

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
КИЇВСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ ЕКОНОМІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
ІМЕНІ ВАДИМА ГЕТЬМАНА
Факультет фінансів

Кафедра фінансів імені Віктора Федосова

ОСВІТНЬО-ПРОФЕСІЙНА ПРОГРАМА	«Митна справа»
ГАЛУЗЬ ЗНАНЬ	07 «Управління та адміністрування»
СПЕЦІАЛЬНІСТЬ	072 «Фінанси, банківська справа та страхування»

Форма навчання: _____
очна(денна)
очна (денна), заочна, дистанційна

КВАЛІФІКАЦІЙНА БАКАЛАВРСЬКА РОБОТА

на тему **«Пост-митний аудит як інструмент забезпечення економічної безпеки країни»**

(назва теми)
здобувача Тепайкіної Ірини Владиславівни _____
(ПІБ, підпис)

Науковий керівник: к.е.н., доцент, доцент кафедри фінансів імені Віктора Федосова Захожай Костянтин Валерійович
(науковий ступінь, учене звання, ПІБ)

(підпис)

**Робота допущена до захисту перед екзаменаційною комісією
з атестації здобувачів вищої освіти (ЕК)**

Завідувач кафедри: д.е.н., професор Опарін В.М.
(науковий ступінь, учене звання, ПІБ)

(підпис)

Київ 2023

ЗМІСТ

ВСТУП	3
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИКО-ПРАВОВІ ЗАСАДИ МИТНОГО ПОСТ-АУДИТУ	6
1.1. Митний пост-аудит як складова економічної безпеки держави	6
1.2. Нормативно-правове забезпечення митного пост-аудиту	11
РОЗДІЛ 2. АНАЛІЗ ЕФЕКТИВНОСТІ ЗДІЙСНЕННЯ МИТНИХ ПЕРЕВІРОК ПРИ ЗАБЕЗПЕЧЕННІ ЕКОНОМІЧНОЇ БЕЗПЕКИ УКРАЇНИ	18
2.1. Індикатори і показники, що характеризують митний пост-аудит	18
2.2. Роль митних перевірок у системі економічної безпеки	26
РОЗДІЛ 3. НАПРЯМИ ПІДВИЩЕННЯ ЕФЕКТИВНОСТІ ТА РЕЗУЛЬТАТИВНОСТІ МИТНОГО ПОСТ-АУДИТУ В УКРАЇНІ	34
3.1. Проблеми управління ризиками під час здійснення митного пост-аудиту	34
3.2. Зарубіжний досвід проведення митних перевірок у контексті забезпечення економічної безпеки	38
3.3. Пропозиції щодо вдосконалення ефективності та результативності митного пост-аудиту	42
ВИСНОВКИ	48
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	51
ДОДАТКИ	

ВСТУП

Актуальність теми. Інституційні зміни в регулюванні міжнародної торгівлі потребують розробки методологічних засад здійснення митного пост-аудиту, як важливого інструменту прийняття ефективних управлінських рішень. Реалізація новітніх завдань організації контролю за переміщенням товарів через митний кордон здійснюється у зв'язку з трансформацією принципів, закономірностей і засобів впливу на господарську діяльність. При цьому розвиток соціально-економічних відносин відбувається на основі еволюційного зростання та призводить до того, що необхідно враховувати ступінь готовності податкових органів до реформ у митній сфері. Усвідомлюючи це, важливою умовою отримання народногосподарських переваг є дотримання вимог спрощення та безперешкодного переміщення товарів через митний кордон держави.

Зменшення ризиків порушення митного та податкового законодавства залежить від надійності та впровадження форм щодо проведення митного пост-аудиту, які базуються на недискримінаційності та прозорості, оперативності та результативності, що є демократичною та альтернативною основою зниження бюрократичності митного пост-аудиту. Це призвело до впровадження в митну практику такої ефективної форми контролю, як митний пост-аудит.

Актуальність і практичне значення митного пост-аудиту як основної форми митного контролю, необхідність спрощення та прискорення процедури митного оформлення в Україні обумовили вибір теми кваліфікаційної бакалаврської роботи, її мету та завдання.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Вагомий внесок у розвиток теорії та практики митного пост-аудиту зробили такі вітчизняні та зарубіжні вчені: А.Агапова, А.Антонова, П.Афонін, Е.Беккер, І.Бережнюк, Є.Бридун, А.Вакульчик, А.Вдовиченко, А.Войцещук, Л.Вороніна, П.Годме, І.Губіна, Ю.Гупанова, Т.Джеймс, А.Деточка, А.Десятнюк, Ю. Дубко, А.Запорожець, А.Зарубницький, Г.Козаченко, Е.Лунева, В.Мельник, Т.Паєнтко, П.Пашко, В.Федосов, С. Шостак, А.Швець, Ф.Шульженко та інші.

Незважаючи на широкий спектр розглянутих проблем, деякі питання організації митного пост-аудиту задля підвищення надійності та ефективності митного пост-аудиту залишаються невирішеними. Це вимагає проведення більш поглиблених науково-теоретичних та прикладних досліджень у даному напрямі.

Мета і завдання дослідження. Метою дослідження є теоретичне обґрунтування сутності митного пост-аудиту і розробка практичних рекомендацій щодо підвищення його ефективності та результативності задля підвищення рівня економічної безпеки в Україні.

Досягнення поставленої мети вимагало вирішення наступних завдань:

- розглянути митний пост-аудит як складову економічної безпеки держави;
- охарактеризувати нормативно-правове забезпечення митного пост-аудиту;
- сформулювати та розрахувати індикатори і показники, що характеризують митний пост-аудит;
- визначити роль митних перевірок у системі економічної безпеки;
- окреслити проблеми управління ризиками при здійсненні митного пост-аудиту;
- розглянути зарубіжний досвід проведення митних перевірок у контексті забезпечення економічної безпеки;
- дати пропозиції щодо вдосконалення ефективності та результативності митного пост-аудиту.

Об'єктом дослідження є митний пост-аудит.

Предметом дослідження є економічні відносини, що виникають при здійсненні митного пост-аудиту в контексті забезпечення економічної безпеки країни.

Методи дослідження. Для досягнення поставлених завдань у кваліфікаційній бакалаврській роботі використано наступні методи і підходи: узагальнення та порівняння, аналіз та синтез, метод наукового абстрагування, графічний аналіз.

Теоретична, методична та практична значущість отриманих результатів. Теоретична значущість отриманих результатів дає змогу поглибити існуючі теоретико-методичні засади митного пост-аудиту в Україні. Практичне значення

одержаних результатів полягає в тому, що запропонована методика аналізу ефективності здійснення митних перевірок для забезпечення економічної безпеки діяльності може бути використана митними органами держави в контексті європейської інтеграції України.

Інформаційну базу дослідження складають законодавчі та інші нормативно-правові акти з досліджуваних питань: звітність Державної митної та податкової служби України, Державної казначейської служби України, Державної служби фінансового моніторингу України, Державної служби статистики України, міжнародні фінансові та митні документи, наукові журнали, теоретичні і практичні здобутки вітчизняних та зарубіжних вчених.

Структура. Дана кваліфікаційна бакалаврська робота складається зі вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел та додатків.

РОЗДІЛ 1.

ТЕОРЕТИКО-ПРАВОВІ ЗАСАДИ МИТНОГО ПОСТ-АУДИТУ

1.1. Митний пост-аудит як складова економічної безпеки держави

В останні роки прослідковується стрімкий приріст міжнародної торгівлі, що зумовлено відповідно диверсифікацією світогосподарських зв'язків, зростанням темпів виробництва та розширенням асортименту продукції, поглибленням міжнародного поділу праці і також транснаціоналізацією.

Інтеграція України у світову економіку та імплементація міжнародних митних норм і стандартів сприяють дотриманню вимог, які скорочують час та обсяг митних процедур. При цьому такі перетворення не мають чинити вплив на ефективність подальшого контролю та митного оформлення, оскільки результатом їх впровадження є пошук новітніх підходів до формування та здійснення контрольних заходів у сфері зовнішньоекономічної діяльності.

При таких умовах митний контроль – це контроль документів зовнішньоторговельних операцій діяльності після проходження процесу митної процедури, тобто переміщення значної частини заходів контролю від митного кордону України до підприємств, які здійснюють зовнішньоекономічну діяльність, що має особливе значення. Процес реалізації таких заходів називається «митним пост-аудитом», який несе за собою те, що частина заходів контролю має здійснюватися після випуску товарів у вільний обіг на території України [2, с. 41].

Проблема ефективності заходів митного контролю значною мірою виникає через відсутність належного теоретико-методологічного обґрунтування економічної сутності митного пост-аудиту та основних принципів його організації.

Перш за все, необхідно з'ясувати соціально-економічний зміст митного пост-аудиту. У науковій літературі та нормативно-правовій базі існує безліч підходів до опису сутності та практичної спрямованості аудиту в митній справі (Додаток А.1).

Водночас слід зазначити, що в літературі є небагато наукових праць, де міститься визначення поняття «митний пост-аудит». Тому вивчення соціальної

складової митного пост-аудиту має інтегрувати весь спектр наукових знань з міждисциплінарним підходом у процес дослідження відповідних проблем.

На думку Г. Козаченко та Л. Шульженко, категорія «безпека» є кінцевим загальним базисним поняттям, яке відображає ключові зв'язки та відносини існування чи діяльності в дійсності та пізнанні, ця базова категорія є сукупністю знань, пов'язаних з безпекою, але в цілому це багатовимірне поняття[17].

Слід зазначити, що категорія «національна безпека» використовується для характеристики тих галузей, де переважно існують важливі за значенням інтереси держави, а саме такі системи як: економічна, політична, гуманітарна, військова, культурна, природоохоронна, інформаційна тощо. Держава або державна безпека збігаються, коли влада розглядається як апарат страхування інтересів, у тому числі економічних [5, с. 183].

