щодо митних платежів;

в) збір інформації про підприємство, що підлягає постмитному аудиту, та формування доказової бази, підготовка попередніх висновків;

г) аналіз нормативно-правових актів, що регулюють процес підготовки та проведення постмитного аудиту.

4. *На етапі розробки стратегії та планування постмитного аудиту виділяють такі аудиторські процедури:*

а) оцінювання інформації щодо стану розрахунків за митними платежами підприємства;

б) отримання аудиторських доказів стосовно правильності та достовірності записів у бухгалтерському обліку та звітності щодо митних платежів;

в) збір інформації про підприємство, що підлягає постмитному аудиту, та формування доказової бази, підготовка попередніх висновків;

г) аналіз нормативно-правових актів, що регулюють процес підготовки та проведення постмитного аудиту.

5. *На завершальному етапі постмитного аудиту виділяють такі аудиторські процедури:*

а) оцінювання інформації щодо стану розрахунків за митними платежами підприємства;

б) отримання аудиторських доказів стосовно правильності та достовірності записів у бухгалтерському обліку та звітності щодо митних платежів;

в) підготовка попередніх висновків та складання акта або довідки;

г) аналіз нормативно-правових актів, що регулюють процес підготовки та проведення постмитного аудиту.

6. *Постмитний аудит проводиться на підставі письмового розпорядження керівника органу ДФС або особи, яка його заміщує, в разі:*

а) виявлення ознак, що свідчать про можливе порушення податкового законодавства;

б) надходження від уповноважених органів інформації про непідтвердження автентичності поданих органу ДФС документів щодо товарів;

в) інформації, отриманої від суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності та виробників товарів, з інтернету, наукової літератури, висновків, акредитованих відповідно до законодавства експертів;

г) усі відповіді правильні.

7. *Предметом документальних невиїзних перевірок є:*

а) процедури підготовки, вивчення матеріалів про діяльність підприємства, отриманих від правоохоронних органів, особи, яка мала правові стосунки з об'єктом контролю;

б) юридичні, комерційні та бухгалтерські документи, які оформлені фінансово-господарські операції у сфері ЗЕД;

в) конкретний факт, що підлягає перевірці, зокрема дані про своєчасність, достовірність, повноту нарахування та сплати митних платежів при переміщенні товарів через митний кордон України підприємствами;

г) території суб'єкта господарювання з використанням процедур, характерних як для суцільної, так і для вибіркової перевірки.

8. *Що передує документальній виїзній перевірці:*

а) процедури підготовки, вивчення матеріалів про діяльність підприємства, отриманих від правоохоронних органів, особи, яка мала правові стосунки з об'єктом контролю;

б) юридичні, комерційні та бухгалтерські документи, які оформлені фінансово-господарські операції у сфері ЗЕД;

в) конкретний факт, що підлягає перевірці, зокрема дані про своєчасність, достовірність, повноту нарахування та сплати митних платежів при переміщенні товарів через митний кордон України підприємствами;

г) території суб'єкта господарювання з використанням процедур, характерних як для суцільної, так і для вибіркової перевірки.

9. *До підсумкового документа при постмитному аудиті належить:*

а) акт звірки;

б) висновок;

в) акт про результати перевірки;

г) опис.

10. *На етапі розробки стратегії та планування постмитного аудиту виділяють такі аудиторські процедури:*

а) оцінюється інформація про стан розрахунків за митними платежами підприємства;

б) отримуються аудиторські докази щодо правильності та достовірності записів у бухгалтерському обліку та звітності щодо митних платежів;

в) з процедур, пов’язаних зі збором інформації про підприємство, що підлягає постмитному аудиту, формується доказова база та готуються попередні висновки;

г) проводиться аналіз нормативно-правових актів, що регулюють процес підготовки та проведення постмитного аудиту.

11. *Постмитний аудит проводиться на підставі письмового розпорядження керівника органу ДФС або особи, яка його заміщує, в разі:*

а) виявлення ознак, що свідчать про можливе порушення податкового законодавства;

б) надходження від уповноважених органів інформації про непідтвердження автентичності поданих органу ДФС документів щодо товарів;

в) інформації, отриманої від суб’єктів зовнішньоекономічної діяльності та виробників товарів, з інтернету, наукової літератури, висновків, акредитованих відповідно до законодавства експертів;

г) усі відповіді правильні.

12. *Предметом документальних невиїзних перевірок є:*

а) процедури підготовки, вивчення матеріалів про діяльність підприємства, отриманих від правоохоронних органів, особи, яка мала правові стосунки з об’єктом контролю;

б) юридичні, комерційні та бухгалтерські документи, якими оформлені фінансово-господарські операції у сфері ЗЕД;

в) конкретний факт, що підлягає перевірці, зокрема дані про своєчасність, достовірність, повноту нарахування та сплати митних платежів при переміщенні товарів через митний кордон України підприємствами;

г) території суб’єкта господарювання з використанням процедур, характерних як для суцільної, так і для вибіркової перевірки.

13. *Що передує документальній виїзній перевірці:*

а) процедури підготовки, вивчення матеріалів про діяльність підприємства, отриманих від правоохоронних органів, особи, яка мала правові стосунки з об’єктом контролю;

б) юридичні, комерційні та бухгалтерські документи, якими оформлені фінансово-господарські операції у сфері ЗЕД;

в) конкретний факт, що підлягає перевірці, зокрема дані про своєчасність, достовірність, повноту нарахування та сплати митних платежів при переміщенні товарів через митний кордон України підприємствами;

г) території суб'єкта господарювання з використанням процедур, характерних як для суцільної, так і для вибіркової перевірки.

14. *Управління ризиками відповідно до Митного кодексу України – це:*

а) управління державною митною справою з урахуванням ризиків недотримання митного законодавства;

б) систематична робота з розроблення та практичної реалізації заходів запобігання і мінімізації ризиків, методики оцінки ефективності їх застосування, а також контролю за застосуванням митних процедур, яка передбачає безперевне оновлення, аналіз і перегляд наявної у митних органах інформації;

в) робота митних органів з аналізу ризиків, виявлення та оцінки ризиків, розроблення та практичної реалізації заходів, спрямованих на мінімізацію ризиків, оцінки ефективності та контролю застосування цих заходів;

г) прийняття управлінських рішень щодо мінімізації митних ризиків.

15. *Цілі застосування системи управління ризиками:*

а) боротьба з контрабандою та порушеннями митних правил;

б) забезпечення більш ефективного використання наявних у митних органів ресурсів та зосередження їх уваги на окремих згрупованих об'єктах аналізу ризику, щодо яких є потреба у застосуванні окремих форм митного контролю або їх сукупності, а також у підвищенні ефективності митного контролю (сферах ризику);

в) полегшення роботи посадових осіб митниць, які здійснюють митний контроль та митне оформлення;

г) ускладнення процедури митного оформлення для суб'єктів ЗЕД;

г) розвідувальна інформація.

16. Під ризиком у Митному кодексі України розуміють:

а) ймовірність недотримання вимог законодавства України з питань державної митної справи;

б) потенційне недотримання митного законодавства;

в) кількісна величина митного виклику у вигляді визначеної оцінки або ймовірності реалізації діючої або потенційної митної загрози в зовнішньоекономічній діяльності, митних співвідношеннях і в галузі митної справи з погляду усвідомленої можливості виникнення митної шкоди;

г) небезпека порушення законодавства України з питань державної митної справи.

17. Управління ризиками відповідно до Митного кодексу України – це:

а) управління державною митною справою з урахуванням ризиків недотримання митного законодавства;

б) систематична робота з розроблення та практичної реалізації заходів запобігання і мінімізації ризиків, методики оцінки ефективності їх застосування, а також контролю за застосуванням митних процедур, яка передбачає безперевне оновлення, аналіз і перегляд наявної у митних органах інформації;

в) робота митних органів з аналізу ризиків, виявлення та оцінки ризиків, розроблення та практичної реалізації заходів, спрямованих на мінімізацію ризиків, оцінки ефективності та контролю застосування цих заходів;

г) прийняття управлінських рішень щодо мінімізації митних ризиків.

Завдання

Завдання 1. Поставити у відповідність поняття та їх визначення. Результати оформити у наведеній таблиці.

Таблиця

№	Поняття	Визначення
1.	Аналіз ризику	А. товари, переміщені через митний кордон України, стосовно яких виявлено ризики або існують потенційні ризики
2.	Товари групи ризиків	Б. окремі згруповані об’єкти аналізу, до яких слід застосовувати окрему форму митного контролю або їх сукупність
3.	Товари групи прикриття	В. певні критерії із заданими наперед параметрами, відхилення від яких дозволяє добирати замість товарів групи ризику
4.	Індикатори ризику	Г. товари, що з достатнім ступенем імовірності можуть декларуватися замість товарів групи ризику
5.	Сфера ризику	Д. сукупність відомостей про сфери ризику, про його індикатори, а також вказівки щодо застосування необхідних заходів запобігання або мінімізації ризику
6.	Оцінка ризику	Е. систематичне використання наявної в органах Держмитслужби інформації для визначення причин і умов виникнення ризиків, їх ідентифікація та оцінка можливих наслідків отримання законодавства України з питань митної справи
7.	Профіль ризику	К. систематичне визначення ймовірності виникнення ризику і наслідків порушень законодавства України з питань митної справи у разі його виникнення

Завдання 2. Заповнити таблицю, вказавши методичні прийоми за етапами контрольно-аудиторського процесу та їх застосування.

Таблиця

Найменування етапів процесу	Методичні прийоми	Застосування методичних прийомів

Завдання 3. Показати схематично етапи контрольно-аудиторського процесу та надати їм коротку характеристику.

Завдання 4. Побудуйте організаційно-інформаційну модель постмитного контролю та аудиту:

– правильності Української класифікації товарів зовнішньоекономічної діяльності;

– митної вартості після випуску товарів у вільний обіг;

– правильності визначення країни походження товарів;

– обґрунтованості та законності надання (отримання) пільг і звільнення від оподаткування.

РОЗДІЛ 4
ІНФОРМАЦІЙНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ПОСТМИТНОГО КОНТРОЛЮ ТА АУДИТУ

4.1. Зміст і завдання інформаційного забезпечення постмитного контролю та аудиту.

4.2. Кодування економічної інформації.

4.3. Класифікація інформаційного забезпечення постмитного контролю та аудиту.

4.4. Бухгалтерський облік суб'єкта ЗЕД як складова інформаційного забезпечення постмитного контролю та аудиту.

4.5. Електронний документ і електронний документообіг у постмитному контролі та аудиті.

Ключові слова та терміни: *інформаційне забезпечення, реквізит, економічний показник, інформаційна база, система класифікації, класифікація, система кодування, професійна інформаційна комунікація, організаційно-управлінська інформація, технологічна інформація, фактографічна інформація, робоча документація перевірки, бухгалтерський облік, електронний документ, електронний документообіг, електронна печатка.*

4.1. Зміст і завдання інформаційного забезпечення постмитного контролю та аудиту

Постмитний контроль та аудит є важливими формами митного контролю в організації діяльності суб'єктів зовнішньоекономічних відносин, адже дозволяють скоротити бюрократичні процедури та змістити митний контроль на наступну перевірку після випуску товарів у вільний обіг.

Для ефективної роботи митних структур необхідно мати потужну інформаційну підтримку у вигляді якісно побудованої системи інформаційного забезпечення. Без інформації неможливо оцінити наявну ситуацію на об'єкті перевірки, виявити проблеми, сформувати мету проведення контрольних заходів, спрогнозувати

розвиток подій, розробити управлінські рішення та проконтролювати їх виконання.

Метою інформаційного забезпечення митних органів є отримання опрацьованої інформації, яка має слугувати базою для прийняття виважених управлінських рішень у сфері оподаткування. В сучасних умовах постійного збільшення обсягів інформації вирішення цього завдання на державному рівні неможливе без використання засобів обчислювальної техніки і програмного забезпечення.

Завданням інформаційного забезпечення є оперативне інформування робочої групи митних аудиторів про стан досліджуваних об'єктів, їх функціонування і відповідність нормативно-правовим актам у зовнішньоекономічній та фінансово-господарській діяльності підприємств та митному законодавству. Крім того, інформаційне забезпечення є засобом комунікації робочої групи з проведення документальної перевірки суб'єкта ЗЕД.

Виокремлюють складові інформаційного забезпечення митних органів, такі як:

– інформаційна підтримка – надання конфіденційної інформації керівництву та іншим правоохоронним органам, необхідної для виконання поставлених завдань;

– інформаційне супроводження – проведення комплексу інформаційно-пропагандистських або ідеологічних заходів; інформаційне обслуговування – діяльність спеціальних служб з виявлення й задоволення актуальних інформаційних потреб митних органів;

– інформаційна допомога – надання своєчасної й кваліфікованої допомоги суб'єктам митної сфери у доступі до необхідних інформаційних ресурсів і засобів у зв'язку з виконанням складних завдань або виникненням нових проблем у здійсненні митної політики;

– інформаційна логістика – управління інформаційними потоками у процесах забезпечення митної діяльності матеріально-технічними засобами, товарами, фінансовими, інформаційними та іншими послугами з метою їх оптимізації;

– інформаційне консультування – надання спеціальними органами й службами силовим відомствам консалтингових послуг, експертних оцінок, розроблення рекомендацій і пропозицій для вирішення проблем, що виникають у процесі інформаційно-комунікаційної взаємодії суб'єктів і об'єктів політики держави.

Інформаційне забезпечення постмитного контролю та аудиту щороку ускладнюється відповідно до зростання обсягів міжнародного товарообігу, кількості суб'єктів ЗЕД, обсягів їх виробництва та прискорення науково-технічного прогресу. Передусім збільшуються обсяги економічної інформації про діяльність підприємств, яка містить початкові дані для досліджень постмитного контролю та аудиту. Зростання обсягів інформації ускладнює організацію і методику проведення контрольних заходів.

Інформація – це відомості про події, процеси, які можуть бути збережені на матеріальних носіях або відображені в електронному вигляді. Ця інформація є об'єктом збереження, передачі і перетворення для використання в будь-якій сфері людської діяльності. Поділяється інформація на звукову, текстову, цифрову та ін. основними вимогами, що пред'являються до управлінської інформації, є достовірність, актуальність, повнота, точність, цінність, оперативність і корисність.

Повідомлення – форма подання інформації. Кожна інформація має свої форми подання, які полягають у змінах будь-якої величини: висоти і частоти коливань звуку, інтервалу між імпульсами тощо. Ця змінна величина називається *сигналом,* або *носієм інформації.*

Економічна інформація – це сукупність відомостей, які являють собою виробничу, фінансово-господарську та зовнішньоекономічну діяльність, які необхідно фіксувати, передавати, обробляти і зберігати для використання в процесі планування, обліку, контролю та аналізу. Характеризується економічна інформація трьома критеріями: синтактикою, семантикою, прагматикою.

Синтактика – структура економічної інформації (символи алфавіту мови інформації, слова, речення, правила їх побудови).

Семантика – зміст економічної інформації.

Прагматика – корисність економічної інформації, тобто її властивості (достовірність, своєчасність, зручність сприймання тощо).

Економічна інформація має такі особливості:

– відображує діяльність галузей національної економіки (підприємств, корпорацій, галузей, промисловості) за допомогою натуральних, умовних і вартісних вимірників;

– фіксується як дискретна величина на матеріальних носіях (документах тощо);

– має лінійну форму (записується рядками), є масовою, об'ємною, потребує багатократного групування, арифметичної і логічної обробки для управління: буває цифровою, буквено-цифровою, алфавітною (буквеною); характеризується тривалістю збереження, циклічністю у виникненні і обробці у встановлених часових переділах; виступає активною щодо впливу на господарський механізм.

Економічна інформація характеризується великим обсягом, багаторазовим використанням, оновленням і перетворенням, великим числом логічних операцій і математичних розрахунків для отримання багатьох видів результатної інформації. Одержувач економічної інформації оцінює її залежно від того, для якого завдання інформація буде використана. Тому інформація має властивість відносності.

Основними вимогами до економічної інформації є: достовірність, своєчасність, повнота і точність, надійність (з певним ризиком), комплексність, адресність, багаторазове використання, висока швидкість збору, обробки і передачі, кодування і декодування, документальність.

Митна електронна інформація — це така сукупність даних і програм, яка підлягає або може підлягати обробці, передачі та збереженню засобами електронної обчислювальної техніки незалежно від її фізичного та логічного подання на кожному рівні структурного підрозділу митної системи України та яка містить відомості про діяльність митних органів або стосується зовнішньоекономічної діяльності суб'єктів господарювання.

Джерелом митної інформації є власна інформація Державної митної служби України, яка виробляється в результаті безпосередньої діяльності митниць і митних органів:

– зміст митних документів (митні декларації, відомості тощо);

– внутрішня документація митних органів (накази, нормативні документи, правила тощо).

Додатковими джерелами інформації може бути інформація, що надходить від інших міністерств, відомств, учасників зовнішньоекономічної діяльності тощо.

Обробка інформації (використання, поширення, зберігання) здійснюється за допомогою технічних і програмних засобів. Митна електронна інформація може переміщуватись, передаватись діючими засобами телекомунікацій на різні рівні митної системи. Будь-яка митна електронна інформація, що обробляється засобами електронної обчислювальної техніки митної установи, є інформацією з обмеженим доступом.

Структура економічної інформації зумовлена її призначенням в управлінні та обліку господарської діяльності. Залежно від мети і завдань впливу на керований об’єкт економічну інформацію групують в інформаційні сукупності, кількісні зміни яких визначаються номенклатурами. Структурою економічної інформації визначається її будова, виділення тих чи інших елементів. Ці елементи називають інформаційними одиницями. Із простих інформаційних одиниць утворюються складні, складові, виникають неначе ієрархічні рівні структурної побудови інформації. Джерелом будь-якої інформації є дані.

З погляду логіки управління та розміщення даних на носіях розрізняють логічну та фізичну структуру даних.

Під *логічною* розуміють структуру, яка враховує погляд користувача (управлінця) на дані, тобто таку, що будується на логіці управління, а не на його техніці. Як правило, структура багаторівнева і виокремлювати інформаційні одиниці можна як з нижчого, так і з вищого рівня. Наприклад, для логічних структур даних у порядку агрегування (укрупнення) характерне таке виокремлення елементів даних: символ → реквізит → економічний показник → масив → інформаційний потік → інформаційна база.

Символ — елемент даних, який не має змісту. Це елементарний сигнал інформації (літера, цифра, знак).

Реквізит – елемент інформаційної сукупності, який складається із ряду символів. Його поділяють на ознаки і підстави. Кількість знаків, які утворюють реквізит, визначають його довжину, що може бути сталою у однорідних реквізитах-ознаках і перемінною у реквізитах-підставах.

Реквізити – ознаки якісно характеризують господарську операцію і дають змогу відрізняти один показник від іншого (номенклатурний номер товару, одиниця вимірювання тощо).

Реквізити-підстави кількісно характеризують господарську операцію (кількість відпущеного товару, сума нарахованого мита та ін.). У свою чергу, реквізити-ознаки поділяють на *довідкові* і *групування.* Перші використовують для більш деталізованої характеристики реквізитів-ознак (сорт, розмір, колір), а другі – для групування первинних і перетворених показників з метою отримання зведених підсумків, наприклад надходження товарів на митний склад. З погляду стабільності реквізити-ознаки поділяють на сталі, якщо вони є незмінними для масиву інформаційної сукупності, і перемінні, якщо змінюються в кожному економічному показнику.

Економічний показник являє собою інформаційну сукупність з мінімальним складом реквізитів-ознак і реквізитів-підстав. Наприклад, показник «ціна товару» складається з однієї підстави – «власне ціни» – і кількох ознак – «найменування, зріст, розмір», «номенклатурний номер», «одиниця вимірювання товару» тощо.

Набір взаємопов’язаних даних однієї форми (однієї назви) з усіма її значеннями являє собою *масив даних*. Прикладом масиву може бути сукупність даних про рух товарів, транспортних засобів через митний кордон. Масив даних є основною інформаційною сукупністю, якою оперують у інформаційних процедурах. Сукупність масивів даних, що стосуються однієї й тієї самої ділянки управлінської роботи, називають *інформаційним потоком*.

Інформаційна база – це групи взаємопов’язаних задокументованих одиниць інформації, які об’єднані в автоматизованих інформаційних системах за певними ознаками, описують взаємо-

відносини та фінансово-майновий стан суб'єктів підприємницької діяльності і фізичних осіб, які призначені для одночасного користування багатьма користувачами. Зокрема, до інформаційних баз даних вноситься інформація, що збирається, використовується та формується контролюючими органами у зв'язку з обліком суб'єктів ЗЕД, їх позитивною та негативною стороною перетину митного кордону.

Економічна інформація, яка характеризує стан об'єкта управління у певний момент, називається *оперативною*, а протягом планового періоду – *поточною.*

За стабільністю використання або збереження економічну інформацію поділяють на *постійну і перемінну*. Інформація, яка використовується без істотних змін протягом кількох звітних періодів (місяць, квартал, рік), називається *умовно-постійною*, або *постійною,* а та, що використовується протягом місяця і менше, – *перемінною.*

Початкова інформація про стан об'єкта управління називається перемінною. Якщо ця інформація підлягає обробці, то перетворюється на вторинну і може бути проміжною і результатною.

Економічну інформацію класифікують і за іншими ознаками: способом відображення (текстова, цифрова, алфавітна і алфавітно-цифрова, графічна (схеми, графіки, діаграми); насиченістю (недостатня, достатня, надмірна); корисністю (корисна і некорисна); способом подання (директивна, розпорядча і звітна) тощо.

За функціями економічну інформацію розділяють залежно від ролі, виконуваної в інформаційному забезпеченні підприємства, установи, корпорації, галузі. Інформацію, яка використовується для планування діяльності підприємства, установи, називають *плановою або нормативно-довідковою* (далі – НДІ), а регламентуючу цю діяльність – *директивною.* Різновидністю НДІ є *розцінкова, регулююча (нормативна, правова), договірна, довідкова.*

Якщо інформація характеризує здійснені операції або процеси, то її використовують для обліку діяльності підприємства, установи, корпорації і галузі економіки з метою оцінки результатів діяльності. Така інформація відображується у бухгалтерському обліку і називається ***обліково-економічною.***

Обробляти обліково-економічну інформацію за допомогою інформаційних систем можна лише тоді, коли вона зафіксована на певних матеріальних носіях. Якщо інші види економічної інформації (планова, нормативна) можна подати у вигляді таблиць, схем, графіків, діаграм та іншими способами, то обліково-економічна буває лише у формі документа або електронного носія, що його замінює. Тому вона широко використовується в доказах постмитного контролю та аудиту. Обліково-економічна інформація в своїй сукупності відображує поведінку певної динамічної економічної системи або окремого її елемента, тому належить до *перемінної.* У цьому випадку повідомленням є інформація з певною кількісною і якісною характеристикою одного із елементів системи.

Щодо об'єкта управління, обліково-економічну інформацію поділяють на внутрішню і зовнішню, що входить до початкової, оперативної та поточної. Інформація про об'єкт управління (установа, підприємство), яка утворюється на самому об'єкті, називається *внутрішньою,* а за його межами – *зовнішньою.* Інформація, яка надходить на об'єкт управління, називається *вхідною,* а від нього – *вихідною.*

За використанням в управлінні залежно від цілей і рішень, які приймають, інформацію поділяють на *оперативну* (щоденну) *і поточну* (місячну).

Економічна інформація має бути зафіксована зазначеним чином для оперування нею у процесах управління. Інакше це називається поданням (зображенням) інформації. Під формою подання розуміють спосіб фіксування інформації. Вибір форми подання залежить від властивостей інформації, її цільового призначення, методології, техніки обробки та інших факторів. Насамперед розрізняють форми подання усної та письмової інформації. Для фіксування усної інформації призначені відповідні форми подання, які називаються сигналізаторами. Для письмового фіксування інформації використовуються реєстратори, індикатори, графопобудовники. Реєстратори забезпечують запис точних значень інформації у вигляді неперервних величин, при цьому фіксування їх переважно лінійне; графопобудовники зображують інформацію умовно у вигляді геометричних фігур і відношень

між ними. Письмове фіксування інформації потребує наявності матеріального середовища, в якому, власне, і подається інформація. Роль такого середовища відіграють носії (засоби) відображення інформації. Економічну інформацію подають по-різному, залежно від багатьох факторів, серед яких неабияке значення мають види інформації. Подання виконується під час збирання первинної інформації (результатів розв'язування задач та інших даних) та в процесі її обробки. Якщо для фіксування первинної інформації використовуються переважно паперові документи, то перероблена (вторинна) інформація фіксується машинним шляхом на різних носіях і засобах відображення.

Під час формування митної інформації використовуються такі чинники: єдині класифікатори на основі міжнародних зразків, період, напрям товаропотоку, країна походження, країна призначення, статистична вартість, кількість, характер угоди, вид митного режиму, одиниці виміру тощо. Після збирання відомостей здійснюється узагальнення й аналіз. На підставі такого аналізу створюються інформаційно-аналітичні довідки з діаграмами й таблицями за певний період, що містять основні показники роботи митних органів. Один з показників роботи митних органів – кількість оформлених митних декларацій.

Інформаційне забезпечення здійснюється на всіх рівнях ієрархії управління: установа, підприємство, концерн, корпорація, галузь. Збиранням інформації зайнята велика кількість працівників, а цінність її незначна. Причиною знецінення даних є те, що ця інформація не встигає вміститися у крок управління. Нова виробнича ситуація настає раніше, ніж прийнято управлінські рішення на попередній. Отже, без оперативної інформації не можна забезпечити ефективне надійне формування інформаційного поля на різних рівнях управління.

Впровадження інформаційних систем, які забезпечують підтримку процесів обробки митних документів, на практиці дозволяє уніфікувати більшість функцій, тим самим знизити можливість посадових осіб митних органів суб'єктивно приймати рішення, і перевіряти їх у режимі реального часу вищою митною адміністрацією. Основним завданням інформаційних митних технологій є

управління інформацією всередині митної системи в інтересах підвищення ефективності митного оформлення та митного контролю, створення максимально сприятливих умов для учасників зовнішньоекономічної діяльності при максимальному виявленні здійснюваних ними порушень митних правил. Магістральним напрямом розвитку сучасних вітчизняних і зарубіжних інформаційних митних систем є впровадження та удосконалення технологій електронного декларування, інтегрованих із системами управління ризиком. Застосування систем управління митними ризиками вимагає широкомасштабної відкритої інтеграції інформаційних систем митниці з інформаційними системами інших міністерств і відомств, з митними структурами інших країн.

Для раціонального використання економічної інформації в постмитному аудиті необхідно організувати банк даних з певною структурою. Створення структури інформації у банку даних потребує вирішення щонайменше трьох проблем методологічного характеру:

– визначення інформаційних потреб митних аудиторів за комплексами завдань, які ставляться органами управління на її вирішення, встановлення потенційних можливостей інформаційних сукупностей;

– подання даних у технічних термінах: обсяг, призначення, місце зберігання і спосіб одержання;

– встановлення взаємовідносин між елементами інформаційного банку даних.

Так, обліково-економічна інформація про імпортовані товари підприємства в номенклатурі може бути елементом банку даних, який використовується постмитним аудитом для вирішення різного комплексу завдань. Тобто та сама інформація може бути пов’язана з багатьма масивами банку даних, за різними способами використання в контрольно-аудиторському процесі.

Таким чином, під інформаційним забезпеченням постмитного контролю та аудиту розуміють сукупність відомостей, які характеризують фактичний стан об’єкта дослідження та його нормативно-правове регулювання зовнішньоекономічних операцій.

4.2. Кодування економічної інформації

Важливою передумовою раціональної організації автоматизованого банку даних для оброблення економічної інформації для потреб постмитного контролю та аудиту є кодування системи номенклатур. Не маючи такої системи, неможливо правильно вирішити питання стандартизації інформації, скорочення обсягів початкових даних, раціональної організації масивів.

Система класифікації – це сукупність правил і результат розподілення заданої чисельності об'єктів на певні групи відповідно до встановлених ознак подібності або відмінності цих об'єктів.

Класифікація – процес поділу заданої множини об'єктів відповідно до прийнятої системи розподілу на класифікаційні групи. Наприклад, відомчі класифікатори інформації з питань державної митної справи (нормативно-технічні документи) використовуються у процесі оформлення та перевірки правильності оформлення митних декларацій. Назва об'єкта класифікації – з його словесним описом, що дає змогу відрізнити конкретний об'єкт класифікації від інших.

Класифікація товарів для цілей їх розмитнення полягає у визначенні цифрового кодового позначення для окремого товару (в Україні десятизначного). Класифікація впливає, зокрема, на визначення ставки мита для такого товару, застосування пільгових ставок ПДВ, можливість отримати ліцензію на імпорт чи експорт товару, визначення підакцизності товару тощо. УКТ ЗЕД складається на основі Гармонізованої системи опису та кодування товарів. Зокрема, в УКТ ЗЕД товари систематизовано за розділами, групами, товарними позиціями, товарними підпозиціями, найменування і цифрові коди яких уніфіковано з Гармонізованою системою опису та кодування товарів.

Класифікатор – це систематизоване зведення назв класифікаційних груп та їхніх кодових позначень.

Система кодування – сукупність правил, які визначають систему знаків і порядок їх використання для подання, передачі, оброблення і збереження інформації. Процес привласнення

кодового позначення об’єкта перевірки називається *кодуванням,* а перетворення кодового позначення в початкову форму інформації – *декодуванням.* Розроблення кодів виконується згідно з такими вимогами:

– логічність побудови;

– мінімальна значність кодів;

– запас номерів для кодування нових елементів, можливість поєднання з іншими класифікаторами, запас місткості з урахуванням усіх ознак об’єкта;

– відповідність структури кодів алгоритмам розв’язування задач;

– виключений код об’єкта класифікації не використовується для новостворених об’єктів класифікації. Для забезпечення достовірності й об’єктивності статистичних даних за попередні періоди у разі виключення коду об’єкта класифікації він залишається як довідкова інформація в єдиній автоматизованій інформаційній системі митних органів України.

Код об’єкта класифікації – умовне цифрове та/або буквене позначення, яке відображає систему кодування і розподілу об’єктів за класифікаційними угрупованнями. Отже, *код* – це знак або сукупність знаків, застосовуваних для позначення об’єктів класифікації. Кожний код характеризується алфавітом, основою і структурою.

Алфавіт коду – це сукупність знаків, використаних для його створення. *Основа коду* – це число знаків у цьому алфавіті, *структура коду* визначає його склад і послідовність розміщення знаків у ньому.

Алфавіт і основа коду, якщо задано структуру, визначають *місткість* коду, тобто кількість об’єктів, які можуть бути закодовані цим кодом без порушення його структури.

Для кодування економічної інформації застосовують порядковий, серійно-порядковий, послідовний та паралельний методи кодування.

Порядковий метод кодування – найпростіший і найпоширеніший. У разі його застосування присвоєння кодів виконується залежно від зростання або спадання ознак без пропуску

номерів. Наприклад, код категорії робочої групи з проведення перевірки має такий вигляд:

1 – митний аудитор;

2 – керівник робочої групи аудиторів;

3 – експерт;

4 – асистент аудитора.

У разі ***серійно-порядкового методу кодування*** на кожну з ознак відводиться серія порядкових номерів із резервом на випадок появи нових ознак. Наприклад, у класифікаторі документів використовується 10 основних розділів: митним документам виділено серію номерів 1101 до 1899, транспортним (перевізним) документам – від 2000 до 2959, комерційним документам – від 3000 до 3660, договорам та іншим документам, що підтверджують право володіння, користування та/або розпорядження товарами від 4000 до 4400, ліцензіям, дозволам, сертифікатам та іншим документам, що підтверджують дотримання обмежень щодо переміщення товарів через митний кордон України від 5010 до 5550.

Послідовний метод кодування передбачає виділення певних розрядів коду під певні ознаки. При цьому значення ознаки, запис у вигляді цифри або літери на певному розряді коду залежить від значення ознак, записаних на попередніх розрядах коду, тобто розміщене нижче угруповання створюється шляхом додавання відповідного коду до коду угруповання вищого рівня.

Паралельний метод кодування також передбачає виділення розрядів, але на противагу послідовному методу значення ознаки, записаної на будь-якому розряді коду, не залежить від значення ознак, записаних на інших розрядах.

Методи кодування використовуються при складанні класифікаторів. Класифікатор включає ідентифікаційний блок і блок назв. Ідентифікація – це умовне позначення одиниць інформації за допомогою присвоєння їм скорочених цифрових, буквених або змішаних позначень (мнемокодів). Так, при створенні бази даних у постмитному аудиті кожній одиниці інформації присвоюється спеціальний ідентифікатор.

Класифікатори застосовуються для формування словників-довідників, які використовуються для друкування у вихідних документах назв об'єктів.

При розробленні класифікаторів економічної інформації використовуються здебільшого два методи класифікації: ієрархічний і фасетний.

За ***ієрархічним методом класифікації*** між класифікаційними угрупованнями встановлюються відношення підпорядкування – ієрархія. Початкова множина об'єктів групується за обраною ознакою. Далі кожне угруповання, відповідно до обраної основи, поділяється на низку дрібніших, які, у свою чергу, також поділяються, конкретизуючи об'єкт або його властивості. Наприклад, загальна структура коду УКТЗЕД товару (послідовний метод кодування) наведено на рис. 4.1.

<table>
<tr><td rowspan="5">Назва структурного елемента</td><td colspan="10">Підкатегорія</td></tr>
<tr><td colspan="8">Категорія</td><td colspan="2" rowspan="4"></td></tr>
<tr><td colspan="6">Підпозиція</td><td colspan="2" rowspan="3"></td></tr>
<tr><td colspan="4">Товарна позиція</td><td colspan="2" rowspan="2"></td></tr>
<tr><td colspan="2">Група</td><td colspan="2"></td></tr>
<tr><td>Розряд коду</td><td>X</td><td>X</td><td>X</td><td>X</td><td>X</td><td>X</td><td>X</td><td>X</td><td>X</td><td>X</td></tr>
<tr><td rowspan="3">Джерело формування позиції</td><td colspan="8">Гармонізована система</td><td colspan="2" rowspan="2"></td></tr>
<tr><td colspan="8">Комбінована номенклатура ЄС</td></tr>
<tr><td colspan="10">Національна деталізація</td></tr>
</table>

Рис. 4.1. Класифікаційна структура УКТ ЗЕД, назви її структурних елементів і джерела формування позицій

Фасетна класифікація не має жорсткої структури і заздалегідь побудованих кінцевих угрупувань. В її основу покладено аналіз, якому підлягають характерні ознаки об'єкта класифікації і в процесі якого виявляються основні категорії властивостей предмета. Наприклад, державний класифікатор підприємств і організацій (ЗКПО) побудований за фасетною системою класифікації і паралельним методом кодування, складається з трьох блоків: ідентифікації, назв і фасетів класифікаційних ознак.

Блок ідентифікації – це перелік реєстраційних номерів підприємств і організацій, побудований за двоступеневим ієрархічним методом класифікації з використанням паралельного методу кодування. Так, умовний код підприємства 01703258 означає:

01 – промисловість;

70325 – порядковий номер підприємства,

8 – контрольне число.

Блок назв складається з повної офіційної назви підприємства та зазначення його розташування, які описані природною мовою і мають не визначену довжину.

Блок фасетів класифікаційних ознак відображає багатоступеневу класифікацію підприємств і організацій, побудовану із застосуванням фасетного методу класифікації і паралельного методу кодування цифровими десятковими знаками. Він містить три постійних фасети:

Ф1 – підпорядкованість довжиною 8 розрядів побудована за чотириступеневим ієрархічним методом класифікації та послідовним і серійно-порядковим методом кодування;

Ф2 – адміністративно-територіальна підпорядкованість має довжину 4 розряди та побудована за двоступеневим ієрархічним методом класифікації і порядковим методом кодування;

Ф3 – галузева підпорядкованість побудована з використанням кодів державного класифікатора галузей національної економіки довжиною 5 розрядів.

Користуючись класифікаторами, митний аудитор має знати, які існують системи кодування, розуміти їх сутність і умови застосування. Перелік найбільш поширених систем кодування наведено у табл. 4.1.

Одним із найсучасніших методів формалізації інформації є штрихове кодування, що ґрунтується на принципі двоїстої системи обчислення і використанні методу оптичного читання. Штрихове кодування – це спосіб побудови коду за допомогою чергування широких і вузьких, темних і світлих смужок (штриховий код – це послідовність 0 та 1: широким лініям і широким проміжкам присвоюється логічне значення 1, вузьким – 0). Існує кілька видів штрихових кодів:

UPC – універсальний товарний код (створений і застосовуваний у США);

EAN – товарний код (створений в Європі на базі UPC. Відповідає назві Європейської асоціації товарної нумерації, яка отримала статус міжнародної організації – EAN International. Україна вступила до асоціації в 1994 р.);

UCC/EAN – єдиний стандартизований штриховий код (створений об'єднаними зусиллями організацій США і Канади (Uniform Code Council) і EAN International.

Таблиця 4.1

Системи кодування

Назва	Зміст	Коли застосовується
Порядкова	Порядкова нумерація позицій номенклатури, що розташовані за певною ознакою	При кодуванні стійких номенклатур
Серійна	Передбачає для кожної групи об'єктів виділення певної серії номерів з урахуванням резервних для поповнення групи	При кодуванні складних номенклатур, які не потребують одержання підсумків за різними ознаками
Десяткова (позиційна)	Передбачає для кожної групи об'єктів виділення серії номерів повними десятками або сотнями	При кодуванні складних номенклатур, які потребують одержання багатьох підсумків за різними ознаками
Шахматна (матрична)	У вигляді таблиці (матриці), де одні ознаки розмішуються стовпчиками, а інші – рядками. Перетин їх утворює код	Здебільшого при кодуванні двозначних номенклатур, де перший знак містить одну ознаку, а другий – іншу
Натуральна (повторення)	Розроблена в умовах ручної праці і залишається без змін	Застосовується в існуючому вигляді
Комбінована (мішана)	Комбінація декількох систем	Залежно від комбінації систем
Штриховий код	Послідовність темних та світлих смуг, які можуть бути прочитані автоматичним пристроєм	Для кодування інформації про споживчі властивості товарно-матеріальних цінностей

За видами розрізнюють такі штрихові коди: UPC-12, EAN-13, EAN-8, UCC/EAN-128 (Code-39).

UPC-12 є дванадцятирозрядним кодом, в якому виокремлюють:

– ознаку системи нумерації (перша цифра коду);

– номер виробника (наступні п’ять цифр);

– код продукту (цифри з сьомої до одинадцятої);

– контрольне число (остання цифра коду).

Наприклад:

482 – код країни (Україна);

4024 – код виробника;

00253 – код товару;

8 – контрольне число.

При виборі методів класифікації і кодування об’єктів перевірки слід ураховувати:

– можливість розширення кодованої множини об’єктів і внесення відповідних змін;

– однозначність ідентифікованих об’єктів;

– мінімальну довжину коду;

– можливість автоматизованого оброблення облікової інформації;

– простоту методу кодування;

– застосування загальноприйнятих позначень.

Отже, кодування економічної інформації використовуються в постмитному контролі та аудиті для інформаційного пошуку об’єктів та взаємозв’язку з різними базами даних в умовах функціонування інформаційних систем у процесі дослідження.

4.3. Класифікація інформаційного забезпечення постмитного контролю та аудиту

Класифікація інформаційного забезпечення постмитного контролю та аудиту ґрунтується на інформаційному контакті, який передбачає використання принципів інформатики – науки, яка вивчає побудову і загальні властивості інформації, закономірності її створення, обробки, передачі і використання в різних

галузях діяльності людини. На підставі цього в основу класифікації покладено професійну інформаційну комунікацію, пізнавальну інформацію і зміст інформаційного забезпечення (рис. 4.2).



Рис. 4.2. Класифікація інформаційного забезпечення постмитного контролю та аудиту

Професійна інформаційна комунікація ґрунтується на контактах робочої групи митних аудиторів, залученої до проведення документальних перевірок. Розрізняють такі види професійної інформаційної комунікації митних аудиторів:

– *робочу* – між членами робочої групи аудиторів і органами, які є посадовими особами митних органів, які призначили постмитний контроль та аудит;

– *інформаційну пряму* – дослідження інформації про стан суб'єкта ЗЕД та його поведінку у динамічних процесах виробничої, зовнішньоекономічної і фінансово-господарської діяльності, вивчення матеріалів, які створені або отримані митними органами (їх структурними підрозділами) за результатами здійснення аналітичної роботи; слідчої справи;

– *інформаційну побічну* – вивчення законодавчих, нормативно-правових, довідкових актів, які регулюють поведінку суб'єктів ЗЕД, методичних вказівок та інструкцій до виконання контрольно-аналітичних процедур;

– *інформаційну опосереднену* – вивчення даних про виробничу, зовнішньоекономічну і фінансово-господарську діяльність підприємств однієї галузі і зіставлення їх з даними підприємства, об'єкти якого досліджує постмитний контроль та аудит, спеціальної літератури, а також інформації інтернету.

За ступенем пізнавальності інформацію для проведення постмитного контролю та аудиту поділяють на нову і релевантну.

Нову інформацію створює митний аудитор шляхом дослідження нормативно-довідкової й фактографічної інформації, що стосується цього питання. Користуючись методичними прийомами документалістики, економічного аналізу, статистичних розрахунків, економіко-математичних та інших прийомів, митний аудитор обґрунтовує системою доказів причини порушень митного законодавства, нормативно-правових актів, які регулюють правові відносини у зовнішньоекономічній діяльності.

Релевантна інформація – створена і згрупована підприємством, відображена у його фінансовій, податковій звітності й документах для митного оформлення, подана митним аудиторам, як така, що пов'язана із предметом дослідження.