Основами реалізації митного пост-аудиту є наступні заходи:

- застосування методів митного пост-аудиту тільки до сумлінних платників митних платежів до бюджету;
- запровадження попереднього електронного декларування товарів під час імпорту чи експорту товарів;
- збереження основних критеріїв, необхідних для подальшого визначення суб'єктів господарювання, які мають право на спрощений митний контроль та підлягають подальшому митному пост-аудиту. До них відносяться тривале здійснення зовнішньоекономічної діяльності, відсутність податкового боргу та незавершених митних та податкових юридичних спорів, укладення зовнішньоекономічних контрактів - на основі прямої угоди з нерезидентами, які не знаходяться в офшорній зоні з внутрішнім резидентством, внутрішнім бізнесом, забезпечення прозорого електронного доступу митних органів до бухгалтерських документів, пов'язаних з митницею та наявністю товарів, стала транспортно-логістична система на підприємстві;
- застосування митного пост-аудиту у тому разі, коли під час митного оформлення виникає спірне питання щодо класифікації товарів через невизначеність їх подальшого використання;

- запровадження практики застосування фінансових гарантій щодо додатково нарахованих фінансових платежів, а також застосування санкцій у разі сплати митних платежів у невідповідних розмірах за результатами сплати митних платежів.

Аналіз методологічних засад розмежування об'єктів економічної безпеки та суб'єктів їх забезпечення, потреба захисту національних економічних інтересів, гарантованої мінімізації загроз демонструє можливість окреслити основні сфери економічної системи а саме: демографічна, промислова, продовольча, зовнішня, інвестиційно-інноваційна, фінансова, соціальна, макроекономічна та енергетична, які забезпечують реалізацію безпеки України (Додаток А.2).

Усі складові частини забезпечення безпеки базуються на ретельному аналізі загроз і потенційних ризиків, пов'язаних із досягненням цілей. Варто зазначити, що у сучасній науковій літературі загрози класифікуються як фактори, що руйнують економічну безпеку країни, а також такі явища, як небезпека, виклик, ризик, криза, деструктивні та деформаційні процеси.

Митний пост-аудит, як засіб забезпечення економічної безпеки, являє собою комплекс існуючих інституційних, організаційних, правових та координаційних методів і інструментів, що застосовуються суб'єктами поточного аудиту на основі чинного законодавства та вимог економічної безпеки і мають на меті виявляти, прогнозувати, запобігати та нейтралізувати можливі реальні ризики чи небезпеки.

До проведення митного пост-аудиту відноситься перевірка зовнішньоекономічної діяльності господарських організацій. Таким чином, збільшення розміру збитку внаслідок порушення господарською організацією митних правил призводить до збільшення потреби в аудиторському контролі і стає більш важливим (як наслідок) направлення додаткових коштів на покриття втрат. При цьому, чим більше порушень норм було виявлено на окремих підприємствах у попередні періоди, тим більша ймовірність того, що вони стануть об'єктом митних перевірок у майбутньому [1].

Згідно зі Статтею 336 Митного кодексу України подальша перевірка проводиться безпосередньо посадовими особами Державної податкової та митної служб України у таких формах:

- перевірка поданих до органів документів, а також відомостей про доходи та збори, утворені під час комерційного переміщення товарів і транспортних засобів через митний кордон України;
- митний огляд (огляд продукції, комерційного транспорту, ручної поклажі та багажу, особистий огляд осіб);
- комерційний облік товарів і транспортних засобів, що переміщуються через митний кордон України;
- усне опитування громадян та представників бізнесу;
- огляд складів тимчасового зберігання, митних складів, митних зон і магазинів безмитної торгівлі, а також місць зберігання товарів, що підлягають огляду;
- контроль обліку товарів, що переміщуються через митний кордон та/або переміщуються під митним контролем;
- документальний контроль дотримання законодавства України, у тому числі своєчасності, достовірності, повноти та сплати митних платежів;
- подання запитів про встановлення достовірності поданих до митних і податкових органів документів до інших державних органів, установ та організацій, у тому числі до уповноважених органів іноземної держави [12].

Залежно від встановлених критеріїв класифікації можна виділити відповідні спектр охоплення митного пост-аудиту:

- вибрані митні режими: імпорт, експорт, тимчасове ввезення, тимчасове вивезення тощо;
- напрямки руху товарів: товари, що ввозяться, вивозяться та перевозяться по території держави;
- митний статус іноземних та вітчизняних товарів;
- характеристики товарів: багаж, ручна поклажа, енергоносії, валютний контроль;

- види транспорту: морські та річкові судна, автомобільний транспорт, повітряний транспорт, залізничний транспорт;
- кількість переміщень товарів і транспортних засобів: одноразові та багаторазові митні перевірки;
- розташування: в зоні постмитного контролю та в тимчасовій зоні постмитного контролю;
- предмет: митний огляд товарів і транспортних засобів;
- у формі: фактичного та документального митного огляду;
- правове регулювання предмета пост-митного огляду: регулярний та спрощений митний огляд[2].

Враховуючи механізм забезпечення митного пост-аудиту у системі економічної безпеки, необхідно ретельно розглянути завдання та визначити пріоритети діяльності окремих підрозділів Держмитслужби України. Зростання обсягів міжнародної торгівлі, ускладнення зовнішньоекономічних зв'язків, складне економічне і політичне становище та низка інших викликів, з якими зіштовхуються органи Держмитслужби в Україні визначають нові завдання, що потребують актуалізації реалізації стратегій, орієнтованих на досягнення поставлених цілей. Сукупність критеріїв, якісних та кількісних показників характеризують митну безпеку держави та дозволяють оцінити ефективність заходів, спрямованих на захист митних інтересів держави. Широкомасштабність митної галузі на глобальному рівні стикається з новими внутрішніми та зовнішніми викликами і загрозами, які щоденно зазнають митниці як суб'єкти економічної безпеки держави. Труднощі, пов'язані з постійною реорганізацією цих органів, ще більше ускладнюють ситуацію.

1.2. Нормативно-правове забезпечення митного пост-аудиту

Виявлення впливу міжнародних та вітчизняних норм і стандартів на реалізацію митного пост-аудиту представлено в таких нормативних актах:

- Митний кодекс України;
- Податковий кодекс України;
- Закон України «Про зовнішньоекономічну діяльність»;
- Указ Президента України «Про деякі заходи з дерегулювання підприємницької діяльності»;
- Положення про пункти пропуску через державний кордон та пункти контролю;
- Примірне положення про зони митного пост-аудиту;
- Порядок створення зон митного пост-аудиту і їх функціонування, затверджений Постановою КМУ;
- Міжнародна конвенції про спрощення та гармонізацію митних процедур (Кіотська конвенція), затверджена Радою митного співробітництва [11];
- Міжнародна конвенції про Гармонізовану систему опису та кодування товарів;
- Конвенція про тимчасове ввезення;
- Рамкові стандарти безпеки та спрощення міжнародної торгівлі;
- Угода про асоціацію між Україною та ЄС, Європейським співтовариством з атомної енергії та їхніми державами-членами.

Ефективне виконання митного пост-аудиту великою мірою залежить від інституційного забезпечення, що тісно пов'язане з організаційною структурою та ефективністю нормативно-правової бази регулювання. Варто відзначити, що у центрі діяльності митних органів є митниця - ключовий інститут, що забезпечує взаємодію держави та бізнесу шляхом виконання митних процедур. Показники прозорості та ефективності митних процедур є важливими критеріями при оцінці країн за різними міжнародними стандартами. Ефективне виконання митного пост-

аудиту має велике значення для держави в міжнародному співтоваристві, а його класифікаційна позиція в міжнародному контексті є ключовим показником. [23].

Успішне функціонування системи державного управління значною мірою залежить від гармонійної, злагодженої та ефективної нормативно-правової бази, а також від добре організованої та функціонально збалансованої системи державного управління та управління апарату. Іншими словами, ефективність функціонування інституту митного пост-аудиту та його основних форм залежить, перш за все, від стану правового та організаційного забезпечення їх реалізації.

У міжнародній практиці державного управління зовнішньоекономічною діяльністю в багатьох країнах світу митний пост-аудит регулюється на основі дворівневих правових документів:

- міжнародних – шляхом підписання міжнародних договорів у сфері міжнародного права та моніторингу їх виконання: рішень спеціалізованих міжнародних організацій, таких як ВМО, СОТ, МВФ, СБРР; вимог конвенцій, меморандумів, хартій, пактів та інших міжнародних угод, що визначають принципи, форми і методи міжнародного митного регулювання;
- національних – на підставі відповідних Законів, Постанов, Указів, Рішень та інших нормативно-правових актів національного законодавства.

Що стосується першого рівня, то варто зазначити, що на законодавчому рівні термін «міжнародний договір» міститься у статті 2 Закону України «Про міжнародні договори України», де зазначено, що договір укладається у письмовій формі з іноземною державою або суб'єктом іншого міжнародного права, на якого поширюється дія міжнародного права, незалежно від того чи є договір взаємопов'язаним з одним чи кількома документами, незалежно від їх виду (договір, угода, конвенція, пакт, протокол)» [15].

Таким чином, під міжнародно-правовими нормами у сфері митного пост-аудиту розуміють певну групу міжнародно-правових актів, укладених Україною з іноземними державами чи іншими юридичними особами з питань, пов'язаних із здійсненням процедури митного пост-аудиту в Україні [8].

Пропонується детально розглянути ключові міжнародні нормативно-правові документи, що лежать в основі організації митного пост-аудиту в Україні (Додаток А.3).

Митний кодекс України став першим і основним документом, який встановив таку форму митного контролю, як пост-аудит для ведення звітності та обліку товарів, що переміщуються через митний кордон України, а також встановив відповідність своєчасності, достовірності та повноти нарахування і сплати податків та інших обов'язкових платежів до бюджету. З того моменту законодавча база, що регулює організацію та проведення митного пост-аудиту, активно розвивалася.

Таким чином, Уряд ухвалив рішення про затвердження Порядку проведення митними органами на підприємствах перевірок системи звітності та обліку товарів і транспортних засобів, що переміщуються через митний кордон. З цього моменту митники отримали законодавчі повноваження проводити митний огляд, хоча процес його примусового виконання так і не був реалізований. У той час митний пост-аудит вважався новою формою митного контролю у нашій країні, хоча в інших країнах він був давно використовуваний. З цього приводу серед науковців існує думка, що виокремлення складової митного контролю – митний пост-аудит є необхідною умовою сучасності [8].