Поділ інформації на нову і релевантну має істотне значення для постмитного контролю та аудиту в частині обґрунтування доведення істини з досліджуваних питань. Нова інформація може бути прямим доказом істини, а релевантна, як правило, побічним підтвердженням гіпотез, висунутих митними аудиторами. У висновках митних аудиторів описування прототипу стосується лише тієї частини досліджуваних об'єктів, за якими відпрацьовано конкретні ризики у діяльності суб'єкта ЗЕД із посиланням на фактично перевірені документи митного оформлення, фінансово-господарської діяльності, бухгалтерські та інші документи платника податків, документи та інформацію, які отримані від уповноважених органів іноземних держав, тощо. Відображення цих об'єктів на підставі релевантної інформації має бути не стільки вичерпаним, скільки достатнім для доведення істини. Так, немає потреби у акті документальних перевірок докладно розглядати структуру виробничих запасів (іноземних товарів), відповідність їх встановленим нормативам за досліджуваний період, оскільки

вони є в облікових регістрах та бухгалтерському балансі. Необхідно визначити порушення митного законодавства (суму донарахованих митних платежів (у розрізі видів), дані про розмір застосованих фінансових санкцій, а також відомості про сплату грошових зобов'язань до бюджету. Таким чином, нова інформація, створена в постмитному контролі та аудиті, і релевантна, яка міститься у бізнес-планах підприємства, фінансовій, податковій звітності, актах попередніх документальних перевірок, матеріалах слідчої справи, однаковою мірою досліджується митними аудиторами і використовується у системі доказів істини.

За змістом інформаційне забезпечення постмитного контролю та аудиту можна поділити на законодавчі акти, нормативно-довідкову, організаційно-управлінську, технологічну і фактографічну інформацію (таблиця 4.2).

Законодавчі акти – сукупність законів, що регулюють суспільні відносини та окремі законотворчі відносини. Законодавство – це діяльність вищих органів державної влади зі створення законів. Законодавство України встановлюється винятково Верховною Радою України. Законодавче забезпечення включає законодавчі акти з питань державної митної справи, цивільного, трудового, кримінального, адміністративного, фінансового, господарського права, які стосуються правовідносин, що досліджує постмитний контроль та аудит.

Нормативно-довідкова – це інформація, яка міститься у бізнес-планах досліджуваного підприємства: норми і нормативи витрачання матеріальних, трудових і фінансових ресурсів; утворення цільових витрат; розміри платежів до державного бюджету тощо. Планово-нормативні дані розробляються безпосередньо підприємством у межах наданих йому прав господарським законодавством і затверджених норм та нормативів органами державного і господарського управління. Крім того, до них належать нормативні акти (інструкції, положення, методичні вказівки, рекомендації, листи тощо), затверджені Національним банком України, Міністерством фінансів України, Державною митною службою, Державною податковою службою, Державною службою статистики, галузевими міністерствами, які регулюють

планування, фінансування, облік, звітність, контроль, статистику в галузях економіки.

Таблиця 4.2

Класифікація інформаційного забезпечення постмитного контролю та аудиту за змістом

Ознака класифікації	Розкриття інформаційного забезпечення
Законодавчі акти	Містить інформацію про законодавчі акти з питань державної митної справи, господарського, фінансового, цивільного, податкового, банківського, адміністративного, інших видів права, які застосовуються у фінансово-господарській діяльності суб'єктів ЗЕД
Нормативно-довідкова	Норми, нормативи, нормативні акти за операціями з фінансування, обліку, звітності, контролю, валютних коштів, тощо
Договірна	Господарські угоди, контракти, договори, укладені суб'єктом ЗЕД з іноземними контрагентами
Технологічна	Технічна документація за технологією виробництва, міждержавні стандарти, технічні умови якості товарів, галузеві стандарти, проєктно-кошторисна документація
Організаційно-управлінська	Дані зі статуту, організаційно-розпорядча документація підприємства (накази, розпорядження, службове листування), ліцензії на окремі види діяльності, управлінська звітність
Фактографічна	Наказ про облікову політику, первинна документація, облікові регістри, бухгалтерські довідки, фінансова, податкова, статистична звітність суб'єкта ЗЕД
Додаткова	Матеріали попередніх документальних перевірок, матеріали правоохоронних органів, акти перевірок податкових органів

Організаційно-управлінська інформація – документи, що регулюють нормативно-правовий статус підприємства, економічну самостійність, організаційно-розпорядчі документи, затверджені вищим за підпорядкованістю органом управління, а також накази, розпорядження, службове листування вищої організації і контролюючих органів з підприємством з питань зовнішньоекономічної і фінансово-господарської діяльності. Крім того, до них належать

організаційно-розпорядчі документи, видані керівництвом підприємства (штатний розклад, накази, розпорядження), службове листування з питань, досліджуваних митним постаудитом. Організаційно-управлінський блок включає також інформацію інших органів державної влади, страхових компаній, банківських установ, інших осіб, безпосередньо чи опосередковано залучених до операцій з товарами, а також органів іноземних держав із питань, що стосуються перевірки.

Технологічна інформація – документація з питань технології виробництва продукції, виконання робіт і надання послуг, технологічні схеми переробки давальницької сировини, технічні умови якості продукції, державні та галузеві стандарти, проєктно-технічна документація, маршрутні карти руху деталей, хронометражні карти автоматизованих виробничих ліній тощо.

Фактографічна інформація – сукупність даних економічного характеру про факти, що дійсно відбулися у виробничій, зовнішньоекономічній і фінансово-господарській діяльності підприємства і відображені у первинних документах бухгалтерського обліку, облікових регістрах бухгалтерського, управлінського, податкового і статистичного обліку, а також у звітності підприємства.

Використання під час проведення постмитного аудиту різноманітних джерел інформації – це одна з основних передумов ефективності його проведення та достовірності отриманих результатів, важливим інформаційними забезпеченням є групування джерел інформації за призначенням (табл. 4.3).

Під час проведення постмитного аудиту потрібно враховувати інформацію, яка відображається в актах документальних перевірок дотримання вимог валютного законодавства. Якщо мета таких контрольних заходів різна, то первинна документація є однаковою. Це варто здійснювати для виявлення можливих шахрайських дій суб'єктів ЗЕД із первинними документами, які засвідчують факт отримання послуг або робіт від нерезидента.

Таблиця 4.3

Класифікація інформації за призначенням під час постмитного контролю та аудиту

Джерело	Інформація
1	2
Установчі документи	Статут суб'єкта ЗЕД, засновницький договір, зареєстровані зміни до статутних документів; рішення, постанови, протоколи зборів засновників; накази, виписки з протоколу річних зборів акціонерів, з протоколів зборів засновників, з рішень ради директорів; ліцензії та дозволи на окремі види діяльності, колективний договір
Планові документи	Бізнес-плани, поточні та перспективні плани фінансово-господарської діяльності суб'єкта ЗЕД, калькуляції, кошториси, правила внутрішнього розпорядку
Ділове листування	Листи, телеграми, телекси, факси, електронні повідомлення тощо
Матеріали інвентаризацій	Акти, інвентаризаційні описи, порівняльні відомості, пояснювальні записки матеріально-відповідальних осіб, рішення за результатами інвентаризацій
Митні документи	Митні декларації, декларації митної вартості, свідоцтва про допущення транспортних засобів (контейнерів) до перевезення товарів під митним забезпеченням, сертифікати походження, свідоцтва, довідки про сплату мита та інших платежів, уніфікована митна квитанція МД-1, рішення про коригування митної вартості товарів, висновок за результатами дослідження Спеціалізованої лабораторії з питань експертизи та досліджень Державної митної служби тощо
Податкові документи	Податкові векселі, податкові накладні, декларації ПДВ
Торговельні документи	Зовнішньоекономічні контракти (угоди, договори) та додатки до них, специфікації, рахунки-фактури (інвойси), рахунок-проформа (якщо товар не є об'єктом купівлі-продажу), рахунки за комісійні та митно-брокерські послуги, специфікації, пакувальні листи, довідки про ціни товарів, акти прийому-передачі товарів, акти виконаних робіт, наданих послуг тощо
Транспортні документи	Міжнародні товарно-транспортні накладні (CMR); коносаменти, дорожні відомості, вагонні аркуші, передавальні відомості, вантажні накладні, генеральна (загальна) декларація (для водних та повітряних транспортних засобів) тощо

Продовження таблиці 4.3

1	2
Банківські документи	Заява на переказ валюти, інкасове доручення, акредитив, чеки, платіжні доручення на перерахування коштів, виписки з поточного та валютного рахунків, кредитні угоди, платіжні доручення на сплату митних платежів, платіжні вимоги-доручення, виписки банку, векселі
Бухгалтерські документи	Первинні документи за касовими, банківськими, розрахунковими та іншими операціями; прибуткові накладні, картки складського обліку, накладні внутрішнього переміщення товарів, лімітно-забірні картки, матеріальні звіти, регістри, звіти про використання коштів тощо; регістри синтетичного та аналітичного обліку, книги, журнали, відомості випуску готової продукції, відомості нарахування амортизації, зносу; оборотна відомість, сальдова відомість; інвентаризаційні описи, бухгалтерські довідки та розрахунки; головна книга; фінансова, податкова, управлінська звітність
Технологічні документи	Технологічні схеми виробництва, технологічні схеми переробки, галузеві норми витрачання матеріалів, довідники з виробництва продукції, висновки Торгово-промислової палати
Документи управлінського обліку	Управлінські документи (калькуляції, плани продажу, кошториси, розрахунки), бюджети руху грошових коштів та внутрішня звітність, комерційний акт на нестачу, аварійний сертифікат, робочий план рахунків управлінського обліку, звіт оперативного контролю відхилень параметрів відповідності якісних характеристик підприємства від митних вимог; звіт періодичного контролю додаткових доходів та додаткових витрат на основі показників абсолютної та відносної ефективності ЗЕД
Документи статистичного обліку	Звіт про експорт (імпорт) товарів, що не проходять митного декларування (форма № 5-ЗЕЗ), звіт про експорт (імпорт) послуг (форма № 9-ЗЕЗ), звіт про іноземні інвестиції в Україну (форма № 10-ЗЕЗ), звіт про інвестиції з України в економіку країн світу (форма № 13-ЗЕЗ); звіт про придбання (продаж) товарів для забезпечення життєдіяльності транспортних засобів, потреб пасажирів та членів екіпажу (форма № 14-ЗЕЗ); декларація про валютні цінності, доходи та майно, що належать резидентові України і знаходяться за її межами
Страхові документи	Страхові документи (страховий поліс або сертифікат, генеральний поліс), а також документи, що містять відомості про вартість страхування, претензія

Продовження таблиці 4.3

1	2
Інші документи	Свідоцтва про державну реєстрацію; документи, пов'язані з приватизацією та акціонуванням; свідоцтва про реєстрацію в державних органах; акти попередніх документальних перевірок; архівні матеріали; листи, скарги; особові справи співробітників, матеріали правоохоронних органів тощо
Робоча документація митних аудиторів	Програма перевірки; дані про виконання зовнішньоекономічних договорів (контрактів) (експортних, імпортних, бартерних, з переробки давальницької сировини на території України та за її межами тощо); розрахунок донарахованих сум митних платежів, відображених у національній валюті України в розрізі МД, розрахунок розміру заниження (завищення) податкового зобов'язання; акти про результати проведення контрольних запусків сировини і матеріалів у виробництво, контрольних аналізів сировини, матеріалів, готової продукції; акт огляду територій та приміщень складів тимчасового зберігання, митних складів, вільних митних зон, магазинів безмитної торгівлі; пояснення, зауваження або заперечення посадових осіб платника податків тощо

Робоча документація перевірки – це сукупність матеріальних носіїв інформації, яку складають самі митні аудитори та треті особи до початку, під час і після закінчення документальної перевірки. До робочої документації перевірки можуть бути віднесені:

– плани і програми проведення перевірки;

– пояснення, заяви підприємства;

– завірені належним чином копії документів підприємства і третіх осіб (у тому числі документів про організаційно-правову форму та організаційну структуру організації, установчих документів, зовнішньоторговельних контрактів, договорів і інше);

– опис організації бухгалтерського обліку та звітності організації і третіх осіб (у тому числі матеріали аналізу господарських операцій та залишків по рахунках бухгалтерського обліку, суттєвих показників діяльності підприємства і третіх осіб, копії бухгалтерської та іншої фінансової документації тощо);

– аналітичні документи контролюючих органів;

– копії листування митних аудиторів з суб'єктом ЗЕД і третіми особами з питань проведення перевірки;

– акти про окремі контрольні заходи (інвентаризації, огляд, контрольні запуски сировини у виробництво тощо);

– інша документація.

Таким чином, класифікація інформаційного забезпечення використовується у постмитному контролі та аудиті для інформаційного пошуку об'єктів перевірки з використанням інформаційних систем.

4.4. Бухгалтерський облік суб'єкта ЗЕД як складова інформаційного забезпечення постмитного контролю та аудиту

Бухгалтерський облік створює інформаційне середовище для цілей постмитного контролю та аудиту. Господарська операція, яка має місце в зовнішньоекономічній та фінансово-господарській діяльності підприємства, знаходить своє відображення у засобах бухгалтерського обліку і може бути оцінена засобами контролю. Облік є системою збирання, перетворення та надання зовнішнім і внутрішнім користувачам надійної, доречної та своєчасної інформації про минулі та майбутні господарські операції підприємства з урахуванням можливого впливу відповідних чинників.

Фактографічна інформація – це описування господарських операцій, згрупованих за певними системоутворюючими ознаками. До неї належить обліково-економічна і статистична інформація про діяльність підприємств, галузі, економіки в цілому. Попередньо інформація групується у системі господарського обліку за методами бухгалтерського обліку, які ґрунтуються на суцільному і безперервному документуванні операцій і процесів, оцінки їх у вартісному вимірюванні та відображенні в системі рахунків і облікових регістрів способом подвійного запису, балансового узагальнення і звітності, калькулювання результатів праці (продукції, робіт, послуг). Метод бухгалтерського обліку дозволяє

не тільки фіксувати факти господарської діяльності і створювати фактографічну інформацію, а й впливати через систему управління на удосконалення цієї діяльності.

Фактографічна інформація, відображена в системі бухгалтерського обліку, є основою досліджень постмитного контролю та аудиту з питань, поставлених у програмі документальної перевірки. Вона є основною в системі доказів фактів господарських операцій і процесів, що створили конфліктні ситуації у відносинах між об'єктами і суб'єктами контролю.

Методика роботи з фактографічною інформацією підпорядкована основній меті постмитного контролю та аудиту – проведення перевірок діяльності учасників ЗЕД після завершення митного оформлення щодо відповідності задекларованих товарів нормам митного законодавства. Для цього використовується фактографічна інформація різних рівнів узагальнення (підприємство, митниця, банк, митні брокери, транспортно-експедиційні підприємства та інші).

У класичному варіанті основним джерелом інформаційної бази для постмитного контролю та аудиту є митні декларації, контракти, інформація податкових органів і банківських установ. Однак підвищити якість перевірки можливо на основі розширення інформаційної бази постмитного контролю та аудиту документами бухгалтерського обліку суб'єкта ЗЕД, оскільки інформація обліку підприємства дозволить митним органам отримати більш істотне уявлення про зовнішньоекономічну діяльність у цілому, а митна декларація і договір (контракт) – за конкретною експортною чи імпортною операцією. Зіставлення окремої угоди і систематичних типових угод, обсягів, номенклатури товарообігу за різними угодами за період у декілька місяців допоможе митним органам контролювати дотримання основних вимог, що встановлюються нормативно-правовими актами країн-учасниць з ведення зовнішньоекономічної діяльності.

Бухгалтерський облік діяльності організацій-учасників ЗЕД має ряд особливостей, які потрібно враховувати під час документальних перевірок:

– під час експортно-імпортних операцій виникають відносини між резидентами та нерезидентами, що викликає потребу

дотримання вимог як внутрішнього, так і зовнішнього законодавства;

– під час експорту та імпорту товарів, які мають матеріально-вартісну форму, обов'язковим є факт перетину митного кордону, тому зовнішньоторговельна діяльність є об'єктом митного контролю;

– виконання експортно-імпортної угоди у вигляді валютних операцій передбачає дотримання вимог валютного нагляду;

– розрахунки між контрагентами відбуваються за обумовленою валютою, в обліку в обов'язковому порядку визначається курс НБУ на дату перерахунку готівки, тому облік зовнішньоекономічних операцій здійснюється у національній та в іноземній валюті;

– для більш детального бухгалтерського обліку традиційно виділяють два види субрахунків: першого і другого порядку;

– субрахунки можуть застосовуватися за всіма розділами плану рахунків, що дозволяє забезпечити прозорість фінансової звітності;

– бухгалтерський облік проводиться на підставі первинних документів.

Підприємство-учасник ЗЕД здійснює облік імпортних операцій, експортних операцій, валютних операцій (операції в іноземній валюті) та інше. Облік імпортних товарів відбувається з моменту перетину товарів державного митного кордону України, отримання послуг або передачі прав на результати інтелектуальної діяльності. Умови контракту в частині розрахунку з іноземними постачальниками визначають організацію обліку імпортних операцій. Імпортні операції враховуються на підставі дотримання декількох принципів: у разі переходу до імпортера права власності імпортовані товари відображаються в обліку. При цьому повинна бути коректно сформована зовнішньоторговельна собівартість імпортного товару – з вартості контракту, митних платежів, транспортних та інших витрат, які несе підприємство при купівлі товару.

Бухгалтерський облік операцій з експорту товарів здійснюється у два етапи. На першому етапі враховується рух товару між

постачальником і покупцем за розрахунками, пов'язаними з цим процесом. На другому етапі здійснюється облік продажу і розрахунків з іноземними покупцями-імпортерами. Перелік первинних облікових документів (банківські перекази, страхові поліси та інші документи) відображає зміст укладених контрактів. Щомісяця організація-учасник ЗЕД здійснює перерахунок активів і пасивів на дату складання звітності за курсом НБУ. Під час зміни курсу валют виникає курсова різниця. Таким чином, бухгалтерський облік необхідний для формування достовірної інформації про господарські операції учасника ЗЕД, яка може стати якісною основою для інформаційної бази митними аудиторами під час проведення документальних перевірок, зокрема, при зіставленні окремо взятого контракту за окремою угодою. При цьому бухгалтерський облік повинен ґрунтуватися на міжнародних стандартах обліку та звітності.

Досліджуючи комерційні, бухгалтерські, розрахункові та інші документи, що належать до зовнішньоекономічних операцій з товарами, потрібно перевірити:

– своєчасне і якісне оформлення первинних облікових документів бухгалтерського обліку;

– достовірність відомостей у первинних облікових документах;

– зміст обов'язкових реквізитів у первинних облікових документах;

– справжність підписів, наявність печаток, штампів тощо;

– правильність кореспонденції рахунків;

– правильність відображення в обліку відповідної операції;

– арифметичну точність джерел і бухгалтерських записів;

– порівняння різних документів за найменуванням, але таких, що містять у собі однакові аспекти однієї і тієї ж або різних, але взаємопов'язаних операцій;

– дані тієї частини фінансової звітності, яка дозволяє судити про наявність (відсутність) потенційних можливостей для виконання обов'язків за сплатою митних платежів, пені, штрафів, як правило, це та фінансова звітність, яка дозволяє оцінити чистий прибуток, збиток підприємства (звіт про фінансові результати),

зміни в структурі активів та пасивів, у розрахунках з дебіторами і кредиторами (баланс). Крім того, на підставі отриманих даних бухгалтерського обліку та фінансової звітності під час проведення планової виїзної документальної перевірки рекомендується здійснювати розрахунок показників фінансової стійкості, які характеризують реальний фінансовий стан підприємства і потенційну можливість за сплатою митних платежів. Результати аналізу показників фінансової стійкості можуть враховуватися при здійсненні планування планових документальних митних перевірок учасників ЗЕД.

Отже, перевірка митними органами документів бухгалтерської та податкової звітності під час проведення постмитного аудиту дозволяє більш ефективно, достовірно і коректно приймати рішення про відповідність (невідповідність) діяльності підприємства нормативно-правовій базі, що регулює питання державної митної справи. Це веде до економії державних коштів на організацію та проведення документальних перевірок.

Методика використання фактографічної інформації у постмитному аудиті включає такі процедури: вибір даних, перевірку їх достовірності, дослідження і використання у системі доказів. Широке впровадження інформаційних технологій в економіці держави створює необхідні передумови для використання фактографічної інформації, згрупованої в автоматизованих банках даних, у дослідженнях митних аудиторів.

Застосовуючи методичні прийоми документалістики, економічного аналізу, постмитний аудит визначає фактори, які впливають на результатні показники, проводить кількісне і якісне їх вимірювання.

Система обліку комерційної документації повинна містити отримані з комерційних, митних чи інших документів відомості про зовнішньоекономічну операцію, включаючи відомості про товари, які є предметом зазначеної угоди і містяться у кожній товарній партії, а також відомості про подальші операції з зазначеними товарами, незалежно від наявності або відсутності у заявника права власності на ці товари.

У системі обліку комерційної документації суб'єкта ЗЕД окремо повинні міститися відомості про товари, які відповідно до митного законодавства України і нормативних актів у галузі митної справи декларуються:

а) в різних митних деклараціях;

б) в одній митній декларації, але під різними номерами товару;

в) в одній митній декларації під одним номером товару, але мають різні торгові, комерційні або інші традиційні назви, або різні товарні знаки, артикули, стандарти, або різну розфасовку і тому подібні технічні та комерційні характеристики.

У системі обліку комерційної документації повинні міститися такі відомості за кожним товаром, що знаходяться у товарній партії:

а) дата і номер укладення зовнішньоторговельного договору, а також номери і дати додаткових угод до договору, якщо товар був ввезений на митну територію України в рахунок виконання зобов'язань за договором міжнародної купівлі-продажу (міни) або іншого договору, укладеного під час здійснення зовнішньоекономічної угоди, і всіх найменувань товарів за договором;

б) відомості про продавця товару за зовнішньоекономічною угодою – найменування (ініціали, прізвище фізичної особи) і його місцезнаходження (адреса) з додаванням короткого найменування країни місцезнаходження за кодом;

в) відомості про відправника товару (за транспортними (перевізними) документами), якщо за зовнішньоекономічною угодою відправник не є продавцем, – найменування (ініціали, прізвище фізичної особи) і його місцезнаходження (адреса) з додаванням короткого найменування країни місцезнаходження за кодом;

г) відомості про особу, яка є покупцем товару за зовнішньоекономічною угодою;

д) відомості про одержувача товарів, що не є покупцем товару за зовнішньоекономічною угодою, якому повинен бути доставлений товар відповідно до транспортних (перевізних) документів;

е) номери і дати складання відповідних рахунків на оплату і постачання товару (рахунок-фактура (інвойс), рахунок-проформа (проформа-інвойс);

ж) номери і дати платіжних документів на оплату за товар, валюта платежу та сума платежу (у валюті платежу);

и) країна походження товару, що визначається відповідно до положень Митного кодексу України;

к) найменування (торгове, комерційне чи інше традиційне найменування) товару із зазначенням відомостей про товарний знак, артикул, стандарти тощо, технічних і комерційних характеристик;

л) код товару згідно з УКТ ЗЕД;

м) одиниця виміру, в якій оприбутковано товар, кількість товару, що надійшов у відповідних одиницях виміру (вагових, об'ємних, лінійних, штуках);

н) ціна за одиницю товару згідно зі зовнішньоторговельним договором або інвойсом у валюті зовнішньоторговельного договору;

п) фактурна вартість товару (у валюті зовнішньоторговельного договору);

р) додаткові витрати покупця за угодою (у валюті зовнішньоторговельного договору), пов'язані з придбанням товару, що ввозиться, і не увійшли в фактурну вартість товару, використану як основу для визначення митної вартості за методом за ціною угоди із ввезених товарів;

с) суми, дозволені до відрахування з ціни угоди, фактично сплачена або підлягає сплаті, під час визначення митної вартості за методом за ціною угоди із ввезених товарів із зазначенням номера та дати документа, що підтверджує відповідні відрахування;

т) номер і дата прибуткового ордера (акта), яким оформлені приймання та оприбуткування товару;

у) реєстраційний номер митної декларації, в якій заявлені відомості про товар, і номер товару в ній.

За кожною господарською операцією, пов'язаною з витратами кожного товару, в системі обліку комерційної документації повинні міститися такі відомості:

а) про особу, якій був відпущений товар в Україні, за винятком випадків реалізації товару в роздрібній торгівлі: найменування (ініціали, прізвище індивідуального підприємця), місце державної реєстрації юридичної особи (індивідуального підприємця), свідоцтво про Державну юридичну особу (ідентифікаційний код), код юридичної особи (індивідуального підприємця); найменування структурного підрозділу, якому відпущений товар, у разі відпуску товару на власне виробництво;

б) номер і дату договору, відповідно до якого відпущений товар (у разі відпуску товарів на власне виробництво);

в) номер і дату первинного видаткового документа (видаткової накладної, лімітно-забірної карти тощо), яким оформлений відпуск товару зі складу;

г) номер і дату рахунку-фактури, складеного на реалізований товар (у разі відпуску товарів на власне виробництво);

д) кількість відпущеного товару в одиницях виміру (вагових, об'ємних, лінійних, штуках); при цьому в разі, коли товари надходять в одній одиниці виміру, а відпускаються в іншій, має бути вказано співвідношення одиниць вимірювання;

е) продажна вартість товару у валюті України з урахуванням ПДВ та акцизу (у разі відпуску товарів на власне виробництво вартість товару вказується за обліковою ціною).

Основними ознаками (сигналами небезпеки) у галузі зовнішньоекономічної діяльності, які можливо виявити за даними обліку і фінансової звітності, є:

– незаконне відкриття і використання валютного рахунку;

– приховування валютної виручки (неповернення виручки за товари або послуги, що експортуються);

– неповернення в Україну товарів і сировини, вивезених на тимчасове зберігання і переробку за кордон;

– завищення вартості товарів, які імпортуються в Україну;

– здійснення товарообмінної діяльності без оплати та без повернення в Україну повністю або частково імпорту, обумовленого угодою між сторонами;

– необґрунтовані і оформлені за допомогою фіктивних договорів перерахування за кордон попередньої оплати нібито за

імпортні товари, які мають надійти, або за послуги (консалтингові, маркетингові, інформаційні, комісійні тощо), які повинні надати зарубіжні контрагенти.

Локальними порушеннями у зовнішньоекономічній діяльності можуть бути:

– навмисне порушення вітчизняним експортером договірних умов;

– фіктивні виплати іноземному партнерові значних штрафних санкцій-укладання фіктивних бартерних угод, які маскують фактичну купівлю-продаж товару, з переказом іноземної валюти – ціни договору на рахунки іноземних банків;

– вивезення валютних і майнових цінностей за межі України у вигляді інвестування, яке нібито виявилося збитковим і неефективним;

– невжиття у разі ненадходження імпортного товару заходів, спрямованих на повернення валютних коштів, перерахованих іноземному партнерові, який виявився «непорядним»;

– внесення страхового депозиту в іноземний банк з формальним наміром отримати кредит та наступна відмова від кредиту;

– маніпулювання цінами під час здійснення бартерних операцій з подальшим залишенням за кордоном валютних коштів – результату нееквівалентного обміну;

– тривалий розрив у часі виконання експортної та імпортної частини бартерного контракту;

– наявність у підприємства значної дебіторської заборгованості з афілійованими підприємствами;

– наявність у суб'єкта ЗЕД великої кількості дрібних дочірніх підприємств та/або таких, що зареєстровані в офшорних зонах;

– неповернення в Україну товарів і сировини, вивезених на тимчасове зберігання і переробку за кордон.

Під час постмитного аудиту потрібно працювати з максимальною кількістю оригіналів документів, оскільки існує висока ймовірність, що копії та дублікати можуть бути фальсифікованими. Основні типи можливих викривлень у бухгалтерських документах наведено на рис. 4.3.

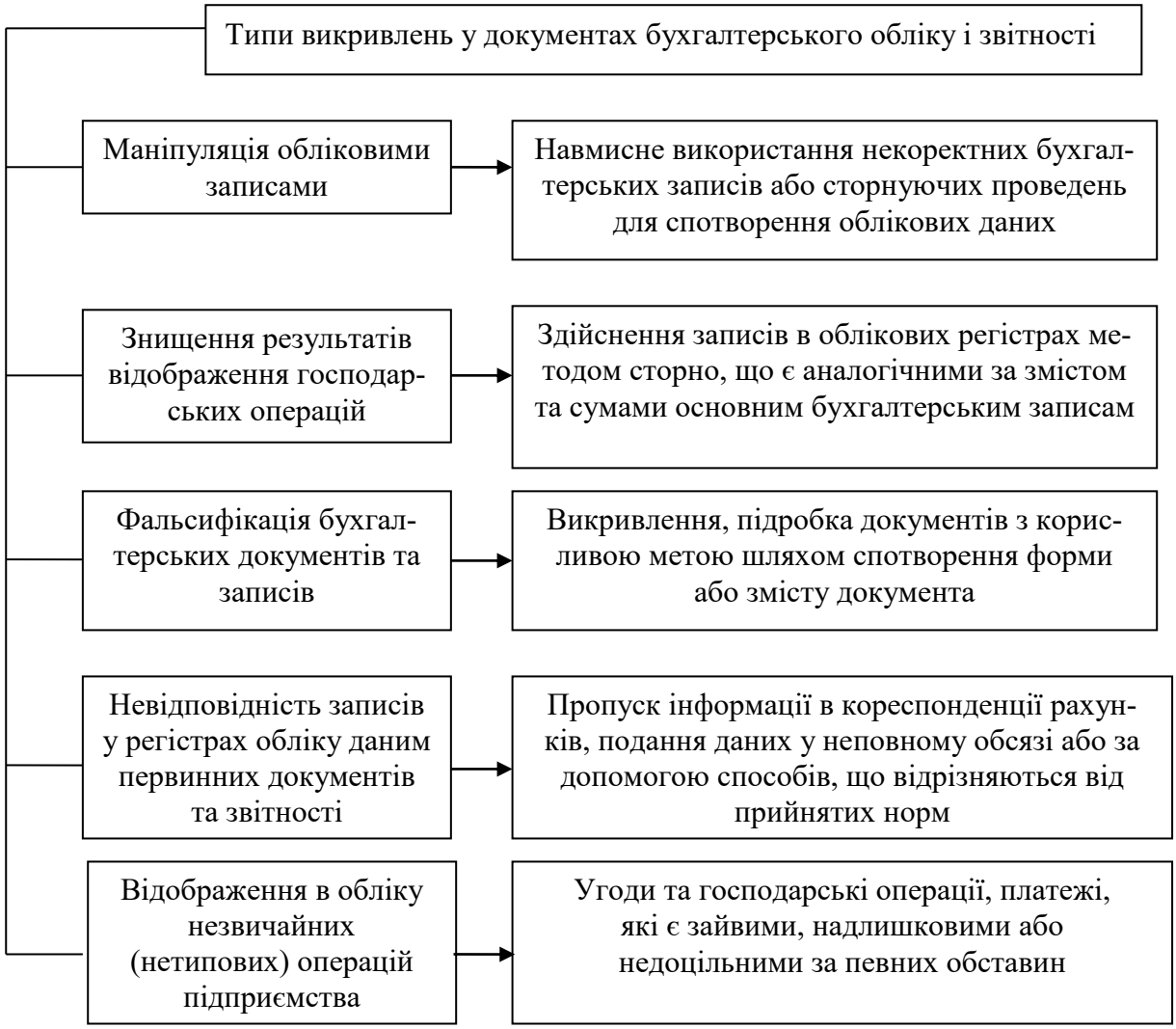


Рис. 4.3. Типові викривлення у бухгалтерських документах

Під час перевірки бухгалтерської документації слід враховувати, що інформація може бути ненадійною: не всі витрати можуть бути підкріплені інвойсами, рахунками-фактурами; витрати можуть бути відображені загальною сумою на одному рахунку (63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками») без використання субрахунків та/чи аналітичних рахунків.

Вивчаючи документацію суб'єкта ЗЕД, потрібно звернути увагу на зовнішній вигляд та дотримання основних правил заповнення бухгалтерських документів та записів, а саме:

– в регістрах обліку, книгах чи журналах з відривними листками (касова книга, головна книга) необхідно перевірити нумерацію сторінок та іншу послідовну нумерацію: великі інтервали між датами на сусідніх сторінках, відсутність номерів може свідчити про вилучення чи заміну окремих сторінок чи цілих документів;

– у документах, пов’язаних безпосередньо із здійсненими зовнішньоекономічними операціями, необхідно перевірити наявність записів за досліджуваний період та відсутність пропусків;

– наявність у документах виправлень або записів олівцем чи/та іншим кольором;

– наявність написаних від руки на полях чи вставках приміток, що можуть містити підтвердження невідповідностей та помилок;

– особливості зовнішнього виду сторінки, такі як занадто великі відстані між рядками, колонками тощо, незвичайні згини, зайві отвори для підшивання тощо.

Для отримання достовірної інформації перевірка документів фінансової та податкової звітності повинна мати системний характер, тобто перевірці підлягає комплекс взаємопов’язаних документів, що відображають операції господарської діяльності підприємства – учасника ЗЕД. Перевірка фінансової звітності суб’єкта ЗЕД повинна здійснюватися фахівцями, які володіють знаннями не тільки в галузі митної справи, а й у галузі податкового, бухгалтерського обліку та інших суміжних галузей.

Послідовність контрольних дій, сукупність методичних прийомів та джерел інформації будуть залежати від конкретного напряму перевірки зовнішньоекономічної діяльності.

Процедури, пов’язані з постмитним аудитом, є ефективним засобом для здійснення митного контролю в зв’язку з тим, що дають чітку та всебічну картину угод, які відображаються у бухгалтерських книгах та облікових записах учасників зовнішньоекономічної діяльності. Одночасно вони дозволяють митним органам сприяти законослухняним учасникам зовнішньоекономічної діяльності в застосуванні форм спрощеного порядку декларування.

Таким чином, фактографічна інформація є основою обґрунтування висновків митних аудиторів, а використання інформаційних систем підвищує її науковий рівень, сприяє ефективності запобігання порушенням.

4.5. Електронний документ і електронний документообіг у постмитному контролі та аудиті

Основним фактором науково-технічного прогресу є інформаційні технології, що дозволяють вирішувати значну кількість завдань із формування інформаційних ресурсів управління, кількість яких під впливом інформаційних потреб постійно зростає. Тому найбільш затребуваним та актуальним завданням інформатизації сучасного суспільства є організація електронного документообігу як основної документо-інформаційної комунікації.

Електронні документи та електронний документообіг уведено в дію у законодавчому порядку, тому вони приймаються до інформаційного забезпечення контрольно-перевірочного процесу постмитного контролю та аудиту.

Законом України «Про електронні документи та електронний документообіг» регулюються організаційно-правові засади використання електронних документів та визначені терміни, що вживаються цим законом.

Адресат – фізична або юридична особа, якій адресується електронний документ.

Дані – інформація, яка подана у формі, придатній для її оброблення електронними засобами.

Посередник – фізична або юридична особа, яка в установленому законодавством порядку здійснює приймання, передавання (доправлення), зберігання, перевірку цілісності електронних документів для задоволення власних потреб або надає відповідні послуги, за дорученням інших суб'єктів з електронного документообігу.

Обов'язковий реквізит електронного документа – обов'язкові дані в електронному документі, без яких він не може бути підставою для його обліку і не матиме юридичної сили.

Автор електронного документа – фізична або юридична особа, яка створила електронний документ.

Суб'єкти електронного документообігу – особи, які створили документ, брали участь у його застосуванні і набувають

передбачених законом або договором прав і обов'язків у процесі електронного документообігу.

Якщо міжнародним договором України, згода на обов'язковість якого надана Верховною Радою України, встановлені інші правила, ніж ті, що передбачені цим законом, застосовуються правила міжнародного договору.

Постмитний контроль та аудит під час дослідження операцій, пов'язаних з електронними документами, використовує законодавчі акти, якими регулюються ці операції. Зокрема, Конституцією України, Митним кодексом України, законами України «Про електронні документи та електронний документообіг», «Про електронні довірчі послуги», «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні», «Про інформацію», «Про захист інформації в автоматизованих системах», «Про державну таємницю», «Про зв'язок», «Про обов'язковий примірник документів», «Про Національний архівний фонд та архівні установи», а також іншими нормативно-правовими актами.

Державне регулювання у сфері електронного документообігу направлене на реалізацію єдиної державної політики електронного документообігу;

– забезпечення прав і законних інтересів суб'єктів електронного документообігу;

– нормативно-правове забезпечення технології оброблення, створення, передавання, одержання, зберігання, використання та знищення електронних документів.

Під електронним документом розуміють зафіксовану інформацію у вигляді електронних даних, включаючи обов'язкові реквізити документа.

Електронний документ може бути створений, переданий, збережений і перетворений електронними засобами у візуальну форму. Візуальна форма подання електронного документа – це відображення даних, які він містить, електронними засобами або на папері у формі, придатній для сприймання його змісту людиною.

Електронний документ повинен мати обов'язкові підписи осіб, які дозволили виконання господарської операції та її оформлення електронними засобами, а також осіб, які виконали цю

операцію. У разі відсутності одного з цих підписів електронний документ не може мати юридичної сили та використовуватися у контрольно- аудиторському процесі.

Оригіналом електронного документа вважається електронний примірник документа з обов'язковими реквізитами, у тому числі з електронним цифровим підписом осіб, які брали участь у його створенні. Під час використання електронного документа різними користувачами або його зберігання на кількох електронних носіях інформації, кожний з електронних примірників вважається оригіналом електронного документа. При його перетворенні у паперову форму у кількох примірниках кожний з документів є оригіналом і має однакову юридичну силу.

Оригінал електронного документа повинен давати змогу довести його цілісність та справжність у порядку, визначеному законодавством; у визначених законодавством випадках може бути пред'явлений у візуальній формі відображення, в тому числі у паперовій копії. Електронна копія електронного документа засвідчується у порядку, встановленому законом. Паперовою копією для електронного документа є його візуальне подання на папері, засвідчене в порядку, встановленому законодавством для первинних документів, які відображаються у бухгалтерському обліку.

Використання електронного документа як доказу в постмитному контролі та аудиті не може заперечуватися виключно на підставі того, що він має електронну форму. Митна декларація та інші документи, подання яких митним органам передбачено Митним кодексом, оформлені на паперовому носії та у вигляді електронних документів, мають однакову юридичну силу.

Електронний документ не може бути застосовано як оригінал під час оформлення таких операцій:

– свідоцтва про право на спадщину;

– при створенні його лише в одному оригінальному примірнику, крім випадків існування централізованого сховища оригіналів електронних документів;

– в інших випадках, передбачених законом.

Нотаріальне посвідчення цивільно-правової угоди, укладеної шляхом створення електронного документа, здійснюється у порядку, встановленому законом.

Електронний документообіг – сукупність процесів створення, оброблення відправлення, передавання, одержання, зберігання, використання та знищення електронних документів, які виконуються із застосуванням перевірки цілісності та у разі необхідності з підтвердженням факту одержання таких документів. Порядок електронного документообігу визначається державними органами, органами місцевого самоврядування, підприємствами, установами та організаціями всіх форм власності згідно із законодавством. Так, наприклад, оформлення електронних митних декларацій регулюється Кабінетом Міністрів України, банківських операцій для клієнтів за електронною технологією – Національним банком України, документування господарських операцій і їх відображення у бухгалтерському обліку та фінансовій звітності – Міністерством фінансів України і Державною службою статистики України.

За рахунок взаємодії з іншими органами державної влади сфера використання електронних декларацій розширюється, що робить процедуру електронного декларування привабливішою для суб'єктів господарювання. Так, зокрема, на підставі оформлених електронних митних декларацій стало можливим: здійснити державну реєстрацію транспортних засобів; провести операції зняття експортно-імпортних операцій з валютного контролю, продаж іноземної валюти для проведення підприємствами розрахунків щодо зовнішньоекономічних операцій з товарами; підтвердження фактичного вивезення товарів за межі митної території України.

Відправлення та передавання електронних документів здійснюються автором або посередником у електронній формі за допомогою засобів інформаційних, телекомунікаційних, інформаційно-телекомунікаційних систем або шляхом відправлення електронних носіїв, на яких записано цей документ. Якщо автор і адресат у письмовій формі попередньо не домовилися про інше, датою і часом відправлення електронного документа вважаються

дата і час, коли відправлення його не може бути скасовано особою, яка його відправила. У разі відправлення електронного документа шляхом пересилання його на електронному носії, на якому записано цей документ, датою і часом відправлення вважаються дата і час здавання його для пересилання. Вимоги підтвердження факту одержання документа, встановлені законодавством у випадках відправлення документів рекомендованим листом або передавання їх під розпис, не поширюються на електронні документи. У таких випадках підтвердження факту одержання електронних документів здійснюється згідно з вимогами законодавства.

У практиці бухгалтерського обліку зовнішньоекономічних операцій електронний обіг може здійснюватися під час реалізації продукції (робіт, послуг), звіряння взаєморозрахунків з підприємствами, географічно віддаленими, відправлення митних декларацій до митних органів тощо.

Контроль цілісності електронного документа проводиться шляхом перевірки електронного цифрового підпису. Суб'єкти електронного документообігу повинні зберігати електронні документи на електронних носіях інформації у формі, що дозволяє перевірити їх цілісність на цих носіях. Строк зберігання електронних документів на електронних носіях інформації повинен бути не меншим від строку, встановленого законодавством для відповідних документів на папері. У разі неможливості зберігання електронних документів на електронних носіях інформації протягом терміну, установленого законодавством для відповідних паперових документів, суб'єкти електронного документообігу повинні вжити заходів щодо дублювання документів на кількох електронних носіях інформації та здійснювати їх періодичне копіювання відповідно до порядку обліку та копіювання документів, встановленого законодавством. Якщо неможливо виконати зазначені вимоги, електронні документи повинні зберігатися у вигляді копії документа на папері (у разі відсутності оригіналу цього документа на папері). Під час копіювання електронного документа з електронного носія інформації обов'язково здійснюється перевірка цілісності даних на цьому носії.

На особливу увагу заслуговує архівне збереження електронних документів бухгалтерського обліку за зовнішньоекономічними операціями, до яких є особливі вимоги щодо їх збереження: первинні документи обліку, а такими можуть бути й електронні документи, не можуть знищуватися, доки не будуть перевірені відповідними контролюючими органами; при тривалому терміні зберігання документів з обліку заробітної плати персоналу (75 років) та ін.

Під час зберігання електронних документів обов'язкове додержання таких вимог:

– інформація, що міститься в електронних документах, повинна бути доступною для її подальшого використання;

– має бути забезпечена можливість відновлення електронного документа у тому форматі, в якому він був створений, відправлений або одержаний;

– повинна зберігатися інформація, яка дозволяє встановити походження та призначення електронного документа, а також дату і час його відправлення чи одержання.