У частині організації та проведення форм митного контролю основним міжнародним документом є розроблена в рамках ВМО Міжнародна конвенція про спрощення та гармонізацію митних процедур [12], яка складається з 19 статей основного тексту та 31 додатка, які є невід'ємною частиною цієї конвенції, але фактично деякі з них – відповідно до свого характеру та значення – відповідають окремим, самостійним процедурам [1, С. 13]. У Конвенції вперше зазначається система аналізу ризиків і відмічається, що йдеться про сучасні методи роботи, застосування яких дозволяє спростити та гармонізувати митні правила та процедури, що сприяють розвитку міжнародної торгівлі.

Інтеграція України до ЄС передбачає наближення вітчизняного законодавства до європейського. Відповідно до Угоди про асоціацію між Україною з одного боку та ЄС, Європейським співтовариством з атомної енергії та його державами-

членами, з іншої сторони, Положення та процедури «мають бути пропорційними, прозорими та передбачуваними, застосовуватися недискримінаційно, об'єктивно, однаково та ефективно та забезпечувати використання сучасних митних методів, зокрема оцінки ризиків, додаткового пост-аудитного контролю та методів контролю компанії для спрощення і сприяння ввезенню та випуску товарів...».

Організація митного пост-аудиту в ЄС ґрунтується на законодавчому регулюванні, яке базується на загальноприйнятих нормативних актах, що визначають стандарти проведення митного пост-аудиту. Серед основних нормативно-правових документів, що регулюють цей процес, варто відзначити:

- Митний кодекс ЄС 1992 р.;
- модернізований Митний кодекс ЄС 2008 р.;
- Митний кодекс ЄС 2013 р.;
- Посібник з митного пост-аудиту ВМО;
- Посібник з митного аудиту ЄС;
- технічні примітки ВМО до митного пост-аудиту;
- Митні прототипи ЄС.

Україна приєдналася до Кіотської конвенції у 2006 році, але в результаті порушень відповідних процедур фактично не була наділена статусом договірної сторони. Лише 15 лютого 2011 року Верховна Рада унаслідок усунення певних процедурних непорозумінь прийняла зміни до Закону України «Про Протокол про приєднання України до Міжнародної конвенції про спрощення та гармонізацію митних процедур».

Наступною значущою подією, що розширила сферу організації та проведення митного пост-аудиту було прийняття Указу Президента «Про деякі заходи з оптимізації системи центральних органів виконавчої влади», який призвів до утворення Державної митної служби України (Додаток А.4). Також були ухвалені Податковий кодекс України та оновлена редакція Митного кодексу України.

Описуючи вплив міжнародних стандартів на митний пост-аудит, можна зазначити, що країни-учасники Кіотської конвенції мають можливість посилити контроль за допомогою сучасних методів, зокрема аудиторських перевірок.

Відповідне законодавче регулювання щодо аудиторських перевірок в Україні надасть такі можливості:

- по-перше, на основі правових підстав збільшити дохідну частину Державного бюджету України;
- по-друге, контролювати дотримання митного законодавства України суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності, зокрема щодо достовірності, повноти та своєчасності сплати податків, зборів, визначення митної вартості та класифікації товарів;
- по-третє, сприяти учасникам міжнародної торгівлі;
- по-четверте, відповідати міжнародним стандартам при здійсненні митного аудиту.

Додержання встановлених норм законодавства щодо митного пост-аудиту сприяє збільшенню фінансових резервів, які надходять до Державного бюджету України. Це є значущим фінансовим чинником, що допомагає стабілізувати економіку в умовах світової економічної кризи.

Приєднання України до Конвенції про спрощення та гармонізацію митних процедур, а також прийняття Рамкових стандартів безпеки та спрощення процедур міжнародної торгівлі поклали на Державну митну службу України нові завдання щодо коригування вітчизняного митного законодавства, у тому числі здійснення митного контролю за європейськими стандартами.

Для досягнення ефективності митного пост-аудиту необхідно не лише внесення численних законодавчих змін, але й публічне роз'яснення цих нововведень громадськості, щоб чітко усвідомити, що надані пропозиції спрямовані на ліквідацію тіньового товарообігу та запобігають незаконному збуту товарів і протиправному здобутку надмірних прибутків через корупційні схеми.

В Україні митний пост-аудит реалізується шляхом проведення «документальної перевірки», яка є формою митного контролю. Згідно зі статтею 345 Митного кодексу України, документальна перевірка - це «сукупність заходів, за допомогою яких митні органи підтверджують правильність заповнення митних декларацій, декларацій митної вартості та достовірність зазначених у них даних,

законність 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 своєчасність, достовірність, повноту нарахування та сплати митних платежів».

Однак, органи ДМСУ керуються не тільки Митним кодексом України, але й Податковим кодексом України. Податковий кодекс тлумачить «документальну перевірку» як «перевірку, предметом якої є своєчасність, достовірність, повнота нарахування та сплати усіх передбачених цим Кодексом податків та зборів, а також дотримання валютного та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи [14].

Автор висловлює думку, що Положення МК, ПК України та інших законодавчих актів, що у даний час діють і стосуються документальних перевірок, недостатні для повного та ефективного регулювання митного пост-аудиту. Для належної організації та здійснення митного пост-аудиту повинні бути певні уточнення в Законах та підзаконних актах. З урахуванням цього, вважається доцільним проведення аналізу існуючих нормативно-правових актів, які регулюють дане питання у порівнянні з тими актами, які втратили чинність.

На сьогоднішній день законодавство, що регулює організацію та проведення документальних перевірок, не має повної юридичної консолідації, оскільки багато аспектів не врегульовано ні чинними Законами, ні підзаконними нормативними актами. Норми вітчизняного законодавства, які визначають порядок здійснення перевірок контролюючими органами, лише частково регламентують їх проведення. Процес прийняття нормативних актів, а також перегляду та скасування норм, які регулюють ці питання, не є достатньо систематизованим. Усі наявні нормативні акти були сформовані з метою регулювання лише окремих аспектів, пов'язаних з проведенням документального контролю.

З метою полегшення аналізу чинного нормативного законодавства, що регулює питання фактичного контролю, було складено Додаток А.5, який охоплює як діючі, так і скасовані нормативно-правові акти. Метою цього є краще розуміння та виявлення відсутніх положень нормативно-правових актів, а також формування

пропозицій щодо прийняття та затвердження таких актів. Взаємодія між структурними підрозділами Держмитслужби України регулюється відповідним Положенням, затвердженим відповідними Методичними рекомендаціями. Дані рекомендації були запропоновані з метою вдосконалення взаємодії структурних підрозділів митних органів при організації та проведенні податкових перевірок.

З вищевикладеного можна зробити висновок, що на сьогодні для успішного проведення митного пост-аудиту існують принаймні два нормативні акти, які встановлюють процедуру виїзної та невиїзної перевірки документів з боку контролюючих органів. З метою унормування цих процедур автор рекомендує закріпити в окремому законі вимоги щодо проведення службових виїзних перевірок (планових і позапланових) документів, а також невиїзних перевірок офіційних документів.

Водночас слід зазначити, що закріплення результатів митного огляду регламентовано досить детально. Це питання регулюється двома Постановами. Так, Міністерством фінансів України розроблено 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 [16]. Цей документ розроблено згідно з вимогами Податкового та Митного кодексів України з метою використання посадовими особами контролюючих органів при оформленні результатів вищезазначених документальних перевірок.

З метою надання підтримки та практичної допомоги митним органам під час здійснення перевірки, а також з метою покращення якості документування результатів перевірки Державною митною службою України розроблені Методичні рекомендації з оформлення документів перевірки документів (довідок) щодо дотримання вимог законодавства України в галузі державної митної справи [18].

РОЗДІЛ 2.

АНАЛІЗ ЕФЕКТИВНОСТІ ЗДІЙСНЕННЯ МИТНИХ ПЕРЕВІРОК ПРИ ЗАБЕЗПЕЧЕННІ ЕКОНОМІЧНОЇ БЕЗПЕКИ УКРАЇНИ

2.1. Індикатори і показники, що характеризують митний пост-аудит

Сьогодні, у зв'язку з фінансово-економічною та політичною кризою в Україні, яка супроводжується зростанням порушень суб'єктами господарювання митного та податкового законодавства, митний пост-аудит у силу об'єктивних умов є необхідним.

Розвиток системи митного пост-аудиту є важливим компонентом ефективного контролю за здійсненням зовнішньоекономічних операцій суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності (ЗЕД), а також сприяє спрощенню та прискоренню митних процедур в Україні. З огляду на доступ посадових осіб Державної податкової служби України до розширеного спектру інформації, зокрема бухгалтерських документів та звітності підприємств після митного оформлення товарів та їх випуску вільний обіг, митний пост-аудит надає можливість зосередити контрольні та перевірочні заходи на найбільш ненадійних суб'єктах та ризикових операціях. Функціонування системи митного пост-аудиту є важливим елементом ефективного контролю суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності, а також одночасного спрощення та прискорення митних процедур в Україні. Зважаючи на те, що посадові особи ДПС України мають доступ до ширшого кола інформації, зокрема, бухгалтерської документації та звітності підприємств після митного оформлення та випуску товарів, а також відстеження руху цих товарів у внутрішньому обігу ринку саме митний пост-аудит стає ефективним інструментом зосередженого контролю та перевірки найбільш ризикових операцій та ненадійних суб'єктів.

Для підприємств, що займаються «тіньовим» та нелегальним бізнесом, проведення перевірок після митного оформлення стає справжньою перешкодою незаконній діяльності. Важливо зрозуміти, що успішне переміщення товарів через

митний кордон само по собі недостатнє для повного ухилення від податкових зобов'язань та відповідальності перед державою відповідно до законодавства.

Згідно з інформацією, наданою Державною податковою службою України основним принципом контрольно-перевірочної діяльності підрозділів пост-митного аудиту є вибірковий контроль на основі оцінювання ризиків у діяльності платника, що відповідає визнаній міжнародній практиці. Завдяки фокусу на моніторингу найбільш ризикових платників та операцій за останні два роки у період з 2020 по 2022 рр. було проведено 626 документальних перевірок у сфері митної справи. Ці перевірки призвели до донарахувань 1,8 млрд. грн. Порівняно з показниками 2018-2019 років кількість перевірок зросла практично вдвічі. Однією з причин цього зростання стало припинення дії мораторію на проведення документальних перевірок підприємств з обсягом доходу до 20 млн. грн., що був у силі у 2015-2016 роках.

Так, у 2022 році було додатково здійснено 341 операцій митного пост-аудиту, що призвело до донарахування суми в 166,3 млн. гривень. У 2021 році проведено 335 перевірок, під час яких виявлено порушення, що спричинили донарахування митних платежів у сумі 833,7 млн. гривень [11]. Суми, які було донараховано у 2021 році, розподіляються таким чином:

- 42% перевірок стосувались порушень вимог митних режимів (87,6 млн гривень);
- 32% перевірок виявили заниження митної вартості товарів (67,3 млн гривень);
- 13,5% перевірок виявили порушення вимог правил класифікації товарів згідно з УКТ ЗЕД (28,4 млн гривень);
- 8,3% перевірок виявили неправомірне застосування пільг (17,3 млн гривень);
- 4,4% перевірок виявили інші порушення митного законодавства (9,2 млн гривень) [13].

У цьому контексті особливої уваги потребує процедура планування та проведення документальних перевірок з метою встановлення відповідності

митного та податкового законодавства. Детальний аналіз кількості перевірок щодо дотримання митного та податкового законодавства представлено у Додатку Б.1.

За інформацією, наведеною в Додатку Б.1, варто відзначити, що згідно з пунктом 77.3 Ст. 77 Податкового кодексу України, заборонено «проведення документальної планової перевірки за окремими видами зобов'язань перед бюджетами, крім правильності обчислення, повноти і своєчасності сплати податку з доходів фізичних осіб та зобов'язань за бюджетними позиками і кредитами, що гарантовані бюджетними коштами». Це, до певної міри, не узгоджується з тим, що митні платежі визначені як податки, «що відповідно до ПКУ або митного законодавства справляються під час переміщення або у зв'язку з переміщенням товарів через митний кордон України, та контроль за справлянням яких покладено на контролюючі органи» згідно з П. 14.1.113 П.14.1 Ст. 14 Податкового кодексу України.

Під час здійснення митного пост-аудиту застосовується система управління ризиками, яка враховує такі елементи:

- 1) характеристики товарів, що переміщуються через митний кордон;
- 2) характер зовнішньоекономічної операції;
- 3) характеристики суб'єктів, що беруть участь у зовнішньоекономічній операції.

Згідно зі статтею 361 ПКУ ризик визначається як «ймовірність недотримання норм законодавства з питань державної митної справи». Крім того, згідно з п. 77.2 ст. 77 ПКУ, окремі особливості діяльності платника податків є вирішальним чинником для оцінки ступеня ризику для нього щодо порушення норм податкового законодавства.

Враховуючи структуру органів Держмитслужби України, слід зазначити, що документальний контроль за додержанням митного та податкового законодавства здійснюється підрозділами аудиту, які працюють під керівництвом департаменту аудиту, що входить до складу апарату ДМСУ. Створення ефективної системи митного пост-аудиту дозволяє Держмитслужбі успішно виконувати свою основну

мету - захист економічних інтересів держави та забезпечення дотримання суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності митного законодавства України.

Основними індикаторами і показниками ефективності митного пост-аудиту, як зазначено у Додатку Б.2, є наступні:

- несплата до бюджету сум, які були донараховані після проведення податкового та митного аудиту, свідчить про витрачення зайвих ресурсів держави та платників податків. Не всі донараховані податкові зобов'язання повністю перетворюються на додаткові надходження до Державного бюджету, оскільки деякі з них можуть бути оскаржені платниками. Це означає, що частина донарахувань не перетворюється на реально сплачені податки. Таким чином, цей показник є узагальненим і відображає ефективність роботи податкового та митного аудиту, правової роботи та роботи з боргом;

- ефективність відбору випадків для проведення податкових та митних перевірок може бути відображена за допомогою показника частки узгодження грошових зобов'язань, що встановлені в результаті податкового та митного аудиту. Якщо процес відбору ґрунтується на достовірній та якісній інформації, а також орієнтований на ризики, очікується, що багато результатів податкових та митних перевірок будуть послідовними. Зростання цього показника свідчить про точність тлумачення відповідальними підрозділами ДПСУ норм податкового законодавства та правильне визначення сум грошових зобов'язань;

- індикатор кількісної результативності розгляду податкових та митних спорів у судовому порядку відображає частку податкових та митних спорів, які були вирішені судами різних інстанцій на користь органів Держмитслужби України відносно загальної кількості податкових та митних спорів, що були розглянуті судами різних інстанцій. Цей індикатор служить для оцінки загальної ефективності правової роботи ДМСУ, кваліфікації працівників, які представляють цей державний орган в судах, а також результативності аудиту та апеляцій. Збільшення кількості спорів, у яких рішення виносяться на користь ДПСУ, свідчить про покращення якості контрольної та правової роботи Державної податкової служби України. Високі значення цього індикатора свідчать про те, що співробітники

відповідних підрозділів мають необхідну кваліфікацію, що дозволяє їм успішно розв'язувати податкові спори на користь ДПС України. Це також вказує на справедливе та однозначне застосування норм податкового законодавства;

- ефективність розгляду податкових та митних спорів у судовому порядку, вимірювана співвідношенням позовів, вирішених на користь ДПСУ до загальної кількості спорів, вирішених судами різних інстанцій, є показником вартісної результативності розгляду податкових та митних спорів у судовому порядку. Цей показник вказує на ефективність правової роботи Державної податкової служби України та відображає професійну підготовку працівників і результативність діяльності Державної аудиторської служби України, особливо після подання апеляційних скарг;

- збільшення кількості судом підтверджених рішень у процедурі адміністративного оскарження буде свідчити про підвищення ефективності роботи підрозділів, які представляють інтереси Держмитслужби України під час адміністративного оскарження ступеню підтвердженості судом рішень, прийнятих у порядку адміністративного оскарження;.

Відповідно до Податкового кодексу України рішення контролюючого органу можуть бути оскаржені в адміністративному або в судовому порядку. Процедура адміністративного оскарження вважається досудовим порядком вирішення спору, проте у випадку, якщо платник податків не задоволений її результатами, він має право подати апеляцію на рішення контролюючого органу у судовому порядку. У випадку ефективної роботи підрозділів, що відповідають за адміністративне оскарження, суд у переважній більшості випадків повинен підтверджувати рішення контролюючого органу, прийняте за результатами процедури адміністративного оскарження. Відповідно до запропонованої формули, збільшення даного показника буде свідчити про поліпшення роботи підрозділів, що представляють інтереси ДПСУ в рамках процедури адміністративного оскарження;

- показник своєчасного подання податкової звітності є одним із основних основних щодо добровільного дотримання податкового та митного законодавства. Рівень своєчасного подання декларацій відображає простоту та зрозумілість

податкового законодавства і відповідних форм податкової звітності. Цей показник відображає ефективність роботи Державної податкової служби України з платниками (консультування, запровадження зручних сервісів);

- динаміка податкового боргу відображає динаміку податкового боргу у відсотках до попереднього року (без врахування боргу, який виник у поточному році). При успішній діяльності відповідних підрозділів з погашення податкової заборгованості, вказаний борг буде зменшуватися. Це свідчить про застосування ефективних методів та підходів до погашення податкового боргу з боку відповідних підрозділів. Крім того, цей показник непрямо вказує на результативність інших підрозділів, відповідальних за своєчасне виконання платниками податків своїх податкових зобов'язань;

- коефіцієнт покриття податкового аудиту системою управління ризиками. У рамках системи управління ризиками необхідно розробити стратегію податкового аудиту, яка є структурованим процесом систематичного виявлення, оцінки, ранжування та усунення ризиків ухилення від оподаткування. Згаданий індикатор відображає відсоток податкових перевірок, що були здійснені на підставі автоматизованого відбору в рамках системи управління ризиками ДПСУ. Використання системи ризик-менеджменту призводить до підвищення ефективності та результативності відбору справ для проведення податкового аудиту. Збільшення значення цього показника є бажаним, оскільки система ризик-менеджменту дозволяє комбінувати різні методи та техніки відбору, включаючи інформацію від третіх сторін;

- частка податкових декларацій, які подаються через електронні сервіси Державної податкової служби України, є одним з важливих етапів у функціонуванні будь-якого управління ДПСУ. Цей процес пов'язаний з значними адміністративними та операційними витратами для платників податків і є одним з показників простоти виконання податкових зобов'язань. Необхідність електронного подання декларацій пояснюється великою кількістю помилок, що виникають при поданні паперових декларацій. Використання електронних сервісів для подання декларацій, з одного боку, мінімізує вірогідність некоректного

заповнення та пов'язані з цим витрати для платників податків, а з іншого - є інструментом раціоналізації процесу обробки податкових декларацій співробітниками. Максимізація цього показника є вигідною для всіх зацікавлених сторін, оскільки використання інформаційних технологій у процесі подання податкової звітності сприяє зниженню витрат та ймовірності помилок;

- граничний показник митного оформлення у режимах імпорту, експорту і транзиту товарів, для яких не було встановлено переліку митних формальностей АСАУР, відображає діяльність митних органів, спрямовану на економію витрат зацікавлених сторін та створення найбільш сприятливих умов для декларування та випуску товарів у відповідні митні режими за рахунок скорочення термінів, необхідних для митного оформлення;

- частка митних декларацій, за результатами яких були виявлені розбіжності під час генерації митних формальностей в системі АСАУР відображає важливість системи управління ризиками в митній сфері. Ця система повинна успішно виявляти потенційні ризики порушень митних правил та забезпечувати баланс між достатністю та ефективністю митного пост-аудиту. Ефективність управління ризиками може бути оцінена шляхом аналізу точності сигналів, що вказують на можливість порушень митних правил та недотримання митного законодавства. При виробленні якісних профілів ризику та ефективному функціонуванні системи контролю, здійснюваного посадовими особами митниць під час митного оформлення, цей відсоток на даному етапі має показувати позитивну тенденцію до зростання.

Кількісний аспект результативності розгляду податкових та митних спорів у судовому порядку, який включає суперечки, пов'язані з донарахуванням податкових зобов'язань, зменшенням грошових зобов'язань або збитків, де ДПС України виступає як позивач або відповідач. Під вирішенням судової справи варто розуміти рішення, яке набрало законної сили.