Суб'єкти електронного документообігу можуть забезпечувати додержання вимог щодо збереження електронних документів шляхом використання послуг посередника, у тому числі архівної установи, якщо така установа додержується законодавства про архівну справу в Україні. Створення архівів електронних документів, подання електронних документів до архівних установ України та їх зберігання в цих установах виконується у порядку, визначеному законодавством.

Організація електронного документообігу здійснюється на підставі договорів, якими визначаються взаємовідносини суб'єктів електронного документообігу. Так, Національний банк України встановлює взаємовідносини з суб'єктами електронного документообігу, якими є комерційні банки України. Комерційні банки вступають у договірні відносини зі своїми клієнтами-підприємствами та організаціями з питань електронного документообігу (створення електронного документа, його носія, підпису, транспортування електронною мережею, опрацювання у банку та зворотного зв'язку).

Суб’єкти електронного документообігу, які здійснюють його на договірних засадах, самостійно визначають режим доступу до електронних документів, що містять конфіденційну інформацію, та встановлюють для них систему (способи) захисту.

В інформаційних, телекомунікаційних, інформаційно-телекомунікаційних системах, які забезпечують обмін електронними документами, що містять інформацію, яка є власністю держави, або інформацію з обмеженим доступом, захищають цю інформацію відповідно до законодавства.

Суб’єкти електронного документообігу користуються правами та мають обов’язки, які встановлено для них законодавством або договорами. Якщо в процесі організації електронного документообігу виникає необхідність у формулюванні додаткових прав та обов’язків суб’єктів електронного документообігу, що не визначені законодавством, такі права та обов’язки можуть встановлюватися цими суб’єктами на договірних засадах.

Надати електронному документу юридичну силу та запобігти неправомірним діям щодо нього можна лише за наявності можливості його ідентифікації та аутентифікації. Оскільки електронний документ (електронний файл) не існує як один стабільний об’єкт, а є об’єктом середовищем, то й передача його електронними мережами або іншим способом означає, що реально створюється новий об’єкт-середовище з тотожними ознаками та відповідним змістом. Отже, під час перевірки незмінності електронного документа та підтвердження його авторства, переданий об’єкт-середовище повинен бути перевірений на наявність ознак, які ототожнюють його з початковим станом об’єкта-середовища (ідентифікація), а також повинен бути перевірений на незмінність змісту та автентичність (аутентифікація). Аутентифікацію електронному документу забезпечує електронний цифровий підпис. Під час перевірки електронного цифрового підпису файла перевіряється, чи застосовувався при підготовці цього цифрового підпису конкретний ключ, що належить відправникові документа, і чи не зазнав файл змін у процесі пересилання адресатові.

Закон України «Про електронні довірчі послуги», який регулює в онлайн-форматі не лише взаємовідносини між державою, громадянами та бізнесом, а й міждержавне спілкування. Фактично введено єдиний документообіг для різних країн. Усі документи можливо перевести в електронний формат, миттєво їх підписувати і пересилати. Доступ до електронних документів цілодобовий. Електронні документи є доказами в суді, їх визнають сторони, приймають митні органи, інші контролюючі та державні органи. Законом передбачено інструменти, які дають змогу легко ідентифікувати учасника дистанційних правовідносин. Крім того, Закон «Про електронні довірчі послуги» регулює послуги створення, перевірки та підтвердження удосконаленого електронного підпису чи печатки та передбачає три види електронних підписів:

1) електронний підпис – електронні дані, які підписувач додає до інших електронних даних або логічно з ними пов’язує і використовує як підпис;

2) удосконалений електронний підпис – електронний підпис, який створений у результаті криптографічного перетворення електронних даних, з якими пов’язаний цей електронний підпис:

– створений з використанням засобу удосконаленого електронного підпису та особистого ключа, однозначно пов’язаного з підписувачем;

– дає змогу здійснити електронну ідентифікацію підписувача та виявити порушення цілісності електронних даних, з якими пов’язаний цей електронний підпис;

3) кваліфікований електронний підпис – удосконалений електронний підпис, що відповідає критеріям удосконаленого електронного підпису, а також таким додатковим критеріям: створений з використанням засобу кваліфікованого електронного підпису; базується на кваліфікованому сертифікаті відкритого ключа. Тобто електронний підпис – це будь-які електронні дані без захисту, що підписувач визначив як підпис. Це може бути, наприклад, скан-підпис, накладений на електронний документ. Удосконалений електронний підпис створюють за допомогою засобів криптографії, але без кваліфікованого сертифіката відкритого ключа. Тобто, коли створюють такий підпис, сертифікат

можна застосовувати, але він не кваліфікований. Удосконалений електронний підпис дає змогу забезпечити цілісність електронних даних; виявити несанкціоновані зміни в підписаному електронному документі, якщо вони є. Недоліком такого удосконаленого електронного підпису є неможливість стовідсотково бути впевненим у тому, що особа, яка його використала, коли підписувала електронний документ, є саме тією особою, за яку себе видає. Однозначно ідентифікувати підписувача можна лише за допомогою КЕП. Адже такий підпис базується на кваліфікованому сертифікаті відкритого ключа.

У цьому законі визначено застосування термінів фахового використання.

Електронна ідентифікація – процедура використання ідентифікаційних даних особи в електронній формі, які однозначно визначають фізичну, юридичну особу або представника юридичної особи.

Електронна печатка – електронні дані, які додаються створювачем електронної печатки до інших електронних даних або логічно з ними пов'язуються і використовуються для визначення походження та перевірки цілісності пов'язаних електронних даних.

Електронна позначка часу – електронні дані, які пов'язують інші електронні дані з конкретним моментом часу для засвідчення наявності цих електронних даних на цей момент.

Засвідчення чинності відкритого ключа – процедура формування сертифіката відкритого ключа.

Засіб електронного підпису чи печатки – апаратно-програмний або апаратний пристрій чи програмне забезпечення, які використовуються для створення та/або перевірки електронного підпису чи печатки.

Засіб електронної ідентифікації – носій інформації, який містить ідентифікаційні дані особи і використовується для автентифікації особи під час надання та/або отримання електронних послуг.

Засіб кваліфікованого електронного підпису чи печатки – апаратно-програмний або апаратний пристрій чи програмне забезпечення, які реалізують криптографічні алгоритми генерації

пар ключів та/або створення кваліфікованого електронного підпису чи печатки, та/або перевірки кваліфікованого електронного підпису чи печатки, та/або зберігання особистого ключа кваліфікованого електронного підпису чи печатки, який відповідає вимогам законодавства.

Засіб удосконаленого електронного підпису чи печатки – апаратно-програмний або апаратний пристрій чи програмне забезпечення, які реалізують криптографічні алгоритми генерації пар ключів та/або створення удосконаленого електронного підпису чи печатки, та/або перевірки удосконаленого електронного підпису чи печатки, та/або зберігання особистого ключа удосконаленого електронного підпису чи печатки.

Ідентифікаційні дані особи – унікальний набір даних, який дозволяє однозначно встановити фізичну, юридичну особу або представника юридичної особи.

Ідентифікація особи – процедура використання ідентифікаційних даних особи з документів, створених на матеріальних носіях, та/або електронних даних, в результаті виконання якої забезпечується однозначне встановлення фізичної, юридичної особи або представника юридичної особи.

Кваліфікована електронна печатка – удосконалена електронна печатка, яка створюється з використанням засобу кваліфікованої електронної печатки і базується на кваліфікованому сертифікаті електронної печатки.

Кваліфікований сертифікат відкритого ключа – сертифікат відкритого ключа, який видається кваліфікованим надавачем електронних довірчих послуг, засвідчувальним центром або центральним засвідчувальним органом і відповідає вимогам законодавства.

Компрометація особистого ключа – будь-яка подія, що призвела або може призвести до несанкціонованого доступу до особистого ключа.

Особистий ключ – параметр алгоритму асиметричного криптографічного перетворення, який використовується як унікальні електронні дані для створення електронного підпису чи печатки, доступний тільки підписувачу чи створювачу електронної печатки,

а також у цілях, визначених стандартами для кваліфікованих сертифікатів відкритих ключів.

Удосконалена електронна печатка – електронна печатка, створена за результатом криптографічного перетворення електронних даних, з якими пов'язана ця електронна печатка, з використанням засобу удосконаленої електронної печатки та особистого ключа, однозначно пов'язаного із створювачем електронної печатки, і який дає змогу здійснити електронну ідентифікацію створювача електронної печатки та виявити порушення цілісності електронних даних, з якими пов'язана ця електронна печатка.

Удосконалений електронний підпис – електронний підпис, створений за результатом криптографічного перетворення електронних даних, з якими пов'язаний цей електронний підпис, з використанням засобу удосконаленого електронного підпису та особистого ключа, однозначно пов'язаного з підписувачем, і який дає змогу здійснити електронну ідентифікацію підписувача та виявити порушення цілісності електронних даних, з якими пов'язаний цей електронний підпис.

Так, електронна ідентифікація встановлює високий (використання кваліфікаційих електронних підписів і печаток), середній (використання вдосконалених електронних підписів і печаток) або низький рівень довіри до використовуваних засобів такої ідентифікації.

Отже, створення електронних документів та запровадження електронного документообігу в середовищі електронних довірчих послуг підвищує ефективність здійснення облікового процесу у сфері зовнішньоекономічної діяльності, сприяє постмитному контролю і аудиту в удосконаленні інтелектуального інформаційного забезпечення та неупереджених відносин з суб'єктами господарювання.

Завдання для закріплення матеріалу

Запитання для самоперевірки

1. У чому полягає сутність інформаційного забезпечення постмитного контролю та аудиту?
2. Завдання інформаційного забезпечення постмитного контролю та аудиту.
3. Дайте характеристику синтактики, семантики і прагматики інформації.
4. У чому суть ідентифікації інформації?
5. Яка інформація належить до оперативної, поточної, постійної та перемінної?
6. Що таке кодування і декодування облікових номенклатур?
7. Дайте характеристику побудови кодів інформації за структурою.
8. У чому суть порозрядних (децимальних) кодів інформації?
9. Приведіть класифікацію інформаційного забезпечення постмитного контролю та аудиту
10. У чому суть штрихового кодування інформації та яке його призначення у дослідженнях?
11. Приведіть приклади кодування інформації за ступенем пізнавальності.
12. Що ви розумієте під новою інформацією в постмитному аудиті?
13. Що являє собою релевантна інформація?
14. У чому суть класифікації інформації за змістом у постмитному аудиті?
15. У чому відмінність первинних документів від документів бухгалтерського оформлення?
16. Що ви розумієте під фактографічною інформацією?
17. Наведіть приклади дослідження експертизою аналітичних даних.
18. Охарактеризуйте класифікацію УКТЗЕД.
19. Яка класифікаційна структура УКТЗЕД.
20. За якими правилами здійснюється класифікація товарів в УКТЗЕД?

Тестові завдання

1. *Зміст інформаційного забезпечення визначається:*

а) предметом його вивчення, метою та завданнями, принципами і функціями;

б) формами здійснення;

в) методичними прийомами;

г) ЗЕД суб'єкта.

2. *Критерій економічної інформації – прагматика, означає:*

а) достовірність, своєчасність, зручність сприйняття інформації;

б) зміст економічної інформації;

в) структуру інформації;

г) суттєвість інформації.

3. *Критерій економічної інформації – синтактика, означає:*

а) обсяг інформації;

б) зміст економічної інформації;

в) структуру інформації;

г) сприйняття інформації.

4. *Фактографічна інформація являє собою:*

а) тільки облікові дані;

б) опис фактів, згрупованих за ознаками;

в) дані, що мають юридичну силу;

г) інформацію, завірену нотаріально.

5. *Нова інформація в постмитному аудиті – це:*

а) первинна інформація;

б) дані, що обґрунтовують причини митних порушень;

в) інформація, що зустрічалася раніше в аналогах;

г) планова інформація.

6. *Найменша одиниця інформації – це:*

а) дані;

б) символ;

в) реквізит;

г) масив даних.

7. До характеристик достовірності інформації належать:

а) зіставність, доречність;

б) правдивість, повнота, нейтральність, зрозумілість;

в) суттєвість, своєчасність, зрозумілість;

г) усі зазначені характеристики.

8. Розшифруйте скорочення УКТЗЕД:

а) статистика міжнародної торгівлі товарами;

б) українська класифікація товарів зовнішньоекономічної діяльності;

в) статистика зовнішньої торгівлі України;

г) управління потоками товарів зовнішньоекономічної діяльності.

9. УКТЗЕД – це:

а) усі товари, що додаються до матеріальних ресурсів України;

б) товари, які переміщуються транзитом через територію України, тимчасово ввозяться або вивозяться з неї;

в) систематизований перелік товарів, який включає код товару, його найменування, одиницю виміру та обліку;

г) товари, призначені для внутрішньої або зовнішньої переробки.

10. Контроль правильності класифікації товарів, поданих до митного оформлення, згідно з УКТ ЗЕД здійснюють:

а) Кабінет Міністрів України;

б) Національний банк України;

в) митні органи;

г) Міністерство фінансів України.

11. Визначіть правильний зміст економічного показника:

а) вимір виконаної роботи одним працівником;

б) інформаційна сукупність з мінімальним складом реквізитів;

в) оперативний показник виконаної роботи середньосписковою одиницею;

г) інформаційна сукупність з максимальним складом реквізитів.

Завдання

Завдання 1. Наведіть приклади існуючих митних класифікацій інформації. Порівняйте їх та зробіть висновки.

Завдання 2. За даними наведеної нижче таблиці визначте належність певних видів інформаційних джерел до певних видів економічної інформації.

Таблиця

Інформаційні джерела	**Види інформації для потреб постмитного контролю та аудиту**									
	Законодавча	**Нормативно-довідкова**	**Планова**	**Звітна**	**Фактографічна**	**Облікова**	**Митні документи**	**Спеціальна**	**Банківські**	**Контрольна**
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
Стандарти аудиту										
Платіжні доручення на сплату митних платежів, платіжні вимоги-доручення, виписки банку, векселі										
Накладні внутрішнього переміщення товарів, лімітно-забірні картки, матеріальні звіти, регістри, звіти про використання коштів тощо										
Звіт про експорт (імпорт) товарів, що не проходять митного декларування (форма № 5-ЗЕЗ), звіт про експорт (імпорт) послуг (форма № 9-ЗЕЗ)										
Розрахунок донарахованих сум митних платежів, відображених у національній валюті України в розрізі МД										

Продовження таблиці

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
Порядок здійснення аналізу та оцінки ризиків, розроблення і реалізації заходів з управління ризиками для визначення форм та обсягів митного контролю										
Митний кодекс України										
Звіт про рух грошових коштів										
Сертифікати походження, свідоцтва, довідки про сплату мита та інших платежів										
Бізнес-плани, кошториси										
Акт документальної перевірки (довідка)										
Робочий документ митного аудитора для розрахунку зобов'язань, які виникли через неправильне декларування коду УКТ ЗЕД										

Завдання 3. Охарактеризуйте законодавчу та нормативно-довідкову інформацію, яку необхідно використовувати при постмитному аудиті у формі таблиці:

а) правильність Української класифікації товарів зовнішньоекономічної діяльності;

б) корегування митної вартості після випуску товарів у вільний обіг;

в) правильність визначення країни походження товарів;

г) пільгові режими (транзит, зберігання товарів на митних складах, переробка на митній території, тимчасове ввезення/ вивезення);

д) банківські операції;

е) операції з експортно-імпортними операціями.

Назва джерела інформації	**Зміст документа**	**Використання у постмитному аудиті**

РОЗДІЛ 5
ПОСТМИТНИЙ АУДИТ ЗОВНІШНЬОЕКОНОМІЧНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ СУБ'ЄКТА ГОСПОДАРЮВАННЯ

5.1. Перевірка правильності Української класифікації товарів зовнішньоекономічної діяльності.

5.2. Контроль митної вартості після випуску товарів у вільний обіг.

5.3. Перевірка правильності визначення країни походження товарів.

5.4. Перевірка обґрунтованості та законності надання (отримання) пільг і звільнення від оподаткування.

Ключові слова та терміни: *товарна номенклатура, правила класифікації товару УКТЗЕД, порушення основних правил інтерпретації УКТЗЕД, робочий документ, митна вартість, об'єкт контролю митної вартості, трансфертні ціни, країна походження товарів, пільгова ставка мита, сертифікат про походження товарів, преференційне та непреференційне походження товару, митні пільги.*

5.1. Перевірка правильності Української класифікації товарів зовнішньоекономічної діяльності

Документальною перевіркою правильності класифікації товарів під час здійснення митного контролю після завершення процедур пропуску та митного оформлення є заходи, спрямовані на встановлення правильного коду товарної номенклатури конкретного товару, яка є підставою для визначення заходів тарифного і нетарифного регулювання товарів, які переміщуються через митний кордон країни.

Товарна номенклатура – це сукупність найменувань товарів, з якими у своїй професійній діяльності працює митна служба і суб'єкти зовнішньоекономічної діяльності. При цьому потрібно акцентувати увагу на понятті «товарна», тому що термін «товар»

є одним із ключових понять у системі митного регулювання зовнішньоекономічної діяльності. Це пояснюється тим, що товар є предметом будь-якої зовнішньоторговельної операції, яка реєструється митними органами, основним критерієм визначення митного режиму і процедури пропуску товарів.

Указом Президента України «Про приєднання до Міжнародної конвенції про Гармонізовану систему опису та кодування товарів» від 17.05.2002 № 466/2002 Україна приєдналася до Конвенції про Гармонізовану систему опису та кодування товарів.

Контроль класифікації товарів – це перевірка правильності опису товару та відповідного йому коду в митній декларації вимогам Основних правил інтерпретації УКТЗЕД під час проведення процедур його митного контролю та митного оформлення.

Метою проведення постмитного контролю та аудиту є перевірка класифікації, якщо її не проведено на етапі обробки декларації; виправлення помилок класифікації, допущених на етапі обробки декларації; перевірка можливого шахрайства у галузі класифікації товарів.

Постмитний аудит класифікації товарів переважно проводиться у вигляді позапланової невиїзної документальної перевірки на основі результатів системи управління ризиками, вибіркової перевірки або комбінації цих методів.

Здійснюється порівняння інформації про товари, наведеної у митних деклараціях, з відомостями, зазначеними у документах, які наявні у платника податків, та документах, отриманих внаслідок контрольних заходів (сертифікати якості (аналізу), експертні висновки за результатами проведених досліджень, листи безпеки, паспорти та технічні креслення, висновки компетентних державних органів та інша інформація про товар, у тому числі і розміщена у відкритому доступі мережі «Інтернет»). Результати проведених перевірок знаходять відображення у робочих документах митних аудиторів.

Відповідно контроль за правильністю визначення коду товару потрібно здійснювати шляхом:

– моніторингу зовнішньоекономічних операцій і відстеження маршруту поставки товару;

– проведення митних експертиз;

– здійснення контрольного запуску сировини у виробництво;

– контрольного аналізу матеріалів і сировини, що використовують у виробництві. Це зумовлює необхідність проведення ретельного аудиту митних і бухгалтерських документів.

Згідно з преамбулою Закону України «Про Митний тариф України» митний тариф України – це систематизований, згідно з Українською класифікацією товарів зовнішньоекономічної діяльності перелік ставок ввізного мита, яке справляється з товарів, що ввозяться на митну територію України. Товарною номенклатурою Митного тарифу України є Українська класифікація товарів зовнішньоекономічної діяльності, яка базується на Гармонізованій системі опису та кодуванні товарів. Тому першочерговий напрям перевірок, пов'язаних із правильністю класифікації товарів, згідно з УКТЗЕД, є встановлення ставки мита згідно з Законом України «Про Митний тариф України». У зв'язку зі збільшенням ставки мита збільшується і сума податку на додану вартість, яка підлягає сплаті. Це пояснюється тим, що базою оподаткування податком на додану вартість є у тому числі і мито.

Законодавчими підставами для зміни коду товару є положення Митного кодексу України. Зокрема, згідно з п. 4 ст. 69 Митного кодексу України, у разі виявлення під час митного оформлення товарів або після нього порушення правил класифікації товарів митний орган має право самостійно класифікувати такі товари.

Підстави для зміни коду товару Митний кодекс України зазначає опосередковано. Згідно з п. 6 ст. 69 Митного кодексу України штрафи та інші санкції за несплату митних платежів та за інші порушення, виявлені у зв'язку з неправильною класифікацією товарів, застосовуються митними органами виключно у разі, якщо прийняте митним органом рішення про класифікацію цих товарів у складному випадку було прийнято на підставі поданих заявником недостовірних документів, наданої ним недостовірної інформації та/або внаслідок ненадання заявником всієї наявної у нього інформації, необхідної для прийняття зазначеного рішення, що суттєво вплинуло на характер цього рішення. Тобто

код товару після митного оформлення може бути змінений не тільки у зв'язку з наданням декларантом митному органу недостовірної інформації (документів) або надання неповної інформації, а й у інших випадках. Зокрема такими випадками може бути зміна у підходах до класифікації тих чи інших товарів.

Для прикладу рекомендованим листом Державної митної служби України зазначається необхідність класифікації товару «Каркаде (висушені квітки гібіскусу)» не у товарній категорії 1211, а у товарній категорії 1212. Цей висновок зроблено митною службою на підставі того, що «Каркаде» є національним єгипетським напоєм та споживається без обмежень, що свідчить про його використання в основному для харчових цілей, тоді як товарна категорія 1211 передбачає першочергове використання парфумерних, фармацевтичних, інсектицидних, фунгіцидних, паразитицидних та аналогічних цілей. Згідно з Законом України «Про Митний тариф України» для товару «Каркаде (висушені квітки гібіскусу)» ставка мита у разі класифікації у товарній категорії 1211 становить 0 %, у товарній категорії 1212 – 15 %.

Інформація вказана у листі Державної митної служби України не зазначає про системне подання платниками податків недостовірних відомостей, а вказує на певні загальновідомі факти, які були відомі митниці і раніше, що впливають на правильність класифікації товарів. Такі листи Державної митної служби України не є документами обов'язкового характеру та не можуть мати жодних юридичних наслідків. Документом, який має юридичні наслідки для платника податків, є рішення митниці, яке має передбачати індивідуальний підхід до кожного випадку неправильної класифікації із викладенням необхідних обставин та встановлення юридичних фактів. При цьому не можна розглядати дії платника податків як протиправні тільки на підставі того, що ним самостійно заповнено відповідну графу митної декларації з вказаним неправильним кодом. За таких обставин вина у платника податків відсутня. При цьому залишати код товару, який був при митному оформленні, на підставі того, з чим погодилась або винесла рішення митниця, неможливо. Повноваження щодо класифікації товарів надано виключно митницям, висновки інших

органів, установ, організацій, згідно з п. 8 ст. 69 Митного кодексу України, мають довідковий характер. Водночас рішення митниць про класифікацію товарів мають бути обґрунтованими. Такий висновок базується на тому, що Україна взяла на себе зобов'язання з виконання положень Міжнародної конвенції про Гармонізовану систему опису та кодування товарів. Згідно зі ст. 3 цієї Конвенції договірна країна зобов'язується дотримуватись порядку кодування товарів, що передбачений Конвенцією, та застосовувати правила класифікації. Проте перевірка коду товару у зв'язку зі ставкою мита не є єдиним напрямом під час перевірки правильності класифікації товарів. Так, напрями, за якими проводяться перевірки правильності класифікації товарів, можна згрупувати таким чином:

– правильності застосування ставок мита;

– цільового використання товарів;

– правильності застосування правил УКТ ЗЕД.

Документальні перевірки, пов'язані із правильністю *застосування ставок мита*, є основними при дослідженні правильності віднесення товарів до класифікаційних угруповань. Зміна коду товару під час здійснення постмитного контролю та аудиту може відбуватись декількома шляхами залежно від обставин, які мали місце безпосередньо під час митного оформлення. Митне оформлення у цьому контексті може відбуватись як з винесенням рішення про класифікацію товарів, так і без винесення такого рішення. Тому і процедура зміни коду є різною.

Згідно з п. 7 ст. 69 Митного кодексу України рішення митних органів щодо класифікації товарів для митних цілей є обов'язковими. Такі рішення оприлюднюються у встановленому законодавством порядку. У разі незгоди з рішенням митного органу щодо класифікації товару декларант або уповноважена ним особа має право оскаржити це рішення у порядку, встановленому главою 4 Митного кодексу.

Механізм винесення рішення про класифікацію товарів встановлений Порядком роботи відділу митних платежів, підрозділу митного оформлення митного органу та митного поста при вирішенні питань класифікації товарів, що переміщуються через

митний кордон України, затвердженим наказом Міністерства фінансів України від 30.05.2012 № 650.

Цей механізм передбачає винесення рішення про класифікацію під час проведення митного оформлення товарів. При цьому, згідно з п. 14 ст. 354 Митного кодексу України, під час здійснення заходів з митного контролю після завершення процедур пропуску та митного оформлення рішення про класифікацію товарів, згідно з УКТ ЗЕД, окремим документом не оформлюється, а зазначається в акті за результатами проведення таких заходів. У цьому випадку, якщо складається окремий документ – акт перевірки, який містить факти порушення щодо класифікації товарів та деталізовано вказує на обставини, які призвели до неправильної класифікації, окремий документ, який формалізував це рішення, не є необхідним.

Іншою категорією перевірок, пов'язаних зі зміною коду товарної номенклатури, є *перевірка їхнього цільового використання*. Це пов'язано із тим, що віднесення товару до певної категорії обумовлене його подальшим використанням певним способом або у певній галузі. Наприклад, це може бути насіння певної культури для сівби (горох, соняшник, льон тощо), кава для переробки, олія певної культури для технічного або промислового використання (сої, арахісу тощо). У цьому випадку віднесення до коду товарної номенклатури передбачає або звільнення від сплати мита, або застосування нижчої ставки. Наприклад, у разі ввезення насіння соняшнику для сівби (код УКТ ЗЕД – 1206001000) Закон України «Про Митний тариф України» передбачає ставку оподаткування митом 0 %. Щодо інших видів насіння соняшнику (коди УКТ ЗЕД – 1206009100, 1206009900), Закон України «Про Митний тариф України» передбачає ставку оподаткування митом 10 %. При цьому суб'єкт ЗЕД, який здійснював ввезення відповідного товару, подає звіт про цільове використання товарів у довільній формі. Фактично, ефективність такого звіту для здійснення контролю є незначною та не виконує завдань, які на нього покладені, а створює додаткове навантаження на платника податків.

Важливим аспектом під час здійснення перевірок у напрямі цільового використання товарів у контексті зміни коду товарної

номенклатури є необхідність перевірки всього ланцюга підприємств – від імпортера до кінцевого підприємства, що здійснює сівбу насіння або технічну чи виробничу переробку олії. Законодавчим інструментом для перевірки фактичного використання товарів цільового призначення «кінцевим» підприємством є проведення митницями зустрічних звірок.

Згідно з положеннями Порядку здійснення контролю за ввезенням на митну територію України окремих товарів цільового призначення під час ввезення платник податків дає письмове зобов'язання митниці про подальше використання товарів, які передбачають таке використання у певний спосіб або у певній галузі. Таке письмове зобов'язання можна розглядати як адміністративний договір між митницею, яка здійснює контроль за переміщенням товарів у зоні своєї діяльності, та підприємством, яке ввозить товари, які передбачають їх подальше цільове використання.

Адміністративний договір – це дво- або багатостороння угода, зміст якої становлять права та обов'язки сторін, що випливають із владних управлінських функцій суб'єкта владних повноважень, який є однією із сторін угоди. Зобов'язання, яке надає платник податків при переміщенні товарів цільового використання, має всі ознаки адміністративного договору:

а) виникає з публічно-владних повноважень митниць, забезпечує задоволення контрольних інтересів митниць щодо подальшого використання товарів;

б) надає можливість ефективного контролю за виконанням платниками податків своїх зобов'язань шляхом подання звіту про подальше цільове використання;

в) підставою його виникнення є акт правозастосування про випуск товарів з під митного контролю, що неможливе без надання відповідного зобов'язання;

г) виконання цього зобов'язання забезпечується заходами фактичного контролю за використанням переміщуваних товарів, а також заходами адміністративної та/або фінансової відповідальності.

Беручи до уваги це зобов'язання, що надає особа, яка імпортує товари цільового використання, така особа є відповідальною за подальше використання таких товарів іншими особами. У такому випадку особа бере зобов'язання з подальшого контролю за діяннями інших осіб щодо розпорядження переміщеними товарами. У разі використання іншими особами таких товарів не за призначенням особа-імпортер зобов'язана сплатити митні платежі у зв'язку із нецільовим використанням ввезених товарів іншою особою.

Іншою категорією порушень, пов'язаних із неправильною класифікацією товарів під час митного оформлення, є *порушення основних правил інтерпретації УКТ ЗЕД*.

Основні правила інтерпретації УКТ ЗЕД є додатком до Митного тарифу України, затвердженого Законом України «Про Митний тариф України», слугують комплексним керівництвом для перевірки правильності віднесення товару до певного класифікаційного угрупування (табл. 5.1).

Назви розділів, груп і підгруп наводяться лише для зручності користування УКТ ЗЕД; для юридичних цілей класифікація товарів в УКТ ЗЕД здійснюється виходячи з назв товарних позицій і відповідних приміток до розділів чи груп і, якщо цими назвами не передбачено іншого, відповідно до таких правил.

Перші чотири правила регламентують порядок визначення товарної позиції (перші чотири знаки коду) та визначають порядок віднесення товару до конкретної товарної позиції.

П'яте правило стосується класифікації упаковки, футлярів, тари тощо.

Шосте правило застосовується після того, як визначено товарну позицію, та регулює віднесення товару до відповідних підпозицій, категорії та підкатегорії.

Таблиця 5.1

Правила класифікації товару УКТ ЗЕД

Правило	Зміст класифікації товару УКТ ЗЕД
1	2
1.	Назви розділів, груп і підгруп наводяться лише для зручності користування УКТ ЗЕД; для юридичних цілей класифікація товару здійснюється виходячи з назв товарних позицій і відповідних приміток до розділів чи груп
2.	а) будь-яке посилання в назві товарної позиції на будь-який виріб стосується також некомплектного чи незавершеного вибору за умови, що він має основну властивість відповідного комплектного чи завершеного виробу. Правило стосується також комплектного чи завершеного виробу (або такого, що класифікується як комплектний чи завершений згідно з цим правилом), пред'явленого незібраним чи розібраним (наприклад, розібрані меблі)
	б) будь-яке посилання у назві товарної позиції на будь-який матеріал чи речовину стосується також сумішей або сполук цього матеріалу чи речовини з іншими матеріалами чи речовинами. Будь-яке посилання на товар з певного матеріалу чи речовини розглядається як посилання на товар, що повністю або частково складається з цього матеріалу чи речовини
3.	Якщо згідно з правилом 2, б або з будь-яких інших причин товар на перший погляд можна віднести до двох чи більше товарних позицій, то його класифікація проводиться таким чином: а) перевага надається тій товарній позиції, яка описує товар більш конкретно порівняно з товарними позиціями, що дають більш загальний опис. Однак, коли кожна з двох або більше товарних позицій стосується лише частини матеріалів чи речовини, що входять до складу суміші чи багатокомпонентного товару, або лише частини товарів, що надходять у продаж у наборі для роздрібної торгівлі, тоді ці товарні позиції розглядаються рівнозначними щодо цього товару, навіть якщо одна з них мас повніший або точніший опис цього товару (наприклад, текстильні килимки для салону автомобіля необхідно класифікувати не як частину салону автомобіля в товарній позиції 8708, а в товарній позиції 5703, де вони більш конкретно описані як килими)
	б) суміші, багатокомпонентні товари, які складаються з різних матеріалів або вироблені з різних компонентів, товари, що надходять у продаж у наборах для роздрібної торгівлі, класифікація яких не може проводитися згідно з правилом

Продовження таблиці 5.1

1	2
	3, а, повинні класифікуватися за тим матеріалом чи компонентом, які визначають основні властивості цих товарів за умови, що цей критерій можна застосувати (наприклад, суп «Мівіна» класифікується як макаронні вироби)
	в) товар, класифікацію якого не можна провести відповідно до правила 3, а або 3, б, повинен класифікуватися в товарній позиції з найбільшим порядковим номером серед номерів товарних позицій, які розглядаються (наприклад, кіндер-сюрприз (шоколад – 18 група, іграшка – 95 група) класифікується як іграшка; ручка-годинник (ручка – 96 група, годинник – 91 група)
4.	Товар, який не може бути класифікований згідно з положеннями вищенаведених правил, класифікується у товарній позиції, яка відповідає товарам, що найбільш подібні тим, що розглядаються (наприклад, прищепки для білизни)
5.	а) футляри для фотоапаратів, музичних інструментів, зброї, креслярського приладдя, прикрас, подібна тара (упаковка), яка має спеціальну форму й призначена для зберігання відповідних виробів або набору виробів, придатні для тривалого використання й пред'явлені разом із виробами, для яких вони призначені, класифікуються разом з упакованими в них виробами. Однак правило не поширюється на тару (упаковку), яка становить разом із виробом одне ціле й надає останньому істотно іншої властивості (коробочка для ювелірних виробів)
	б) відповідно до правила 5, а тару (упаковку), пред'явлену разом із товарами, які в ній містяться, слід класифікувати разом із цими товарами, якщо вона належить до такого типу тари (упаковки), яка, звичайно, використовується для впакування цих товарів. Однак положення є необов'язковим, якщо ця тара (упаковка) придатна для повторного використання
6.	Для юридичних цілей класифікація товарів у товарних підпозиціях, товарних категоріях, товарних підкатегоріях повинна проводитися відповідно до назви останніх, а також приміток, які стосуються їх, з урахуванням певних застережень, положень вищезазначених правил за умови, що порівнювати можна лише назви одного рівня деталізації. У цілях цього правила також можуть застосовуватися відповідні примітки до розділів і груп, якщо в контексті не зазначено інше

Застосовуються перші чотири правила виключно послідовно, переходячи від правила 1 до правила 2, а, від правила 2, а до

правила 2, б і так далі. Не можна застосовувати правило 3, а, не застосувавши послідовно правила 1, 2, а, 2, б. Лише у випадку неможливості застосування попереднього правила під час класифікації товару допускається застосування наступного. Шосте правило може бути застосовано за необхідності визначення угруповання в рамках визначеної товарної позиції.

Обсяг контролю, достатнього для забезпечення дотримання правил класифікації товарів під час митного оформлення, а в окремих випадках для постмитного аудиту та контролю, визначається на основі результатів застосування СУР.

Індикаторами ризику як інструмент СУР за напрямом контролю класифікації товарів є:

– опис, що не дозволяє класифікувати товар за заявленим кодом та/або індентифікувати товар, його походження, характеристики, що впливають на вартість товару;

– опис товару не відповідає зазначеному коду УКТ ЗЕД;

– опис та назва повністю відповідають найменуванню товарного угруповання УКТ ЗЕД, проте конкретні характеристики товару, на підставі яких товар відносять до даного коду, не зазначаються або не підтверджуються документами;

– суперечність відомостей про опис товарів, зазначених у графі 31 митної декларації, відомостям, зазначеним в електронному інвойсі;

– в електронному інвойсі не наведено повну (детальну) інформацію про характеристики товарів, необхідну для їх ідентифікації та/або класифікації, якщо зазначення такої інформації передбачено нормативно-правовими актами України з питань державної митної справи;

– код товару у графі 33 МД відрізняється від коду товару, зазначеного у товаросупровідних і комерційних документах.

Контроль правильності класифікації товарів здійснюється шляхом перевірки відповідності:

– опису товару в митній декларації процедурі декларування згідно з вимогами ст. 257 Митного кодексу України;

– відомостей про товар та код товару згідно з УКТ ЗЕД, заявлених у митній декларації, відомостям про товар (найменування,

опис, визначальні характеристики для класифікації товарів тощо), зазначений у поданих для митного контролю документах, шляхом перевірки дотримання вимог Основних правил інтерпретації УКТ ЗЕД, з урахуванням пояснень до УКТ ЗЕД, рекомендацій, розроблених центральним органом виконавчої влади у сфері митної справи;

– заявленого коду товару відомостям, наведеним у базі даних «Класифікаційні рішення» програми АСМО «Інспектор».

Перевірка правильності класифікації, згідно з УКТ ЗЕД товарів, здійснюється порівнянням інформації про товари, наведеної у митній декларації, з відомостями, зазначеними у документах, які наявні у платника податків, та документах, отриманих внаслідок контрольних заходів (сертифікати якості (аналізу), експертні висновки за результатами проведених досліджень, листи безпеки, паспорти та технічні креслення, висновки компетентних державних органів та інша інформація про товар, у тому числі і розміщена у відкритому доступі мережі «Інтернет»).

Одним із найрозповсюдженіших видів порушень є декларування автомобіля частинами: кузов, шасі, двигун, інші запчастини. Мета такого відокремленого декларування полягає у відсутності оподаткування акцизним податком кожної частини окремо. На противагу, автомобілі є товаром, під час ввезення якого підлягає сплаті акцизний податок (крім деяких товарних категорій УКТ ЗЕД). Згідно з рішенням, прийнятим на 48 сесії Комітету з Гармонізованої системи опису та кодування товарів Всесвітньої митної організації, класифікація збірних комплектів автомобілів здійснюється відповідно до правила 2, а Основних правил інтерпретації УКТ ЗЕД, тобто як завершеного автомобіля. Тому в разі імпорту частин автомобіля окремо, у тому числі у різні часові проміжки, їх класифікація має бути здійснена як завершеного виробу – автомобіля. Митні аудитори, досліджуючи питання, мають встановлювати розмір ухилення підприємствами та громадянами митних платежів у повному обсязі.

Іншим прикладом виявлення порушень під час здійснення митного контролю після завершення процедур пропуску та митного оформлення у частині класифікації є декларування упаковки

разом із основним товаром. Таке декларування має бути здійсненне окремо. Згідно з правилами 5, а та 5, б Основних правил інтерпретації УКТ ЗЕД визначальними рисами для класифікації товарів окремо або разом із товаром є:

– тривалість використання – якщо упаковка призначена для тривалого використання разом із товаром, то вона має класифікуватись разом із ним;

– повторність використання – якщо упаковка призначена для повторного використання, то декларування здійснюється окремо від основного товару.

Класичним ілюстративним прикладом щодо тривалості використання упаковки разом із основним товаром є ввезення кузовів автомобілів на металевих конструкціях, які потім утилізуються в Україні. Такі металеві конструкції не призначені для тривалого використання із основним товаром, тому мають декларуватись окремо. Прикладом для повторності використання упаковки разом із основним товаром є кеги для пива, які ввозяться заповнені на митну територію України із подальшим повторним вивезенням за межі митної території України.

Зміна коду товару під час здійснення заходів з постмитного контролю та аудиту є об'єктом дослідження. Адже, якщо митні органи, приймаючи митні декларації, віднесли товар до певного коду товарної номенклатури та пропустили товар на митну територію України (після сплати імпортером передбачених законодавством податків і зборів), то в подальшому вони не мають підстав для прийняття податкових повідомлень про донарахування податкових зобов'язань у зв'язку із виявленням помилки щодо класифікації товару, зокрема, з посиланням на результати документальної перевірки.

Митниці не мають права змінювати код товару під час здійснення митного контролю після завершення процедур пропуску та митного оформлення у зв'язку із виявленням помилки у класифікації. При цьому коригування митної вартості є відмінною від зміни коду товарної номенклатури УКТ ЗЕД. Тобто здійснювати коригування митної вартості під час здійснення заходів з митного контролю після завершення процедур пропуску та митного оформлення можливо в таких випадках:

– якщо митниця визначала митну вартість під час митного оформлення самостійно, то її коригування у процесі постмитного контролю та аудиту може бути здійснено у разі, якщо за результатами службового розслідування або розгляду кримінальної справи встановлено змову між декларантом і митним органом, спрямовану на заниження обов'язкових платежів;

– у випадках визначення митної вартості під час митного оформлення платником податків самостійно митниця має право її коригувати за умови обґрунтованої підозри, що під час пропуску товарів і транспортних засобів через митний кордон України допущено порушення законодавства України, які стали наслідком протиправних дій платника податків.

У разі виявлення митною службою помилок, допущених у митних деклараціях на товари або під час нарахування мит і податків, вона має право виправити помилки та стягнути несплачені суми таких платежів.

Отже, донарахування митних платежів, пов'язаних із неправильною класифікацією, можливе у двох випадках:

1) зміна підходів до класифікації, яка не залежить від позиції платника податків (у платника податків відсутня вина);

2) надання платником податків недостовірної або неповної інформації щодо переміщуваних товарів.

Акценти відповідальності за правильність класифікації товару покладено більшою мірою на декларанта. Відтак випуск у вільний обіг товарів за класифікацією декларанта вже не означає погодження такої класифікації з боку митного органу. Такий підхід передбачає, що контроль митних органів за правильністю нарахованих митних платежів здійснюється під час документальних перевірок, які відбуваються після випуску товарів у вільний обіг.

Існують випадки, коли митний орган, незважаючи на наявну судову практику або його власну практику, здійснення класифікації (щодо таких саме, ідентичних або аналогічних за характеристиками товарів), приймає рішення, що відрізняється від неї. За таких обставин рішення митного органу має містити чітке обґрунтування підстав, які виправдовують застосування не усталеного

підходу. Крім того, притягнення до відповідальності декларантів у такому разі виглядає надмірним та таким, що суперечить принципу правової визначеності.

У разі встановлення порушення митного законодавства щодо правильності класифікації товарів згідно з УКТ ЗЕД, щодо яких проведено митне оформлення, в робочих документах митного аудитора наводиться опис виявлених порушень, рішення щодо правильності визначення у митних деклараціях кодів товарів згідно з УКТ ЗЕД. У разі необхідності також надається інформація щодо проведення митницею ДМС заходів контролю при переміщенні товарів через митний кордон України та під час митного контролю і оформлення, а також результати цих заходів, наприклад, фізичний чи лабораторний контроль. Додатково відображається інформація щодо відбору проб та зразків товарів та результати проведених досліджень (аналізів, експертиз). Акт відбору проб (зразків) товарів та висновок за результатами дослідження (аналізу, експертизи) додаються до робочих документів перевірки.

Робочий документ митного аудитора для розрахунку зобов'язань, які виникли через неправильне декларування коду УКТ ЗЕД, складається за кожним платником податків з вказівкою його назви платника податків, податкового номера платника, періоду перевірки (або за окремими митними деклараціями), подано у таблиці 5.2.