У випадку, коли справа розглядається в кількох інстанціях, у розрахунок береться лише остаточне рішення останньої інстанції, яке набрало чинності. Повторне включення рішень щодо одного й того ж спору, який розглядався у

кількох інстанціях, не допускається. До розрахунку включається інформація про справи, в яких органи ДПСУ виступали як позивачі або відповідачі і де винесено остаточне рішення щодо визнання недійсними/нечинними податкових повідомлень-рішень (розпоряджень), зокрема стосовно застосування штрафних (фінансових) санкцій за ПДВ або донарахування ПДВ, зменшення сум ПДВ, визначення податкових зобов'язань з податку на прибуток та застосування штрафних (фінансових) санкцій, а також інших податкових повідомлень-рішень (розпоряджень). У звіті також враховується інформація про справи, в яких органи ДПСУ виступали як позивачі або відповідачі, і щодо яких були прийняті рішення про визнання податкових повідомлень-рішень (розпоряджень) недійсними/нечинними, включаючи випадки застосування штрафних (фінансових) санкцій за ПДВ або донарахування ПДВ, зменшення сум ПДВ, визначення податкових зобов'язань з податку на прибуток та застосування штрафних (фінансових) санкцій, а також інших податкових повідомлень-рішень (розпоряджень), щодо яких винесено остаточне рішення. У багаторівневих справах у розрахунок включається лише остаточне рішення.

Митні спори включають розгляд наступних категорій справ: оскарження податкових повідомлень-рішень, оскарження рішень про коригування митної вартості товарів, оскарження класифікаційних рішень, оскарження рішень про країну походження товарів, оскарження відмови у наданні податкових пільг, спори щодо стягнення збитків, спричинених митним пост-аудитом та митним оформленням, а також інші спори, пов'язані з митним пост-аудитом та оформленням, щодо яких було прийнято остаточне рішення. При негативному вирішенні будь-якої з цих категорій справ митниця зобов'язана повернути надмірно сплачені кошти до Державного бюджету України.

2.2. Роль митних перевірок у системі економічної безпеки

Структура організації механізму митного пост-аудиту складається з двох рівнів, а саме:

1. Органи митного пост-аудиту, що безпосередньо здійснюють контрольні функції.
2. Органи, які виконують митний пост-аудит опосередковано, шляхом надання дозволів на здійснення митних операцій.

Важливу роль у гарантуванні економічної безпеки держави в сфері митного пост-аудиту відіграють Державна митна служба та Державна податкова служба України. З метою забезпечення фінансової безпеки, контрольні заходи ДМСУ можна розподілити на три основні групи:

1) заходи організаційного характеру, спрямовані на створення необхідних умов для повного здійснення контрольних функцій, включаючи поліпшення умов для прискорення зовнішньоекономічного обороту. Для досягнення цієї мети використовуються методи попереднього та часткового митного пост-аудиту;

2) заходи правоохоронного характеру, спрямовані на виявлення та припинення порушень, які застосовуються методами поточного та наступного митного пост-аудиту;

3) фіскальні заходи, спрямовані на здійснення контролю за нарахуванням та сплатою митних платежів до бюджету, при цьому використовуються методи наступного контролю, зокрема, пост-аудит.

Пропонується провести моніторинг ефективності здійснення митного пост-аудиту.

Варто відзначити, що виконання планових показників надходжень до Державного бюджету України було викликано переплатами податків, зборів та інших платежів (Додаток Б.3). Існування систематичних переплат негативно впливає на бюджетні доходи у майбутніх періодах, оскільки платникам податків надається можливість заліку або повернення надлишково сплачених сум згідно з Податковим кодексом України.

На кінець 2022 року загальна сума надлишково сплачених податків, зборів та платежів становила 17,1 млрд. грн., що відображає її збільшення на 6,6% порівняно з 2021 роком. Проте на кінець 2019 і 2020 років спостерігалось зменшення переплати на 28,9% або 6,5 млрд. грн.

Основними причинами виникнення надлишкових платежів, згідно з даними ДПСУ, є сплата податку в рахунок майбутніх нарахувань та утримання податку при виплаті доходів нерезидентам, подання уточнюючих розрахунків для зменшення задекларованих та сплачених податкових зобов'язань, виключення з обліку у зв'язку з оскарженням донарахованих контролюючим органом податкових зобов'язань, які були сплачені, а також подання уточнюючих розрахунків на зменшення податкових зобов'язань.

Надмірна сплата грошових зобов'язань платниками податків ускладнює забезпечення дохідної частини Державного бюджету України. Наприклад, у 2019 році було перевиконано бюджетні надходження на 3,3 млрд. грн., а до кінця 2020 року сума переплат становила 16,0 млрд. грн. Це свідчить про те, що органи ДПСУ, до певної міри, забезпечують виконання бюджету шляхом надходження додаткових коштів від платників податків, які перевищують нараховані суми грошових зобов'язань. Однак, це також вносить ризик нестачі коштів у бюджеті в майбутніх періодах.

Відповідно до ПП. 191.1.22 П. 191.1 Ст. 191 ПКУ контролюючі органи здійснюють погашення податкового боргу, стягнення своєчасно ненарахованих та/або несплачених сум єдиного внеску та інших платежів.

У табл. 2.1 представлено динаміку обсягу податкового боргу за джерелами його виникнення. За звітними даними ДПСУ податковий борг Державного бюджету України збільшився на 25,6% протягом періоду з 2018 по 2022 рік і на кінець 2022 року становив 109,9 млрд. грн.

Таблиця 2.1 – Динаміка податкового боргу за джерелами виникнення, млн. грн.

Роки	Всього	Податковий борг					
		включаючи джерела виникнення:					
		за податковими зобов'язаннями, самостійно встановленими платниками податків		пеня за несвоєчасну сплату податку, яка визначається платником податків самостійно		за результатами контрольно-перевірчої роботи	
		млн. грн.	%	млн. грн.	%	млн. грн.	%
2018	77 791,7	47 471,4	61,0	2869,9	3,7	27450,0	35,3
2019	85 650,4	45 921,1	53,6	3030,2	3,5	36 699,0	42,8
2020	105 223,5	50 750,5	48,2	4075,5	3,9	50 397,5	47,9
2021	107 562,8	51 702,4	48,1	4362,9	4,1	51 497,5	47,9
2022	109 939,1	52 942,0	46,8	4824,4	4,3	52 839,3	48,1

Джерело: складено за даними звітності Державної податкової служби [12]

Протягом періоду 2018-2022 років спостерігалось зменшення відносної частки податкового боргу на 5,5%. Це стосується невикплати платниками податків грошових зобов'язань, які були нараховані у результаті контрольно-перевірочних заходів. Незважаючи на це, абсолютна сума податкового боргу зросла від усіх джерел його виникнення.

Згідно з ПП. 31 П. 4 Положення про Держмитслужбу України цей орган управління забезпечує контроль за своєчасністю, достовірністю, повнотою нарахування митних та інших платежів та сплати їх у повному обсязі платниками податків до відповідного бюджету під час переміщення товарів через митний кордон України та після завершення операцій з митного пост-аудиту та митного оформлення. У результаті проведеного аналізу встановлено, що протягом досліджуваного періоду форми та обсяги митного пост-аудиту визначалися посадовими особами митних органів на основі результатів використання системи управління ризиками та/або автоматизованої системи управління митним пост-аудитом (АСУР).

Згідно зі звітними даними Державної митної служби України, які представлені у табл. 2.2 протягом періоду 2018-2022 років було виявлено та оброблено системою управління митним пост-аудитом (АСУР) та посадовими особами митних органів 1 681,6 тис. митних декларацій (МД), щодо яких прийнято рішення про необхідність проведення митних формальностей. Завдяки використанню АСУР було оброблено 93,5% з цієї загальної кількості МД.

Таблиця 2.2 – Аналіз результатів опрацювання податкових декларацій, поданих за допомогою електронних сервісів ДПС України, 2018-2022 рр.

Назва митного режиму	Кількість							
	2018	Питома вага, %	у т. ч. встановлено розбіжностей, невідповідності, порушення	% Розбіжностей	2022	Питома вага, %	у т. ч. встановлено розбіжностей, невідповідностей, порушення	% розбіжностей
Декларації, щодо яких зафіксовано реагування АСУР								
ВСЬОГО, у т. ч.:	1 320 411	100,0	200 514	15,2	251 474	100,0	23 606	9,4
Експорт	212 398	16,1	5 486	2,6	35 059	13,9	983	2,8
Імпорт	1 060 247	80,3	39	5,2	212 175	84,4	22 452	10,6
Декларації, за якими рішення про необхідність проведення митних формальностей прийнято посадовою особою митного органу								
ВСЬОГО, у т. ч.:	90 006	100,0	17 492	19,4	19 715	100,0	4 073	20,7
Експорт	12 223	13,6	1 220	10,0	1 579	8,0	276	17,5
Імпорт	74 349	82,6	15 746	21,2	17 432	88,4	3 689	21,2
Разом	1 410 417	-	218 006	15,5	271 189	-	27 679	10,2

Джерело: складено за даними звітності Державної податкової служби України [12]

За досліджуваний період було виявлено розбіжності, невідповідності та порушення у розмірі 245,7 тис., що становить 14,6% від загальної кількості. Важливо зазначити, що відсоток виявлення таких розбіжностей, невідповідностей та порушень у деклараціях, щодо яких було прийнято рішення про необхідність

проведення митних формальностей митними посадовими особами, є значним (19,4% порівняно з 15,2% у 2018 році та 20,7% порівняно з 9,4% у 2022 році), тоді як митники опрацювали лише 6,5% декларацій.

Таким чином, ефективність виявлення розбіжностей, невідповідностей та порушень за допомогою АСУР виявилася меншою, ніж при застосуванні рішень, що були прийняті посадовими особами митних органів.

Протягом 2018-2022 років контролюючими органами було розглянуто 24,9 тис. оскаржуваних податкових платіжних розрахунків (ППР) на загальну суму 71,0 млрд. грн. З цих розглянутих випадків, 20,4 тис. ППР (81,9% від загальної кількості) на суму 57,3 млрд. грн. залишилися без змін, а 3,5 тис. ППР (14,1% від загальної кількості) на суму 10,1 млрд. грн. було повністю скасовано. Варто зазначити, що ці рішення можуть бути оскаржені в адміністративному або судовому порядку. (Додаток Б.4).

Варто зазначити, що у 2019 році в порівнянні з 2018 роком кількість розглянутих спорів зросла на 5,4%, а сума оскаржуваних платежів збільшилась на 58,4%, досягнувши середнього значення 3,2 млн. грн. на одне оскарження (у 2018 році ця сума становила 2,1 млн. грн). У 2022 році середня сума на одне оскарження складала 1,7 млн. грн.

Із результатів аудиту випливає, що невідповідність якісного опису встановлених порушень у актах перевірок посадовими особами контролюючих органів під час адміністративного оскарження призвело до прийняття остаточних рішень на користь платників податків. Такі рішення характеризувалися недостатнім відображенням фактичних обставин, нечітким обґрунтуванням та недостатніми доказами порушень, вчинених платниками податків.

Протягом періоду з 2018 по 2022 роки судами було розглянуто 16,8 тис. справ, які стосувались адміністративного оскарження рішень, що були прийняті органами ДПСУ і Держмитслужбою України. Загальна сума відшкодування після проведення цих справ становила 62 млрд. грн. (Додаток Б.5).

Протягом досліджуваного періоду в справах, де було завершено провадження і прийнято остаточні рішення, 17,5% рішень (2 928 рішень) були прийняті на

користь платників податків. Ця кількість рішень становила 11,6% від загальної суми оскаржених рішень, що складала 7,2 млрд. грн. У той же час, 8,2% рішень (1 367 рішень) та 7,8% за сумою (4,8 млрд. грн.) були прийняті на користь контролюючих органів. Ці показники свідчать про недостатній рівень організації та захисту інтересів держави органами ДПСУ і Держмитслужби України в судових провадженнях. Крім того, це свідчить про низьку якість матеріалів, складених внаслідок контрольно-перевірочних робіт.

Згідно з інформацією від ДПС України, протягом досліджуваного періоду, 1 308 тимчасових митних декларацій були подані без додаткових декларацій (Додаток Б.6).

Внаслідок неефективного контролю щодо своєчасного подання додаткових декларацій відповідно до вимог Ч. 1 Ст. 260 Митного кодексу України, суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності не було вчасно подано декларації на загальну кількість 11,6% тимчасових митних декларацій у період 2018-2019 років, 4,3% у період 2019-2020 років, 15,4% у період 2020-2021 років та 11,2% протягом 2021-2022 років. Важливо зазначити, що навіть у випадку несвоєчасного подання декларації, згідно з нормами статті 260 Митного кодексу України, суб'єктам зовнішньоекономічної діяльності надається можливість відстрочити сплату частини митних платежів, які підлягають сплаті.

Свідченням про підвищення ефективності митного пост-аудиту в останні роки є той факт, що при зменшенні кількості документальних перевірок спостерігається зростання донарахованих грошових зобов'язань за актами документальних перевірок (Додаток Б.7). Варто зазначити, що серед документальних перевірок найбільшу частку становлять позапланові перевірки, проведені податковими органами, порівняно з запланованими перевірками.

Крім того, останніми роками особлива увага приділяється відпрацюванню учасників схем ухилення від оподаткування з податку на додану вартість в рамках позапланового контролю. Наприклад, у 2022 році під час комплексного контролю податкових ризиків було проведено перевірки для 2,9 тисяч бенефіціарів,

результатом яких стало донарахування грошових зобов'язань з ПДВ на суму 5,5 млрд. грн.

У цьому контексті варто зазначити наступне:

- донарахування грошових зобов'язань з ПДВ становило 2,9 млрд. грн.;
- зменшено від'ємне значення об'єкта оподаткування на 324 млн.грн.
- бюджетне відшкодування ПДВ зменшено на 67 млн. грн.;
- була виявлена нереальність операцій з продажу на суму 1,4 млрд. грн.;
- податковий кредит на суму 1,5 млрд. грн. не було підтверджено.

На відміну від зменшення кількості документальних перевірок, фактичні податкові перевірки продовжують зростати з року в рік (Додаток Б.8). Однак, варто зазначити, що донарахування грошових зобов'язань за актами фактичних перевірок за період з 2018 до 2022 року зросли до 7904,8 млн. грн., а рівень погашення цих зобов'язань, навпаки, зменшується. Наприклад, у 2018 році рівень погашення склав 30,8%, у 2019 році - 45,2%, проте у 2020 році цей показник впав до 20%, а в 2021 році - до 3,6%.

Отже, неналежне виконання податковими органами своїх обов'язків щодо стягнення заборгованості з нарахованих сум грошових зобов'язань, як результат контрольних заходів, має негативний вплив на доходи Державного бюджету України та призводить до постійного зростання податкового боргу платників податків.

Проте, незважаючи на підвищення рівня ефективності митного пост-аудиту, якість його все ще залишається недостатньою, що призводить до недостатнього надходження додаткових фінансових ресурсів до бюджетів на всіх рівнях. Ця проблема підтверджується низьким рівнем погашення затверджених грошових зобов'язань, встановлених у результаті податкового та митного аудиту, а також недостатнім рівнем узгоджених грошових зобов'язань (Додаток Б.9).

Згідно з даними, представленими в Додатку Б.9, рівень погашення узгоджених грошових зобов'язань, визначених під час податкового та митного аудиту, був найвищим у 2019 році. Однак, протягом наступних двох років відбувається зниження рівня погашення узгоджених грошових зобов'язань: у 2020 році – на

22,4%, у 2021 році – на 18,7%, а у 2022 році ця тенденція ще більше посилюється. Це свідчить про погіршення якості контрольних заходів, проведених податковими органами, а також про знижену фінансову дисципліну платників податків.

Щодо рівня узгодження грошових зобов'язань, що були донараховані в результаті податкових та митних перевірок, відзначається певне покращення з 34,1% у 2018 році до 34,7% у 2021 році. Однак, у 2022 році порівняно з попередніми роками спостерігається збільшена кількість платників податків, які оскаржують податкові повідомлення та рішення податкових органів, вважаючи нарахування податкових зобов'язань за актами перевірок необґрунтованими.

РОЗДІЛ 3.

НАПРЯМИ ПІДВИЩЕННЯ ЕФЕКТИВНОСТІ ТА РЕЗУЛЬТАТИВНОСТІ МИТНОГО ПОСТ-АУДИТУ В УКРАЇНІ

3.1. Проблеми управління ризиками під час здійснення митного пост-аудиту

Інтеграція України до світового економічного простору потребує вирішення низки проблем, пов'язаних з регулюванням та контролем зовнішньоекономічних відносин. Активізація механізмів митного пост-аудиту має на меті зміцнення ролі та підвищення ефективності державних владних інституцій, досягнення міжнародних стандартів соціально-економічної справедливості в бізнес-середовищі та захист фінансових та зовнішньоекономічних інтересів держави [21].

Ризики, пов'язані з митним пост-аудитом та митним оформленням, виникають головним чином через розбіжності в національних нормах експортуючих, транзитних і імпортуєчих країн щодо використання тарифних та нетарифних інструментів регулювання зовнішньоторговельних операцій. Недостатня обізнаність експортерів, імпортерів та перевізників щодо основних вимог процедур перетину митного кордону, виконання митних формальностей при здійсненні експорту та імпорту товарів, а також особливостей митного пост-аудиту під час перевезення товарів через національні митні території різних країн, становлять джерела ризиків, що виникають внаслідок недостатньої інформованості всіх учасників та виконавців зовнішньо-торговельних угод.

Найбільш поширеною помилкою підприємців є сприйняття ризиків митного пост-аудиту та митного оформлення як однорідних з ризиками ведення зовнішньоекономічної діяльності. Це уявлення про ризики не дозволяє ефективно керувати ситуацією та усувати їх негативний вплив, оскільки невизначена причина їх виникнення та неокреслені межі, у яких вони можуть виникати. Це

унеможливиює здійснення ефективного пошуку шляхів для їх подолання. Зважаючи на основну роль митних органів у контролі товарів у зовнішній торгівлі, об'єктами контролю є товари, транспортні засоби, перевізники, товарні документи, експортери, імпортери, посередники [8].

Документальна перевірка є інструментом здійснення митного контролю на основі пост-аудиту. Організація та проведення таких перевірок в частині податкового контролю в Україні, з одного боку, ґрунтуються на встановленому механізмі та регламентації, а з іншого боку, у зв'язку з постійними змінами в законодавстві, що стосується контролю, виконання перевірок ускладнюється і не завжди може бути проведено чітко [2].

Також можна відзначити невідповідність ряду правових норм, що призводить до виникнення податкових конфліктів і судових суперечок, а часто навіть до судового скасування рішень митних органів (актів документальних перевірок).

Пост-аудит є важливим елементом системи управління ризиками та відіграє значну роль у підвищенні ефективності діяльності митних органів. Його основна мета - контроль товарів після їх випуску вільного обігу шляхом документальної перевірки, яку проводять спеціальні підрозділи контрольно-перевірочної роботи митниці. Проте для розвитку та ефективного використання митного пост-аудиту в Україні необхідно вирішити ряд питань, які унеможливають його чітке та координоване виконання.

По-перше, при цьому існує проблема взаємодії між суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності (ЗЕД) та митними органами. Митні органи мають виконувати ряд важливих функцій, таких як збір митних платежів, контроль правильності їх розрахунку, своєчасності та повноти сплати. Крім того, вони також повинні створювати сприятливі умови для полегшення торгівлі, сприяти транзиту, протидіяти контрабанді, боротися з порушеннями митних правил та іншими подібними завданнями. На думку автора, адміністративний апарат Державної митної служби України повинен зосередитись саме на цих функціях, оскільки останнім часом фіскальна функція митних органів отримала пріоритетне значення через дефіцит бюджетних коштів. Отже, митним органам необхідно усвідомити,

що суб'єкти ЗЕД є «споживачами послуг», а в умовах ринкової економіки необхідно створювати найбільш сприятливі умови саме для цих споживачів.

По-друге, варто зазначити, що пост-аудит базується на використанні людського фактору, оскільки перевірку здійснює персонал митних органів. Проте присутність недостатньо професійного рівня знань серед працівників митниці щодо процедур, структури та організації митного пост-аудиту є проблемою. Для її подолання необхідно систематично проводити професійні тренінги та курси для працівників митниці, що сприятиме підвищенню ефективності здійснення митного пост-аудиту. Крім того, в Україні все ще існує значний рівень корупції серед працівників митниці. Щоб уникнути цього негативного явища, необхідно посилити контроль за діяльністю працівників митних органів та встановити сувору систему покарань за порушення Закону, що передбачатиме обов'язкове притягнення до адміністративної та кримінальної відповідальності. Це сприятиме покращенню довіри до митниць і забезпеченню більш прозорої та законної діяльності в галузі митного пост-аудиту.