За необхідності додатково в робочому документі зазначаються код, курс валюти та спосіб платежу.

Для забезпечення ефективного контролю на етапі після випуску товарів до контрольно-перевірочних заходів потрібно залучати експертів із класифікації товарів, а також осіб зі спеціальними знаннями.

Таблиця 5.2

Робочий документ митного аудитора для розрахунку зобов'язань, які виникли через неправильне декларування коду УКТ ЗЕД

Номер МД	Дата оформлення	№ товару у МД	Країна походження (за необхідності)	Найменування товару (відповідно до 31 гр. МД)	Код та курс валюти (за необхідності)	Задекларовано платником податків					Визначено контролюючим органом					Податкові зобов'язання, визначені за результатами перевірки, грн			
						Митна вартість, грн	Код УКТ ЗЕД товару	Ставка ввізного мита,%	Ввізне мито, грн	ПДВ, грн	Митна вартість, грн	Код УКТ ЗЕД товару	Ставка ввізного мита, %	Ввізне мито, грн	ПДВ, грн	Ввізне мито, грн	Спосіб платежу/застосована преференція зі сплати (за необхідності)	ПДВ, грн	Спосіб платежу/застосована преференція зі сплати (за необхідності)
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20

У разі встановлення порушень митного законодавства в робочих документах наводиться їх опис щодо встановлення коду товару згідно з УКТ ЗЕД та відповідності фінансових і бухгалтерських документів, звітів, договорів (контрактів), калькуляцій, інших документів підприємства, що перевіряється, інформації, зазначеної у митній декларації, декларації митної вартості, розрахунок сум заниження (завищення) податкових зобов'язань зі сплати митних платежів та беруться пояснення від суб'єкта ЗЕД щодо виявлених порушень.

Отже, постмитний аудит класифікації товарів у митних цілях полягає у проведенні роботи щодо забезпечення митної перевірки необхідними документальними підтвердженнями про невідповідність коду задекларованого товару.

5.2. Контроль митної вартості після випуску товарів у вільний обіг

Митною вартістю товарів, які переміщуються через митний кордон України, є вартість товарів, що використовується для митних цілей і базується на ціні, що фактично сплачена або підлягає сплаті за ці товари. Питання визначення митної вартості є надзвичайно важливим, адже цей показник використовується у ряді випадків, зокрема, для нарахування митних платежів, застосування заходів державного регулювання ЗЕД, ведення митної статистики та для розрахунку податкового зобов'язання, визначеного за результатами документальної перевірки.

Недостовірне декларування та заниження митної вартості товарів разом з неправильною класифікацією є одними з найбільш поширених порушень, які виявляються за результатами документальних перевірок. Тому цей напрям перевірки є пріоритетним у постмитному контролі та аудиті з огляду на найбільший обсяг донарахованих митних платежів. Проблема достовірності заявлення митної вартості особливо актуальна, коли постає питання забезпечення надходжень до бюджету від митних платежів, від цього залежить стійкість фінансової системи України.

Заниження митної вартості є серйозною проблемою не тільки з точки зору фіскальної функції її визначення, але і у зв'язку з економічною сутністю цього заходу регулювання ЗЕД: під час експорту товарів заниження митної вартості призводить до незаконного вивезення грошових коштів з території України, так як частина реально отриманої експортної виручки не репатріюється із-за кордону. Крім цього, заниження митної вартості при вивезенні товарів може спричинити застосування санкцій проти держави, зокрема, антидемпінгових і компенсаційних мит, якщо вартість товарів, що ввозяться у треті країни, виявиться нижче їх вітчизняної. До того ж, вивезення товарів за заниженою вартістю може призвести до їх дефіциту на вітчизняному ринку, що потягне підвищення внутрішніх цін і може зробити ці товари важкодоступними для українського споживача.

Митна вартість як економічна похідна інтернаціональної вартості формує зв'язок з системою торговельних відносин, а в рамках інтеграційних стратегій національних економік, гармонізації та уніфікації світових торгово-тарифних норм набуває суттєвого значення, виступаючи безпосереднім відображенням інтернаціональної вартості та ціни і є базисом для обчислення усієї сукупності податків на зовнішню торгівлю.

Контроль заниження митної вартості пов'язаний із зниженням ефективності застосування митних тарифів, адже у разі введення ставок імпортного тарифу на окремі товари розглядаються різні чинники, в тому числі баланс ринку між внутрішнім виробництвом і наповненням його імпортом. А оскільки експерти під час розробки економічних розрахунків опираються на реальну вартість товарів, то в разі, якщо митна вартість занижується, встановлене тарифне регулювання повною мірою не реалізується, а отже, порушується баланс. Отже, не можна допустити оформлення імпортних товарів, що конкурують з продукцією вітчизняної економіки, за завідомо заниженою митною вартістю, враховуючи об'єктивно високу собівартість українських товарів. Визначення митної вартості важливо не тільки для справляння належних сум платежів до бюджету, але з метою валютного та експортного контролю, захисту вітчизняних інтересів на міжнародному ринку, для забезпечення економічної безпеки і стабілізації держави.

Завданням постмитного аудиту митної вартості є виявлення й припинення порушень митного законодавства, сприяння правильності визначення митної вартості товарів для подальшого розрахунку митних платежів (митного тарифу, митних зборів, акцизного податку, ПДВ). Виходячи з цього визначають об'єкти, джерела інформації та методичні прийоми постмитного контролю (рис. 5.1).



Рис. 5.1. Модель постмитного контролю та аудиту митної вартості товарів

Первинною основою для визначення митної вартості відповідно до положень Угоди про застосування ст. VII ГАТТ та Митного кодексу є контрактна ціна, тобто ціна, яка фактично сплачена або підлягає сплаті за товари, якщо вони продані на експорт в країну імпорту, з урахуванням певних конкретних елементів, що формують частину вартості для митних цілей (витрати на транспортування тощо).

Митна вартість товарів і метод її визначення, що подаються митниці ДФС декларантом, визначаються ним самостійно. При цьому якщо під час проведення митного контролю контролюючий орган не може аргументовано довести, що заявлено неповні та/або недостовірні відомості про митну вартість товарів, у тому числі неправильно визначено митну вартість товарів, заявлена декларантом або уповноваженою ним особою митна вартість вважається визнаною автоматично.

У разі наявності у контролюючому органі сумнівів щодо достовірності поданих до митного оформлення відомостей такий орган має право здійснити митний контроль після випуску товару у вільний обіг шляхом проведення документальної перевірки в порядку, визначеному статтями 345 та 364 Митного кодексу.

Об'єкти постмитного контролю митної вартості такі:

визначення митної вартості товарів, що переміщаються через митний кордон – досліджують контрактну ціну, тобто ціну, яка фактично сплачена або підлягає сплаті за товари, продані на експорт в країну імпорту, з урахуванням певних конкретних елементів, що формують частину вартості для митних цілей (витрати на транспортування тощо). Досліджується відповідність обраного методу умовам, визначеним Митним кодексом (наявність однієї з чотирьох умов неможливості застосування основного методу); послідовність застосування кожного наступного методу лише у разі, якщо митна вартість товарів не може бути визначена шляхом застосування попереднього. При цьому базовим принципом, який існує у міжнародній комерційній практиці, є те, що під ціною угоди для цілей митної оцінки розуміється ціна, сформована при належній торгівлі в умовах повної конкуренції. Передбачається, що ціна угоди є ринковою, і на її формування не вплинули

ніякі комерційні, фінансові та інші фактори і умови як зазначені, так і не зазначені в контракті. Ціна вважається адекватною, коли забезпечує покриття усіх витрат плюс прибуток, відповідає звичайному прибутку фірми, отриманому за тривалий період (на середньорічному рівні) при продажу товарів того ж виду. Відхилення ціни угоди від наявної у митного органу цінової інформації про вартість товарів, аналогічних з оцінюваними, є підставою для виникнення сумнівів у її достовірності та призначення необхідних перевірочних заходів. Контроль правильності визначення митної вартості товарів здійснюється шляхом перевірки числового значення заявленої митної вартості. Так, перевірка митної вартості товарів за основним методом (ціна договору) щодо товарів, які ввозяться на територію України відповідно до митного режиму імпорту, у разі відсутності зауважень щодо застосування основного методу здійснюється митницею шляхом перевірки наданого декларантом розрахунку;

включення в заявлену митну вартість усіх її складових (у разі якщо такі витрати не включені в ціну, що фактично сплачена та/або підлягає сплаті за товар), а саме:

– витрати покупця: комісійна, брокерська винагорода, за винятком комісійної винагороди за закупівлю, що є платою покупця агентові за надання послуг з представництвом його інтересів за кордоном для закупівлі товарів; вартість тари (контейнерів) та/або іншої упаковки, яка вважається одним цілим з товарами; вартість упаковки або пакувальних матеріалів і робіт, пов’язаних з упаковкою товарів;

– розподілена вартість зазначених нижче товарів і послуг під час їх поставки покупцем (прямо або опосередковано) безоплатно або за заниженими цінами для використання у зв’язку з виробництвом та/або продажем на експорт в Україну, якщо така вартість не включена в ціну, що фактично сплачена та/або підлягає сплаті за товари: сировини, матеріалів, комплектуючих тощо, з яких складаються товари; інструментів, штампів тощо, використаних у процесі виробництва товарів; матеріалів, витрачених у процесі виробництва (паливо, мастильні матеріали тощо); інженерних і дослідно-конструкторських робіт, дизайну, художнього оформлення,

ескізів, креслень, здійснених не на території України і безпосередньо необхідних для виробництва товарів;

– роялті й інші ліцензійні платежі, що стосуються товарів та які покупець повинен прямо чи опосередковано оплачувати продавцю (як умову продажу товарів);

– відповідна частина виручки прямо або опосередковано передається продавцеві від будь-якої подальшої реалізації товарів, їх використання та/або розпорядження ними на митній території України;

– витрати на транспортування товарів до місця ввезення на митну територію України (аеропорту, порту тощо) та завантаження/вивантаження та/або обробку товарів, пов'язані з їх транспортуванням;

– витрати на страхування товарів.

Під час перевірки розрахунку, здійсненого декларантом при визначенні митної вартості товарів за основним методом, та чисельного значення заявленої митної вартості, зокрема, аналізується:

– включення усіх витрат (складових митної вартості);

– включення усіх платежів до ціни, що фактично сплачена або підлягає сплаті;

– наявність помилок при перенесенні відомостей з документів, які підтверджують митну вартість товарів, до митної декларації та/або до декларації митної вартості (далі – ДМВ);

– наявність арифметичних помилок у митній декларації, ДМВ, документах, які підтверджують митну вартість товарів;

– наявність помилок у разі перерахунку сум в іноземній та/або національній валютах;

– наявність помилок під час здійснення нарахувань (знижок);

– наявність помилок при перерахуванні одиниць виміру оцінюваного товару на одиниці виміру товару відповідно до Митного тарифу України.

На підставі документованої і кількісної інформації з використанням облікових даних покупця перевіряється оплата додаткових зборів, що фактично сплачена або підлягає сплаті:

1. Витрати на виплату винагороди агенту (посереднику). Витрати на пошук покупця і подальший продаж товару необхідно

включати в митну вартість товару. Якщо дані витрати не були включені у вартість продажу, то їх слід включити до відповідних договорів з посередниками, рахунки-фактури і платіжні документи.

2. Витрати на упаковку і тару, якщо для митних цілей вони розглядаються у цілому разом з товарами, включаючи вартість пакувальних матеріалів і пакувальних робіт.

3. Витрати на оплату використання інтелектуальної власності. Облік нематеріальних активів, придбаних за плату, здійснюється на рахунку 12 «Нематеріальні активи».

4. Частина доходу, отримана від продажу або використання товару, прямо або опосередковано належить продавцю.

5. Витрати з транспортування товарів до місця їх прибуття на митну територію України.

6. Витрати на навантаження, розвантаження або перевантаження товарів та інші операції, пов'язані з їх перевезенням (транспортуванням) в аеропорт, морський порт або інше місце прибуття товарів на митну територію України.

7. Страхові витрати у зв'язку з міжнародним перевезенням вантажів. Для підтвердження витрат необхідно проаналізувати страхові поліси, договори страхування та страхові виплати (платежі) і проаналізувати 28 «Товари» (страхування транспортування сировини, матеріалів, товарів на підприємство), 15 «Капітальні інвестиції» (страхування ризиків доставки основних засобів при придбанні), 92 «Адміністративні витрати» (страхування фінансових, кредитних та інших ризиків платника податків, пов'язаних зі здійсненням ним господарської діяльності). Також у страховому полісі можна вказати вартість транзакції, яку в разі втрати товару доведеться оплатити страховій компанії.

У разі проведення контролю розрахунку та числового значення заявленої митної вартості товарів приділяється особлива увага наявності у підтверджуючих документах усіх відомостей в кількісному виразі, використаних при обчисленні митної вартості, а саме:

– графах митної декларації 12, 20, 22, 31 (зазначення характеристик товару, які впливають виключно на рівень митної вартості), 42, 43, 44 (наявності реквізитів документів, які підтверджують митну вартість товарів), 45, 46;

– документах, поданих для здійснення митного контролю та митного оформлення товарів, для декларування яких не застосовується митна декларація (зазначення характеристик товару, які впливають виключно на рівень його митної вартості);

– рахунку-фактурі або іншому документі, який визначає вартість товару [4].

На етапі проведення документальних перевірок об'єктом вивчення є *кількість коригувань митної вартості,* випадків розбіжностей щодо заявленої митної вартості та встановленої за результатами попередніх перевірок. Рішення про коригування митної вартості товарів приймається митним органом виключно у випадках, якщо встановлено, що заявлено неповні та/або недостовірні відомості про митну вартість, у тому числі неправильно її визначено, а саме:

– неправильно проведено розрахунок митної вартості (арифметичні помилки, помилки при переведенні курсу);

– не подано документи, чи вони не містять усіх відомостей щодо складових митної вартості або ціни;

– невідповідність обраного методу умовам, визначеним Митним кодексом України (наявність однієї з чотирьох умов неможливості застосування основного методу);

– надходження інформації від митних органів інших країн щодо недостовірності заявленої митної вартості.

Прийняте рішення про коригування митної вартості має містити обґрунтування числового значення вартості товарів, скоригованої митним органом, та фактів, які вплинули на таке коригування. Рішення про коригування заявленої митної вартості товарів, які ввозяться у митному режимі імпорту, митний орган приймає у письмовій формі під час здійснення контролю митної вартості цих товарів як до, так і після їх випуску, якщо виявлено, що заявлено неповні або недостовірні відомості про митну вартість товарів, у тому числі неправильно її визначено. У випадку незгоди декларанта з рішенням про коригування заявленої митної вартості товарів митний орган випускає товари у вільний обіг зі сплатою податків з митної вартості, визначеної декларантом, а на різницю митних платежів, сформовану внаслідок коригування

митної вартості, декларант надає гарантію. Протягом 80 днів декларант має можливість подати додаткові документи для підтвердження заявленої ним митної вартості та довести свою позицію. Митний орган розглядає такі документи і протягом п'яти робочих днів з дати їх подання виносить письмове рішення щодо визнання заявленої митної вартості та скасовує рішення про коригування заявленої митної вартості або надає обґрунтовану відмову декларанту.

Об'єктом контролю є встановлення наявності взаємозв'язку продавця і покупця – здебільшого міжнародна торгівля товарами здійснюється між взаємопов'язаними особами. За наявності достатніх підстав вважати, що відносини пов'язаності покупця та продавця вплинули на ціну оцінюваних товарів, митний орган повинен надати декларанту письмові обґрунтування, що такий вплив мав місце. Митний орган має право затребувати додаткові документи виключно за наявності обґрунтованих підстав вважати, що існуючий взаємозв'язок між продавцем і покупцем вплинув на заявлену декларантом митну вартість.

Досліджуючи вплив взаємозв'язку покупця та продавця на ціну товарів та запит додаткових документів, митні органи враховують такі фактори:

– наявність імпорту ідентичних/подібних товарів за ціною вищою, ніж оцінюваних;

– продаж продавцем іншим резидентам України ідентичних/подібних товарів за вищими цінами;

– невідповідність динаміки цін на оцінювані товари ринковій кон'юнктурі;

– не включення продавцем до ціни оцінюваних товарів усіх понесених ним витрат;

– відсутність прибутку продавця;

– наявність необґрунтованих знижок або знижок, непритаманних ринку оцінюваних товарів;

– неринковий механізм ціноутворення;

– невідповідність цін контрольованих операцій, пов'язаних з імпортом товарів, звичайним цінам.

За наявності сумнівів, що пов'язаність покупця та продавця вплинула на ціну оцінюваних товарів, декларант надає додаткові документи для уточнення обставин продажу та підтверджує, що вартість оцінюваних товарів є наближеною до однієї з будь-якої вартості (зазначеної у ст. 58 Митного кодексу («тестова вартість»). При цьому можна застосувати досвід США (Довідник з митної оцінки США). Так, у разі якщо митні органи не можуть визначити, чи є вплив пов'язаності на ціну оцінюваних товарів, не надано докази декларантом, що ціну встановлено у спосіб, який відповідає практиці ціноутворення у цьому секторі торгівлі, та відсутня інформація про вартість операції при продажу непов'язаним покупцям ідентичних або подібних товарів для експорту в країну імпорту, основний метод визначення митної вартості вважається неприйнятним. Наявність впливу взаємозв'язку покупця та продавця на ціну товарів установлюється митними органами на підставі перевірки документів, якими регламентуються відносини цих осіб, та аналізу наявних джерел цінової інформації (ціни на ідентичні/подібні товари, публікації маркетингових організацій тощо).

Об'єктом контролю митної вартості є особливості формування її для окремих видів імпорту товарів (нафти та нафтопродуктів). При цьому необхідно враховувати значення котирувань, які публікуються міжнародними інформаційними агентствами (Platts, Argus тощо), відповідно до періоду поставки товарів та умов договору, регіону експорту, відомості про числові значення складових вартості, практику формування ціни товару залежно від країни експорту, виробника, якості товару тощо. Зокрема, під час перевірки митної вартості товарів, які є об'єктом біржової торгівлі, ціну договору щодо імпорту, без урахування витрат на доставку, комісійних витрат, премії або знижки за фактичну якість товару і премії продавцю необхідно порівнювати зі значенням біржових котирувань за період 10 днів, що передує даті складання рахунку-фактури (інвойсу) або специфікації до зовнішньоекономічного договору (контракту).

При здійсненні контролю на підставі *сировинних складових* ураховуються дані про вміст сировини, що використовується для

виготовлення цього товару. За відсутності даних про щоденні біржові котирування для аналізу, виявлення та оцінки ризиків використовується інформація про середні значення біржових котирувань за календарний місяць, в якому здійснювалось відвантаження товару.

Контроль формування митної вартості незареєстрованих лікарських засобів, які ввозяться на митну територію України з метою проведення доклінічних досліджень і клінічних випробувань, має також певні особливості.

До нових або випробувальних лікарських засобів не можуть бути застосовані методи визначення митної вартості товарів за ціною договору щодо ідентичних товарів, а також за ціною договору щодо подібних (аналогічних) у зв'язку з відсутністю імпорту таких товарів. Якщо такі лікарські засоби не продаються в Україні, метод на основі віднімання вартості також не може бути застосований для визначення їх митної вартості. Тому застосовується метод визначення митної вартості додавання вартості (обчислена вартість) за умови надання декларантом митному органу інформації від виробника товарів про їх вартість, яка повинна складатися із сум, визначених згідно зі статтею 63 Митного кодексу. Якщо декларант не може або не бажає надати інформацію, необхідну для визначення митної вартості, для визначення такої вартості оцінюваних товарів використовується резервний метод. Митна вартість, визначена згідно з положеннями статті 64 Кодексу, повинна ґрунтуватися на раніше визнаних (визначених) митними органами митних вартостях, однак при її визначенні допускається гнучкість під час застосування методів, зазначених у статтях 58–63 Митного кодексу. Так, вартість операції з ідентичними або подібними (аналогічними) товарами може бути «гнучко застосована», аби дати змогу митному органу використати вартість операції ввезених товарів того самого «класу або виду» та/або виготовлених у різних країнах походження. Цей вид «гнучкого застосування» дозволяє митному органу використовувати митну вартість раніше імпортованих лікарських засобів, які належать до тієї ж фармацевтичної категорії (антигістамінні препарати, противоаритмічні засоби, антидепресанти тощо), або

лікарських засобів подібного хімічного складу і очікуваного лікарського ефекту з інших країн походження, припустивши, що така інформація доступна для митного органу або декларанта.

При здійсненні контролю на підставі *сировинних складових* ураховуються дані про вміст сировини, що використовується для виготовлення цього товару. За відсутності даних про щоденні біржові котирування для аналізу, виявлення та оцінки ризиків використовується інформація про середні значення біржових котирувань за календарний місяць, у якому здійснювалось відвантаження товару.

Об'єктом контролю митної вартості *є наявність знижок /нарахувань з/до ціни оцінюваних товарів та їх обґрунтування* і документальне підтвердження – якщо за умовами контракту передбачено знижку з фактурної ціни і до моменту митного оформлення рахунок сплачено, з урахуванням такої знижки, то в основу визначення митної вартості приймається фактично сплачена сума. Підтвердження платежу митний орган здійснює на підставі банківських документів, наданих покупцем.

Бухгалтерський облік та звітність підлягають постмитному аудиту з метою встановлення правильності відображення експортно-імпортних операцій підприємства в обліку і фінансовій звітності, які вважаються основними документально достовірними джерелами інформації про діяльність суб'єкта господарювання. За даними обліку і звітності можливо розрахувати показники фінансової стійкості, які характеризують реальний економічний стан підприємства і потенційну можливість сплати митних платежів до бюджету. Зіставлення окремого контракту і систематичних типів контрактів, обсягів, номенклатури товарообігу за різними угодами протягом звітних періодів допоможе митним аудиторам контролювати дотримання митного законодавства з питань митної вартості на підставі взаємопов'язаних бухгалтерських документів. Підвищенню ефективності постмитного аудиту сприятиме створення неперервного моніторингу від попередньої подачі інформації митникам, декларування товару до проведення контролю після випуску товарів у вільний обіг.

Контроль митної вартості здійснюється у вигляді фактичного контролю після її заявлення декларантом. Проте першочергово потрібно здійснювати контроль елементів формування митної вартості, які використані на митній території країни. У такий спосіб митні органи формують банк даних за елементами вартості за кожною товарною групою відповідно до базисних умов поставки і країни походження товарів.

З метою підтвердження митної вартості товарів потрібно перевірити достовірність заявленої та встановленої митної вартості й своєчасність відображення цього показника в обліку суб'єктом ЗЕД і введення усіх компонентів у фактичну собівартість товару. Порядок обліку і формування собівартості імпортованих товарів визначається обліковою політикою підприємства, що затверджується наказом. Достовірність відображення імпортних та експортних операцій суб'єкта ЗЕД може бути підтверджена рахунками-фактурами, актами наданих послуг із перевезення вантажів, банківськими виписками системи «SWIFT», а також іншими документами про факти отримання додаткових послуг і платежів, які є елементами митної вартості та які неможливо проконтролювати на етапі оформлення декларацій. Алгоритм аудиту митної вартості після випуску товарів у вільний обіг подано на рис. 5.2.

У процесі проведення перевірки важливо визначити мету використання імпортованого товару (основні засоби чи запаси), оскільки в межах діючих стандартів бухгалтерського обліку передбачено різні методики формування первісної вартості та собівартості товару. Детальний аналіз укладених договорів може дати підказку щодо отриманих додаткових послуг стосовно оцінюваних товарів. Існуючі методи оцінювання митної вартості товарів передбачають коригування «договірної (контрактної) вартості» імпортованих товарів з метою оподаткування. Такі відповідні коригування дозволяють усунути механізми трансфертного ціноутворення та здійснюються відповідно до принципу об'єктивного формування ринкових цін, тобто на основі ціни, яка може бути застосована незалежними сторонами, що працюють у ринковому середовищі.



Рис. 5.2. Алгоритм постмитного контролю та аудиту митної вартості товару

Трансфертні ціни – це ціни, які відрізняються від ринкових. Вони використовуються у середині компаній як спосіб уникнення від оподаткування. Таке уникнення реалізується через заниження внутрішньофірмової ціни, яка є складовою митної вартості – основи нарахування митних платежів. Механізми трансфертного ціноутворення у сфері ЗЕД зазнають впливу конкретних адміністративних заходів і бар'єрів. До таких адміністративних заходів належать перевірки митних і податкових органів. Будь-яке відхилення між трансфертною та ринковою цінами ввезених і вивезених товарів спричиняє донарахування податків і застосування штрафних санкцій відповідно до законодавства окремої податкової юрисдикції.

Підтвердженням важливості використання методів оцінки митної вартості товарів як невід'ємного елемента контролю за трансфертним ціноутворенням є вимоги митних служб багатьох країн. На етапі перевірки митної вартості товарів після випуску важливим є встановлення факту укладання угод між взаємозалежними сторонами. У разі виявлення таких фактів (за даними договорів або на підставі інформації, отриманої від компетентних органів зарубіжних країн) потрібно проводити детальний аналіз цієї інформації на цьому етапі.

Контроль митної вартості та цільового використання товарів на умовах постмитного контролю та аудиту – це найбільш зручна форма реалізації контрольно-перевірочних заходів, оскільки їхньою інформаційною основою є первинні бухгалтерські документи та регістри бухгалтерського обліку, що дає змогу ефективно проводити моніторинг формування вартості товарів, напрямів здійснення розрахунків за зобов'язаннями контрагентів, фактів реалізації із зазначенням коду і назви товару, а також додаткових витрат, понесених при їхньому придбанні у нерезидентів. Однак така інформація не завжди може бути використана для класифікаційної роботи і контролю за визначенням країни походження товарів.

На практиці 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 точної вказівки моделі, марки, сортності тощо, відомостей про товар); коду УКТ ЗЕД; ваги брутто і нетто. У цих випадках відповідно до завдань митних органів проводиться комплексне дослідження.

Як свідчить міжнародна статистика, порушення відбуваються з двох сторін: завищення митної вартості з подальшим продажем товарів із мінімальною маржею (або навіть збитком) дозволяє частині імпортерів приховувати прибутки за кордоном, а іноді – і «допомагати» це робити іншим («торгівля збитками»); водночас заниження митної вартості або інші схеми з мінімізації податків при імпорті товарів дозволяють уникати більшої частини або усіх митних платежів з подальшим продажем товарів через різні канали:

– на «чорному ринку», зокрема інтернет-магазини, великі ринки – через неофіційних торговців;

– через ФОП;

– через інші канали – із підробленими документами. Через ті ж канали реалізується товар зі «скруток», контрафакт та неофіційно випущена продукція, переважно аграрного сектору. Остання навіть експортується у великих масштабах.

Контроль митної вартості після випуску товарів у вільний обіг здійснюється на підставі системи управління ризиками з використанням Автоматизованої системи аналізу та управління ризиками відповідно до Міжнародної конвенції про спрощення та гармонізацію митних процедур. Згідно з міжнародними нормами та стандартами система управління ризиками застосовується для здійснення вибіркового контролю, який ґрунтується на аналізі та оцінці ризиків, що закріплено у ст. 320 Митного кодексу, шляхом аналізу електронних версій митної декларації.

Після випуску товару перевірці підлягають товари, що ввозяться на підставі гарантійних зобов’язань, товари та суб’єкти, які за результатами аналізу зовнішньоекономічних операцій підприємств із застосуванням системи управління ризиками стали

об’єктами ризику щодо правильності визначення митної вартості; товари, що ввозитимуться авторизованими економічними операторами, тощо.

Оцінка реальних ризиків є найважливішим етапом у забезпеченні подальшої ефективності процесу постмитного аудиту. Так, недостовірна оцінка ризиків з визначення потенційного порушника тягне за собою перевірку підприємства, що здійснює законну діяльність, відволікає значну кількість трудових та інтелектуальних ресурсів і створює ситуацію, коли дійсний порушник залишається без визначеного законом покарання.

Система управління ризиками порівнює задекларовану митну вартість товару з «індикатором ризику», індексом митної вартості, який являє собою регулярно періодичну поновлювальну цінову інформацію на певний вид товару. По суті, подібний контроль являє собою порівняння заявленої митної вартості з «нормальною ціною», що є ні чим іншим як застосуванням Брюссельської концепції митної вартості. Орієнтовні показники митної вартості товарів сформовано на підставі переліку товарів у розрізі товарних підкатегорій згідно з УКТ ЗЕД і країн походження та їх середньозваженої митної вартості, розрахованої за останні шість місяців, крім товарів військового призначення, подвійного використання та товарів, які реалізуються у порядку біржової торгівлі. Використання орієнтовних показників митної вартості товарів необхідне для аналізу, виявлення та оцінки ризиків щодо заявлення декларантом неповних та/або недостовірних відомостей про митну вартість товарів, у тому числі неправильному її визначенні. При цьому спрацювання системи управління ризиками є рекомендацією посадовій особі митниці ДФСУ більш детально проаналізувати умови зовнішньоекономічної операції, зокрема шляхом перевірки документів та відомостей, які подаються для підтвердження заявленої митної вартості товарів, та не може бути підставою для відмови в оформленні товару декларантом.

Заявлена декларантом митна вартість і дані, що стосуються її визначення, мають ґрунтуватися на достовірних і документально підтверджених даних, які піддаються обчисленню.

Нормами ст. 53 Митного кодексу визначено та розмежовано перелік документів, що подаються до митного органу для підтвердження заявленої митної вартості, на основні, додаткові та документи, які подаються у разі коли продавець та покупець пов'язані між собою.

Митним кодексом передбачено подання бухгалтерської документації у трьох випадках:

1) для підтвердження митної вартості товарів подаються, зокрема, бухгалтерські документи, що підтверджують вартість товару і містять реквізити, необхідні для ідентифікації ввезеного товару;

2) перелік додаткових документів, які може витребувати митний орган, що містить серед інших документів виписку з бухгалтерської документації;

3) якщо митний орган має обґрунтовані підстави вважати, що існуючий взаємозв'язок між продавцем і покупцем вплинув на заявлену митну вартість, декларант або уповноважена ним особа на письмову вимогу митного органу подає у тому числі виписку з бухгалтерських документів покупця, що стосуються відчуження оцінюваних товарів, ідентичних та/або подібних (аналогічних) товарів на території України.

Беручи до уваги різноманітність складових митної вартості, які відповідно до положень Митного кодексу повинні включатися при визначенні митної вартості до ціни, що була фактично сплачена за оцінювані товари, а також методів її визначення, бухгалтерською документацією можуть бути підтверджені такі витрати:

– комісійні та брокерська винагорода;

– вартість упаковки;

– роялті;

– витрати на страхування;

– витрати на транспортування;

– витрати на навантаження, вивантаження, обробку товарів, пов'язану з їх транспортуванням;

– частина виручки від подальшого перепродажу товарів, що оцінюються;

– вартість сировини, матеріалів, деталей, напівфабрикатів, комплектувальних виробів, інструментів, штампів, шаблонів та

аналогічних предметів, використаних у процесі виробництва оцінюваних товарів, мастильних матеріалів, палива, інженерних та дослідно-конструкторських робіт, дизайну, художнього оформлення, ескізів та креслень, необхідних для виробництва оцінюваних товарів, які покупець безоплатно передає для виробництва оцінюваних товарів;

– торговельні надбавки, звичайні витрати, понесені в Україні на навантаження, вивантаження, транспортування, страхування, суми податків, що підлягають сплаті в Україні у зв'язку з ввезенням чи продажем товарів, вартість доданої подальшої обробки (інформація, необхідна у разі використання методу на основі віднімання);

– вартість матеріалів і витрат, понесених виробником при виробництві оцінюваних товарів, обсяг прибутку та загальних витрат у країні виробництва, загальні витрати при продажу в Україну з країни вивезення (на завантаження, розвантаження, обробку, транспортування до місця ввезення на митну територію України (інформація, необхідна у разі використання методу на основі додавання). Потрібно зазначити, що такі документи можуть бути надані лише у випадку, якщо виробник (експортер) готовий надати органам влади країни-імпортера відповідну інформацію.

Враховуючи вищезазначене, особами, які надають бухгалтерські документи, можуть бути виробник, продавець, покупець, агент покупця/продавця, посередник, перевізник тощо.

Таким чином, вичерпний перелік бухгалтерських документів, які декларант може подавати для підтвердження заявленої митної вартості товарів, залежить від умов конкретної ЗЕД-операції, системи оподаткування, на якій перебуває відповідний платник податків, та форми ведення бухгалтерського обліку.

Під час перевірки розрахунку, здійсненого декларантом або уповноваженою ним особою при визначенні митної вартості товарів за основним методом та числового значення заявленої митної вартості, зокрема, аналізується:

– включення усіх витрат (складових митної вартості);

– включення усіх платежів до ціни, що була фактично сплачена або підлягає сплаті;

– наявність помилок під час перенесення відомостей з документів, які підтверджують митну вартість товарів, до митної декларації та/або до декларації митної вартості;

– наявність арифметичних помилок у митній декларації, декларації митної вартості або документах, які підтверджують митну вартість товарів;

– наявність помилок при перерахунку сум в іноземній та/або національній валютах;

– наявність помилок під час здійснення нарахувань (наприклад, знижок);

– наявність помилок при перерахуванні одиниць виміру оцінюваного товару на одиниці виміру товару відповідно до Митного тарифу України.

Під час перевірки розрахунку та числового значення заявленої митної вартості виявляють у підтверджувальних документах усіх відомостей у кількісному виразі, використаних при обчисленні митної вартості, а саме:

– у декларації митної вартості (якщо вона подається);

– у митній декларації графи 12, 20, 22, 31 (у частині зазначення характеристик товару, які впливають виключно на рівень митної вартості), 42, 43, 44 (у частині наявності реквізитів документів, які підтверджують митну вартість товарів), 45, 46;

– у документах, поданих для здійснення митного контролю та митного оформлення товарів, для декларування яких не застосовується митна декларація (у частині зазначення характеристик товару, які впливають виключно на рівень його митної вартості);

– у рахунку-фактурі або іншому документі, який визначає вартість товару.

Результати проведення контрольних заходів відображають у робочих документах, які є підставою для подальшого узагальнення результатів. Зокрема, вказується відповідність даних митної декларації (з урахуванням умов зовнішньоекономічних контрактів, (договорів) даним бухгалтерського обліку платника податків за період, якій перевірявся, із зазначенням регістрів й рахунків бухгалтерського обліку. При цьому узагальнені відомості щодо виконання цих контрактів з урахуванням характеру угоди (інформація

графи 24 митної декларації щодо наявності розрахунків за контрактом) наводяться у робочому документі митного аудитора (таблиця 5.3).

Таблиця 5.3

Розрахунок податкових зобов'язань, які виникли внаслідок неповного включення митної вартості товарів

Номер МД	Дата оформлення	№ товар за МД	Найменування товару (відповідно до 31 гр. МД)	Задекларовано платником податків						Визначено контролюючим органом					Податкові зобов'язання, визначені за результатами перевірки, грн		
				Фактурна вартість товару, грн	Витрати на транспортування, понесені покупцем, грн	Митна вартість, грн	Ставка ввізного мита, %	Ввізне мито, грн	ПДВ, грн	Додаткова вартість, сплачена покупцем продавцю та не включена до митної вартості товару, грн	Митна вартість, грн	Ставка ввізного мита, %	Ввізне мито, грн	ПДВ, грн	Ввізне мито, грн		ПДВ, грн
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14		15	16	17

У цій таблиці у розрізі кожного контракту зазначаються:

– основні реквізити та зміст контрактів (договорів);

– сальдо розрахунків на початок та кінець періоду, який перевіряється;

– узагальнені суми перерахованих коштів відповідно до банківських виписок;

– загальна фактурна вартість товарів, задекларованих у МД, отриманих/наданих послуг тощо.

У разі виявлення перерахувань нерезидентам або отримання від нерезидентів коштів, які підтверджують відповідні складові митної вартості, не задекларовані під час митного оформлення, з метою більш детального документування виявленого порушення за окремими контрактами (договорами) відображаються у таблиці 5.4.

Також у робочих документах вказується інформація щодо:

– опису впливу пов'язаності покупця і продавця товарів у розумінні норм Митного кодексу на значення задекларованої митної вартості товарів, а у разі виявлення порушення, опис механізмів її заниження;

– відповідності даних митних декларацій (у частині кількості, вартості товарів, валюти зовнішньоекономічної операції, умов поставки) даним супровідних документів, що надані до митного оформлення, та даним, відображеним у бухгалтерському обліку платника податків, а також щодо встановлених розбіжностей;

– результатів аналізу договорів із іншими контрагентами (крім постачальників товарів), які стосуються робіт (послуг), що мають вплив на складові митної вартості товарів (за наявності) та встановлення, або невстановлення порушень повноти декларування складових митної вартості.

Деталізація розрахунків складових митної вартості оформлюється у табличному вигляді (табл. 5.4).

У разі встановлення порушень (визначення) митної вартості наводиться їх опис, а також відповідність фактичного використання переміщених через митний кордон України товарів заявленій меті такого переміщення та відповідність фінансових і бухгалтерських документів, звітів, договорів (контрактів), калькуляцій, інших документів підприємства, що перевіряється, інформації, зазначеній у декларації митної вартості, здійснюється розрахунок сум заниження (завищення) податкових зобов'язань за сплатою митних платежів та у суб'єкта ЗЕД беруться пояснення щодо виявлених порушень.

Таблиця 5.4

Робочий документ аудитора про виконання зовнішньоекономічних контрактів (договорів) з нерезидентами

Платіжний документ (платіжне доручення, меморіальний ордер)		Код валюти оплати	Сума, валюта	Сума, гривні	Вид документа (для МД тип документа)	Номер документа	Дата	Загальна фактурна вартість, валюта	Загальна фактурна вартість, гривні	Д-т, валюта	Д-т, гривні
Дата	Номер										
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
Назва нерезидента. Реквізити нерезидента. Банківські реквізити нерезидента. Зовнішньоекономічний контракт (договір) (номер та дата), інформація про додатки до нього. Предмет угоди (товар та умови оплати). Валюта контракту, валюта оплати, умови поставки (відповідно до правил Інкотермс)											
сальдо на початок періоду											
					МД						
					рахунок (інвойс)						
					акт виконаних робіт						
					коносамент						
сальдо на кінець періоду											
ВСЬОГО											

Методичними прийомами митного контролю є загальнонаукові та конкретні емпіричні (власні) прийоми контролю (органолептичні, розрахунково-аналітичні та прийоми документалістики. Для виявлення митних порушень фінансового характеру є й інші методи, які використовують митні адміністрації багатьох держав світу. До таких методів належить метод «дзеркальної статистики» імпортних операцій із торговельними партнерами. Аналіз невідповідності даних офіційної статистики дає можливість виявити потенційних порушників митного законодавства лише частково і за умови, що товар за чітко визначеним кодом УКТ ЗЕД не експортувався з країн, з якими ратифіковано угоди про вільну торгівлю. Проте митний аудит після випуску товарів у вільний обіг є менш ефективним для роботи з великим обсягом даних неофіційної статистики, оскільки в такому разі важливу роль має відігравати контроль у пунктах пропуску через державний кордон.

Отже, контроль за правильністю розрахунку митної вартості з використанням методів аудиту є одним з найважливіших завдань перевірки. Використовуючи методи аудиту, митні органи перевіряють відповідність даних обліку суб'єкта ЗЕД даним, зазначеним при митному оформленні в митних деклараціях.

5.3. Перевірка правильності визначення країни походження товарів

У рамках сучасної світогосподарської взаємодії правильне визначення країни походження товарів гарантує достатній захист національного ринку від товарів, що ідентифікуються за походженням як загрозливі для національного товаровиробника чи небажані в рамках торговельно-інтеграційних орієнтирів національної економіки.

Визначення країни походження – це фактичне підтвердження «громадянства» переміщуваних товарів з метою, коли держави-учасниці міжнародних торговельних відносин бажають застосовувати одна до одної певні пільги чи вживати заходів дискримінації проти окремих груп товарів. У рамках митно-тарифного

регулювання та інших заходів державної політики правильне визначення країни походження необхідно, зокрема для:

– надання пільг і преференцій у застосуванні ввізного чи вивізного мита;

– застосування антидемпінгового чи компенсаційного мита, мита у відповідь на недружні дії з боку торгових партнерів;

– застосування кількісних обмежень чи заборон;

– формування та аналізу торговельної статистики;

– установлення квот та ембарго на зовнішню торгівлю з окремими країнами;

– установлення експортних субсидій на підтримку місцевих товарів чи державних закупівель товарів з країн за угодами про умови взаємності;

– маркування товарів («Вироблено в Україні», «Made in China») тощо.

Інтегруючим фактором визначення країни походження товарів є Генеральна система преференцій (далі – ГСП), угоди про вільну торгівлю чи міждержавні угоди про виробничу кооперацію. Надання митно-тарифних пільг за вказаними домовленостями відбувається лише за умови засвідчення національного походження товарів.

Таким чином, щодо походження товарів, митний тариф України диференціює ставку ввізного мита за трьома категоріями: на преференційну, пільгову та повну. Колонка преференційного мита (на даний момент не використовується) застосовуватиметься за умови встановлення будь-якого спеціального преференційного митного режиму згідно з міжнародними договорами. Такими може бути митний союз чи діюча не «на папері» зона вільної торгівлі. Окремим аспектом застосування преференційного мита є участь у спеціальних преференційних угодах, зокрема Генеральній системі преференцій – системі митних пільг, які розвинені країни в односторонньому порядку надають країнам, що розвиваються.

Особливістю участі України в ГСП було те, що, крім використання пільг за цією системою, вона водночас надавала такі пільги країнам, що розвиваються, сама. 1997 у рамках політики

захисту вітчизняної промисловості в Україні скасовано преференційний режим щодо країн, які розвиваються.

Пільгова ставка мита застосовується до товарів держав-членів СОТ та держав, з якими Україна уклала двосторонні або регіональні угоди про режим найбільшого сприяння. Нині правом застосування пільгових ставок мита користуються товари походженням зі 170 держав світу. До товарів, які не мають преференційного режиму або немає можливості об'єктивно встановити країну їх походження, застосовуються повні ставки ввізного мита.