По-третє, підприємства, що займаються зовнішньоекономічною діяльністю в Україні, часто порушують законодавство. Дотримання норм і процедур декларування товарів з боку суб'єктів ЗЕД має прямий вплив на точне нарахування та своєчасну сплату митних платежів без порушення митних правил. Такі порушення включають заниження або завищення митної вартості товарів, неправильне визначення країни походження товарів та неправильне використання кодів товарів.

Також зустрічаються випадки, коли суб'єкти зовнішньоекономічної діяльності надають недостовірну інформацію про місцезнаходження або намагаються перешкодити працівникам митних органів при проведенні митного пост-аудиту. Це призводить до затримки або навіть неможливості перевірки документації. Найпоширенішим способом унеможливлення митного пост-аудиту є відмова підприємства надавати документи в електронному форматі. На жаль, багато суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності залучаються до таких нечесних дій. Тому необхідно створити такі умови, при яких можуть бути встановлені «здорові»

відносини між працівниками митних органів та суб'єктами, що здійснюють перетин товарів через кордон України.

В Україні досить гостро стоїть питання прозорості в діяльності митних органів. Неналежний рівень інформаційної взаємодії митних органів з іншими суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності безпосередньо впливає на ефективність митного контролю. Тому має бути створена система, що включає своєчасні та достовірні результати митного пост-контролю.

Також значною проблемою є слабка методологічна база для досліджуваного виду аудиту, що призводить до неможливості вивчення всіх аспектів діяльності суб'єкта зовнішньоекономічної діяльності. Виникають проблеми з розробкою чіткого плану перевірки всієї документації підприємства, часто митний аудитор обмежується перевіркою обмеженого кола питань, що може призвести до неповного звіту про перевірку та недозарахування коштів до бюджету.

Державна митна служба України приділяє увагу необхідності вирішення проблеми вдосконалення механізму здійснення фіскальної частини своєї діяльності шляхом посилення контрольно-перевірної функції митних органів у проведенні митного пост-аудиту, який охоплює виїзні документальні та камеральні перевірки платників податків [2]. Фактично це надає посадовим особам митних органів право доступу до фінансових і банківських документів підприємства та забезпечує ефективність митної системи як засобу боротьби з контрабандою та порушенням митних правил. Тут також виникає традиційне для України питання корупції, оскільки не завжди підприємства притягуються до відповідальності при виявленні порушень [4].

Підсумовуючи викладене, можна зробити висновок, що різноманітні нюанси контрольно-перевірної роботи митних органів недостатньо представлені в науково-теоретичних та практичних дослідженнях та мають значні резерви для підвищення ефективності. Без розвиненої системи митного пост-аудиту, тобто без визначення норм часу після випуску товару, неможливо говорити про прискорення проходження митних формальностей та спрощення процедур. Для запровадження

основних принципів фактичного контролю необхідно вдосконалити механізми реалізації та розробити відповідні методи.

Як наслідок, при здійсненні митного пост-аудиту в Україні виникає багато проблем, вирішення яких підвищить економічну безпеку та прискорить євроінтеграційні процеси нашої держави.

3.2. Зарубіжний досвід проведення митних перевірок у контексті забезпечення економічної безпеки

Стратегічний напрямок України на шляху до вступу до Європейського Союзу вимагає актуалізації питання вдосконалення механізмів, які забезпечать успішне втілення державної митної політики, спрямованої на створення сприятливих умов для зростання обсягів зовнішньоекономічної діяльності та підвищення її результативності. Також передбачається спрощення митних процедур та формальностей, пов'язаних з митним пост-аудитом товарів та транспортних засобів, що перетинають митний кордон нашої країни.

Кінець XX - початок XXI ст. призвів до розгортання фундаментальних та багатогранних глобалізаційних процесів, виявивши як загострення наявних, так і появу нових екзо- та ендегенних загроз безпеці та стабільності в міжнародному й національному масштабах. Зміцнення глобалізаційних перетворень стимулює необхідність перегляду концептуальних положень стратегій економічного розвитку країн як економічних лідерів, так і периферійних країн, з метою пошуку відповідного інструментарію захисту національних інтересів відповідно до сучасної парадигми економічної безпеки держави, ієрархії цілей, сфер та складових її забезпечення.

Сьогодні експерти в галузі митної справи в Європі та по всьому світу, перш за все, намагаються створити інституційне середовище, яке забезпечує баланс між контрольною складовою та максимально спрощеними митними процедурами для

полегшення діяльності представників бізнесу. У таких умовах митні органи країн-членів ЄС ставлять перед собою завдання більш широкого застосування митного пост-аудиту з метою спрощення міжнародної торгівлі, скорочення тривалості митних формальностей та забезпечення належного рівня виконання митного законодавства.

Як зазначає М. Харкавий, відповідно до законодавства та досвіду країн ЄС, митний пост-аудит спрямований на [17]:

- контроль за імпортом після випуску товарів у вільний обіг;
- контроль пільгових режимів (транзит, зберігання вантажів на митних складах, переробка на митній території, тимчасове ввезення тощо);
- перевірку організації управління операторами, внутрішніх процедур і систем, які використовуються для реєстрації даних про експортні та імпортні товари;
- попередній аудит / перевірку економічних операторів з метою надання права на застосування пільгових процедур і режимів (наприклад, спрощені процедури транзиту або декларування).

Слід зазначити, що в ряді країн, таких як Великобританія, Ірландія і Португалія, контроль за точністю розрахунку та сплати податків і митних платежів здійснюється одним державним органом. У Німеччині, Італії, Болгарії, Туреччині і Австрії податковий орган контролює розрахунок та сплату податків, а митний орган відповідає за митні платежі.

У Додатку В.1 наведено організаційні та методичні особливості здійснення митного пост-аудиту у зарубіжних країнах.

Республіка Ірландія є прикладом країни-члена Європейського співтовариства та Митного союзу, де функції адміністрування податків, зборів, митних платежів та обов'язкових соціальних внесків виконує єдиний державний орган. Україна має Державну податкову та Державну митну служби України, які відповідають за контроль за сплатою податків і митних платежів. В Ірландії ці функції здійснює Відомство доходів Ірландії (Відомство податкових комісарів Ірландії).

В обох досліджуваних країнах одним з видів аудиту платників податків є документальна перевірка, яка проводиться контролюючими органами протягом трьох років після подання митної декларації.

У Відомстві доходів Ірландії використовуються різні види митного пост-аудиту. Залежно від обсягу та тематики питань, які перевіряються під час аудиторських перевірок платників податків, можна виділити такі типи аудиту:

- комплексний аудит платників податків (комплексна перевірка), який включає контроль правильності нарахування всіх податків, включаючи митні платежі, протягом періоду від трьох місяців до трьох років;
- тематичний аудит платників податків (тематична перевірка), який спрямований на контроль правильності нарахування окремого податку, наприклад, митних платежів протягом року, місяця або на підставі окремих митних декларацій;
- тематичний аудит платників податків (тематична перевірка), який контролює правильність нарахування двох або більше податків, наприклад, ПДВ і ввізного мита протягом року, кварталу, місяця або на підставі окремих господарських операцій;
- аудит платників податків (перевірка) за окремими напрямками, спрямований на контроль достовірності окремих даних, пов'язаних з розрахунком податків, наприклад, визначення митної вартості або країни походження товарів [8].

Загалом, при вивченні досвіду здійснення діяльності митного контролю та пост-аудиту в Ірландії, найбільш цікавою правозастосовною практикою в Україні є неконтрольне втручання, яке дозволяє суб'єкту зовнішньоекономічної діяльності визнати та виправити свої помилки. У Болгарії, на відміну від Ірландії та донедавна України, Державна митна служба є незалежним органом – Центральним митним управлінням Болгарії, до складу якого входить спеціалізований підрозділ – Директорат додаткового контролю, який розробляє методичні рекомендації та підтримує здійснення митного контролю за відповідністю, згідно з митним та акцизним законодавством для суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності [11].

З метою перевірки достовірності митної декларації на товари болгарські митні органи мають право перевірити комерційні документи та дані про імпорт та експорт

заявлених товарів після їх випуску для вільного обігу. Такий контроль здійснюється посадовими особами регіональних митних органів шляхом виїзної або невиїзної перевірки документів. Предметом митного огляду є товари, реєстри товарно-матеріальних цінностей, книги бухгалтерського обліку, комерційні, бухгалтерські та інші документи підприємства, що підлягають перевірці. У разі необхідності тривалість перевірки не може перевищувати двох місяців, але може бути продовжена не більше, ніж на чотири місяці на підставі спеціального розпорядження органу, що призначає перевірку.

Відповідно до болгарського законодавства посадові особи компанії, що перевіряється, зобов'язані створити сприятливі умови для перевірки митними органами. Як уже зазначалося, порядок проведення аудиту, подання необхідних для його проведення документів та впровадження результатів аудиту в Болгарії аналогічний порядку, встановленому ПКУ України для перевірки документів. Але є відмінності в оформленні та підписанні супровідних документів на завершальному етапі.

За допомогою німецької системи аналізу ризиків RIKO привертає увагу дослідників досвід організації післяекспертного огляду, а також процедура автоматизованої обробки та аналізу інформації. Система RIKO є автоматизованою інформаційною системою для виключного використання Центральним управлінням аналізу ризиків (ZORA) митного управління Німеччини. Він забезпечує інформаційну підтримку на всіх етапах роботи від аналізу вхідної інформації та створення профілів ризиків до аналізу та застосування кінцевих результатів. RICO також забезпечує обробку вхідних документів (листів) і контроль за їх виконанням, містить вичерпну інформацію про профіль ризику в текстовому вигляді (формат Word і Excel). [10].