У рамках висвітлення національної системи преференцій, безпосередньо пов'язаних із визначенням країн походження товарів, доцільно було б звернути увагу на такий вид інструментів лібералізації міжнародної торгівлі, як угоди про вільну торгівлю (не потрібно ототожнювати з угодами про зону вільної торгівлі). Товари, що походять із країн, з якими Україна уклала угоди про вільну торгівлю, та ввозяться до України, звільняються від сплати ввізного й вивізного мита. Першими сформованими в рамках угод про вільну торгівлю України були інтеграційні об'єднання навколо СНД та з Республікою Македонія.

На товари країн-членів зазначених інтеграційних угод поширюється режим вільної торгівлі, якщо вони:

– відповідають критеріям походження (надано оригінал сертифіката про походження форми СТ-1 або EUR-1);

– ввозяться на основі договору між резидентами країн-учасниць та переміщуються з митної території країни-учасниці на митну територію іншої країни-учасниці («умова безпосередньої закупівлі»);

– товар не повинен покидати території країн-учасниць, крім випадків, коли таке транспортування неможливе внаслідок географічного розташування («умова прямого відвантаження»).

Зазначені критерії типові для усіх подібних угод і за умови невиконання хоча б одного з них товар не підпадає під звільнення від оподаткування митом.

24 червня 2010 року укладено Угоду про вільну торгівлю з Європейською асоціацією вільної торгівлі (ЄАВТ), яка об'єднує

Республіку Ісландія, Князівство Ліхтенштейн, Королівство Норвегія, Швейцарську Конфедерацію.

У рамках техніки визначення країни походження як інструмента регулювання товарних потоків потрібно мати на увазі, що далеко не всі товари, які експортуються, походять з країни вивезення.

Для відокремлення товарів за вказаною ознакою у міжнародних правилах використовуються два основні критерії: «критерій повністю вироблених товарів», де у виробництві товару бере участь лише одна країна, та «критерій достатньої переробки або обробки», коли у виробництві беруть участь дві й більше країн. Так, якщо пшениця, вирощена в Україні, вважатиметься повністю виробленою в Україні, а шкіряне взуття, пошите із закупленої в Росії сировини, буде походженням з України за критеріями достатньої переробки, то розфасовані чи перепаковані на території України французькі парфуми для експорту до Білорусі, українського походження у зв'язку із зазначеними операціями все-таки не отримають. Критерії «громадянства» товарів закріплені Митним кодексом України й чітко визначають їх походження.

Основним документом, тобто «паспортом» товару, що засвідчує країну його походження, є сертифікат про походження. Нині основними формами таких сертифікатів, застосованих у рамках національної системи торговельних відносин, є:

СТ-1 – застосовується в рамках торгівлі країн СНД;

А – чинна в рамках ГСП у торгівлі з розвиненими країнами;

загальної форми – чинна в торговельних відносинах з усіма країнами.

Сертифікат про походження товарів незалежно від його виду має уніфіковану форму, встановлену міжнародним договором, що визначає надання певного виду преференцій. З метою застосування об'єктивного рівня митно-тарифного навантаження на імпортовані товари з боку митних органів проводиться контроль за правильністю визначення країни походження товарів.

За своєю регулятивною сутністю *контроль за правильністю країни походження* – це комплекс заходів переважно з приводу документальної верифікації (через підтвердження дійсності та

справжності сертифікатів про походження) та перевірки належного рівня переробки на відповідність тому походженню, що зазначається під час декларування і спрямовує товар у відповідний режим тарифного оподаткування. Якщо інформація про задекларовану країну походження не підтверджується, то результати контролю оформлюються рішенням про визначення країни походження, в якому зазначається остання або ж та, що її виявив митний орган, або ж у відповідній графі документа проставляється як «невідома».

Контроль за правильністю визначення країни походження є документальним і належить до неавтоматизованого контролю із застосування системи управління ризиками.

Робота з аналізу, виявлення та оцінки ризиків здійснюється посадовою особою митного органу, що провадить контроль за правильністю визначення походження товарів у разі, якщо задекларована країна походження містить фіскальні ризики, до яких належать:

– застосування преференцій на умовах угод про вільну торгівлю;

– оподаткування товарів, на які встановлено диференційовані ставки мита Митного тарифу України;

– оподаткування товарів особливими видами мита.

Порядок визначення країни походження встановлюється для товарів:

– походженням з країн, з якими Україною в установленому законодавством порядку укладено угоди про вільну торгівлю (преференційне походження) – положеннями таких угод або актами законодавства України;

– походженням з країн, на які під час увезення їх на митну територію України поширюється режим найбільшого сприяння (непреференційне походження) – Митним кодексом України.

Документи, що підтверджують країну походження товарів (преференційне та непреференційне походження), зазначено в табл. 5.5.

Джерелом інформації для перевірки є відомості, внесені декларантом до граф митної декларації у частині, що належить до

визначення країни походження товарів, та перевірки відомостей, що містяться у документах про походження товарів, поданих разом із митною декларацією.

Таблиця 5.5

Документи, що підтверджують країну походження товарів

Походження товарів	Підтверджувальні документи
Преференційне	Сертифікат про походження товару, засвідчена декларація про походження товару, декларація про походження товару, сертифікат про регіональне найменування товару
Непреференційне	Сертифікат про походження форми «СТ-1», сертифікат форми «EUR.1», сертифікат форми «У-1», декларація-інвойс

До індикаторів ризику у відомостях, що містяться у документах про походження товарів, можуть бути віднесені:

– наявність підчисток, а також виправлень та (або) доповнень, не засвідчених у встановленому порядку;

– проставлені в сертифікаті про преференційне походження відбитки печаток та підписи осіб, зазначені адреси органів, уповноважених засвідчувати й видавати сертифікати, не відповідають інформації, наявній у митних органах;

– відомості про країну походження товарів, вказані в документах про походження товарів, що не відповідають відомостям, зазначеним в інших документах, поданих до митного оформлення, або не дають змогу провести однозначну ідентифікацію товару щодо декларованого;

– бланк та форма наданого документа про преференційне походження товарів не відповідає зразкам, наявним у митних органів;

– не зазначена дата видачі або оформлення в документах про походження товару, відсутній реєстраційний номер сертифіката про преференційне походження;

– декларація про походження товару або декларація-інвойс (за винятком декларації, оформленої уповноваженим (схваленим) експортером) не підписана експортером;

– декларація-інвойс про преференційне походження оформлена експортером, який не має статусу уповноваженого (схваленого), якщо загальна фактурна вартість товарів перевищує 6 000 євро;

– не заповнена графа сертифіката про преференційне походження товарів, яка обов'язкова для заповнення відповідно до вимог угод про вільну торгівлю;

– фактична кількість товару, зазначена в митній декларації, перевищує кількісні характеристики товару, вказані в документах про походження товарів (показник (відсоток) похибки ваги товару, визначеної відповідною угодою про вільну торгівлю);

– закінчився строк дії документа про преференційне походження товарів для цілей надання режиму вільної торгівлі;

– документ про походження товарів подано до митного контролю та оформлення особою, внесеною до переліку підприємств-резидентів, якою при декларуванні товарів подавались документи про походження товарів, визнані за результатами перевірки підробленими (фальсифікованими);

– документ про преференційне походження товарів може бути не визнано дійсним митними органами для цілей надання товарам режиму вільної торгівлі у випадках, визначених відповідною угодою про вільну торгівлю.

Додатково під час робіт з аналізу, виявлення та оцінки ризиків можуть використовуватися такі джерела інформації:

– спеціалізовані програмно-інформаційні комплекси Єдиної автоматизованої інформаційної системи ДФС;

– інформація, отримана від компетентних органів та митних адміністрацій зарубіжних країн за результатами перевірки автентичності документів про походження товарів, які подавалися під час митного контролю та оформлення товару;

– інформація, отримана за результатами здійснення митного контролю, в тому числі за результатами проведення документальних перевірок дотримання вимог законодавства з питань державної митної справи;

– узагальнена інформація ДФС про здійснення митними органами перевірки країни походження товару на умовах угод про вільну торгівлю;

– інформація, отримана з мережі «Інтернет» за результатами перевірки автентичності електронних сертифікатів про непреференційне походження.

Робота посадових осіб з аналізу, виявлення та оцінки ризиків після випуску товарів відповідно до обраного митного режиму здійснюється шляхом:

– направлення запиту до вповноваженого органу, що засвідчив сертифікат, або до компетентних органів країни походження товару з мотивованим проханням повідомити додаткові або уточнені відомості, у тому числі прохання, пов'язані з простими вибірковими перевірками сертифікатів про преференційне походження товарів відповідно до вимог угод про вільну торгівлю (здійснюється з урахуванням реєстру товарів, за яким митними органами здійснено перевірку країни походження товару на умовах угод про вільну торгівлю);

– направлення пропозицій до територіальних органів ДМС щодо проведення документальних перевірок (митний аудит).

Під час аналізу, виявлення та оцінки ризиків посадова особа, яка здійснює контроль за правильністю визначення походження товарів, взаємодіє з підрозділами територіальних органів і центрального апарату ДМС, які забезпечують виконання таких функцій митних органів:

– адміністрування митних платежів та митно-тарифного регулювання; протидії митним правопорушенням;

– митного оформлення; митного аудиту;

– інформатизації;

– лабораторних досліджень та експертизи.

За необхідності посадова особа, яка здійснює контроль за правильністю визначення походження товарів, має право звернутись до посадових осіб інших територіальних митних органів, у зоні діяльності яких здійснювався митний контроль та митне оформлення товарів.

Після випуску товарів у вільний обіг посадова особа, яка здійснює таку роботу, може звернутися у встановленому порядку до відповідних структурних підрозділів ДМС з проєктом запиту до компетентного органу, що видав документ, або до митних

адміністрацій зарубіжних країн з метою перевірки достовірності документів про походження товарів, поданих декларантом під час митного оформлення у порядку, встановленому угодами про вільну торгівлю або ст. 45 Митного кодексу України («Перевірка документів, що підтверджують країну походження товару»). При цьому потрібно також дотримуватись установленого порядку направлення до ДМС звернень митниць щодо проведення перевірки сертифікатів про походження товару. Зокрема, звернення щодо проведення перевірки направляються митними органами до ДМС лише у таких випадках:

– якщо є достатні підстави для сумнівів щодо дійсності сертифікатів;

– якщо є достатні підстави для сумнівів у вірогідності даних, наведених у сертифікатах;

– за дорученням ДМС, для проведення вибіркової перевірки.

Звернення щодо проведення перевірки має містити:

– супровідний лист;

– інформацію про сертифікати, що направляються на перевірку, та зазначені в них товари у вигляді таблиці за визначеною формою;

– копії сертифікатів, які підлягають перевірці;

– проєкт запиту до відповідного компетентного органу іноземної держави, який обов’язково має містити виклад чітко сформульованих конкретних причин, з приводу яких у митного органу виникли сумніви в дійсності сертифіката або достовірності наведених у ньому даних; перелік конкретних питань, що підлягають з’ясуванню у компетентних органах іноземних держав; бути викладений українською й англійською мовами (аутентичні тексти) чи російською мовою в разі потреби його направлення до колишніх країн СНД. Якщо текст проєкту запиту містить власні назви (назви міст, районів, вулиць, установ, підприємств, організацій, власні імена людей тощо), то їх потрібно наводити мовою оригіналу.

Отже, здійснення постмитного контролю та аудиту країни походження товарів мають безпосередній вплив на процеси регулювання зовнішньоторговельних відносин, особливо щодо

отримання законного звільнення від сплати мита й інших податків на зовнішню торгівлю. Механізм дії інструменту застосовується в комплексі з іншими заходами митного впливу, проявляється через дію митного тарифу, становить основу регулятивно-захисного потенціалу митно-тарифних відносин, за умови оптимального застосування є складовою ефективної й безпечної інтеграції національної економіки у світовий економічний простір.

5.4. Перевірка обґрунтованості та законності надання (отримання) пільг і звільнення від оподаткування

Застосування пільгового режиму переміщення через митний кордон держави товарів та транспортних засобів комерційного призначення передбачає звільнення від сплати мита й інших обов'язкових платежів та певний спрощений порядок митного контролю й митного оформлення. Митні пільги є важливим інструментом тарифного регулювання.

Митні пільги – встановлене законодавством звільнення (повне або часткове) осіб, які переміщають через митний кордон товари або інші предмети, від митних платежів.

Митні пільги визначаються як встановлені на умовах взаємності або в односторонньому порядку пільги щодо переміщуваних через митний кордон товарів у вигляді повернення раніше сплаченого мита, звільнення від сплати мита, зниження ставки мита, встановлення квот на преференційне ввезення (вивезення) товарів.

З урахуванням міжнародної практики встановлення пільг здійснюється Верховною Радою України за поданням Кабінету Міністрів України. Митні пільги не можуть мати індивідуального характеру, тому що надаються виключно шляхом прийняття відповідного закону.

Підставою для надання митних пільг може бути або належність до осіб, які мають на це право відповідно до свого статусу та в порядку, встановленому чинним законодавством, або факт

переміщення через митний кордон України товарів та інших предметів, ввезення на митну територію яких або вивезення їх за межі цієї території дозволяється законодавством України за умови несплати мита, зниження ставок мита, встановлення тарифних квот (тарифні пільги). Указом Президента України від 10.06.1993 № 198/93 затверджено Положення про дипломатичні представництва та консульські установи іноземних держав в Україні, згідно з яким дипломатичному представництву (посольству або місії) іноземної держави в Україні, консульській установі (генеральному консульству, консульству, віце-консульству або консульському агентству) іноземної держави в Україні як органам іноземної держави, співробітникам дипломатичних представництв та працівникам консульських установ для здійснення їх функцій надаються передбачені Положенням привілеї та імунітети, що визначаються відповідно до Віденської конвенції від 18 квітня 1961 року про дипломатичні зносини та Віденської конвенції від 24 квітня 1963 року про консульські зносини. Привілеї та імунітети, передбачені цим Положенням для членів дипломатичного персоналу, поширюються на представників іноземних держав, на членів парламентських і урядових делегацій іноземних держав, які прибувають в Україну для участі в міждержавних переговорах, міжнародних конференціях і нарадах або з іншими офіційними дорученнями, а також на членів їх сімей, які їх супроводжують і не є громадянами України.

Прийнято розрізняти митні пільги та митні тарифні пільги. З урахуванням міжнародної практики встановлення пільг здійснюється Верховною Радою за поданням КМ України. Митні пільги не можуть мати індивідуального характеру, тому що надаються виключно шляхом прийняття відповідного закону.

Дипломатичні представництва іноземних держав на території України за умови дотримання встановленого Митним кодексом порядку переміщення товарів через митний кордон України можуть ввозити в Україну та вивозити з її митної території товари, призначені для офіційного (службового) користування представництв із звільненням від митного огляду та сплати податків та зборів за винятком плати за їх митне оформлення, якщо воно

здійснюється поза місцями розташування митних органів або поза робочим часом, установленим для митних органів. Дипломатичні представництва України, що знаходяться за кордоном, за умови дотримання ними встановленого порядку переміщення через митний кордон України можуть вивозити з України товари, призначені для офіційного (службового) користування представництва, із звільненням від сплати податків і зборів за винятком плати за їх митне оформлення, якщо воно здійснюється поза місцями розташування митних органів або поза робочим часом, установленим для митних органів.

Товари, призначені для офіційного (службового) користування дипломатичних представництв України, що знаходяться за кордоном, підлягають декларуванню митним органом та пропускаються за межі України на весь термін акредитації представництва за кордоном.

Митні пільги для міжнародних, міжурядових організацій та представництв іноземних держав при них, а також для персоналу цих організацій і представництв та членів сімей персоналу визначаються відповідними міжнародними угодами України.

Митні пільги для міжнародних неурядових організацій та їх персоналу і спільних підприємств за участі українських та іноземних юридичних осіб і громадян, іноземних підприємств, організацій та їх представництв, а також іноземних співробітників цих підприємств, організацій і представництв та членів їх сімей може бути надано законами України.

У провадженні зовнішньоекономічної діяльності застосовуються преференційні ставки Митного тарифу України як звільнення від справляння мита, зниження ставок мита або встановлення тарифних квот на ввезення товарів, які походять з держав, що:

– утворюють разом із Україною митний союз або зону вільної торгівлі;

– розвиваються, і на які поширюється національна система преференцій України.

Водночас відповідно до принципу виключної юрисдикції України у здійсненні митної справи встановлена Національна

система преференцій України, яка передбачає встановлення преференційних ставок мита, включаючи звільнення від сплати мита, щодо товарів, які походять з країн, що розвиваються, і застосовуються до товарів, які походять:

– із найменш розвинених країн, що встановлюється за даними ООН;

– з країн, що розвиваються, у яких обсяг валового національного продукту на душу населення не перевищує такого показника в Україні.

Оскільки такі країни не є постійними, то переліки країн, на товари яких поширюється національна система преференцій, визначаються щорічно Верховною Радою України під час прийняття закону про Державний бюджет на поточний рік. Сьогодні діє ряд інших нормативних актів, що встановлюють перелік товарів і предметів, які звільняються від мита. Так, від сплати мита звільнюються:

– товари, що ввозяться за рахунок коштів Державного валютного фонду України, республіканського (Автономної Республіки Крим), місцевих валютних фондів;

– товари, що ввозяться на митну територію України за рахунок іноземних кредитів, наданих під гарантію Кабінету Міністрів України;

– засоби захисту рослин і тварин, калійні і фосфатні добрива;

– товари та інші предмети, що тимчасово ввозяться на митну територію України і призначені до зворотного вивезення за її межі у встановлені строки у незмінному стані або відремонтованому вигляді;

– предмети дитячого асортименту (ставки мита зменшуються на 50 %);

– на період виконання робіт щодо підготовки до зняття і зняття енергоблоків Чорнобильської АЕС з експлуатації та перетворення об’єкта «Укриття» на екологічно безпечну систему при ввезенні (пересиланні) суб’єктами господарської діяльності на митну територію України товарів (сировини, матеріалів, устаткування та обладнання), що надходять у рамках міжнародної технічної допомоги;

– предмети особистого користування (за винятком транспортних засобів індивідуального користування та запасних частин до них), що тимчасово ввозяться на митну територію України;

– речі, що ввозяться (пересилаються) під час переселення на постійне місце проживання в Україну.

Тарифні преференції – це пільги, які надані при обкладенні митами всіх або декількох товарів окремих країн і не поширюються на товари інших країн у вигляді звільнення від мита, зниження ставок мита або встановлення квот на преференційне ввезення щодо товарів і інших предметів. Тарифні преференції встановлюються на товари і предмети, які походять з країн, що розвиваються і користуються Загальною системою преференцій і передбачені умовами, що такі товари мають обіг виключно у прикордонній торгівлі. Тарифні преференції мають три форми:

1) звільнення від сплати мита;

2) зниження ставок мита;

3) встановлення квот на преференційне ввезення.

Контрольні заходи як з перевірки митних пільг, так і тарифних преференцій направлені на вивчення таких елементів: об’єктів надання, дотримання нормативно-правових підстав, умов надання, умов скасування.

Робоча група з проведення документальних перевірок досліджує операції звільнення від оподаткування ввізним митом, а саме:

– товари, поміщені у митний режим реімпорту за умов дотримання вимог і обмежень (подано заяву на повернення сум мита; примірник митної декларації в режимі експорту, за якою нараховувалося та сплачувалося вивізне мито; письмове підтвердження митного органу, якому сплачувалося це мито, про його фактичне надходження на рахунок митного органу чи безпосередньо до бюджету);

– товари, поміщені у митний режим відмови на користь держави за умов дотримання вимог і обмежень.

Від оподаткування вивізним митом звільняються товари, поміщені у режим реекспорту, за умов дотримання вимог і обмежень.

Важливим напрямом перевірки є об'єкт оподаткування ПДВ операцій платників податку з вивезення товарів (супутніх послуг) у митному режимі експорту або реекспорту. Відповідно до пп. 195.1.1 п. 195.1 ст. 195 ПК України операції з експорту товарів (супутніх послуг), якщо їх експорт підтверджений митною декларацією, оформленою відповідно до вимог митного законодавства, оподатковуються за нульовою ставкою. Крім того, потрібно врахувати, що розділом VI ПК України (ст. 213, п. 213.2, пп. 213.2.2) визначено, що ввезення на митну територію України раніше експортованих підакцизних товарів (продукції), в яких виявлено недоліки, що перешкоджають реалізації цих товарів на митній території країни-імпортера, для їх повернення експортеру не підлягають оподаткуванню акцизним податком.

Повернення мита також є важливим напрямом дослідження під час документальних перевірок суб'єктів ЗЕД. За товари, які були ввезені на митну територію України, а потім вивезені протягом одного року, сплачене мито може бути повністю або частково повернено власникові товарів при їх вивезенні за межі митної території України, але за умови пред'явлення свідоцтв про використання цих товарів з метою складання, монтажу, переробки або обробки.

Контролюючі органи під час документальних перевірок здійснюють контроль за правильністю оподаткування митними платежами, а також їх цільовим використанням і своєчасним поверненням коштів, не сплачених до бюджету внаслідок надання пільги, у разі її надання на поворотній основі.

Митні аудитори виявляють кількість митних декларацій, оформлених з наданням пільг (звільнень) від оподаткування митними платежами із зазначенням характеру та умов застосування цих пільг щодо окремих товарів або митних режимів, надання яких передбачено нормами законодавства України або міжнародними договорами, згоду на обов'язковість яких надано Верховною Радою України, сум наданих пільг. Далі аналізують відповідність наданих під час митного оформлення документів даним фінансових і бухгалтерських документів, звітів, договорів (контрактів), калькуляцій, інших документів, наявних у платника

податків та отриманих від інших органів державної влади або іншої особи, залученої до операцій з товарами щодо цільового використання товарів, законності надання (отримання) пільг, звільнень від оподаткування, визначення країни походження. Якщо умовами надання пільг є цільове використання ввезених товарів, то виявляють дані, що підтверджують повноту оприбуткування та цільове використання імпортованих товарів з посиланням на фінансові, бухгалтерські та інші документи платника податків. При дослідженні цільового використання ввезених товарів (підтвердження заявленої мети переміщення товарів) проводяться перерахунки податкових зобов'язань із зазначенням відхилень від даних платника податку та вказівкою документа, де зафіксовано розбіжності.

У разі встановлення порушення митного законодавства наводиться опис виявлених порушень щодо підстав для звільнення від оподаткування, здійснюється розрахунок сум заниження (завищення) податкових зобов'язань за сплатою митних платежів та отримуються пояснення від платника податків щодо виявлених порушень. При цьому у розрахунках доречно зазначати також інші дані з граф митних декларацій, інформація з яких має суттєве значення для таких розрахунків.

Отже, основними завданнями перевірок обґрунтованості та законності надання (отримання) пільг є дотримання митного законодавства суб'єктами ЗЕД, забезпечення законності та попередження можливих зловживань.

Завдання для закріплення матеріалу

Завдання для самоконтролю

1. Вкажіть роль УКТ ЗЕД у здійсненні митного контролю.
2. Які завдання перевірки правильності класифікації згідно з УКТ ЗЕД товарів?
3. Охарактеризуйте вплив умов поставки товарів на митну територію України на визначення митної вартості товарів.
4. Які джерела інформації використовуються під час перевірки правильності класифікації згідно з УКТ ЗЕД товарів?

5. Охарактеризуйте призначення митної вартості товарів.

6. Які методи використовуються для перевірки митної вартості товарів?

7. Який метод визначення митної вартості є основним? Дайте його характеристику.

8. Які завдання перевірки правильності визначення митної вартості товарів?

9. У яких випадках і яким чином використовуються методи визначення митної вартості?

10. Дайте характеристику етапів контролю митної вартості товарів.

11. Які джерела інформації використовуються під час перевірки країни походження товарів?

12. Типові порушення, що виявляються за результатами перевірки країни походження товарів.

13. Які завдання перевірки правильності, обґрунтованості та законності надання (отримання) пільг і звільнення від оподаткування?

14. Назвати джерела інформації, які використовуються під час перевірки правильності, обґрунтованості та законності надання (отримання) пільг і звільнення від оподаткування.

Тестові завдання

1. Ведення УКТ ЗЕД передбачає:

а) підготовку пропозицій щодо внесення змін до гармонізованої системи опису та кодування товарів (ГС);

б) підготовку пропозицій щодо внесення змін до комбінованої тарифно-статистичної номенклатури Європейського Економічного Співтовариства (КНЄЕС);

в) своєчасне ознайомлення суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності з рішеннями та інформацією щодо питань класифікації товарів та про застосування УКТ ЗЕД;

г) усі відповіді правильні.

2. Яка мета ведення УКТ ЗЕД:

а) встановлення митної вартості за об'єктивними критеріями;

б) ведення митної статистики;

в) оптимальна митна політика;

г) усі відповіді правильні.

3. У разі виявлення порушень правил класифікації товарів під час митного оформлення:

а) декларант має право самостійно класифікувати товари;

б) митний орган має право самостійно класифікувати товари;

в) класифікація здійснюється спільно декларантом та митником;

г) класифікація не проводиться, товар повертається.

4. Під складним випадком класифікації товару розуміється:

а) випадок, коли у процесі контролю правильності коду товару виникають суперечності щодо тлумачення положень УКТ ЗЕД, вирішення яких потребує додаткової інформації, спеціальних знань, проведення досліджень тощо;

б) випадок, коли у процесі контролю правильності коду товару виникають суперечності щодо тлумачення положень УКТ ЗЕД, вирішення яких потребує залучення судово-слідчих органів;

в) випадок, коли у процесі контролю правильності коду товару виникають суперечності щодо тлумачення положень УКТ ЗЕД, вирішення яких потребує залучення деканату ННІ економіки, оподаткування та митної справи;

г) усі відповіді правильні.

5. Рішення про визначення коду товару:

а) документ установленої форми, який оформлюється митними органами у разі необхідності прийняття рішення про класифікацію товарів;

б) товар, який згідно з вимогами УКТ ЗЕД класифікується за одним товарним кодом, але за виробничими чи транспортними умовами переміщується через митний кордон України у розібраному чи незібраному вигляді декількома транспортними засобами;

в) документ установленої форми, який приймається митним органом за результатами розгляду звернення декларанта;

г) усі відповіді правильні.

6. Контроль правильності класифікації товарів здійснюється шляхом перевірки відповідності:

а) опису товару в митній декларації процедурі декларування;

б) фізичної наявності товару даним, зазначеним у декларації;

в) наявності товару даним, наведеним у базі даних «Класифікаційні рішення» програми «Інспектор 2006» ЄАІС;

г) усі відповіді правильні.

7. Митна вартість товарів, які переміщуються через митний кордон України це:

а) вартість товарів, що використовується для митних цілей, яка базується на ціні, що фактично сплачена або підлягає сплаті за ці товари;

б) ціна, що була фактично сплачена або підлягає сплаті за ці товари, обчислена відповідно до положень Митного кодексу України;

в) заявлена декларантом або визначена митним органом вартість товарів, що переміщуються через митний кордон України, яка обчислюється на момент перетинання товарами митного кордону України, відповідно до Митного кодексу України;

г) контрактна вартість, тобто фактично сплачена ціна або така, що підлягає сплаті за товари, якщо вони продаються на експорт до країни імпорту.

8. Заявлення митної вартості товарів здійснюється:

а) перед митним контролем та митним оформленням;

б) під час декларування товарів;

в) після перевірки коду товару;

г) після прийняття вантажної митної декларації до митного оформлення.

9. Декларація митної вартості – це:

а) письмова заява встановленої форми, що подається декларанту уповноваженою особою та містить відомості щодо митної вартості товарів;

б) заява особи митному органу за встановленою формою відомостей щодо митної вартості товарів, які імпортуються на митну територію України;

в) документ встановленої форми, що подається декларантом і містить відомості щодо митної вартості товарів, які переміщуються через митний кордон України чи стосовно яких змінюється митний режим;

г) заява, що містить відомості про митну вартість товарів.

10. Перелік документів, які підтверджують заявлену митну вартість товарів і обраний метод її визначення встановлений:

а) Державною митною службою України;

б) Митним кодексом України;

в) Кабінетом Міністрів України;

г) Верховною Радою України.

11.До групи критеріїв ризику «Країна походження товарів» не належать товари:

а) обсяги ввезення яких за даними митної статистики України значно перевищують обсяги їх вивезення за даними митних статистик країн-контрагентів;

б) які декларуються походженням з країн, з якими Україною укладено угоди про вільну торгівлю;

в) щодо яких є інформація про відсутність виробництва або товари, виробництво яких нехарактерне для певної країни;

г) правильної відповіді немає.

12. Які джерела інформації використовують під час роботи з аналізу, виявлення та оцінки ризиків під час здійснення контролю правильності визначення митної вартості:

а) спеціалізовані галузеві видання;

б) цінову інформацію, отриману в рамках домовленостей, укладених між ДФС України та асоціаціями, спілками та іншими об’єднаннями імпортерів та виробників;

в) телебачення, друковані ЗМІ;

г) розпорядження керівництва ДФС.

13. Під час аналізу, виявлення та оцінки ризиків при здійсненні контролю правильності визначення митної вартості товарів посадова особа митниці не здійснює:

а) перевірку наявності взаємозв'язку продавця та покупця;

б) перевірку достовірності декларування витрат на транспортування до митного кордону України;

в) вивчення характеристик товарів, які впливають на рівень їх митної вартості;

г) митний огляд товарів.

14. Який метод визначення митної вартості застосовується, якщо митна вартість товарів не може бути визначена шляхом застосування методу щодо ціни угоди з подібними товарами:

а) метод складання або віднімання;

б) за вартістю угоди щодо товарів, які імпортуються;

в) за вартістю угоди з однорідними товарами;

г) резервний.

15. Який метод визначення митної вартості застосовується, якщо митна вартість товарів не може бути визначена шляхом застосування методу додавання вартості:

а) за вартістю угоди щодо товарів, які імпортуються;

б) метод віднімання вартості;

в) резервний;

г) за вартістю угоди з однорідними товарами.

16. Від сплати мита звільняються товари, що ввозяться на митну територію України:

а) за рахунок коштів Державного валютного фонду України;

б) за рахунок іноземних кредитів, наданих під гарантію Кабінету Міністрів України;

в) засоби захисту рослин і тварин, калійні і фосфатні добрива;

г) товари та інші предмети, що тимчасово ввозяться на митну територію України і призначені до зворотного вивезення за її

межі у встановлені строки у незмінному стані або відремонтованому вигляді;

д) усі вищеперераховані відповіді правильні.

Завдання

Завдання 1. Схематично показати компоненти, що формують митну вартість товару.

Завдання 2. На митну територію України суб'єктом ЗЕД ввезено телевізори Sony KV-M2100, вартість яких декларується за ціною 150 євро за одиницю. При цьому в угоді передбачена умова, за якою ціна товару встановлюється, якщо покупець придбає партію (5 000 шт.) фотоапаратів за ціною 10 євро. Вкажіть, який метод визначення митної вартості товару необхідно використати, визначте її, використовуючи дані таблиці. Обґрунтуйте відповідь посиланням на законодавчі та нормативні документи.

Таблиця

Ознаки товару	**Характеристика товару**	**Термін ввезення на митну територію України ідентичного товару**
Назва товару	телевізор	За 40 днів від дня декларування оцінюваного товару
Марка товару	Sony	
Модель товару	KV-M2500	
Країна-виробник товару	Японія	
Назва товару	телевізор	За 120 днів від дня декларування оцінюваного товару
Марка товару	Funai	
Модель товару	21A-MK8	
Країна-виробник товару	Японія	
Назва товару	телевізор	За 70 днів від дня декларування оцінюваного товару
Марка товару	LG	
Модель товару	21FE2RG	
Країна-виробник товару	Корея	
Назва товару	телевізор	За 75 днів від дня декларування оцінюваного товару
Марка товару	Sony	
Модель товару	KF-M2100	
Країна-виробник товару	Японія	

Завдання 3. За даними таблиці визначте митну вартість товару з використанням методу 4. Відповідь обґрунтуйте з посиланням на законодавчі та нормативні документи.

Таблиця

Інформація про продаж товарів покупцям непов'язаним з імпортером

Обсяги продажу, од.	Ціна одиниці товару в євро
80	200
60	180
30	200
100	190
50	210
70	180
10	200

Завдання 4. Підприємством «Еліт» ввезено на митну територію товар на суму 376000 євро. Код ввезеного товару за УКТЗЕД визначено 340219 00 00 «Органічні, поверхнево-активні речовини, розфасовані або ні для роздрібної торгівлі».

Відділом контролю митної вартості та класифікації товарів державного митного органу під час розмитнення зазначеного товару прийнято рішення про визначення коду товару, згідно з яким змінено дані граф 31 та 33 вантажної митної декларації, заповненої підприємством «Еліт». Графи 31 та 33 вантажної митної декларації після встановлення державним митним органом товару іншого коду УКТ ЗЕД, ніж того за яким товар задекларовано, містять такі відомості про характеристику товару та код УКТ ЗЕД 3402201000 «Поверхнево-активні засоби, розфасовані для роздрібної торгівлі».

Необхідно:

а) за даними таблиці визначити вплив зміни коду товару за УКТ ЗЕД на суму нарахованого мита;

б) вказати, які прийоми контролю використані працівниками митниці для правильного визначення коду товару.

Таблиця

Код	Назва	Ставки мита, %			Додаткові ОВО
		преференційна	пільгова	повна	
3402	Поверхнево-активні органічні речовини; поверхнево-активні препарати, засоби для прання (включаючи допоміжні мийні засоби) та засоби для чищення з вмістом або без вмісту мила				
	органічні, поверхнево-активні речовини, розфасовані або ні для роздрібної торгівлі				
3402 11 00 00	аніоноактивні		2	5	-
3402 12 00 00	катіоноактивні		2	5	-
3402 13 00 00	неіоногенні		2	5	-
3402 19 00 00	інші		2	5	-
3402 20	засоби, розфасовані для роздрібної торгівлі				
3402 20 10 00	поверхнево-активні засоби		25	50	-
3402 20 90 00	мийні засоби та засоби для чищення		25	50	-

Завдання 5. Підприємство «А» м. Хмельницький, Україна реалізує продукцію підприємству «Х» м. Париж, Франція. Договір купівлі-продажу укладений за умовами FCA (склад підприємства). Вантаж складається із виробів А – 500 шт, вартістю 327 грн/шт., Б – 6 шт, вартістю 1 280 грн/шт. та В – 20 шт., вартістю 560 грн/шт.

Транспортний засіб перетнув кордон України на митному посту «Ягодин». Продавець надає під час митного оформлення

калькуляцію витрат від м. Хмельницький до місця перетину кордону у пункті пропуску «Митний пост „Ягодин”», а саме:

– навантаження товарів на транспортний засіб (оренда крану) – 150 грн;

– замовлення транспортного засобу – 20 грн;

– перевезення вантажу – 3,5 грн за 1 км шляху;

– витрати на страхування вантажу становлять 780 грн.

Відстань від м. Хмельницький до Митного поста «Ягодин» становить 435 км, від «Митний пост „Ягодин”» до м. Париж 1 670 км.

Під митним контролем товари перебували 21 день. Курс 1$=28,0 грн.

Визначте:

1) фактурну та митну вартості товару;

2) величину ПДВ.

Довідково. Розрахунок фактурної і митної вартості на умовах FCA.

Завдання 6. Індійська компанія «Novartis Ltd» (Мумбаї, Індія) здійснює ввезення на митну територію України незареєстрованих лікарських засобів та медичного обладнання з метою демонстрування на виставці у м. Київ «Медицина XXI століття». Компанія «Novartis Ltd» ввозить такі ліки (кількість кожного найменування ліків – одна оригінальна упаковка по 20 шт.) та медичну техніку:

– Езидрекс (Esidrex), пігулки від підвищеного тиску 0,05 г;

– Натуркар (Naturcar), пігулки для захисту печінки 0,25 г;

– Фурасенаде (Furasenade), пігулки від розладу шлунка 0,5 г;

– Цефтриоксин (ceftrioxoni sodium), розчин для ін’єкцій від підвищеного тиску, капсули по 1 мл у коробці 10 ампул, медична техніка для швидкої допомоги у разі зупинки серцевої дії (один комплект, який складається з 25 апаратів).

За яких умов буде здійснюватися митне оформлення цього вантажу? При яких умовах можливо ввезення на митну територію України незареєстрованих лікарських засобів та медичної техніки.

Складіть схему проведення митного оформлення цієї партії незареєстрованих в Україні ліків та медичного обладнання.

Завдання 7. Підприємство імпортує на територію України сигарети з фільтром у кількості 20 000 пачок митною вартістю 2 дол. США за пачку (20 шт.). Ставка мита – 10 %, ставки акцизного податку – специфічна 445,56 грн/1 000 шт., адвалерна – 12 %. Мінімальне акцизне зобов'язання – 596,05 грн/1 000 шт. Плата за виконання митних формальностей – 0,2 %.

Необхідно розрахувати митні платежі, які сплатить підприємство під час митного оформлення товару.

РОЗДІЛ 6
УЗАГАЛЬНЕННЯ І РЕАЛІЗАЦІЯ РЕЗУЛЬТАТІВ ПОСТМИТНОГО КОНТРОЛЮ ТА АУДИТУ

6.1. Методичні прийоми узагальнення результатів постмитного контролю та аудиту.

6.2. Акт документальної перевірки, його структура і методика складання.

6.3. Реалізація результатів постмитного контролю та аудиту.

Ключові слова та терміни: *групування виявлених порушень, акт документальної перевірки, довідка, стилістика акта, оскарження рішення контролюючих органів, митний борг, податкове повідомлення-рішення.*

6.1. Методичні прийоми узагальнення результатів постмитного контролю та аудиту

Узагальнення результатів *постмитного контролю та аудиту* включає комплекс методичних прийомів групування і систематизації, необхідних для прийняття рішень до усунення виявлених порушень та порушень у діяльності підприємства. Зокрема, складають відомості вибіркової інвентаризації розрахунків за митними платежами, акти документальних перевірок, обстеження місць зберігання імпортних товарів тощо. Однорідні порушення узагальнюють у таблицях, схемах, графіках, відомостях та інших документах, які забезпечать належний рівень доказовості встановлених порушень (якісне наведення інформації про діяльність суб'єкта ЗЕД, платника податків та результати перевірки). Узагальнення порушень здійснюється за допомогою таких методичних прийомів:

– групування порушень, документування результатів проміжного контролю, аналітичне групування, слідчо-юридичне обґрунтування порушень, систематизоване групування порушень у

актах (довідках) документальних планових/позапланових виїзних перевірок діяльності підприємств.

Групування виявлених порушень у діяльності суб'єкта ЗЕД проводяться у разі їх виявлення робочою групою з проведення перевірки у робочих документах (файлах). Відповідно до структури акта документальної перевірки кожному розділу акта у відповідному файлі відводять окремі сторінки, на яких митні аудитори систематизують однорідні порушення. При цьому вказують звітний період, за який виявлено порушення, найменування документа, де зафіксовано цю операцію, законодавчі і нормативні акти, які стосуються операції, зміст встановлених порушень (сум донарахованих митних платежів (у розрізі видів), даних про розмір застосованих штрафних (фінансових) санкцій (штрафів), а також відомостей про сплату грошових зобов'язань до бюджету. Тут висвітлюють і заходи, яких необхідно вжити для усунення допущених порушень, ліквідації їх наслідків і запобігання повторенню у майбутньому. Заходи розробляє робоча група з проведення перевірки і керівництво підприємства, яке перевіряють. До прийняття рішення за результатами документальної перевірки керівництво підприємства має можливість вжити термінових заходів до усунення порушень та запобігання їм у подальшій діяльності підприємства. Крім того, ці заходи дозволяють контролюючому органу краще розібратися у причинах порушень і прийняти обґрунтовані рішення за результатами документальної перевірки.

Узагальнення порушень проводиться з використанням хронологічних, систематизованих і хронологічно-систематизованих групувань.

Хронологічне – порушення групують послідовно за періодами виникнення їх у зовнішньоекономічній та фінансово-господарській діяльності підприємства. Недоліком цього методу є те, що митному аудитору доводиться одночасно досліджувати за місяць, квартал усі господарські операції, використовуючи значну кількість нормативних документів. Крім того, виникають певні труднощі у взаємному контролі операцій і документів.

Систематизоване – це групування виявлених у діяльності підприємства порушень за однорідністю і змістом та попередньо зафіксованих документальною перевіркою у хронологічній послідовності (за видами митних порушень, зовнішньоекономічними договорами тощо). недоліком є те, що при цьому дублюються порушення у хронологічному і систематизованому групуваннях.

Хронологічно-систематизоване групування дозволяє узагальнити порушення, виявлені робочою групою з проведення перевірки, за часом їх виникнення і однорідністю. Цей вид групування застосовується під час проведення контрольних заходів постмитного контролю та аудиту, коли порушення систематизують за розділами акта документальної перевірки.

Документування результатів проміжного контролю використовується як методичний прийом під час оформлення контрольних процедур у процесі виконання їх на проміжних стадіях, щоб засвідчити стан об'єктів контролю на момент перевірки (проведення інвентаризації, зустрічних звірок, офіційні звернення до посадових осіб економічного суб'єкта, пов'язані з проведенням перевірки, отримання інформації від уповноважених органів іноземних держав тощо). Документування проміжних результатів відбувається у робочих документах аудиторів.

Аналітичне групування – складання відомостей, таблиць, узагальнення однорідних порушень, виявлених у процесі документальної перевірки, за допомогою таких методичних прийомів, як економічний аналіз, статистичні розрахунки, економіко-математичні методи. Цей вид групування застосовується під час проведення аналітичних оглядів документації, облікових записів, процесів виробництва та інших процедур, перевірки достовірності та об'єктивності документації та облікових записів, аналізу характеристичних відносин і тенденцій на підприємстві за конкретний період (квартал, півріччя) і пов'язаних з ними сплачених штрафних санкцій за порушення митного законодавства.

Слідчо-юридичне обґрунтування порушень застосовується тоді, коли необхідно обґрунтувати доказами порушення митних правил або встановити відповідальність службових осіб підприємства. При цьому митними органами виконуються певні слідчо-

юридичні процедури, тобто такі, з якими закон пов'язує виникнення, зміну або припинення правовідносин об'єкта із суб'єктом (наприклад, власника товарів, транспортних засобів з посадовими особами митних органів). За джерелами узагальнення юридичні *докази* поділяють на особисті і речові, первинні і похідні.

До *особистих* відносять докази, джерелом яких є пояснення сторін і третіх осіб, висновки експертів, перекладачів. Письмові і предметні докази вважають *речовими.* Наприклад, оригінали первинних документів, вилучені митними органами, висновки інвентаризаційних комісій щодо списання нестач та інші, які засвідчують порушення.

Первинні докази – одержані від першоджерела (первинні документи, комерційні договори та ін.).

Похідні докази – отримані повторним групуванням (облікові регістри, книги, журнали, складені при узагальненні даних первинних документів).

Систематизоване групування результатів документальної перевірки – викладення в акті (довідці – у разі відсутності порушень) перевірки, обстеження у систематизованому вигляді виявлених митних порушень у діяльності підприємства. Довідка також складається у разі зустрічної звірки, яка полягає у зіставленні й дослідженні інформації, що міститься у митних деклараціях, деклараціях митної вартості і доданих до них комерційних та інших документах, з метою підтвердження виду, обсягу операцій із товарами і транспортними засобами комерційного призначення та здійснених розрахунків для з'ясування їх реальності й достовірності.

Узагальнення результатів документальної перевірки з питань державної митної справи здійснюється робочою групою залежно від наявності порушень митного законодавства в діях посадових осіб підприємства у вигляді акта або довідки.

Контрольно-аудиторські процедури у процесі проведення документальної планової/позапланової виїзної перевірки з дотримання вимог законодавства України з питань державної митної справи виконуються з використанням даних Єдиної автоматизованої інформаційної системи (ЄАІС) ДМС, Автоматизованої

системи митного оформлення «Інспектор», автоматизованої системи «Податковий блок», Єдиного реєстру податкових накладних, відкритих джерел інформації.

Отже, методичні прийоми узагальнення і реалізації результатів документальної планової/позапланової виїзної перевірки з дотримання вимог законодавства України з питань державної митної справи дозволяють всебічно відобразити діяльність суб'єктів ЗЕД, встановити ступінь і розмір відповідальності за допущені порушення і запропонувати профілактичні заходи до їх попередження.

6.2. Акт документальної перевірки, його структура і методика складання

Митним кодексом України передбачено, що документальну перевірку, виїзну перевірку з дотримання вимог законодавства України з питань державної митної справи проводять митні органи, керуючись при цьому законодавчими актами та методичними рекомендаціями щодо взаємодії між контролюючими органами під час організації, проведення та реалізації матеріалів документальних перевірок дотримання вимог законодавства України з питань державної митної справи.

Результати документальної перевірки оформляють актом, який підписують посадові особи контролюючого органу і посадові особи платника податків, діяльність якого підлягала контролю.

Акт про проведення перевірки – службовий документ, який підтверджує факт проведення документальної перевірки суб'єктів ЗЕД, складений службовими особами, відображає результати перевірки щодо наслідків окремих зовнішньоекономічних операцій чи діяльності підприємства в цілому, виявлені й систематизовані за тематичною однорідністю порушення законодавства України з питань державної митної справи.

Довідка документальної перевірки – службовий документ, який підтверджує факт проведення документальної перевірки, відображає її результати і є носієм доказової інформації про

невстановлення фактів порушень вимог законодавства з питань державної митної справи, валютного та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи.

У законодавстві ЄС формою документа за результатами проведеної перевірки є офіційний звіт, формування якого починається з підготовки робочого звіту, потім складається перелік попередніх результатів перевірки, який після погоджування з компанією, що перевірялася, оформлюється у офіційний звіт. До матеріалів переліку попередніх результатів додається акт приймання результатів. У національному законодавстві за результатами перевірки підприємству, що перевіряється, надається акт/довідка, проте не визначено таких форм документів за результатами прийняття рішення, як робочий звіт, попередні результати перевірки, офіційний звіт та акт приймання попередніх результатів перевірки.

Акт документальної перевірки є юридичним доказом порушень законодавчих актів, внаслідок чого завдано збитки державі, які виявлено у процесі виконання контрольних заходів. Тому його потрібно складати з урахуванням вимог Митного кодексу України і Цивільного кодексу України.

Цивільним законодавством передбачається обов'язкова участь у документальній перевірці осіб, відповідальних за фінансово-господарську діяльність підприємства, тому не можна допускати неточностей, які трапляються в окремих актах, – «Документальна перевірка проводилась у присутності», «Документальна перевірка проводилась з відому» необхідно указувати «Документальна перевірка проводилася за участі...». Обов'язково вказуються документи, перевірені суцільно і вибірково, з оформлення господарських операцій, щоб у разі потреби можна було встановити, чи була конкретна господарська операція об'єктом перевірки контролюючими органами і які висновки зроблено.

Структура акта документальної перевірки складається з трьох частин: вступної, основної частини та інформативних додатків (за їх наявності) й підписується посадовими особами митного органу і керівником підприємства, що перевірялося, або уповноваженою ним особою.

Вступна частина акта документальної перевірки включає період, за який проводиться перевірка, підстави для її проведення, вид (документальна планова/позапланова виїзна перевірка, невиїзна перевірка); склад робочої групи, інформацію про керівника платника податків та головного бухгалтера.

Під час проведення документальних планових/позапланових виїзних перевірок за відповідний період зазначаються окремі питання, стосовно яких проводилась перевірка (у разі якщо перевірка проводилась щодо окремих митних декларацій, зазначаються їх дати та номери). У разі проведення документальної планової виїзної перевірки додатково зазначається її відповідність плануграфіку проведення документальних планових виїзних перевірок платників податків. Під час призначення перевірки на виконання рішення (ухвали) суду (слідчого судді) додатково вказуються реквізити такого рішення або ухвали.

Також у вступній частині акта перевірки зазначається інформація про дату надіслання платнику податків поштою з повідомленням про вручення (вручення під розписку) копії наказу про проведення перевірки (для планових перевірок), дати та номера письмового повідомлення із зазначенням дати початку проведення перевірки (для документальних планових виїзних та документальних невиїзних перевірок). При цьому обов’язково зазначається дата їх вручення керівнику платника податків або уповноваженій ним особі.

Зазначаються дата видачі та номер посвідчення на право проведення перевірки (для документальних виїзних перевірок), назва контролюючого органу, який його виписав. Надається інформація щодо пред’явлення під розписку посвідчення на право проведення перевірки керівнику платника податків або уповноваженій ним особі та щодо підпису зазначених осіб у пред’явленому посвідченні на право проведення перевірки. Також надається інформація про складання відповідного акта, який засвідчує факт відмови від підпису у зазначеному посвідченні (за наявності такого факту).

У вступній частині акта документальної виїзної перевірки вказуються реквізити наказів про зупинення, продовження та

поновлення перевірки (у разі наявності). У вступній частині акта (довідки) документальної невиїзної перевірки вказуються реквізити наказів про продовження перевірки (у разі наявності).

Також вступна частина акта перевірки містить:

– дату початку та закінчення перевірки, тривалість перевірки із зазначенням (у разі наявності) строку продовження перевірки та під час проведення документальної планової/позапланової виїзної перевірки – строку зупинення та строку поновлення документальної перевірки;

– дані про державну реєстрацію (перереєстрацію) платника податків, дані про взяття на облік у контролюючих органах за основним місцем обліку та як особу, яка здійснює операції з товарами, податковий номер платника податків, реєстраційні дані, у тому числі платника податку на додану вартість;

– інформацію про місцезнаходження платника податків відповідно до реєстраційних даних;

– інформацію щодо видів діяльності, які здійснював платник податків за період, що перевірявся, стосовно тих видів діяльності, які пов’язані з питаннями перевірки та впливають на її результати. При цьому доцільно окремо зазначити види діяльності, що підлягають ліцензуванню або потребують отримання дозволу та інформацію про їх отримання (номер і дату видачі ліцензії/дозволу, найменування органу, що видав ліцензію/дозвіл, строк (термін) дії ліцензії/дозволу) або відсутність;

– інформацію про наявність (відсутність) відокремлених структурних підрозділів, у тому числі тих, які здійснюють зовнішньоекономічну діяльність;

– дані про наявність рахунків у банках та інших фінансових установах із зазначенням інформації щодо номерів рахунків, дат їх відкриття (закриття) у розрізі кожної установи;

– дані про розмір зареєстрованого (статутного) капіталу підприємства, його засновників (для постійних представництв або представництв нерезидентів необхідно зазначити повну назву та країну нерезидента – головної компанії), розмір їх внесків, часток та форму в статутному капіталі підприємства;

– інформацію щодо володіння платником податків корпоративними правами інших суб'єктів господарювання у обсязі, достатньому для визначення пов'язаності осіб під час здійснення зовнішньоекономічних операцій для цілей перевірки правильності визначення митної вартості товарів;

– інформацію про попередні документальні перевірки, проведені контролюючими органами щодо дотримання законодавства з питань державної митної справи за період 1 095 днів, із зазначенням назви контролюючого органу, який проводив перевірку, номеру та дати акта перевірки, періоду, який охоплено перевіркою, встановлених порушень (сум донарахованих митних платежів за видами, даних про розмір застосованих фінансових санкцій (штрафів), відомостей про сплату грошових зобов'язань до бюджету;

– інформацію про використані під час перевірки документи (таблиця 6.1);

Таблиця 6.1

Інформація про використані під час перевірки документи

№ п/п	Назва документів, які охоплені перевіркою (згрупованих за типом)	Період охоплення перевіркою (питання)	Порядок охоплення (суцільний, вибірковий)	Прізвища та ініціали посадових осіб контролюючого органу

– відомості про складені протоколи про порушення митних правил у порядку, визначеному Митним кодексом (якщо вони пов'язані з предметом перевірки), та прийняті рішення за результатами розгляду зазначених справ про порушення митних правил;

– інформацію про направлені до інших органів державної влади, страхових компаній, банківських установ, інших осіб, безпосередньо чи опосередковано залучених до операцій з товарами, а також до уповноважених органів іноземних держав та про отримання від них відповідей та інформації з питань, що стосуються перевірки;

– інформацію про направлені запити на зустрічні звірки та отримані результати з питань, які стосуються.

Основну частину акта документальної перевірки складають за розділами відповідно до програми, затвердженої керівником митних органів, який її призначив. Розділи акта документальної перевірки містять систематизований виклад порушень за економічною однорідністю об'єктів (господарських операціях, процесів). Відомчими інструкціями з документальної перевірки діяльності підприємств передбачено розділи акта та їх зміст.

Розділи акта документальної перевірки дотримання вимог законодавства України з питань державної митної справи

1. Структура і призначення підприємства, основні напрями здійснення зовнішньоекономічної діяльності у досліджуваному періоді.

2. Перевірка правильності визначення бази оподаткування, своєчасності, достовірності, повноти нарахування та сплати митних платежів.

3. Перевірка обґрунтованості та законності надання (отримання) пільг і звільнення від оподаткування.

4. Перевірка правильності класифікації згідно з УКТ ЗЕД товарів, щодо яких проведено митне оформлення.

5. Перевірка відповідності фактичного використання переміщених через митний кордон України товарів заявленій меті такого переміщення та/або відповідності фінансових і бухгалтерських документів, звітів, договорів (контрактів), інших документів підприємства, інформації, зазначеній у митних деклараціях, за якими проведено митне оформлення товарів у відповідному митному режимі.

6. Перевірка законності переміщення товарів через митний кордон України, у тому числі ввезення товарів на територію вільної митної зони або їх вивезення з цієї території.

7. Перевірка виконання рішень контролюючих органів до усунення митних порушень у господарській діяльності.

У наведеній структурі розділів акта документальної перевірки висвітлюють дотримання вимог законодавства України з питань державної митної справи. У кожному розділі акта виявлені

порушення групують за однорідністю і вагомістю їх для діяльності підприємства щодо виявлених порушень.

Розділи акта складають на основі робочих документів, журналів, проміжних актів перевірок, а також аналітичних таблиць, відомостей, графіків.

Додатки до акта документальної перевірки – це аналітичні відомості, таблиці, що містять інформацію про діяльність платника податку, згруповані факти однотипних порушень та порушень, копії первинних документів і облікових регістрів тощо. Обов'язковими додатками, які рекомендується додавати до акта перевірки, є: програма перевірки, узагальнений перелік документів, які використано під час проведення перевірки, дані про виконання зовнішньоекономічних договорів (контрактів) (експортних, імпортних, бартерних, з переробки давальницької сировини на території України та за її межами тощо); відомості або таблиці, в яких згруповані факти однотипних порушень та порушень, що повторюються, або інформація, яка стосується виявлених фактів; розрахунок донарахованих сум митних платежів, відображених у національній валюті України в розрізі митних декларацій, розрахунок розміру заниження (завищення) податкового зобов'язання.

На основі зібраних фактів робоча група узагальнює виявлені порушення в акті, посилаючись на складені ним документи. Додатки до акта документальної перевірки нумерують у хронологічному порядку і підписують члени робочої групи та особи, відповідальні за фінансово-господарську діяльність підприємства.

Стилістика акта документальної перевірки має відповідати вимогам ділової мови документа, складеного у офіційно-діловому стилі. Цей стиль належить до книжково-писемного і за своїми ознаками близький до наукового.

Складаючи акт документальної перевірки, не треба застосовувати терміни, які містять юридичну кваліфікацію діяльності окремих осіб, як, наприклад, «зловживання», «халатність», «крадіжка товару», «привласнення коштів» тощо. Оцінюючи господарські операції або діяльність службових осіб, потрібно

обмежуватися економічною термінологією «нестача», «залишки», «матеріальний збиток». Необхідно конкретно вказувати, які нормативно-правові акти, інструкції, положення порушуються підприємством, у чому це виявляється, хто і якою мірою відповідальний за заподіяні збитки, необхідно вказувати конкретну особу, вид відповідальності (адміністративна, кримінальна) і суму збитку. Крім того, треба визначити, хто із службових осіб підприємства відповідальний за безгосподарність або дії, що призвели до матеріального збитку.

Викладати факти, давати їм оцінку в акті документальної перевірки необхідно зрозумілою і загальнодоступною мовою, не зловживаючи професійною лексикою («сторно», «дебет», «кредит» та ін.), розраховуючи на те, що акт документальної перевірки можуть вивчати працівники різних спеціальностей і рівнів підготовки. Факти в акті треба висвітлювати коротко і чітко, посилаючись на документи бухгалтерського обліку, законодавчі акти, інструкції, положення тощо.

Неприпустимо обмежуватися лише фіксуванням порушень, необхідно викладати причини митних порушень. Не можна, наприклад, тільки констатувати незаконне переміщення товарів через митний кордон України, необхідно виявити невідповідності вартісних та вагових показників імпортованого товару, його найменування, кодів товарів згідно з УКТ ЗЕД, заявлених у митних деклараціях, даним, що містяться у первинних бухгалтерських документах підприємства, втрати товарів та інше, навести опис виявлених порушень, розрахувати суми заниження (завищення) податкових зобов’язань за сплатою митних платежів, отримати пояснення від посадових осіб платника податків.

Акт документальної перевірки не повинен мати описовий характер. У такому випадку глибока аналітична перевірка буде підмінена оглядом зовнішньоекономічної діяльності, тобто ознайомленням з діяльністю підприємства, без аналізу виявлених митних порушень, їх обґрунтування відповідними фактами і документами, підтвердження системою доказів.

Абревіатури в акті документальної перевірки, якщо вони не загальновживані, розшифровують (ЗЕД – зовнішньоекономічна

діяльність, MAI – метод аналізу ієрархій, УКТ ЗЕД – Українська класифікація товарів зовнішньоекономічної діяльності).

Членів робочої групи в акті документальної перевірки вказують за алфавітом, розміщуючи ініціали перед прізвищем. Розшифрування підписів у дужки не беруть. У тих випадках, коли керівник чи головний бухгалтер підприємства мають заперечення або зауваження до акта документальної перевірки, вони викладають їх у письмовій формі (не пізніше ніж через три дні від підписання акта) і додають до нього.

Як свідчить практика країн ЄС, національні норми митного законодавства передбачають процедуру узгодження та розгляд попередніх результатів перевірки з об'єктом аудиту ще до оформлення та підписання остаточного звіту. Такі норми діють відповідно до стандартів ЄС та стандартів ВМО, Митного кодексу ЄС. Так, у рекомендаціях ВМО (ст. 23–27) та стандартах ЄС визначений чіткий порядок прийняття рішення за результатами перевірки: обговорення/узгодження матеріалів результатів аудиторської перевірки у різних формах: оглядової наради, листом аудитора керівництву компанії або за допомогою попереднього аудиторського звіту до прийняття Офіційного звіту за результатами перевірки. Також передбачено і право «бути вислуханим», яке визначено ст. 41 Хартії ЄС з прав людини.

Згідно з національним законодавством такі процедури до завершення перевірки та оформлення акта/довідки не передбачені. Процедура узгодження результатів перевірки, відповідно до митного і податкового законодавства, встановлена лише на етапі подання заперечень на акт перевірки та процедури адміністративного (апеляція та судове) оскарження податкових повідомлень-рішень.

Отже, акт документальної перевірки є колегіальним службовим документом, у якому неупереджено висвітлюється зовнішньоекономічна діяльність підприємства, встановлюються порушення митного законодавства, їх причини і відповідальні особи з метою попередження негативних явищ у наступній діяльності.

6.3. Реалізація результатів постмитного контролю та аудиту

За результатами документальних перевірок митні органи приймають управлінські рішення щодо ліквідації негативних явищ з питань дотримання вимог митного, податкового, валютного та іншого законодавства. Крім того, ці управлінські дії спрямовані на здійснення профілактичних заходів щодо забезпечення правильності визначення бази оподаткування, своєчасності, достовірності, повноти нарахування та сплати митних платежів, правильності класифікації згідно з УКТ ЗЕД товарів тощо.

Наднаціональним законодавчим актом для країн-членів ЄС, який встановлює принциповий порядок прийняття рішення за результатами постмитного контролю та аудиту, є Митний кодекс ЄС, де у ст. 22–32 визначені основні засади прийняття, покладання, анулювання та відкликання рішень. У рекомендаціях ВМО та стандартах ЄС встановлений чіткий порядок прийняття рішення за результатами перевірки: обговорення/узгодження матеріалів результатів аудиторської перевірки у різних формах: «оглядової наради», листом аудитора керівництву компанії або за допомогою попереднього аудиторського звіту до прийняття Офіційного звіту за результатами перевірки. Також передбачено і «право бути вислуханим», яке визначено ст. 41 Хартії ЄС з прав людини.

Митним кодексом ЄС встановлюються загальні вимоги щодо обов'язковості виконання платежу та способи його стягнення. Розміри грошових зборів визначаються та стягуються митними органами згідно з національним законодавством. Так, ст. 42 Митного кодексу ЄС передбачає штрафні санкції за невиконання митного законодавства. Вони мають бути ефективними, пропорційними та характеризуватися стримувальним впливом. Пункт 2 цієї статті встановлює, що у разі застосування покарання санкції можуть набувати одну із таких форм:

– грошовий збір, стягнений митними органами, у тому числі за необхідності платіж, який застосовується замість кримінальної санкції;

– відкликання, призупинення або зміна будь-якого дозволу, який має відповідна особа.

Стаття 113 Митного кодексу ЄС встановлює обов'язковість щодо сплати митної заборгованості, визначаючи, що якщо сума ввізного чи вивізного мита, що підлягає сплаті, не була сплачена у встановлений строк, митні органи забезпечують виплату такої суми всіма доступними засобами за законодавством відповідної держави-члена. Крім того, ст. 285.4 передбачає нарахування відсотків на заборгованість від суми ввізного та вивізного мита, починаючи з дня закінчення встановленого терміну до дня сплати. Ставки відсотків від заборгованості – ставки, що застосовуються Центральним європейським банком щодо останньої операції з рефінансування, встановленої до першого календарного дня півріччя (ставка орієнтир), плюс один відсоток. При цьому митні органи можуть утриматися від стягнення відсотка від заборгованості, коли встановлено на основі документованого оцінювання ситуації боржника, що це може призвести до серйозних для нього економічних або соціальних проблем.

Таким чином, у частині притягнення до відповідальності Митний кодекс ЄС та національні законодавства країн-членів практикують стимулювальні моделі санкцій за фактами порушення митного законодавства, що дозволяють їх зменшення або незастосування у разі ненавмисних порушень та досудової сплати належних сум митних платежів. При цьому в європейському законодавстві існують додаткові фактори впливу на фіскальну поведінку економічних агентів, наприклад, поряд із встановленням грошових стягнень, як форми покарання, визначена норма, що передбачає відкликання, призупинення або зміну будь-якого дозволу, який має відповідна особа.

Національне законодавство України містить декілька видів санкцій, але лише фінансового характеру (пеня, адміністративні та фінансові штрафи), загальна сума яких у деяких випадках може перевищувати 350 %, і застосовується за фактом виявлення правопорушення незалежно від факту визнання вини об'єктом контролю. Це зумовлює низький рівень узгодження результатів перевірок, їх оскарження в адміністративному та судовому

порядку, що призводить до необхідності у перегляді існуючих підходів притягнення до відповідальності за порушення митних правил.

Стаття 56 Податкового кодексу України «Оскарження рішень контролюючих органів» визначає право на оскарження рішення, прийнятого контролюючим органом в адміністративному або судовому порядку. Процедури оскарження рішення передбачають порядок подання скарги на рішення до органів першої та вищої інстанції, терміни її подання скаржником та розгляду контролюючими органами, порядок зупинення виконання грошових зобов'язань. Законодавством також визначено порядок оскарження в суді податкового повідомлення-рішення або іншого рішення контролюючого органу.

У статті 44 Митного кодексу ЄС «Право на оскарження в апеляційному порядку» п. 1, п. 2 (a, b), п. 3, п. 4 визначено право оскарження будь-якого рішення, прийнятого митними органами, яке може бути оскаржене у два етапи – у митних чи судових органах, встановлених країнами-членами, або у більш незалежних спеціалізованих інстанціях, що діють згідно з положеннями у країнах-членах. Статтею 45 МК ЄС «Призупинення рішення» встановлено, що подання апеляції не повинно викликати призупинення виконання рішення, яке оскаржується. Проте в окремих випадках визначена можливість призупинення повністю або частково виконання рішення, коли є обґрунтовані підстави вважати, що рішення, яке оскаржується, суперечить митному законодавству, чи існує побоювання завдання непоправного збитку відповідній особі. Але при цьому призупиняється виконання такого рішення за умови надання гарантій.

Національне законодавство містить норму, яка призупиняє виконання платником податків обов'язку сплати грошових зобов'язань, визначених у податковому повідомленні-рішенні, до дня закінчення процедури адміністративного оскарження. Платник повинен сплатити суму грошового зобов'язання протягом 10 наступних за днем узгодження календарних днів.

Митні платежі охоплюють податки та збори (обов'язкові платежі), що справляються при переміщенні товарів через митний

кордон України та нараховуються у митній декларації. Платежі складаються з ПДВ, імпортного/експортного мита, акцизного податку; платежів за зберігання товарів.

За визначенням Митного кодексу ЄС, митний борг означає зобов'язання особи сплатити суму експортного або імпортного мита, яке стягується з окремих товарів при перетині митного кордону згідно з чинним законодавством. Митний борг виникає в місці, де подається митна декларація або заява на реекспорт, зазначена у стст. 77, 78 і 81 Митного кодексу ЄС. Митний борг при ввезенні, за загальним правилом, виникає у разі фактичного ввезення товарів на митну територію. Положеннями Митного кодексу ЄС такі випадки деталізуються двома митними режимами: «(a) вільне використання, включаючи кінцеве використання; (b) тимчасове ввезення з частковим звільненням від сплати імпортного мита». Митний кодекс України обмежується загальними положеннями про виникнення митного боргу при ввезенні, визначаючи, що митний борг при ввезенні товарів на митну територію України виникає з моменту фактичного ввезення. Щодо митного боргу (грошового зобов'язання) при вивезенні, Митний кодекс ЄС встановлює два митні режими (ст. 81): «Митний борг при вивезенні виникає при розміщенні товарів, з яких стягується експортне мито, в режимі експорту або режимі переробки за межами митної території».

У статті 289 Митного кодексу України визначаються випадки виникнення обов'язку зі сплати митних платежів при вивезенні товарів:

– при оформленні товарів відповідно до митного режиму експорту – з моменту прийняття митним органом митної декларації;

– при вивезенні товарів за межі митної території України без оформлення митної декларації та при незаконному вивезенні товарів за межі митної території України – з моменту фактичного вивезення товарів;

– при невиконанні умов, встановлених щодо товарів, які вивозилися за межі митної території України із звільненням від оподаткування вивізним митом – з моменту, коли ці товари

прибули до іншого місця призначення, ніж те, у зв'язку з яким надавалося таке звільнення.

Згідно зі ст. 289 Митного кодексу України борг з митних платежів може виникнути в разі їх донарахування за результатами постмитного контролю та аудиту суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності.

Митний кодекс України визначає додаткові випадки, коли виникає митний борг, зокрема:

– при незаконному переміщенні товарів, що перебувають на території вільної митної зони або на митному складі (з моменту такого переміщення товарів);

– після завершення митного оформлення товарів та їх випуску, якщо внаслідок перевірки митної декларації чи за результатами документальної перевірки митний орган самостійно визначає платнику податків додаткові податкові зобов'язання;

– в інших випадках, встановлених Податковим кодексом України.

Оформлення та направлення податкових повідомлень-рішень відбувається, якщо за результатами перевірки встановлені порушення вимог митного законодавства, та здійснюється у порядку, визначеному стст. 354, 303 Митного кодексу України та Порядку оформлення результатів документальних перевірок дотримання законодавства України з питань державної митної справи, податкового, валютного та іншого законодавства платниками податків – юридичними особами та їх відокремленими підрозділами. Форма та порядок надіслання податкових повідомлень-рішень регламентуються наказом Міністерства фінансів «Про затвердження Порядку надіслання контролюючими органами податкових повідомлень-рішень платникам податків». На цьому етапі здійснюється юридична експертиза податкових повідомлень-рішень та процедура надсилання таких повідомлень об'єкту аудиту. На цій стадії також передаються матеріали перевірки у кримінальне провадження до справи про порушення митного законодавства. Законодавством визначається порядок взаємодії структурних підрозділів органів ДФС, що здійснюють документальні перевірки, зі слідчими підрозділами фінансових

розслідувань до і під час досудового розслідування кримінальних проваджень.

Після прийняття податкового повідомлення-рішення здійснюється реалізація матеріалів документальних перевірок. Цим підпунктом чітко регламентована процедура напрямів реалізації та взаємодія підрозділів, що здійснювали перевірку, з підрозділами боротьби з митними порушеннями щодо врахування результатів митного постконтролю під час митного оформлення з метою визначення форм та обсягу митного контролю, переліку документів, необхідних для проведення митного контролю тощо; щодо інформації про погашення платником суми узгодженого грошового зобов'язання та її Порядок оформлення результатів документальних перевірок дотримання законодавства України з питань державної митної справи, податкового, валютного та іншого законодавства платниками податків – юридичними особами та їх з відокремленими підрозділами: наказ Міністерства фінансів України від направлення до митниці ДМС для оформлення аркушів коригування, згідно з Положенням про митні декларації. Цим підпунктом встановлюється також порядок надсилання до Міністерства економічного розвитку і торгівлі України результатів перевірки у разі порушення суб'єктом перевірки норм Закону України «Про зовнішньоекономічну діяльність» та подання щодо застосування, скасування, призупинення або зміни виду спеціальних санкції до суб'єкта ЗЕД.

Підрозділ ДМС, що здійснював контрольні заходи після випуску товарів, має забезпечувати постійний моніторинг за сплатою платником донарахованих сум узгоджених грошових зобов'язань та повнотою і своєчасністю їх сплати. Разом з тим відповідні підрозділи ДМС забезпечують адміністрування податкового боргу у разі несплати сум грошових зобов'язань.

Вітчизняному суб'єкту аудита надсилається лише акт/довідка результатів перевірки чи податкове повідомлення-рішення.

Таким чином, як свідчить практика методології та нормативно-правового забезпечення порядку взаємодії між підрозділами органів ДМС щодо організації, проведення та реалізації матеріалів документальних перевірок, порівняно з європейськими

стандартами, хоча і мають певні відмінності за окремими процедурами, загалом забезпечують ефективний митний контроль. Ураховуючи зазначене та виконання вимог Угоди Україна – ЄС щодо імплементації норм законодавства ЄС у частині здійснення контролю після випуску товарів, на наш погляд, доцільно вдосконалити окремі положення.

Отже, організаційно-розпорядчі документи за результатами проведення документальних перевірок складаються і виконуються при додержанні демократичних методів управління в умовах ринкових відносин.

Завдання для закріплення матеріалу

Запитання для самоперевірки

1. Дайте характеристику методичним прийомам узагальнення результатів постмитного контролю та аудиту.
2. Як використовувати інформацію робочих документів при узагальненні результатів постмитного контролю та аудиту?
3. Викладіть методику складання акта документальної перевірки суб'єкта ЗЕД.
4. Дайте характеристику стилю акта документальної перевірки.
5. Коли складається довідка про проведені контрольні заходи?
6. Які розділи можуть бути у акті документальної перевірки?
7. Яким чином реалізують результати документальної перевірки?
8. Складіть орієнтований план профілактичних заходів митних порушень, виявлених на підприємстві документальною перевіркою.

Тестові завдання

1. Результати документальних перевірок оформлюють у формі:

а) акта або довідки документальної перевірки;

б) протоколу;

в) довідки;

г) службової записки.

2. Акт документальної перевірки складається з:

а) початкової, аналітичної, підсумкової частин;

б) описової та заключної;

в) немає встановленої форми;

г) вступної, досліджувальної, висновків дослідження (результатної) частин та додатків.

3. Перелік завдань, поставлених на дослідження постмитного аудиту, наводиться у:

а) дослідній частині;

б) вступній частині;

в) додатках до висновку;

г) заключній частині.

4. Вступна частина акта документальної перевірки повинна містить дані:

а) дата видачі та номер направлення/посвідчення на право проведення документальної виїзної перевірки, найменування контролюючого органу, який його виписав, реквізити наказу про проведення перевірки;

б) інформація про проведення огляду виробничих, складських, торговельних та інших приміщень;

в) інформація про складання протоколів про порушення митних правил у порядку, або протоколів про інші адміністративні правопорушення;

г) інформація, якщо при проведенні перевірки контролюючим органом здійснювались відбір проб та зразків товарів, контрольні аналізи сировини, матеріалів і готової продукції.

5. У досліджуваній частині акта документальної перевірки наводиться:

а) особливі умови та методика дослідження;

б) процес дослідження;

в) процес дослідження за кожним питанням та обгрунтування кожного результату дослідження;

г) інформація про виявлені порушення, що передбачають вжиття заходів нетарифного регулювання зовнішньоекономічної діяльності.

6. У заключній частині експертного висновку зазначається:

а) дата видачі та номер направлення/посвідчення на право проведення документальної виїзної перевірки, найменування контролюючого органу, який його виписав, реквізити наказу про проведення перевірки;

б) інформація про проведення огляду виробничих, складських, торговельних та інших приміщень;

в) інформація про проведений аналіз фінансово-господарської діяльності платника податків;

г) інформація про прийняті рішення контролюючим органом щодо продовження строку надання документів (їх копій) за письмовою заявою керівника платника податків або уповноваженої ним особи.

7. Які порушення у сфері зовнішньоекономічної діяльності необхідно відобразити у акті документальної перевірки:

а) номер, дату зовнішньоекономічного договору (контракту) та його суму;

б) країну нерезидента, який є стороною зовнішньоекономічного договору (контракту);

в) номенклатуру товарів договору (контракту) згідно з кодами УКТ ЗЕД товарів зовнішньоекономічної діяльності; суму простроченої заборгованості, що виникла під час виконання договору (контракту);

г) усі вищеперераховані відповіді правильні.

8. Обов'язковому дослідженню та відображенню в акті документальної перевірки підлягають питання:

а) правильність визначення бази оподаткування, своєчасність, достовірність, повнота нарахування та сплати митних пла-

тежів, обґрунтованість та законність надання (отримання) пільг і звільнення від оподаткування (у разі наявності);

б) правильність класифікації згідно з УКТ ЗЕД товарів, щодо яких проведено митне оформлення, законність переміщення товарів через митний кордон України, у тому числі ввезення товарів на територію вільної митної зони або їх вивезення з цієї території;

в) відповідність фактичного використання переміщених через митний кордон України товарів заявленій меті такого переміщення та/або відповідність фінансових і бухгалтерських документів, звітів, договорів (контрактів), калькуляцій, інших документів платника податків, що перевіряється, інформації, зазначеній у митній декларації, декларації митної вартості, за якими проведено митне оформлення товарів у відповідному митному режимі;

г) усі вищеперераховані відповіді правильні.

9. У разі встановлення перевіркою порушень законодавства з питань державної митної справи необхідно:

а) чітко викласти зміст порушення з посиланням на конкретні пункти і статті законодавчих актів, що порушені платником податків;

б) зазначити невідповідність даних, які містяться у документах, поданих платником податків для здійснення митного оформлення, фактичним даним, виявленим під час перевірки, на підставі первинних документів платника податків;

в) вказати первинні документи та інші матеріали, що свідчать про наявність порушень;

г) усі вищеперераховані відповіді правильні.

10. Висновок акта документальної перевірки складається з:

а) опису виявлених перевіркою порушень законодавства з питань державної митної справи та іншого законодавства, контролю, дотримання якого покладено на контролюючі органи, з посиланням на підпункти, пункти, статті законодавчих актів або загальний висновок щодо відсутності таких порушень;

б) інформації щодо виявлених порушень законодавства з питань державної митної справи, яка відображається у розрізі видів митних платежів у національній валюті України;

в) не допускається визначення виду і розміру штрафних (фінансових) санкцій за встановлені порушення;

г) усі вищеперераховані відповіді правильні.

11. Додатки, складені митниками, які здійснили перевірку, підписуються:

а) посадовими особами митних органів та керівником платника податків;

б) тільки посадовими особами митних органів;

в) митниками, які проводили митний контроль та митне оформлення;

г) керівником платника податків.

12. Акт (довідка) документальної перевірки складається у примірниках

а) двох;

б) трьох;

в) п’яти;

г) одному.

13. Акт (довідка) документальної перевірки підписується та реєструється у контролюючому органі протягом:

а) 5 робочих днів з дня, що настає за днем закінчення установленого для проведення перевірки строку;

б) в день перевірки;

в) 2 робочих днів з дня, що настає за днем закінчення установленого для проведення перевірки строку;

г) не підписується.

14. У разі відмови платника податків від підписання акта документальної перевірки посадовими особами контролюючого органу складається:

а) відповідний акт, що засвідчує такий факт;

б) відповідний протокол, що засвідчує такий факт;

в) службова записка, що засвідчує такий факт;

г) жодний документ не складається.

15. Реєстрація актів (довідок) документальних перевірок здійснюється в:

а) єдиному журналі реєстрації актів (довідок) перевірок;

б) протоколі;

в) службовій записці;

г) жодний документ не складається.

16. У разі незгоди платника податків з висновками документальної перевірки вони мають право:

а) подати свої заперечення та/або додаткові документи до контролюючого органу, який проводив перевірку протягом 5 робочих днів з дня, наступного за днем отримання;

б) повернути кошти з бюджету;

в) звільнити співробітника, що допустив порушення;

г) прослухати безкоштовно лекцію з питань порушень митного законодавства.

Завдання

Завдання 1. На основі інформації з наведених нижче ситуацій складіть робочий журнал та акт документальної перевірки.

1. Між ТОВ «Дунайська імпортна компанія» (Покупець за контрактом) та Фірмою «FRUTOPOLIS S.A.» (Греція) (Продавець за контрактом) укладено зовнішньоекономічний контракт № 341/17 про поставку товару в асортименті, у кількості й за цінами, зазначеними в специфікаціях до кожної партії товару. Згідно з п. 4.2 Контракту базисні умови поставки FCA-Скідра (склад постачальника) відповідно до ІНКОТЕРМС 2020 року. Допускаються поставки на інших умовах згідно з ІНКОТЕРМС 2020 року, які зазначаються в інвойсі на окрему партію товару. Надалі, згідно з Контрактом на умовах FCA-Скідра (склад постачальника) та інвойсу № 059 Фірма «S.A.» поставила ТОВ «Дунайська імпортна компанія» товар. З метою здійснення митного контролю та митного оформлення товару між ТОВ «Дунайська імпортна

компанія» та ТОВ «Брокерська експедиційна компанія «Атаман-Груп» декларантом ОСОБА_1 до митного поста «Одеса-Порт» Одеської митниці ДФС подано електронну митну декларацію № UA500060/2017/010920, де визначено митну вартість товару, що імпортується, за основним методом, за ціною зовнішньоекономічного контракту.

Для здійснення митного оформлення документів зафіксовано спрацювання профілів ризику автоматизованої системи аналізу та управління ризиками щодо можливого заниження митної вартості товару 105-2 (вимагає здійснення контролю правильності визначення митної вартості товарів) та 106-2 (вимагає витребування документів, які підтверджують митну вартість товару). Крім того, на етапі контролю митної вартості, правильності визначення митної вартості товарів, задекларованих у МД, встановлено, що подані документи містять розбіжності, а також відсутні документи, які підтверджують митну вартість товарів відповідно до зовнішньоекономічного договору.

2. Під час проведення аудиту у Вінницькій митниці встановлено, що у зоні її діяльності за договорами оперативного лізингу ТОВ «ЯнЕір ЛТД» ввезено на митну територію України три повітряні судна, які оформлено в режимі тимчасового ввезення з умовним повним звільненням від оподаткування митними платежами. Водночас контрольною групою Рахункової палати встановлено, що одним із цих літаків для внутрішніх перевезень користувалося ТОВ «ЯнЕір ЛТД», що є порушенням вимог частини другої статті 105 Митного кодексу. Зокрема, відповідно до митної декларації № 401 ТОВ «ЯнЕір ЛТД» у режимі тимчасового ввезення з умовним повним звільненням від оподаткування митними платежами в сумі 25 046,9 тис. грн ввезено літак цивільної авіації BOEING 737-400, реєстраційний № UR-CNP37. За інформацією Державної авіаційної служби України та Державного підприємства з обслуговування повітряного руху України, отриманою на запити робочої групи, встановлено, що повітряним судном BOEING 737-400 (реєстраційний № UR-CNP) під час перебування на митній території України в режимі тимчасового ввезення здійснено два внутрішні польоти.

СПИСОК РЕКОМЕНДОВАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Актуальні питання теорії та практики митної справи: монографія / заг. ред. І. Г. Бережнюка. Хмельницький: ПП Мельник А.А., 2013. 128 с. (Митна справа в Україні, том 21).

2. Афонин П. Н., Сальников И. А. Информационное обеспечение в таможенных органах: учебник. СПб: Санкт-Петербургский им. В. Б. Бобкова филиал РТА, 2006. С. 154.

3. Батанова Л. О. Митний постаудит в Україні та проблемні аспекти його здійснення в сучасних умовах. *Lex Portus*. 2016. № 1. С. 94–107.

4. Берзан А. А. Развитие методических основ посттаможенного контроля: автореф. дисс. на соискание науч. степени канд. юрид. наук: 08.00.05. РТА. Москва, 2007. 151 с.

5. Білуха М. Т., Микитенко Т. В. Фінансовий контроль: теорія, ревізія, аудит: підручник. Київ: УАОІ, 2006. 888 с.

6. Білуха М. Т., Микитенко Т. В. Митний контроль: організація і методологія. *Науковий вісник Національного університету державної податкової служби України (економіка, право)*. 2014. № 1. С. 181–187.

7. Горянська О. В., Книшек О. О., Войтехова І. О. Сучасні підходи до визначення рейтингу суб'єкта ЗЕД у рамках попереднього митного аудиту. *Вісник Академії митної служби України*. 2011. № 2. С. 65–74. (Серія: «Економіка»).

8. Брехов С. С. Розвиток системи управління митними ризиками в контексті підвищення ефективності постмитного аудиту в Україні. *Економічний вісник*. 2017. № 1. С. 37–42.

9. Брехов С. С., Проскура К. П. Формування системи стандартів постмитного аудиту в Україні. *Митна безпека*. 2017. № 1. С. 106–113.

10. Брехов С. С. Проблемні аспекти та вектори розвитку постмитного аудиту в Україні. *Теоретична та практична концептуалізація розвитку фінансово-кредитних механізмів в умовах нової соціально-економічної реальності*: зб. матер. ІІ Міжн. наук.-практ. конф., м. Ірпінь, 27–31 березня 2017 року / Мін-во освіти і науки України, Держ. фіскальна служба України, Ун-т ДФС

України та ін. Ірпінь: Видавництво Ун-ту ДФС України, 2017. С 101–107.

11. Вакульчик О. М., Єдинак Т. С., Книшек О. О. Використання досвіду ЄС у побудові системи законодавчого та методичного забезпечення митного постаудиту в Україні. *Вісник Академії митної служби України*. 2013. № 2 (50). С. 11–23.

12. Вітлінський В., Маханець Л. Ризикологія в зовнішньоекономічній діяльності: навч. посібник. К.: КНЕУ, 2008. 432 с.

13. Войтов С. Г. Науково-прикладні аспекти визначення країни походження товарів. *Вісник Академії митної служби України.* 2013. № 1. С. 53–58. (Серія «Економіка»).

14. Войтов С. Г. Митна вартість товарів: актуальні питання визначення та контролю. *Стратегія розвитку України. Економіка, соціологія, право*. 2014. № 1. С. 40–46.

15. Гончарук О. А. Формування та розвиток системи постмитного контролю в Україні. *Форум права*. 2011. № 3. С. 163–167.

16. Гребельник О. Митна справа: підручник. К: Центр учбової літератури. 2017. С. 56–106.

17. Гребелъник О. П. Митне регулювання зовнішньоекономічної діяльності. Київ: Центр навчальної літератури, 2005. 696 с.

18. Гребельник О. П. Основи зовнішньоекономічної діяльності: підручник. 5-те вид., перероб. та допов. / Університет ДФС України. Ірпінь: 2019. 410 с. (Серія «Податкова та митна справа в Україні», т. 128).

19. Гребельник О. П. Оподаткування зовнішньоекономічної діяльності: навч. посіб. Ірпінь: Ун-т ДФС України, 2018. 554 с. (Серія «Податкова та митна справа в Україні», т. 120).

20. Гребельник О. П. Формування митно-тарифної політики України за умов ринкової трансформації: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня доктора екон. наук: спец. 08.05.01 «Світове господарство і міжнародні економічні відносини». К., 2003. 45 с.

21. Грицишен Д. О. Постмитний контроль у системі управління безпекою зовнішньоекономічної діяльності підприємств. URL: http://eztuir.ztu.edu.ua/123456789/2710

22. Про Митний тариф України: Закон України від 05.04.2001. URL: http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2371a-14

23. Івашова Л. М., Єдинак Т. С., Єдинак В. Ю. Основи митного постаудиту: навч. посібник / вступне слово д.е.н. П. В. Пашка. Дніпропетровськ: МСУ, 2011. 200 с.

24. Иванова Е. Е. Проблемные вопросы и направления совершенствования таможенного контроля после выпуска товаров. *Научное сообщество студентов: Междисциплинарные исследования*: сб. ст. по мат. XVI Междунар. студ. науч.-практ. конф. № 5 (16). URL: https:.sibac.info/archive/meghdis/5(16).pdf.

25. Інститут митної вартості імпортних товарів в Україні: актуальні питання та вектори розвитку: монографія / кол. заг. ред. І. Г. Бережнюка. Хмельницький: ФОП Стрихар А.М., 2017. 430.

26. Короп О. В. Перевірка правильності класифікації товарів під час здійснення митного контролю після завершення процедур пропуску та митного оформлення. *Держава і право. Юридичні і політичні науки*. 2013. № 61. С. 246–257.

27. Костенко А. О. Механізми розбудови митного контролю після випуску товарів в Україні. *Збірник наукових праць Університету державної фіскальної служби України*. 2017. № 1. С. 21–40.

28. Костенко А. О. Сучасний стан та перспективи розвитку митного контролю в частині документальних перевірок в Україні. *Економічні перспективи підприємництва в Україні*: збірник матеріалів Міжнародної науково-практичної інтернет-конференції. Ірпінь: Університет ДФС. 2017.

29. Кудрявцев О. Е., Соловьев В. В., Соловьева И. В. Выбор объектов таможенного аудита с использованием системы анализа и управления рисками: науч. пособие. Ростов-н/Д: РИО Ростовского филиала РТА, 2005.

30. Лунева Е. П. Методические и организационные основы таможенного аудита экспортно-импортных операций участников внешнеэкономической деятельности: монография / под общ. ред. докт. экон. наук, профессора Л. А. Поповой. Москва: РИО РТА, 2003. С. 7.

31. Медвідь Ю. О. Об’єкти аналізу митних ризиків. *Митна безпека*. 2015. № 1. С. 70–73.

32. Методичні рекомендації щодо роботи посадових осіб органів доходів і зборів з аналізу, виявлення та оцінки ризиків

при здійсненні контролю за правильністю визначення митної вартості товарів, які переміщуються через митний кордон України: наказ ДФС України від 11.09.2015 № 689. URL: zakon.rada.gov.ua/go/2341-14

33. Методичні рекомендації щодо порядку взаємодії між підрозділами органів ДФС при організації, проведенні та реалізації матеріалів перевірок платників податків: наказ ДФС України від 31.07.2014 № 22 (із змінами від 18.07.2016 № 633). URL: sfs.gov.ua/yuridichnim-osobam/podatkoviy-kontrol/nakazi/ 69970/html

34. Методичні рекомендації щодо роботи посадових осіб органів доходів і зборів з аналізу, виявлення та оцінки ризиків при здійсненні контролю за правильністю визначення митної вартості товарів, які переміщуються через митний кордон України: наказ ДФС України від 11.09.2015 № 689. URL: http://law.dt-kt.com/nakaz-derzhavnoyi-fiskalnoyi-sluzhby-uk-4/

35. Міжнародна конвенція про спрощення та гармонізацію митних процедур від 18.05.1973. URL: http:. zakon.rada.gov.ua

36. Микитенко Т. В. Контроль митної вартості після випуску товарів у вільний обіг. *Митна безпека*. 2018. № 1. С. 123–136.

37. Міщенко Т. М., Микитенко Т. В. Імплементація міжнародних прототипів митного постаудиту у вітчизняні реалії. *Інфраструктура ринку*. 2020. С. 43–54.

38. Митна вартість транспортних засобів: теоретико-методологічні засади контролю в Україні та міжнародна практика: кол. моногр. / за заг. ред. Л. Р. Прус, Т. В. Рудої. Хмельницький: ФОП Мельник А.А., 2018. 386 с. (Серія: «Податкова та митна справа в Україні», том 116).

39. Митна енциклопедія: у двох томах. Т. 1. / Редкол.: І. Г. Бережнюк (відп. ред.) та ін. Хмельницький: ПП Мельник А. А., 2013. 472 с.

40. Митна енциклопедія: у двох томах. Т. 2 / Редкол.: І. Г. Бережнюк (відп. ред.) та ін. Хмельницький: ПП Мельник А. А., 2013. 536 с.

41. Митна енциклопедія: у 2 т. Т. 2 / редкол.: І. Г. Бережнюк (відп. ред.) та ін. Хмельницький: ПП Мельник А. А., 2013. 536, [48] с.

42. Митна справа: підручник / П. В. Пашко, В. В. Ченцов, Н. В. Мережко та ін. К.: Університет ДФС України, 2017. 442 с.

43. Митна справа: підручник / за ред. М. І Крупки. Львів: ЛНУ імені Івана Франка, 2017. 572 с.

44. Митний кодекс України від 13 березня 2012 р. *Відомості Верховної Ради України*. 2012. № 44–45, № 46–47, № 48. Ст. 552.

45. Митний тариф України: Закон України від 19 вересня 2013 р. *Відомості Верховної Ради України*. 2013. № 20–21. Ст. 740.

46. Міжнародна конвенція про взаємну адміністративну допомогу у відверненні, розслідуванні та припиненні порушень митного законодавства від 09.06.1977: Приєднання від 23.05.2000, підстава: Указ Президента України № 699/2000. URL: http:zakon4.rada.gov.ua/laws/show/995_926

47. Міжнародна конвенція про спрощення і гармонізацію митних процедур від 18 травня 1973 р. *Офіційний вісник України*. 2011. № 71. Ст. 2711.

48. Міжнародна конвенція про Гармонізовану систему опису та кодування товарів від 14.06.1983. URL: http://zakon4.rada.gov.ua/laws

49. Пашко П. В. Щодо окремих питань забезпечення ефективності митного контролю. *Митна безпека*. 2010. № 1. С. 6–13.

50. Петруня Ю. Є., Туржанський В. А. Митні процедури в контексті здійснення митного постаудиту. *Вісник Національного університету «Львівська політехніка». Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку*. 2014. № 797. С. 117–125. URL: http:nbuv.gov.ua/UJRN/VNULPM_2014_797_17

51. Петруня Ю. Є., Туржанський В. А. Митні процедури в контексті здійснення митного постаудиту. *Вісник Національного університету «Львівська політехніка». Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку*. 2014. № 797. С. 117–125.

52. Положення про Державну митну службу України: Постанова КМУ від 6 березня 2019 р. № 227. URL: http://zakon2.rada.gov.ua/

53. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI. URL: http:.zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17

54. Поєдинок В. В. Правила походження товару як елемент тарифного регулювання ЗЕД. *Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету.* 2014. № 9-1. С. 123–126. (Серія: «Юриспруденція»).

55. Порядок здійснення аналізу та оцінки ризиків, розроблення і реалізації заходів з управління ризиками для визначення форм та обсягів митного контролю: наказ Міністерства фінансів України від 31.07.2015 № 684. URL: http:zakon.rada.gov.ua/

56. Порядок роботи відділу митних платежів, підрозділу митного оформлення митного органу та митного поста при вирішенні питань класифікації товарів, що переміщуються через митний кордон України, затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 30.05.2012 № 650. URL: http:zakon.rada.gov.ua/

57. Порядок оформлення результатів документальних перевірок дотримання законодавства України з питань державної митної справи, податкового, валютного та іншого законодавства платниками податків-юридичними особами та їх відокремленими підрозділами, затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 20.08.2015 № 727. URL: http:zakon.rada.gov.ua/

58. Приймаченко Д. В., Прокопенко В. В., Шевченко П. Ю. Визначення походження товару в державній митній справі: монографія. Чернівці: Технодрук, 2018. 174 с.

59. Про затвердження відомчих класифікаторів інформації з питань державної митної справи, які використовуються у процесі оформлення митних декларацій: наказ Міністерства фінансів України від 20.09.2012 № 1011. URL: http:zakon2.rada.gov.ua

60. Про затвердження Методичних рекомендацій щодо порядку взаємодії між підрозділами органів державної фіскальної служби при організації, проведенні та реалізації матеріалів документальних перевірок дотримання вимог законодавства України з

питань державної митної справи: наказ ДФС України від 12.10.2016 № 856. URL: http:sfs.gov.ua/yuridichnirn-osobam/podatkoviy-kontrol/ nakazi/69970.htm 1

61. Про затвердження Методичних рекомендації щодо роботи посадових осіб органів доходів і зборів з аналізу, виявлення та оцінки ризиків при здійсненні контролю за правильністю визначення країни походження товарів, які ввозяться на митну територію України: наказ Державної фіскальної служби України від 06.11.2015 № 867.

62. Про затвердження порядку внесення інформації про можливі порушення законодавства з питань державної митної справи до модуля «Орієнтування» АСМО «Інспектор»: наказ Державної фіскальної служби України від 20.04.2017 № 282.

63. Про затвердження Порядку верифікації (перевірки достовірності) сертифікатів і декларацій про походження товару з України: Постанова Кабінету Міністрів України від 9 грудня 2015 р. № 1029. *Офіційний вісник України*. 2015. № 100. Ст. 3448.

64. Про затвердження Порядку заповнення митних декларацій на бланку єдиного адміністративного документа: наказ Міністерства фінансів України від 30.05.2012 № 651. *Офіційний вісник України*. 2012. № 64. Ст. 2629.

65. Про затвердження Порядку заповнення та видачі митним органом сертифіката з перевезення товару EUR.1 відповідно до Угоди про вільну торгівлю між Урядом України та Урядом Чорногорії: наказ Міністерства фінансів України від 29.01.2013 № 40. *Офіційний вісник України*. 2013. № 18. Ст. 617.

66. Про затвердження Порядку заповнення та видачі митницею сертифіката з перевезення товару EUR.1 відповідно до Угоди про вільну торгівлю між Україною та державами ЄАВТ: наказ Міністерства фінансів України від 29.05.2014 № 652. *Офіційний вісник України*. 2014. № 51. Ст. 1369.

67. Про затвердження Порядку оформлення результатів документальних перевірок дотримання законодавства України з питань державної митної справи, податкового, валютного та іншого законодавства платниками податків-юридичними особами та їх відокремленими підрозділами: наказ Міністерства фінансів

України від 20.08.2015 № 727. *Офіційний вісник України*. 2015. № 89. Ст. 2985.

68. Про затвердження Порядку прийняття, відкликання попереднього рішення про країну походження товару, затвердження форми попереднього рішення про країну походження товару: наказ Міністерства фінансів України від 19.06.2012 № 737. *Офіційний вісник України*. 2012. № 62. Ст. 2553.

69. Про затвердження Порядку проведення контрольного аналізу сировини, матеріалів і продуктів переробки, контрольного запуску у виробництво сировини та матеріалів: Постанова Кабінету Міністрів України від 21 травня 2012 р. № 429. *Офіційний вісник України*. 2012. № 40. Ст. 1524.

70. Про затвердження Порядку формування плану-графіка проведення документальних планових перевірок платників податків: наказ Міністерства фінансів України від 02.06.2015 № 524. URL: http:zakon.rada.gov.ua

71. Про затвердження Пояснень до Української класифікації товарів зовнішньоекономічної діяльності: наказ Державної фіскальної служби України від 09.06.2015 № 401. URL: http:zakon.golovbukh.ua/

72. Про затвердження Порядку проведення органами Державної фіскальної служби України зустрічних звірок під час здійснення документальних виїзних перевірок дотримання законодавства України з питань державної митної справи: наказ Міністерства фінансів України від 25.11.2015 № 1088, зареєстрований у Міністерстві юстиції України 11/12/2015 за № 1543/27988.

73. Про затвердження Правил організації діловодства та архівного зберігання документів у державних органах, органах місцевого самоврядування, на підприємствах, в установах і організаціях: наказ Міністерства юстиції України від 18.06.2015 № 1000/5. *Офіційний вісник України.* 2015. № 52. Ст. 1699.

74. Про затвердження Порядку формування плану-графіка проведення документальних планових перевірок платників податків: наказ Міністерства фінансів України від 02.06.2015 № 524. URL: http:zakon3.rada.gov.ua/

75. Про зовнішню діяльність: Закон України від 16.04.91 № 959-XII. URL: http:zakon.nau.ua/doc/?code=959-12

76. Про митний тариф України: Закон України від 19 вересня 2013 р. *Відомості Верховної Ради України*. 2013. № 20–21. Ст. 740.

77. Прокопенко В. В. Вплив кумулятивного принципу на визначення походження товару. *Традиції та новації юридичної науки: минуле, сучасність, майбутнє*: матеріали Міжнародної науково-практичної конференції (м. Одеса, 19 травня 2017 р.): у 2-х т. Т. 1 / відп. ред. Г. О. Ульянова. Одеса: Видавничий дом «Гельветика», 2017. С. 479–481.

78. Про розвиток системи управління ризиками у сфері митного контролю на період до 2022 року: розпорядження КМУ від 27.12.2017 № 978-р. Дата оновлення: 27.12.2017. URL: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/978-2017-р.

79. Протокол про внесення змін до Марракеської угоди про заснування Світової організації торгівлі від 27.11.2014. URL: http:zakon.rada.gov.ua

80. Разумей Г. Ю., Разумей М. М. Аналіз ризиків у митній справі: навчальний посібник. Дніпро: Університет митної справи та фінансів, 2017. 245 с.

81. Рамкові стандарти безпеки та полегшення всесвітньої торгівлі Всесвітньої митної організації. URL: http:zakon3.rada.gov.ua/laws/

82. Регламент (ЄС) № 952/2013 Європейського парламенту і Ради від 9 жовтня 2013 р. про встановлення Митного кодексу Співтовариства. URL: http:eurodocs.sdla.gov.ua

83. Рішення Комітету з Гармонізованої системи опису та кодування товарів Всесвітньої митної організації на прийняте за результатами 48 сесії у вересні 2011 року. URL: http://www.wcoomd.org/en/topics/nomencla-ture/instrument-and-tools/hs_classification-decisions/~/media/868936999F7E44CB83512B801C9976DE.ashx

84. Сагарьова Д. О. Генезис постмитного контролю в Україні. *Вісник Академії митної служби України*. 2013. № 1 (49).

85. Селезнев В. И. Таможенный контроль: результаты и перспективы. *Таможня*. 2016. № 6 (389). С. 5–7.

86. Система управління ризиками в державній митній справі України: монографія / за заг. ред. О. А. Фрадинського. Хмельницький: Науково-дослідний центр митної справи НДІ ФП УДФСУ, 2019. 228 с.

87. Соколовська О. В. Міжнародні стандарти митного постаудиту. *Економічний вісник університету*. 2017. Випуск № 33/1. С. 394–403.

88. Сычаева Л. А., Хайнацкая Я. Р. Мобильные группы таможенного контроля после выпуска товаров: создание и функционирование. *Молодой ученый*. 2017. № 13.1. С. 46–49.

89. Таможенный кодекс Таможенного союза (ред. от 08.05.2015) (приложение к Договору о Таможенном кодексе Таможенного союза, принятому Решением Межгосударственного Совета ЕврАзЭС на уровне глав государств от 27.11.2009 № 17). СПС «Консультант Плюс». URL: http:www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_94890/

90. Терещенко С. С. Основи ризик-менеджменту в митній справі та зовнішньоекономічній діяльності: монографія. Одеса: Пласке, 2012. 504 с.

91. Терещенко С. С. Ризики митних режимів. URL: http:ubc.org.ua/sites/ubk2000/upload/files_colection/Statyi/Piski_custom.doc

92. Туржанський В. А. Податковий і митний аудит за податками та зборами: проблеми уніфікації. *Сталий розвиток економіки*. 2013. № 4. С. 357–363.

93. Угода про асоціацію між Україною, з однієї сторони, та Європейським Союзом і його державами-членами, з іншої сторони. URL: http://www.kmu.gov.ua/kmu/control/uk/publish

94. Угода про асоціацію між Україною, з однієї сторони, та Європейським Союзом, Європейським співтовариством з атомної енергії і їхніми державами-членами, з іншої сторони. URL: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/984_011

95. Управління митними ризиками: теорія та практика: монографія / за заг. ред. І. В. Несторишена та В. А. Туржанського. Ірпінь; Хмельницький, 2018. 302 с.

96. Фабіянська В. Ю., Попук Н. С. Економічна ефективність постаудиту. *Економічний аналіз*. 2015. Т. 19, № 1. С. 218–223.

97. Управління ризиками в митній справі: зарубіжний досвід та вітчизняна практика: монографія / за заг. ред. І. Г. Бережнюка. Хмельницький: ПП Мельник А.А., 2014. 288 с.

98. 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).

99. Шевченко П. Ю. Значення походження товару для застосування преференційних ставок мита. *Вісник Чернівецького факультету Національного університету «Одеська юридична академія».* 2016. Вип. № 3. С. 130–143.

100. Ширкунова Н. В. Управление рисками в таможенном контроле: дисс. ... канд. эконом. наук: 08.00.05. М., 2005. 151.

101. Харкавий М. О. Митний постаудит в Україні: сучасний стан та перспективи розвитку: дис. ... канд. екон. наук: 08.00.08. Тернопіль: ТНЕУ, 2015. 228 с.

102. Хомутенко А. В., Хомутенко В. П. Митний постаудит 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.

103. Швец А. С. Экономическая эффективность внедрения института таможенного аудита в структуру таможенных отношений. *Основные аспекты развития таможенного дела на современном этапе*: сборник материалов. 2003. С. 301.

104. Шевченко П. Ю. Структура процедуры верификации сертификатов о происхождении товаров из Украины. *Legea si Viata*. 2017. № 5/2. С. 140–144.

105. Шевчук О. А. Форми митного контролю. *Вісник Житомирського державного технологічного університету.* 2012. № 2 (60). С. 161–164. (Серія: «Економіка, управління та адміністрування»).

106. Шевчук О. А. Идентификация сущности государственного финансового контроля. *Экономика развития*. 2013. № 1. С. 27–33.

107. Customs Audit Guide. TAXUD, 2014; Customs blueprints. Pathways to better customs. Directorate General for Taxation and Customs Union. Luxembourg: Publications Office of the European Union, 2015. 140 p.

108. Customs blueprints. Pathways to better customs. Directorate General for Taxation and Customs Union. Luxembourg: Publications Office of the European Union, 2015. 140 p. URL: http://www.pedz.uni-mannheim.de/daten/edz-h/gdz/09/reckon_report_sep2009.pdf (last access: 2017).

109. Customs Post Clearance Audit Strategy. Final Report. USAID/Caucasus, 2011. URL: http://pdf.usaid.gov/pdf_docs/pnadz446.pdf (last access: 20.10.2017).

110. EU-Ukraine Association Agreement. Title IV: Trade and Trade-related Matters. 356 p. URL: http://ukraine-eu.mfa.gov.ua/en/page/open/id/2900 (last access: 2017).

111. Guideline for post-clearance audit of World Customs Organization, 2015. URL: www.wcoomd.org.

112. Guidelines for Post-Clearance Audit (PCA). Volume 1. Volume 2.World Customs Organization, 2012.

113. Guidelines for Post-Clearance Audit (PCA). Volume 1. World Customs Organization, 2012. URL: http://www.wcoomd.org/en/topics/enforcement-and-compliance/instmments-and-tools/~/media/0A6E3DCDE47E41F2A71B757596 ABAA97.ashx

114. ICC Customs Guidelines (revised version June 2012). Prepared by the ICC Commission on Customs and Trade Facilitation. № 103-6/12. URL:https://docviewer.yandex.ua/?url=http%3A%2F%2Fwww.iccindiaonline.org%2Fmay30%2Fjune2012.pdf&name=june2012.pdf&lang=en&c=58d0eec511d6

115. International Auditing and Assurance Standards Board. 2015. URL: http://www.apu.com.ua/msa

116. International Convention on the Simplification and Harmonization of Customs Procedures, World Customs Organization.

Bruxelles, 2008. URL: http://english.customs.go.kr/html/kor/_down/simplification.pdf.

117. Jae-Hyun Park (Ministry of Foreign Affairs and Trade of Korea). The experience of Korea with post-clearance audits. OECD Global Forum on Trade Facilitation. Colombo, Sri Lanka, October 18–19, 2006. P. 5.

118. Kazunari Igarashi (World Customs Organization). Post-Clearance Audit. Seminar on Risk Management and Post-Entry Audit, Shenzhen, People's Republic of China. June 7–10, 2000.

119. Kazunari Igarashi (World Customs Organization). Post-Clearance Audit. Seminar on Risk Management and Post-Entry Audit, Shenzhen, People's Republic of China. June 7–10, 2005. P. 27. URL: http://www.icao.int/Meetings/AirCargoDevelopmentForum-2014/Documents/Session4_KazunariIgarashi.pdf.

120. Kyoto Convention. General Annex. Guidelines. Chapter 6. Customs Control. URL: http://www.carecprogram.org/uploads/events/2004/Risk-Management-Workshop/009_101_213_Kyoto-Convention-Ch6-Customs-Control.pdf

121. Kyoto Convention. General Annex. Guidelines. Chapter 6. Customs Control; Post Clearance Audit: Reference and Implementation Guide. International Trade Department. The World Bank, 2012. 83 p.

122. Kyoto Convention. General Annex. Guidelines. Chapter 6. Customs Control. Post Clearance Audit. Trade Facilitation. Implementation Guide. URL:http://tfig.unece.org/contents/post-clearance-audit.htm

123. Neppl R. Legal basis and national policy of Post-clearance Audit Purpose of customs audit. TAIEX Expert Misson on Post-Clearance Audit Processes. INT MARKT IND/EXP 62162. Kiev, 22–23.08.2016.

124. Post Clearance Audit. Trade Facilitation. Implementation Guide. URL: http://tfig.unece.org/contents/post-clearance-audit.htm.

125. Post Clearance Audit: Reference and Implementation Guide. International Trade Department. Poverty Reduction and Economic Management Network. The World Bank. Washington, DC, 2013. URL: http://siteresources.worldbank.org/INTRANETTRADE/Resources/239054-1305664393028/PostClearanceAudit_web.pdf.

126. Regulation (EU) No 952/2013 of the European Parlament and of the Council. URL: http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2013:269:0001:0101:EN:PDF.

127. Report «Doing Business 2019. Equal Opportunity for All». URL: http://www.doingbusiness.org.

128. Strategic Trade Control Enforcement (STCE). Implementation Guide. World Customs Organization, 2013. URL: http://www.wcoomd.org/en/topics/enforcement-and-compliance/instruments-and-tools/~/media/7A05799E8D3A46C8B8355175EEBA4322.ashx

129. The Modernized Community Customs Code. European Commission. URL: http://www.langdonsystems.com/misc/Modernised_Customs_Code.pdf .

130. The Union Customs Code, adopted as Regulation (EU) № 952/2013 of the European Parliament and of the Council. URL: https://ec.europa.eu

131. Trade Facilitation: Technical Assistance Activities of Japan. WCO.TN/TF/W/52. July 6, 2005. P. 2.

132. Zhu Weihua (Division of Post-Entry Audit, Investigation Bureau, PRC Customs). Post-Clearance Audit System in PRC Customs. Seminar on Risk.

133. Management and Post-Entry Audit, Shenzhen, People's Republic of China. June 7–10. 2005. P. 6. URL: http://www.carecprogram.org/uploads/events/2005/Risk-Management-Seminar/009_103_209_Day2-Post-Clearance-Audit-PRC-Presentation.pdf.

134. Union Customs Code. URL: http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2013:269:0001:0101:EN:PDF

135. Widdowson D. Intervention by Exception: A Study of the use of Risk Management by Customs Authorities in the International Trading Environment: a thesis submitted in fulfilment of the requirements for the degree of Doctor of Philosophy / Widdowson D. University of Canberra, 2003. 310 p. URL: http:.customscentre.canberra.edu.au/storage/Intervention_by_Exception.pdf

ДОДАТКИ

Додаток А

Таблиця А.1

Класифікатор митних формальностей, що можуть бути визначені за результатами застосування системи управління ризиками

Код митної формальності	Назва
1	2
100	**Перевірка документів та відомостей**
101-1	Витребування оригіналів документів, зазначених у митній декларації, або засвідчених в установленому порядку їх копій, якщо законодавством не передбачено подання оригіналів
102-1	Перевірка відповідності відомостей, які містяться в українській митній декларації, відомостям, що містяться у відповідному паперовому примірнику (електронній копії) митної декларації суміжної сторони (книжці МДП)
103-1	Перевірка поданих товаросупровідних та товаротранспортних документів (у тому числі наданих на вимогу митного органу) та/або відомостей про них на предмет розбіжностей у відомостях, що зазначені у цих документах, митній декларації чи документах, що її заміщують, їх електронних копіях, розміщених в ЄАІС Держмитслужби
104-1	Розгляд питання про доцільність затребування з підприємств-виробників, суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності та громадян наявної у них техніко-технологічної документації про склад, фізико-хімічні властивості товарів, інформації про основні технологічні стадії їх виробництва та призначення (після завершення митного оформлення)
105-2	Контроль правильності визначення митної вартості товарів
106-2	Витребування документів, які підтверджують митну вартість товарів
107-3	Контроль правильності класифікації товарів згідно з УКТ ЗЕД
108-3	Витребування документів, які підтверджують коди товарів згідно з УКТ ЗЕД
109-4	Перевірка правильності визначення країни походження товарів
110-4	Витребування документів, які підтверджують країну походження товару
111-5	Перевірка правильності справляння митних платежів, контроль правильності обчислення, своєчасності та повноти їх сплати
112-5	Витребування документів, необхідних для підтвердження права на звільнення (умовне звільнення) від оподаткування митними платежами
113-6	Перевірка дотримання встановлених до задекларованих товарів заходів нетарифного регулювання

Продовження таблиці А.1

1	2
114-6	Перевірка дотримання встановлених до задекларованих товарів заходів державного експортного контролю
115-7	Перевірка наявності задекларованих товарів у реєстрі товарів, що містять об'єкти права інтелектуальної власності
116-8	Перевірка необхідності застосування до задекларованих товарів державного контролю продукції
200	**Митний огляд**
201-1	Проведення ідентифікаційного митного огляду – без розкриття пакувальних місць і без обстеження транспортного засобу
202-1	Проведення часткового митного огляду – з розкриттям до 20 відсотків пакувальних місць і вибірковим обстеженням транспортного засобу, з метою перевірки відповідності кількості та опису товарів і транспортних засобів даним, зазначеним у митній декларації
203-1	Проведення повного митного огляду – з розкриттям до 100 відсотків пакувальних місць та поглибленим обстеженням транспортного засобу, з метою перевірки відповідності кількості та опису товарів і транспортних засобів даним, зазначеним у митній декларації
204-1	Проведення митного огляду з метою перевірки відповідності номера і типу контейнера даним, зазначеним у митній декларації
205-1	Проведення митного огляду з метою перевірки відповідності відомостей, зазначених на упаковці, маркуванні товару, відомостям, зазначеним у митній декларації та інших документах, поданих до митного оформлення
206-7	Проведення митного огляду з метою перевірки дотримання прав інтелектуальної власності
207-8	Проведення митного огляду з метою обстеження зразків нехарчової продукції, що ввозиться на митну територію України для вільного обігу при здійсненні державного контролю продукції
208-1	Проведення митного огляду ручної поклажі, багажу
209-1	Ініціювання проведення особистого огляду
210-1	Проведення митного огляду транспортного засобу
400	**Усне опитування громадян та посадових осіб підприємств**
401-1	Усне опитування громадян та посадових осіб підприємств
500	Огляд територій та приміщень складів тимчасового зберігання, митних складів, вільних митних зон, магазинів безмитної торгівлі та інших місць, де знаходяться товари, транспортні засоби комерційного призначення, що підлягають митному контролю, чи провадиться діяльність, контроль за якою покладено на митні органи
501-1	Ініціювання проведення огляду територій та приміщень складів тимчасового зберігання, митних складів (після завершення митного оформлення)

502-1	Ініціювання проведення огляду територій та приміщень вільних митних зон (після завершення митного оформлення)
503-1	Ініціювання проведення огляду територій та приміщень магазинів безмитної торгівлі (після завершення митного оформлення)
504-1	Ініціювання проведення огляду територій та приміщень інших місць, де знаходяться товари, транспортні засоби комерційного призначення, що підлягають митному контролю, чи провадиться діяльність, контроль за якою покладено на митні органи (після завершення митного оформлення)
700	**Проведення документальних перевірок дотримання вимог законодавства України з питань державної митної справи, у тому числі своєчасності, достовірності, повноти нарахування та сплати митних платежів**
701-5	Розгляд питання про доцільність проведення документальної (виїзної чи невиїзної) перевірки дотримання законодавства України з питань державної митної справи щодо правильності визначення бази оподаткування, своєчасності, достовірності, повноти нарахування та сплати митних платежів (після завершення митного оформлення)
702-5	Розгляд питання про доцільність проведення документальної (виїзної чи невиїзної) перевірки дотримання законодавства України з питань державної митної справи щодо обґрунтованості та законності надання (отримання) пільг і звільнення від оподаткування (після завершення митного оформлення)
703-3	Розгляд питання про доцільність проведення документальної (виїзної чи невиїзної) перевірки дотримання законодавства України з питань державної митної справи щодо правильності класифікації згідно з УКТ ЗЕД товарів, щодо яких проведено митне оформлення (після завершення митного оформлення)
704-1	Розгляд питання про доцільність проведення документальної (виїзної чи невиїзної) перевірки дотримання законодавства України з питань державної митної справи щодо відповідності фактичного використання переміщених через митний кордон України товарів заявленій меті такого переміщення та/або відповідності фінансових і бухгалтерських та інших документів підприємства, що перевіряється, інформації, зазначеній у митній декларації, декларації митної вартості, за якими проведено митне оформлення товарів у відповідному митному режимі (після завершення митного оформлення)
705-1	Розгляд питання про доцільність проведення документальної (виїзної чи невиїзної) перевірки, дотримання законодавства України з питань державної митної справи щодо законності переміщення товарів через митний кордон України (після завершення митного оформлення)

Додаток Б

Зразок форми акта (довідки)
про результати документальної планової/позапланової виїзної перевірки дотримання вимог законодавства України з питань державної митної справи

Акт (довідка)

__.__.__ №___/_____/_____
(дата)

Про результати документальної планової/позапланової виїзної перевірки _____
_____
*(повне і скорочене (за наявності) найменування відповідно до установчих документів юридичної особи (відокремленого підрозділу юридичної особи), представництва (постійного представництва) нерезидента (далі – платник податків)_____(податковий номер платника податків**)*
дотримання вимог законодавства України з питань державної митної справи за період з__.__.__ по __.__.__ *(або з окремих питань – зазначаються питання перевірки, з окремих МД – зазначаються номери та дати МД)*

І. Вступна частина

Згідно із пунктом ___ частини___ статті 346 Митного кодексу України від 13 березня 2012 року № 4495-VI зі змінами, наказом _____*(назва контролюючого органу)* від ___.___.___№_____ (*при проведенні планової та позапланової виїзної*

перевірки), відповідно до плану-графіка проведення документальних планових перевірок платників податків *(при проведенні планової перевірки)* та/або рішення (ухвали) суду (слідчого судді) _____ *(назва суду, ПІП слідчого судді)* від ___.___.___ №____ (*при проведенні перевірки, призначеної в рамках кримінального процесуального законодавства)*, _____*(прізвища, ім'я та по батькові, посади перевіряючих, звання, назви структурних підрозділів та контролюючих органів),*
проведена документальна _____ *(планова або позапланова)* виїзна перевірка дотримання ____
_____
(*повне і скорочене (за наявності) найменування відповідно до установчих документів платника податків,податковий номер платника податків)*

_____
(місцезнаходження платника податків)
вимог законодавства України з питань державної митної справи за період з__.__.__ по __.__.__ *(або з окремих питань, з окремих МД)* відповідно до програми, затвердженої наказом про призначення перевірки, наведеної у додатку __ до акта.
_____ *(найменування платника податків)* проінформований

*При складанні акта (довідки) перевірки зазначені далі по тексту слова «*платник податків*» заміняти скороченою назвою платника податків, який перевіряється.

** Код ЄДРПОУ – для юридичних осіб та відокремлених підрозділів, які включаються до ЄДРПОУ; реєстраційний (обліковий) номер платника податків, який присвоюється контролюючим органом, – для юридичних осіб та відокремлених підрозділів юридичних осіб, які не включаються до ЄДРПОУ.

про проведення з ___.___.___ *(дата початку перевірки)* по __.__.__. *(дата закінчення перевірки)* документальної планової перевірки письмовим повідомленням від __.__.__ №_____ з копією наказу про призначення перевірки, яке направлено *платнику податків* __.__.__ рекомендованим листом з повідомленням про вручення *або* вручено під розписку __.__.__ керівнику *платника податків (або уповноваженій ним особі)* _____ *(посада, ПІП)*

або

Копію наказу про призначення позапланової виїзної перевірки вручено під розписку __.__.__ керівнику *платника податків (або уповноваженій ним особі)* _____*(посада, ПІП).*

Посвідчення на право проведення перевірки від ___.___.___ №_____, видане(і)_____ *(назва контролюючого органу)* пред'явлене(і) __. __. __ під розписку _____*(посада, ПІП керівника платника податків або уповноваженої ним особи).*

У разі відмови керівника платника податків або уповноваженої ним особи поставити свій підпис у посвідченні на право проведення перевірки наводиться інформація про складання відповідного акта, який засвідчує факт відмови:

Керівник *платника податків* _____ (*ПІП*) відмовився від підпису у посвідченні на право проведення перевірки через _____*(навести заявлені платником податків підстави)*, про що складено акт від _____ №_____.

Перевірку проведено з відома (в присутності) _____ *(посада керівника платника податків або уповноваженої ним особи, його ПІБ)*, роб. тел.:_____
та головного бухгалтера _____ *(ПІП)*, роб. тел.: _____.

У разі якщо головний бухгалтер відсутній, робиться відповідний запис в акті перевірки.

У журналі реєстрації перевірок *платника податків* (за наявності) вчинено запис __.__.__ під №_____ *(у разі ненадання журналу реєстрації зазначити про його ненадання)*.

У разі продовження/зупинення строків проведення перевірки зазначити таке:

Терміни проведення перевірки продовжувались/зупинялись на підставі наказів _____*(назва контролюючого органу)* від __.__.__ року №__

Вказуються реквізити наказів про зупинення, продовження або перенесення строків проведення перевірки (у разі наявності).

ІІ. Загальні положення

2.1. Перевірка проводилась з __.__.__ по __.__.__ та тривала _____ робочих днів (*строк розраховується із урахуванням строків продовження та зупинення перевірки).*

У разі продовження/зупинення строків проведення перевірки зазначити таке:

Термін проведення перевірки продовжувався з __.__.__ по __.__.__ _____ *(підстави продовження),* зупинявся з __.__.__ по __.__.__ _____ *(підстави зупинення)*, поновлювався з __.__.__ _____*(підстави поновлення).*

2.2. У періоді, за який проводилась перевірка, відповідальними за фінансово-господарську діяльність *платника податків* були (є):

керівник _____ *(посада, ПІБ, реєстраційний номер облікової картки платника податків або номер та серія паспорта*)*

за період з __.__.__ по __.__.__ (*або* по день підписання акта перевірки) згідно з наказом *(іншого документа про призначення)* від __.__.__ №____. Наказ *(інший документ)* про звільнення від __.__.__ №___);

*головний бухгалтер*_____
(посада, ПІБ, реєстраційний номер облікової картки платника податків або номер та серія паспорта)

за період з __.__.__ по __.__.__ (*або* по день підписання акта (довідки) перевірки), наказ керівника _____ (*ПІП*) про призначення від __.__.__ №____.

Наказ керівника _____ *(ПІП)* про звільнення від __.__.__ № ___.

* Для фізичних осіб, які через свої релігійні переконання відмовляються від прийняття реєстраційного номера облікової картки платника податків та повідомили про це відповідний контролюючий орган і мають відмітку у паспорті.

2.3. Дані про реєстрацію та взяття на облік:

2.3.1. __.__.____ *(дата реєстрації)* №_____*(номер державної реєстрації),* _____ *(найменування органу державної реєстрації);*

__.__.__.__.__ _____*(код та назва організаційно-правової форми);*

__.__.__.__.__ _____*(для державних підприємств – код та найменування органу управління);*

2.3.2. Податковий номер платника податків: __.__.__.__.__.__.__.__.__.__;

2.3.3. Місцезнаходження платника податків: _____ *(адреса відповідно до реєстраційних даних);*

Перевіркою встановлено, що фактично платник податків знаходиться за адресою: _____ _____.

2.3.4. Взято на облік в контролюючих органах __.__.____ за № _____,

станом на __.__.__ *(дата підписання акта/довідки)* перебуває на обліку за основним місцем обліку_____ *(назва контролюючого органу);*

взято на облік як особу, яка здійснює операції з товарами в_____ *(зазначається назва контролюючого органу, у якому платника податків взято на зазначений облік).*

2.3.5. Дані про реєстрацію платником податку на додану вартість *(у періоді, за який проводилась перевірка)*:

___.___.___ *(дата реєстрації)* №_____ *(індивідуальний податковий номер)* _____ *(найменування контролюючого органу, яким прийнято рішення)*,

___.___.___ *(дата перереєстрації)* №_____*(індивідуальний податковий номер)* _____*(найменування контролюючого органу, яким прийнято рішення)*,

____.____._____*(дата закінчення строку реєстрації)*, _____*(найменування контролюючого органу, яким прийнято рішення)*.

2.4. У періоді, що перевірявся *платник податків* здійснював такі види діяльності за КВЕД, які пов’язані із здійсненням зовнішньоекономічних операцій, _____. З них підлягають ліцензуванню _____, *номер та дата видачі ліцензії, найменування органу, що видав ліцензію, строку (терміну) дії ліцензії)*_____ *або зазначити, що ліцензія відсутня*.

2.5. Наявність (відсутність) відокремлених структурних підрозділів, у тому числі тих, які здійснюють зовнішньоекономічну діяльність (за наявності, навести їх перелік)____ _____.

2.6. Дані про наявність рахунків у банках та інших фінансових установах:

№ з/п	Код валюти	Назва валюти	МФО банку	Назва банку	Номер рахунку	Дата відкриття	Дата закриття

2.7. Статутний капітал *платника податків* відповідно до установчих документів на момент його створення становив ____ тис. грн, станом на __. __. __ *(останній день періоду, що перевірявся)* – ____ тис. грн *(у разі зміни розміру статутного капіталу зазначити причини цих змін та їх реєстрацію в державних органах)*. Станом на __. __. __ *(останній день періоду, що перевірявся)* статутний капітал сформовано в сумі ____ тис. грн, або на ___ відсотків, заборгованість засновників (учасників, акціонерів) по внесках у статутний капітал становить ___ тис. грн, зокрема:

№ п/п	Дані про учасника (засновника, акціонера)			*Дані про частку у статутному капіталі та її фактичне внесення*				
	Податковий номер суб'єкта господарювання[1] або серія та номер паспорта[2] (для нерезидентів за наявності)	Найменування суб'єкта господарювання / ПІП фіз. особи	Країна резиденства, (для нерезидентів зазначається адреса)	Сума внеску згідно з установчими документами, тис. грн	Форма внеску	Частина у статутному капіталі, %	Дата внесення	*Фактично внесено, тис. грн*
1	2	3	4	5	6	7	8	9

[1] Код ЄДРПОУ – для юридичних осіб та відокремлених підрозділів, які включаються до ЄДРПОУ;

реєстраційний номер облікової картки платника податків – для фізичних осіб;

реєстраційний (обліковий) номер платника податків, який присвоюється контролюючим органом, – для юридичних осіб та відокремлених підрозділів юридичних осіб, які не включаються до ЄДРПОУ.

[2] Для фізичних осіб, які через свої релігійні переконання відмовляються від прийняття реєстраційного номера облікової картки платника податків та повідомили про це відповідний контролюючий орган і мають відмітку у паспорті.

Для постійних представництв або представництв нерезидентів зазначити:

Повна назва та країна нерезидента – головної компанії, основний вид діяльності відповідно до установчих документів/витягу з реєстру компаній нерезидента або іншого документа.

2.8. Інформація про те, чи є платник податків засновником (учасником) акціонером інших платників податків_____ _____.

2.9. Інформація про попередню(і) документальну(і) перевірку(и) *платника податків* з питань державної митної справи, проведену(і) контролюючим(и) органом(ами), та усунення виявлених порушень*:

№ п/п	**Назва органу, що здійснював перевірку, посада та ПІП перевіряючих**	**№, дата акта (довідки) перевірки**	**Перевірений період (або за окремими МД, з окремих питань)**	**Встановлені порушення**	**Донараховано в розрізі податків, тис. грн**	**Донараховано всього, тис. грн**	**Стан узгодження податкових повідомлень-рішень та відомості про сплату**
1	2	3	4	5	6	7	8

** заповнюється за період 1095 днів, враховуючи вплив цієї інформації на висновки цієї перевірки та розмір штрафних санкцій, передбачених нормами статті 123 Податкового кодексу України.*

2.10. Інформація про документи, використані під час перевірки.

2.10.1. *Платнику податків* направлено письмовий запит про надання документів (їх копій), пояснень, довідок, інформації від ____ №_____ _____ (*назва, номер та дата документа*).

Відповідно до опису(ів) від____ № ___ отримано документи (їх копії), пояснення, довідки, інформація (копія додається, додаток ___до акта (довідки) перевірки).

В ході перевірки суцільним/вибірковим методом було перевірено документи _____

або Узагальнений перелік документів, які було використано при проведенні перевірки, наведено в додатку___ до акта (довідки) *(зразок форми Узагальненого переліку документів, які було використано при проведенні документальної планової/позапланової/ документальної невиїзної перевірки дотримання вимог законодавства України з питань державної митної справи, наведено у додатку 5 до цих Методичних рекомендацій).*

Платником податків інші документи, що свідчать про діяльність платника податків, (спростовують викладені в акті (довідці) перевірки факти) за період, що перевіряється, у ході проведення перевірки не надавались.

2.10.2. Під час перевірки керівником *платника податків* або уповноваженою ним особою _____ (*ПІП*) не були надані _____ *(вказати документи, копії документів, довідки, тощо, які не були надані на запити посадових осіб контролюючого органу, зазначити реквізити цих запитів, заявлені платником податків причини ненадання документів),* про що складено акт від ___ № ____ (копія додається) *(зразок форми Акта про ненадання/відмову від надання/надання не в повному обсязі до перевірки документів (їх копій), пояснень, довідок, інформації тощо при проведенні документальної виїзної перевірки дотримання вимог законодавства України з питань митної справи наведено у додатку 6 до цих Методичних рекомендацій).*

У разі відмови керівника платника податків або уповноваженою ним особи від підписання зазначеного акта зазначається:

Керівник *платника податків* _____(*ПІП*) відмовився від підпису в акті про ненадання/відмову від надання/надання не в повному обсязі документів (їх копій), пояснень, довідок інформації тощо при проведенні перевріки від ___ №_____.

Акт від ___ № ____ про ненадання/відмову від надання/надання не в повному обсязі документів (їх копій), пояснень, довідок інформації тощо при проведені перевірки листом від _____ №_____ було надіслано до _____ митниці ДФС з метою розгляду питання про складання протоколу про порушення митних правил.

За отриманою від митниці інформацією _____
_____

(інформація про складені протоколи про порушення митних правил у порядку, визначеному Митним кодексом,
(у разі якщо вони пов'язані з предметом перевірки).

2.10.3. За письмовою заявою *платника податків* від ____ №____ керівником контролюючого органу або уповноваженою ним особою_____*(ПІП, посада)* прийняте рішення від ____ №____ про продовження строку надання документів (їх копій) _____ *(назва, номер, дата документа)* в термін до _____.

2.10.4. Складено акт від ___ № ____ щодо передачі/повернення документів, що містять комерційну таємницю або є конфіденційними _____ *(наводиться перелік цих документів)*, який підписаний керівником *платника податків* або уповноваженою ним особою____ ____ _____(ПІП), посадовими особами _____
_____

(ПІБ, посада , назва контролюючого органу).

2.11. Направлені(о) _____*(назва контролюючого органу)* запити від __.__.__ №____ до інших органів державної влади, страхових компаній, банківських установ, інших осіб, безпосередньо чи опосередковано залучених до операцій з товарами (у разі їх направлення) _____ (*назви виробників товарів, акредитованих відповідно до законодавства експертів, які видавали експертні висновки, інших органів державної влади, страхових компаній, банківських установ, інших осіб, безпосередньо чи опосередковано залучених до операцій з товарами, судових органів, контролюючих органів, у тому числі митниць ДФС, _____(назва контролюючого органу)* щодо _____ *(короткий зміст запиту).*

Отримана (і) відповідь(і)/матеріали від __.__.__ №____ _____ (*назви виробників товарів, акредитованих відповідно до законодавства експертів, які видавали експертні висновки, інших органів державної влади, страхових компаній, банківських установ, інших осіб, безпосередньо чи опосередковано залучених до операцій з товарами, судових органів, контролюючих органів)*.

Короткий зміст наданої інформації _____
_____.

Результати опрацювання зазначеної інформації (матеріалів) відображено у пункті _____ частини ІІІ акта (довідки) перевірки.

2.12. Направлено(і) _____*(назва контролюючого органу)* запит(и) від __.__.__ №____ до уповноваженого(их) органу(ів) іноземних держав (у разі їх направлення) _____
_____ (*назви уповноважених органів іноземних держав*) щодо _____ *(короткий зміст запиту)*

(у разі направлення запиту через відповідний структурний підрозділ контролюючого органу або митницю ДФС – зазначається вся наявна інформація про направлення запиту та отримання відповіді).

Отримана(і) відповідь(і)/матеріали від __.__.__ №____ _____ (*назва уповноваженого органу іноземної держави*) _____*(короткий зміст наданої інформації).*

Результати опрацювання зазначеної відповіді (матеріалів) відображено у пункті _____ частини ІІІ акта (довідки) перевірки.

2.13. Направлені(о) запити від __.__.__ №____ до _____*(назви контролюючих органів)* стосовно _____ *(назви осіб безпосередньо чи опосередковано залучених до операцій з товарами (у разі їх направлення)* /(або/та) до _____*(назви осіб безпосередньо чи опосередковано залучених до операцій з товарами (у разі їх направлення)* щодо _____ *(короткий зміст запиту).*

Отримана(і) відповідь(і)/матеріали від __.__.__ №____ _____ _____*(назви контролюючих органів та/або осіб безпосередньо чи опосередковано залучених до операцій з товарами).*

Короткий зміст отриманої інформації _____
_____

(інформація про отримані результати проведення зустрічних звірок з питань, які стосуються перевірки, наводиться в тексті акта (довідки)перевірки або у відповідному додатку до першого примірника акта (довідки) перевірки) (у разі їх проведення).

У разі складання реєстру запитів зазначається:

Інформація про направлені запити/отримані результати проведення зустрічних звірок з питань, які стосуються перевірки, додається (додаток ___ до першого примірника акта перевірки, що залишається у контролюючому органі).

У разі отримання під час перевірки матеріалів зустрічних звірок, результати яких впливають на висновки цієї перевірки, зазначити:

Інформація про опрацювання результатів зустрічної(их) звірки(ок) наведена у пункті _____ частини ІІІ акта (довідки) перевірки.

ІІІ. Описова частина

3.1. Основні напрями здійснення зовнішньоекономічної діяльності у періоді, що перевірявся

Протягом періоду, що перевірявся, *платником податків* було оформлено МД___ *(загальна кількість)*, пов'язаних:

1) з ввезенням на митну територію України товарів (*окремо по митних режимах*):

у митному режимі *(назва режиму)* _____ оформлено _____ *(тип МД, наприклад ІМ 40, ІМ 41 та інше*)_____*(кількість МД)* на загальну фактурну вартість _____грн _____ _____(*опис груп товарів, при великій кількості найменувань – можливо зазначати назви товарних груп)*.

Під час доставки зазначених вантажів на митну територію України застосовувались такі умови поставок згідно з ІНКОТЕРМС _____;

2) з вивезенням з митної території України товарів (*окремо по митних режимах*):

у митному режимі *(назва режиму)* _____ оформлено _____ *(тип МД, наприклад ЕК 10, ЕК 11 та інше*)_____*(кількість МД)* на загальну фактурну вартість _____грн _____ _____(*опис груп товарів, при великій кількості найменувань – можливо зазначати назви товарних груп).*

Під час вивезення зазначених вантажів з митної території України застосовувались такі умови поставок згідно з ІНКОТЕРМС _____;

3) з транзитом товарів через митну територію України оформлено _____ *(тип МД)*_____*(кількість МД)* на загальну фактурну вартість _____грн _____(*опис груп товарів, при великій кількості найменувань – можливо зазначати назви товарних груп)*.

Відповідно до наказу *платника податків* від ____ № _____ про облікову політику на ___ рік ____, *платником податків* використовуються такі принципи, методи і процедури для ведення бухгалтерського обліку_____ _____*(наводяться дані щодо основних принципів, методів і процедур, які використовуються платником для ведення бухгалтерського обліку запасів).*

3.2. Перевірка правильності визначення бази оподаткування, своєчасності, достовірності, повноти нарахування та сплати митних платежів

З питань правильності визначення бази оподаткування, своєчасності, достовірності, повноти нарахування та сплати митних платежів за період, що перевірявся (або з окремих питань), із загальної кількості МД (_____ МД), перевірено _____ МД, за якими нараховувались (сплачувались) митні платежі.

Перевіркою відповідності документів щодо розрахунків з іноземними постачальниками за отримані товари/послуги, які стосуються імпортованого (експортованого) товару за МД, та даних бухгалтерського обліку розбіжностей не виявлено /або виявлено розбіжності по (кількість) _____МД _____ _____ *(зазначаються результати перевірки).*

Узагальнені відомості щодо виконання зовнішньоекономічних контрактів (договорів) наведено у додатку ___ до акта (довідки) перевірки *(додаток 7 до цих Методичних рекомендацій).*

У разі встановлення розбіжностей наводиться більш поглиблена інформація за контрактами (договорами), за якими встановлені порушення:

За результатами проведеного аналізу виконання зовнішньоекономічних контрактів (договорів) з нерезидентами встановлено _____ *(зазначаються складові митної вартості, у тому числі послуги, які не враховані під час визначення митної вартості товарів).*

Інформація щодо фактів перерахувань нерезидентам або отримання від нерезидентів коштів, які підтверджують відповідні складові митної вартості, але не задекларовані під час митного оформлення, наведена у даних про виконання зовнішньоекономічних контрактів (договорів), за якими виявлені розбіжності (додаток ___ до акта перевірки) *(додаток 8 до цих Методичних рекомендацій).*

Відповідно до перевірених документів *платника податків* при здійсненні операцій за контрактом (договором) _____ (номер, дата) пов'язаність *платника податків (покупця)* та продавця товарів _____(*назва*) не встановлено.

У разі встановлення пов'язаності платника податків та продавця товарів зазначити:

Відповідно до перевірених документів *платника податків* при здійсненні операцій за контрактом (договором) _____ (номер, дата) встановлено пов'язаність *платника податків (покупця)* та продавця товарів__ _____(*назва*), що призвело до заниження митної вартості _____ *(зміст впливу та опис механізмів заниження вартості товарів).*

У разі не встановлення порушень щодо складових митної вартості зазначити:

За результатами аналізу договорів із іншими контрагентами (крім постачальників товарів), які стосуються робіт та послуг, що мають вплив на складові митної вартості товарів, не встановлено порушення повноти декларування *платником податків* складових митної вартості:_____ *(назва складової митної вартості)* _____.

У разі встановлення порушень щодо складових митної вартості зазначити:

За результатами аналізу договорів із іншими контрагентами (крім постачальників товарів), які стосуються робіт та послуг, що мають вплив на складові митної вартості товарів, встановлено порушення повноти декларування *платником податків* складових митної вартості:_____ *(назва складової митної вартості)* _____, відповідно до документально підтвердженої інформації _____

(назва, номер, дата фінансового і бухгалтерського документа, що містить інформацію про складові митної вартості товару або кількісні показники товару, які є базою оподаткування митними платежами, інформація, отримана на запити від __.__.__ №____, надіслані відповідно до статті 348 Митного кодексу, або інформація, отримана в ході заходів, зазначених у пунктах 2.10–2.12 частини II цього акта (довідки) перевірки, тощо) виявлено _____

(зазначається про суму заниження або неврахування складової митної вартості товарів, порушені норми законодавства).

Перелік цих договорів наведено у додатку ____ до акта перевірки, який є його невід'ємною частиною *(у разі складання) (наприклад, додаток 9 до цих Методичних рекомендацій).*

У разі не встановлення порушень зазначається:

Порушень щодо правильності визначення бази оподаткування, своєчасності, достовірності, повноти нарахування та сплати митних платежів за період з _____ по____ під час перевірки не встановлено.

або

У разі встановлення порушень зазначається:

Перевіркою встановлено порушення_____

(викласти зміст порушення із обов'язковим зазначенням пунктів та статей нормативно-правових актів, які порушено; первинних та/або інших документів (бухгалтерських та інших), які підтверджують факт порушення; кореспонденції рахунків бухгалтерського обліку; у разі необхідності – перелік контрольних заходів, завдяки яким виявлено порушення (за результатами проведених зустрічних звірок, отриманої інформації від уповноважених органів іноземних держав тощо); посадових осіб платника податків, що були відповідальними за правильність обчислення, своєчасність сплати митних платежів, дотримання законодавства України з питань державної митної

справи у періоді вчинення порушення (підписували відповідні документи, ставили підпис на поданій МД, інше) тощо. Якщо встановлено велику кількість однотипних порушень – навести кілька прикладів порушень, а решту порушень згрупувати у реєстр (у разі необхідності винести такий реєстр в окремий додаток до акта).

Згідно з письмовим поясненням_____ *(ПІП), посада посадових або уповноважених осіб платника податків)* від_____*(дата)* _____ *(короткий зміст пояснень)*.

У разі відмови посадових або уповноважених осіб платника податків надати письмове пояснення щодо встановлених порушень відобразити такі факти відмови.

За результатами перевірки правильності визначення бази оподаткування, своєчасності, достовірності, повноти нарахування та сплати митних платежів,

з урахуванням встановлених обставин _____,
отриманої інформації (документів)_____,
фактичних відомостей (документів)__ _____,
наявних у платника податків, інформація про які наведена _____ **(в тексті акта або у додатку ___ до акта перевірки, який є його невід'ємною частиною)_____ (назва контролюючого органу)** ***під час перевірки*** **платника податків** ***на підставі статей 54, 55 Митного кодексу України, відповідно до частини чотирнадцятої статті 354 Митного кодексу України під час перевірки правильності визначення митної вартості товарів після їх випуску*** визначено митну вартість _____***(назва товару)*** ***товарів в розмірі*** _____ **грн,** ***перелік товарів наведено у додатку ___ до акта перевірки, який є його невід'ємною частиною*** **(у разі значної кількості випадків).**

Встановлені порушення призвели до заниження (завищення) податкових зобов'язань зі сплати митних платежів на загальну суму _____, у тому числі _____ *(за видами платежів)*.

Розрахунок заниження (завищення) податкового зобов'язання в розрізі МД, кожного товару, видів митних платежів наведено _____ *(або в тексті акта або в додатку ____ до акта перевірки, який є його невід'ємною частиною. Додаток 13 до цих Методичних рекомендацій).*

3.3. Перевірка обґрунтованості та законності надання (отримання) пільг і звільнення від оподаткування.

За період, що перевірявся, під час митного оформлення **платнику податків** ***були надані (отримані) такі пільги*** **(у розрізі пільг та типів МД):**
пільга **_____(код і назва пільги, норми законодавства, якими передбачено зазначену пільгу)*:***
1)**_____*(*****кількість МД*)*****_____** ***(*****найменування товару або код УКТ ЗЕД*)*****_____** ***(*****назва, номер та дата дозвільного документа – за наявності*) _____** ***(*****зміст*), *сума коштів, не сплачена до бюджету, становить* _____*грн;***
(При значній кількості випадків в акті перевірки наводиться узагальнена інформація, а в додатку до акта (довідки) – наводиться інформація в розрізі відповідних МД та/або найменувань товарів).
Аналогічно викладається інформація щодо користування іншими пільгами у перевіреному періоді, у тому числі тими, які залежать від задекларованої (визначеної) у МД країни походження товару.

За результатами зіставлення даних щодо цільового використання, отриманих пільг і звільнень від оподаткування, країни походження, зазначених у МД, з даними фінансових і бухгалтерських документів, звітів, договорів (контрактів), калькуляцій, інших документів, наявних у платника податків, та/або отриманих від **_____ (інформація з пунктів 2.10–2.12 частини II акта (довідки) перевірки)** ***встановлено/не встановлено*****_____(зазначаються встановлені розбіжності даних (відомостей) щодо цільового використання товарів, законності надання (отримання) пільг, звільнень від оподаткування, визначення країни**

походження. Результати можливо відобразити в тексті акта (довідки) або в додатку ____ до акта (довідки) перевірки, який є його невід'ємною частиною).

За результатами заходів, інформація про які наведена у пункті 3.5 акта (довідки) перевірки, встановлено/не встановлено нецільове використання товарів_____ (назва, код УКТ ЗЕД), оформлених за МД _____(номер, дата МД).

Аналогічно зазначається щодо отриманих пільг і звільнень від оподаткування, країни походження

У разі встановлення порушень зазначається:

Перевіркою встановлено, що в порушення_____ *(викласти зміст порушення із обов'язковим зазначенням пунктів та статей нормативно-правових актів, які порушено; первинних та/або інших документів (бухгалтерських та інших), які підтверджують факт порушення; кореспонденції рахунків бухгалтерського обліку; у разі необхідності – перелік контрольних заходів, завдяки яким виявлено порушення (за результатами інвентаризації, за результатами проведених зустрічних звірок, отриманої інформації від уповноважених органів іноземних держав, тощо); посадових осіб платника податків, що були відповідальними за правильність обчислення, своєчасність сплати митних платежів, дотримання законодавства України з питань державної митної справи у періоді вчинення порушення (підписували відповідні документи, ставили підпис на поданій МД тощо). Якщо встановлено велику кількість однотипних порушень – навести кілька прикладів порушень, а решту порушень згрупувати у реєстр (у разі необхідності винести такий реєстр в окремий додаток до акта).*

У разі встановлення порушення законодавства України або міжнародних договорів, згоду на обов'язковість яких надано Верховною Радою України, в акті перевірки вказується норма законодавчого акта або міжнародного договору.

Запис щодо надання/ненадання посадовими або уповноваженими особами платника податків пояснень щодо виявлених порушень зазначається аналогічно пункту 3.2 частини ІІІ цього зразка форми акта (довідки) про результати документальної планової/позапланової виїзної перевірки дотримання вимог законодавства України з питань державної митної справи.

За результатами перевірки обґрунтованості та законності надання (отримання) пільг і звільнення від оподаткування, з урахуванням встановлених обставин _____, отриманої інформації (документів) _____, фактичних відомостей, наявних у платника податків, відповідно до частини чотирнадцятої статті 354 Митного кодексу України під час перевірки правильності визначення країни походження, підстав для звільнення від оподаткування визначено країну походження _____ та (або) встановлено неправомірність зазначених підстав для звільнення ***_____,перелік товарів наведено у додатку ___ до акта перевірки, який є його невід'ємною частиною*** **(у разі значної кількості випадків*).***

Встановлені порушення призвели до заниження (завищення) податкових зобов'язань зі сплати митних платежів на загальну суму _____, у тому числі _____ *(за видами платежів)*.

Розрахунок заниження (завищення) податкового зобов'язання в розрізі МД, кожного товару, видів митних платежів наведено _____ *(або в тексті акта, або в додатку ____ до акта перевірки, який є його невід'ємною частиною. Наприклад, додаток 13 до цих Методичних рекомендацій).*

3.4. Перевірка правильності класифікації згідно з УКТ ЗЕД товарів, щодо яких проведено митне оформлення

З питань щодо правильності класифікації згідно з УКТ ЗЕД товарів, щодо яких проведено митне оформлення, перевірено ____ МД.

Перевіркою інформації про товари, наведеної у МД під час митного оформлення, _____ *(назва, код за УКТ ЗЕД, опис груп товарів, при великій кількості найменувань – вказується товарна група)* за період, що перевірявся *(або/та номера та дати МД (за необхідності)* _____, встановлено/не встановлено порушення правильності класифікації товарів згідно з УКТ ЗЕД _____.

(наводяться результати аналізу інформації щодо правильності класифікації товарів згідно з УКТ ЗЕД та інформації, отриманої за

результатами контрольних заходів, визначених у пунктах 2.10–2.12 частини ІІ акта (довідки) перевірки та інше. Результати можливо відобразити в тексті акта (довідки) перевірки або в додатку ____ до акта (довідки) перевірки, який є його невід'ємною частиною).

Проведеними _____митницею ДФС заходами митного контролю при переміщенні товарів через митний кордон України та під час митного контролю та оформлення _____ *(наприклад, фізичний чи лабораторний контроль щодо товарів, що переміщувались через митний кордон України)* встановлено_____ (*результати реалізації митницею заходів контролю, які пов'язані з перевіркою правильності класифікації товарів).*

Під час проведення перевірки було здійснено відбір проб та зразків товарів_____ *(найменування, код УКТ ЗЕД*), ввезених за МД _____(*номер, дата МД*), про що складено Акт про відбір проб (зразків) товарів _____*(найменування, код УКТ ЗЕД*), _____ (номер, дата), додаток ___до акта перевірки.

Відповідно до висновку за результатами дослідження (аналізу, експертизи)_____ (номер, дата), додаток___ до акта перевірки (*короткий зміст результатів дослідження (аналізу, експертизи)*_____.

У разі не встановлення порушення зазначається:

Порушень щодо правильності класифікації товарів згідно з УКТ ЗЕД, щодо яких проведено митне оформлення _____ *(найменування товарів та код УКТ ЗЕД)*, не встановлено.

або

У разі виявлення порушення правильності класифікації згідно з УКТ ЗЕД зазначається:

Перевіркою встановлено, що в порушення_____ (*викласти зміст порушення із обов'язковим зазначенням пунктів та статей нормативно-правових актів, які порушено; первинних та/або інших документів (бухгалтерських та інших), які підтверджують факт порушення; кореспонденції рахунків бухгалтерського обліку; у разі необхідності – перелік контрольних заходів, завдяки яким виявлено порушення (за результатами проведених зустрічних звірок,*

отриманої інформації від уповноважених органів іноземних держав тощо); посадових осіб платника податків, що були відповідальними за правильність обчислення, своєчасність сплати митних платежів, дотримання законодавства України з питань державної митної справи у періоді вчинення порушення (підписували відповідні документи, ставили підпис на поданій МД) тощо. Якщо встановлено велику кількість однотипних порушень – навести кілька прикладів порушень, а решту порушень згрупувати у реєстр (у разі необхідності винести такий реєстр в окремий додаток до акта).

У разі встановлення порушення законодавства України або міжнародних договорів, згоду на обов'язковість яких надано Верховною Радою України, в акті перевірки вказується норма законодавчого акта або міжнародного договору.

Запис щодо надання/ненадання посадовими або уповноваженими особами платника податків пояснень щодо виявлених порушень зазначається аналогічно пункту 3.2 частини III цього зразка форми акта (довідки) про результати документальної планової/позапланової виїзної перевірки дотримання вимог законодавства України з питань державної митної справи.

За результатами перевірки, з урахуванням встановлених обставин _____, отриманої інформації (документів) _____, фактичних відомостей, наявних у платника податків, відповідно до частини четвертої статті 69 та частини чотирнадцятої статті 354 Митного кодексу України під час перевірки правильності класифікації товарів згідно з УКТ ЗЕД визначено код товарів _____згідно з УКТ ЗЕД_____.

У разі значної кількості випадків зазначається:
Перелік товарів наведено у додатку ___ до акта перевірки, який є його невід'ємною частиною.

Встановлені порушення призвели до заниження (завищення) податкових зобов'язань зі сплати митних платежів на загальну суму _____, у тому числі _____ *(за видами митних платежів)*.

Розрахунок заниження (завищення) податкового зобов'язання в розрізі МД, кожного товару, видів митних платежів наведено _____ *(або в тексті акта, або в додатку ____ до акта перевірки, який є його невід'ємною частиною. Додаток 14 до цих Методичних рекомендацій).*

3.5. Перевірка 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 платника податків, що перевіряється, інформації, зазначеній у митній декларації, декларації митної вартості, за якими проведено митне оформлення товарів у відповідному митному режимі.

Під час перевірки даних щодо цільового використання товарів **(якщо умовами надання пільг є цільове використання у виробництві ввезених товарів, що передбачено законодавством України, у тому числі і умовами застосуванням митних режимів)*, ввезених за _____МД*** **(при значній кількості випадків в акті перевірки наводиться узагальнена інформація, а в додатку до акта (довідки) – інформація в розрізі відповідних МД та/або найменувань товарів)** ***встановлено, що відповідно до фінансових, бухгалтерських та інших документів платника податків:***

обсяг ввезеного товару за період з _____ по _____ становить_____(*у фізичних обсягах*), _____грн;

залишки ввезеного товару станом на _____(*початок періоду, що підлягає перевірці*) становлять_____ (*у фізичних обсягах*), _____грн;

залишки товару станом на _____(*кінець періоду, що підлягає перевірці*);

оприбутковано товару: _____(*у фізичних обсягах*), _____грн;

обсяги використаних товарів: _____(*у фізичних обсягах*), _____грн,

мета використання _____.

Перевіркою повноти оприбуткування імпортованого товару, у тому числі послуг, та відповідності фінансових і бухгалтерських документів, звітів, договорів (контрактів), у тому числі щодо надання послуг, шляхом зіставлення відомостей щодо ціни та кількості товару, задекларованого при ввезенні у відповідних митних режимах, з відомостями оприбуткування платником податків ввезеного товару, встановлено_____.
Зазначається про наявність або відсутність відхилень. У разі наявності відхилень, зазначаються причини такого відхилення (курсова різниця, залишки товарів, облікова політика платника податків, тощо).

Під час проведення перевірки фактичного використання товарів заявленій меті проведено огляд виробничих _____, складських _____, торговельних _____, інших_____ приміщень *платника податків,* про що складено акт огляду_____ приміщень від _____ №_____ (додаток ___до акта перевірки).

За результатами огляду встановлено_____.

Під час перевірки проведено інвентаризацію_____ *(товарно-матеріальних цінностей),* у тому числі зняття залишків товарно-матеріальних цінностей_____*(номер, дата наказу про проведення інвентаризації, склад комісії, ПІП посадових осіб контролюючого органу, присутніх при інвентаризації).*

За результатами інвентаризації встановлено _____ *(короткий зміст результатів інвентаризації).*

Під час проведення перевірки відповідно до наказу контролюючого органу_____ (номер, дата), (додаток ___ до акта перевірки) на підставі пункту 5 частини першої статті 347 Митного кодексу України було проведено станом на _____(*дата проведення)* контрольний аналіз сировини (матеріалів, готової продукції) та/або контрольний запуск у виробництво сировини та матеріалів _____*(найменування, код УКТ ЗЕД*).

За його результатами, відповідно до акта про результати контрольного аналізу сировини (матеріалів, готової продукції) та/або контрольного запуску у виробництво сировини та матеріалів від_____№_____ *(додаток__ до акта перевірки),* встановлено _____.

Під час проведення перевірки було здійснено відбір проб та зразків товарів_____ *(найменування, код УКТ ЗЕД*), ввезених за МД _____(*номер, дата МД*), про що складено акт про відбір проб (зразків) товарів _____*(найменування, код УКТ ЗЕД*), _____ (номер, дата) (додаток ___до акта перевірки).

Відповідно до висновку за результатами дослідження (аналізу, експертизи) відібраних проб та зразків товарів _____ (номер, дата висновку), додаток___ до акта перевірки, встановлено (*короткий зміст)*_____.

Згідно з отриманою за результатами зустрічних звірок інформацією, наведеною у пункті 2.13 частини ІІ акта (довідки) перевірки, з _____

_____

_____ *(назва особи, щодо якої проводилась звірка, дата № довідки або листа про надання інформації, отриманої на запити від __.__.__ №____ (у разі їх направлення),* встановлено _____

(зміст та аналіз отриманої інформації).

***Відповідно до інформації, отриманої від _*_____ _____ (інформація про запити, зазначені у пунктах 2.11–2.12 частини ІІ акта (довідки) перевірки) (назва, номер, дата документа) *встановлено*_____ _____ (результати можливо відобразити в тексті акта або у додатку ____ до акта (довідки) перевірки, який є його невід'ємною частиною).**

За результатами перевірки встановлено використання зазначених товарів _____ *(зазначається фактичне використання товарів, встановлене перевіркою, перелік документів та даних, які це підтверджують. Результати можливо відобразити в окремому додатку до акта (довідки) перевірки)*.

У разі не встановлення порушень щодо 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 платника податків, що перевіряється, інформації, зазначеній у митній декларації, декларації митної вартості, за якими проведено митне оформлення товарів у відповідному митному режимі, зазначається:

Порушень щодо 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 платника податків, що перевіряється, інформації, зазначеній у митній декларації, декларації митної вартості, за якими проведено митне оформлення товарів у відповідному митному режимі, не встановлено.

або

У разі встановлення порушень цільового використання товарів або дотримання умов митних режим ів заявлених у митних деклараціях, даним, що містяться у первинних бухгалтерських документах платнтка податків:

Перевіркою встановлено, що в порушення_____
(викласти зміст порушення із обов'язковим зазначенням пунктів та статей нормативно-правових актів, які порушено; первинних та/або інших документів (бухгалтерських та інших), які підтверджують факт порушення; кореспонденції рахунків бухгалтерського обліку; у разі необхідності – перелік контрольних заходів, завдяки яким виявлено порушення (за результатами інвентаризації, за результатами проведених зустрічних звірок, отриманої інформації від уповноважених органів іноземних держав тощо); посадових осіб платника податків, які були відповідальними за правильність обчислення, своєчасність сплати митних платежів, дотримання законодавства України з питань державної митної справи у періоді вчинення порушення (підписували відповідні документи, ставили підпис на поданій МД, інше) тощо. Якщо встановлено велику кількість однотипних порушень – навести кілька прикладів порушень, а решту порушень згрупувати у реєстр (у разі необхідності винести такий реєстр в окремий додаток до акта).

У разі встановлення порушення законодавства України або міжнародних договорів, згоду на обов'язковість яких надано Верховною Радою України, в акті перевірки вказується норма законодавчого акта або міжнародного договору.

Запис щодо надання/ненадання посадовими або уповноваженими особами платника податків пояснень щодо виявлених порушень зазначається аналогічно пункту 3.2 частини ІІІ цього зразка форми акта (довідки) про результати документальної планової/позапланової виїзної перевірки дотримання вимог законодавства України з питань державної митної справи.

За результатами перевірки 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 **платника податків*, що перевіряється, інформації, зазначеній у митній декларації, декларації митної вартості, з урахуванням встановлених обставин _____, отриманої інформації _____, фактичних відомостей, наявних у платника податків, інформацію про які наведено _____ (в тексті акта або у додатку ___ до акта перевірки, який є його невід'ємною частиною).***

_____

(назва контролюючого органу) під час перевірки *платника податків* встановлено (визначено) _____(*митну вартість, код товару згідно з УКТ ЗЕД, країну походження товару, підстави для звільнення від оподаткування, відповідність фактичного використання переміщених через митний кордон України товарів заявленій меті такого переміщення та/або відповідність фінансових і бухгалтерських документів, звітів, договорів (контрактів), калькуляцій, інших документів платника податків, що перевіряється, інформації, зазначеній у митній декларації, декларації митної вартості. У разі значної кількості випадків інформація у розрізі товарів наводиться у додатку ___ до акта перевірки, який є його невід'ємною частиною).*

Встановлені порушення призвели до заниження (завищення) податкових зобов'язань зі сплати митних платежів на загальну суму _____, у тому числі _____ *(за видами платежів)*.

Розрахунок заниження (завищення) податкового зобов'язання в розрізі МД, кожного товару, видів митних платежів наведено

_____ *(або в тексті акта, або в додатку ____ до акта перевірки, який є його невід'ємною частиною. Наприклад, додатки 13, 14, 17 до цих Методичних рекомендацій).*

3.6. Перевірка законності переміщення товарів через митний кордон України, у тому числі ввезення товарів на територію вільної митної зони або їх вивезення з цієї території.

Під час перевірки проаналізована наявна інформація про факти складання протоколів про порушення митних правил від _____ № _____ щодо порушення _____ статей Митного кодексу України. За інформацією, отриманою від _____ митниці ДФС, встановлено, що платником податків_____ _____
(*інформація про стан усунення виявлених порушень).*

Під час перевірки досліджені документи платника податків на виявлення ознак, що можуть свідчити про порушення законодавства з питань державної митної справи за такими критеріями *(зазначається: виявлено/не виявлено)*:

1) укладання непрямих контрактів _____ *(зокрема сторона контракту – суб'єкт ЗЕД, зареєстрований в офшорній зоні або контрагент не є виробником товару);*

2) нелогічний шлях доставки товарів_____;

3) значна (необґрунтована) різниця між вагою нетто – брутто _____;

4) нехарактерна завантаженість контейнера (іншого засобу для перевезення товарів) з урахуванням характеру вантажу_____;

5) нехарактерний розподіл ваги між товарами, що вказує на можливість переміщення одного товару під виглядом іншого _____;

6) товари, код УКТ ЗЕД яких відповідає групі товарів подвійного призначення _____;

7) спільне переміщення товарів, частина яких належить до товарів групи «ризику», а інші до товарів групи «прикриття» _____;

8) класифікація товарів за кодами УКТ ЗЕД «інші» _____;

9) інші ознаки, що свідчать про порушення законодавства України з питань державної митної справи _____.

У разі встановлення наведених фактів (ознак) зазначається:

Під час перевірки виявлено факти _____ *(опис виявлених фактів).*

За виявленими фактами вжити заходи _____ *(опис вжитих заходів).*

Під час проведення перевірки проведено огляд виробничих _____, складських _____, торговельних _____, інших_____ приміщень *платника податків,* про що складено акт огляду_____ приміщень від _____ №_____ (додаток ___до акта перевірки).

За результатами огляду встановлено_____.

Під час проведення перевірки було здійснено відбір проб та зразків товарів_____ *(найменування, код УКТ ЗЕД*), ввезених за МД _____(*номер, дата МД*), про що складено акт про відбір проб (зразків) товарів _____*(найменування, код УКТ ЗЕД*), _____ (номер, дата) (додаток ___до акта перевірки).

Відповідно до висновку за результатами дослідження (аналізу, експертизи) відібраних проб та зразків товарів _____ *(номер, дата висновку),* додаток___ до акта перевірки, встановлено (*короткий зміст)*_____.

Згідно з отриманою за результатами зустрічних звірок інформацією, наведеною у пункті 2.13 частини II акта (довідки) перевірки, з _____ _____ _____ *(назва особи, щодо якої проводилась звірка, дата № довідки або листа про надання інформації, отриманої на запити від __.__.__ №____ (у разі їх направлення),* встановлено _____*(зміст та аналіз отриманої інформації).*

Під час перевірки виявлена відсутність дозволів _____(*назва відповідних державних органів)* для пропуску товарів через митний кордон України_____ _____.

Перевіркою дотримання законодавства України про захист інтелектуальної власності встановлено_____.

Під час перевірки виявлені факти порушень, що передбачають вжиття заходів нетарифного регулювання зовнішньоекономічної діяльності_____
_____.

У разі невстановлення порушень зазначається:

Порушень щодо законності переміщення товарів через митний кордон України (у тому числі ввезення товарів на територію вільної митної зони або їх вивезення з цієї території) під час проведення перевірки не встановлено.

або

У разі встановлення невідповідності вартісних та вагових показників імпортованого товару, його найменування, кодів товарів згідно з УКТ ЗЕД, заявлених у митних деклараціях, даним, що містяться у первинних бухгалтерських документах платника податків, та інше,зазначається:

Перевіркою встановлено, що в порушення_____
(викласти зміст порушення із обов'язковим зазначенням пунктів та статей нормативно-правових актів (наприклад, статей 257, 266 Митного кодексу України, а саме: процедури декларування та обов'язків декларанта або уповноваженої ним особи), які порушено; первинних та/або інших документів (бухгалтерських та інших), які підтверджують факт порушення; у разі необхідності – перелік контрольних заходів, завдяки яким виявлено порушення (за результатами огляду виробничих, складських, торговельних та інших приміщень платника податків, за результатами проведених зустрічних звірок, отриманої інформації від уповноважених органів іноземних держав, тощо); посадових осіб платника податків, які були відповідальними за правильність обчислення, своєчасність сплати митних платежів, дотримання законодавства України з питань державної митної справи у періоді вчинення порушення (підписували відповідні документи, ставили підпис на поданій МД) тощо. Якщо встановлено велику кількість однотипних порушень – навести кілька прикладів порушень, а решту порушень згрупувати у реєстр (у разі необхідності винести такий реєстр в окремий додаток до акта).

У разі встановлення порушення законодавства України або міжнародних договорів, згоду на обов'язковість яких надано

Верховною Радою України, в акті перевірки вказується норма законодавчого акта або міжнародного договору.

Запис щодо надання/ненадання посадовими або уповноваженими особами платника податків пояснень щодо виявлених порушень зазначається аналогічно пункту 3.2 частини ІІІ цього зразка форми акта (довідки).

За результатами перевірки щодо законності переміщення товарів через митний кордон України (у тому числі ввезення товарів на територію вільної митної зони або їх вивезення з цієї території) **платника податків,** ***отриманої інформації*** **_____,** ***фактичних відомостей, наявних у платника податків, інформація про які наведена*** **_____ (в тексті акта або у додатку ___ до акта перевірки, який є його невід'ємною частиною).**

_____ *(назва контролюючого органу)* під час перевірки *платника податків* встановлені обставини та причини втрати товарів _____

_____

У разі значної кількості випадків зазначається:

Інформація наводиться у тексті акта або у додатку __ до акта перевірки.

Встановлені порушення призвели до заниження (завищення) податкових зобов'язань зі сплати митних платежів на загальну суму _____, у тому числі _____ *(за видами платежів)*.

Розрахунок заниження (завищення) податкового зобов'язання в розрізі МД, кожного товару, видів митних платежів наведено _____ *(або в тексті акта, або в додатку ____ до акта перевірки, який є його невід'ємною частиною. Наприклад, додатки 13, 18 до цих Методичних рекомендацій).*

У розрахунку (за необхідності) зазначається митна вартість, код товару згідно з УКТ ЗЕД, країна походження товару.

IV. Висновок

Перевіркою пунктів № _,_,_,_,_ програми перевірки порушень не встановлено.

Перевіркою встановлено порушення *платником податків***:**

1. _____

(пункти та статті нормативно-правових актів або міжнародних договорів, згоду на обов'язковість яких надано Верховною Радою України),

у результаті чого занижено (завищено) податкове зобов'язання зі сплати мита в періоді, що перевірявся/або за МД _____ *(номер, дата МД),* на загальну суму _____ грн;

2. _____
_____

(пункти та статті нормативно-правових актів або міжнародних договорів, згоду на обов'язковість яких надано Верховною Радою України),

у результаті чого занижено (завищено) податкове зобов'язання зі сплати акцизного податку в періоді, що перевірявся/ або за МД _____ *(номер, дата МД)*, на загальну суму _____ грн*;*

3. _____
_____

(пункти та статті нормативно-правових актів або міжнародних договорів, згоду на обов'язковість яких надано Верховною Радою України),

у результаті чого занижено (завищено) податкове зобов'язання зі сплати податку на додану вартість в періоді, що перевірявся/ або за МД _____ *(номер, дата МД)*, на загальну суму _____ грн*);*

4. _____
_____

(пункти та статті нормативно-правових актів або міжнародних договорів, згоду на обов'язковість яких надано Верховною Радою України).

Повернення сум завищених податкових зобов'язань згідно з нормами статті 301 Митного кодексу України здійснюється відповідно до норм Бюджетного та Податкового кодексів України у порядку, визначеному центральним органом виконавчої влади, що

забезпечує формування та реалізує державну політику у сфері фінансів (*зазначається у разі виявлення під час перевірки сум завищених податкових зобов'язань).*

Відповідно до частини четвертої статті 354 Митного кодексу України керівник платника податків, який перевірявся (або уповноважена ним особа), протягом п'яти робочих днів з дня, що настає за днем отримання акта, зобов'язаний повернути _____ підписаний примірник акта перевірки *(назва контролюючого органу)*.

У разі незгоди керівника платника податків (або уповноваженої ним особи) з висновками перевірки чи фактами та даними, викладеними в акті про результати перевірки, він зобов'язаний підписати акт з запереченнями (частина восьма статті 354 Митного кодексу України). Заперечення до акта перевірки подаються до контролюючого органу, який проводив перевірку, протягом п'яти робочих днів з дня отримання акта перевірки для ознайомлення та підписання. Такі заперечення є невід'ємною частиною акта про результати перевірки.

Посади осіб,
які проводили перевірку,
назва контролюючого органу _____ _____
(підпис) *(ПІП)*

Підтверджуємо, що первинні, бухгалтерські та інші документи, використані під час проведення перевірки, достовірні, надані в повному обсязі, а додаткові (інші) документи, що свідчать про діяльність платника податків (спростовують викладені в акті перевірки факти) за період, що перевіряється, відсутні.

Керівник
платника податків/
уповноважена ним особа _____ _____
(підпис) *(ПІП)*

Акт (довідку) складено у двох примірниках:
І. – для *(назва контролюючого органу)*;
ІІ.– для платника податків.

З правами, обов'язками, відповідальністю платників податків, порядком надання заперечень (зауважень) та оскарження рішень і дій посадових осіб контролюючих органів ознайомлений, один примірник акта з додатками на ___ аркушах отримав_____
_____
(ПІБ керівника (або уповноваженої ним особи) платника податків)
(підпис)

«___» _____ 20__ року *(у разі надіслання акта (довідки) листом з повідомленням про вручення проставляється дата вручення, вказана в повідомленні про вручення, або дата, наведена в поштовому повідомленні про вручення, із зазначенням причин невручення.).*

У разі відмови платника податків від підписання акта зазначається таке:

Від підписання акта перевірки _____ відмовився (відмовились). *(посада, ПІП)*

Посади осіб, які проводили перевірку, назва контролюючого органу _____ _____
(підпис) *(ПІП)*

За наявності заперечень (зауважень) посадових осіб платника податків до акта перевірки зазначається таке:

З висновками перевірки та(або) фактами і даними, викладеними в акті перевірки, не згоден, протягом п'яти робочих днів з дня отримання примірника акта перевірки будуть подані до _____ заперечення до акта перевірки.
назва контролюючого органу

Керівник платника податків/ уповноважена ним особа _____ _____
(підпис) *(ПІП)*

На першому примірнику:

віза начальника (заступника начальника)
структурного підрозділу, посадові особи якого
здійснювали (очолювали) перевірку

__.__.__ _____ _____
(дата) *(підпис)* *(посада, ПІП)*

віза начальника (працівника)
юридичного підрозділу

__.__.__ _____ _____
(дата) *(підпис)* *(посада, ПІП)*

Навчальне видання

СЕРІЯ «ПОДАТКОВА ТА МИТНА СПРАВА В УКРАЇНІ»

Микитенко Тетяна Владиславівна

ОРГАНІЗАЦІЯ ПОСТМИТНОГО КОНТРОЛЮ ТА АУДИТУ

Навчальний посібник

Відповідальний за випуск	*Д. Ф. Салахова*
Редактори	*Н. І. Грицюк,* *О. В. Данильчик*
Форматування та комп'ютерна верстка	*О. В. Лисенко*

Здано до друку 29.09.2020. Формат 60 × 84/16.
Папір офсетний № 1. Гарнітура «Times New Roman».
Друк. арк. 19,8.
Тираж 300 примірників. Замовлення № 898.

Підготовлено до друку Видавничо-поліграфічним центром
Університету ДФС України
08205, вул. Університетська, 31, м. Ірпінь, Київська область, Україна

Свідоцтво про внесення суб'єкта видавничої справи
до державного реєстру видавців, виготовлювачів і
розповсюджувачів видавничої продукції
Серія ДК № 5104 від 20.05.2016