Аналіз європейського досвіду забезпечення митного пост-аудиту показав, що у більшості країн, що приєдналися до Кіотської конвенції, ВМО та СОТ, процедура митного пост-аудиту під час перетину митного кордону держави є спрощеною. Вона здійснюється одним державним органом за принципом «єдиного вікна» або «одної зупинки» в межах ЄС. Однак, правила й процедури митного пост-аудиту

після митного оформлення та випуску товарів у вільний обіг мають свої особливості в різних країнах світу з точки зору методології та організації.

З урахуванням позитивного зарубіжного досвіду митних процедур, та враховуючи вітчизняні проблеми митного пост-аудиту, можна визначити наступні напрями для підвищення ефективності митного пост-аудиту в Україні:

- законодавче визначення терміна «митний пост-аудит»;
- стандартизація форм і методів контрольної діяльності митних органів;
- забезпечення митних органів кваліфікованими фахівцями у галузі аудиту та належним матеріальним забезпеченням;
- розвиток системи аналізу та управління ризиками;
- підвищення взаємодії між контролюючими органами України та митними органами іноземних держав щодо отримання попередньої інформації про товари та транспортні засоби перед їх прибуттям на митну територію України.

Створення ефективної системи митного пост-аудиту значною мірою сприятиме виконанню завдань та функцій митних органів, таких як контроль дотримання митного законодавства, захист економічних інтересів країни, митний контроль та оформлення товарів і транспортних засобів при їх перетині митного кордону. Вдосконалення форм і методів здійснення цих завдань є важливою метою.

Підсумовуючи викладене вище, варто зазначити, що завдяки прогресу сучасної фінансової науки виникає неабияка потреба у проведенні подальших досліджень щодо концептуальних засад організації митного пост-аудиту в Україні.

3.3. Пропозиції щодо вдосконалення ефективності та результативності митного пост-аудиту

У сучасних умовах ключовим завданням є забезпечення ефективності різних видів діяльності, включаючи контроль за переміщенням товарів через митний

кордон України. Це пов'язано з оптимізацією використання ресурсів митних органів для покращення якості виконання їх основних функцій. Всього успішність держави у досягненні ефективності митної діяльності можна визначити шляхом оцінки різних факторів, серед яких велику роль відіграють заходи митного контролю та його форми митного пост-аудиту.

Автор вважає, що для оцінювання ефективності митного контролю товарів, що перетинають митний кордон України, доцільно використовувати систему критеріїв ефективності за такими основними напрямками: державний, бізнесовий та міжнародний. З позиції держави, критерії оцінювання дозволяють встановити рівень виконання визначених завдань митними органами відповідно до видів митних платежів, що стягуються при переміщенні товарів через митний кордон. Це також включає проведення документальних перевірок митними органами, спрямованих на:

1. Перевірки достовірності декларування митної вартості товарів.
2. Класифікаційну роботу.
3. Визначення країни походження товарів.
4. Правомірне застосування митних пільг та преференцій.

Як з теоретичної, так і з практичної точок зору найскладнішою проблемою є визначення ефективності перевірки документів як важливого заходу перевіркової та автентифікаційної роботи. Окремим і найважливішим показником ефективності документного контролю може бути їх ефективність, яка ґрунтується на кількісній та якісній оцінці порушень митного законодавства; визначення суми накопичених донарахувань, штрафів та пені за результатами перевірок документів.

Однак при об'єктивній оцінці загальної ефективності документальних перевірок не можна обмежуватись лише визначенням результативності. У такій ситуації ефективно проведена документальна перевірка може бути визнана заходом, що забезпечує наступні умови:

- 1) сума донарахувань, отриманих за результатами документальної перевірки, разом із пенею, що значно перевищує витрати на примусове виконання.

2) Існує висока ймовірність того, що додатково нараховані суми будуть виплачені підприємством.

3) Наявні обґрунтовані докази для подальшого вивчення результатів судової перевірки документів [24, с. 135].

Автор вважає, що для оцінки якості та ефективності обігу документів при митному пост-аудиті необхідно розраховувати такі показники:

- 1) кількісні (абсолютні) показники ефективності перевірок документів;
- 2) відносні показники ефективності обігу документів;
- 3) якісні показники оперативності та результативності перевірок документів;
- 4) динамічні властивості оперативності та результативності перевірок документів.

Так, створення та впровадження системи оцінки діяльності є об'єктивною передумовою створення митного пост-аудиту. Це дозволяє отримати повну картину роботи структурних підрозділів, виявити їх особливості та оцінити ефективність застосованих заходів.

Підсумовуючи викладене, можна сказати, що результативність та ефективність наступної перевірки безпосередньо залежить від наявної доказової бази під час підготовки та проведення документальної перевірки. Як вже зазначалося, митним органам необхідно підвищити ефективність попереднього контролю збирання та аналізу інформації, яка може свідчити про факти відхилень від норм митного та податкового законодавства України.

Отже, можна сказати, що результативність та ефективність подальшої перевірки безпосередньо залежить від наявної доказової бази під час підготовки та проведення документальної перевірки. Слід зазначити, що митним органам необхідно підвищити ефективність попереднього контролю щодо збору та аналізу інформації, що свідчить про порушення митного та податкового законодавства України.

Розробка комплексної моделі, яка дозволить оцінити роботу митних органів щодо результативності митного пост-аудиту, потребує визначення факторних і результативних характеристик. Побудова моделі для аналізу зв'язку між

надходженням митних платежів до Державного бюджету України і результативністю документальних перевірок виконання законодавства щодо митних питань залежить від різних ознак і чинників.

У контексті викладеного слід зазначити, що в Україні нещодавно була введена європейська система контролю продукції при ввезенні на митну територію, яка відповідає вимогам Світової організації торгівлі та ефективно поєднується з системою ринкового нагляду. Важливо зазначити, що впровадження системи ринкового нагляду та європейської системи контролю продукції відповідає плану дій "Україна - Європейський Союз" [17], який передбачає подальше вдосконалення регуляторної та адміністративної практики в Україні у галузі технічного регулювання згідно з міжнародними стандартами Європейського Союзу.

Стратегічний курс України до Європейського Союзу та поступова адаптація митного законодавства до світових норм, правил і стандартів накладають на законодавця першочергове завдання використовувати термінологію, що визнана в країнах ЄС. Наприклад, з приєднанням України до Протоколу Міжнародної конвенції про спрощення та гармонізацію митних процедур [6], відбувається процес впровадження його норм у чинне митне законодавство України. Керуючись термінологією Конвенції, слід сказати, що документальні перевірки за змістом відповідають проведенню «митного пост-аудиту». Проте, наразі даний термін рідко зустрічається у вжитку.

Митний пост-аудит має велике значення для ефективного здійснення митного контролю, і наукові джерела активно пропонують варіанти його вдосконалення.

Л.М. Письмаченко наголошує на необхідності впровадження в митний контроль практики проведення перевірок після митного оформлення вантажу, а не лише в момент його перетину митного кордону. Така система, що застосовується у Франції, включає формальний та фундаментальний контроль. Представники митних органів Франції проводять фундаментальну перевірку близько 5% імпорту та 1% експорту вантажів під час їх перетину митного кордону. Решта 95% вантажів підлягають контролю протягом 1-3 років після оформлення митних документів [18, с. 77].

Департамент податкового та митного аудиту ДМСУ здійснює контрольню-перевірочну діяльність на підставі законодавчих актів, які містять неточності та не роз'яснюють деякі важливі питання. Одне із таких питань – це визначення сутності та особливостей митного пост-аудиту. Для вирішення проблем, пов'язаних із недосконалим нормативно-правовим забезпеченням контролюючого органу, необхідно уніфікувати вітчизняне законодавство з урахуванням міжнародних норм та стандартів.

Відсутність стійких теоретичних основ організації та функціонування митного пост-аудиту в Україні призводить до проблем у його нормативно-правовому регулюванні. Тому необхідно теоретично визначити та закріпити поняття «митний пост-аудит» у вітчизняному законодавстві, звертаючись до національних норм і положень Кіотської конвенції. Пропонується визначати митний пост-аудит як форму митного контролю, яку здійснюють посадові особи органів, уповноважених на реалізацію митної політики країни, шляхом проведення документальних виїзних та невиїзних перевірок суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності після митного оформлення товарів.

Рекомендується покращити ризико-орієнтований підхід до відбору суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності для митного пост-аудиту з метою досягнення максимального фіскального та економічного ефекту від контрольних заходів. Цей підхід дозволяє ефективно розподілити наявні ресурси контролюючого органу, зосереджуючи їх на товарах, транспортних засобах, документах і особах, які представляють підвищений ризик [11, с. 169].

Крім того, проведення митного пост-аудиту повинно ґрунтуватися на праві доступу митних органів до фінансових документів не лише імпортерів товарів і послуг, а й транзитних підконтрольних суб'єктів та кінцевих продавців, що дозволить повністю управляти ризиковими ситуаціями [11].

Таким чином, головними напрямками розвитку митного пост-аудиту є:

- зменшення впливу фіскального аспекту на митне регулювання;
- спрощення процесу нормативно-правового регулювання митного пост-аудиту та оперативне вирішення виникаючих у цій сфері проблем;

- покращення роботи органів, відповідальних за реалізацію державної податкової та митної політики.

Вирішення цих проблем сприятиме розбудові ефективно функціонуючої системи митного пост-аудиту, що, у свою чергу, прискорить процеси євроінтеграції в Україні.

Отже, встановлено, що ефективність та результативність митного пост-аудиту залежать від якості методичної бази щодо його організації, планування та реалізації. Розрахунок кількісних, відносних та якісних показників дозволяє визначати можливість забезпечення надходжень митних платежів до бюджету відповідно до рівня ефективності проведення документальних перевірок і результативності реалізації їх матеріалів. Ефективне проведення документальних перевірок передбачає контрольні заходи, які забезпечують максимальне стягнення нарахованих платежів при мінімальних витратах праці та фінансових ресурсів.

Слід зазначити, що ефективність та результативність митного пост-аудиту безпосередньо залежать від створеної доказової бази на етапі підготовки та проведення документальних перевірок. Як було вказано, митні органи повинні посилити ефективність передперевірочних заходів, зокрема збирання та аналіз інформації, що свідчить про факти порушень митного та податкового законодавства України.

ВИСНОВКИ

Розглядаючи митний пост-аудит як засіб забезпечення економічної безпеки, важливо зазначити, що в сучасних умовах цим питанням займаються представники різних галузей, таких як економісти, політологи, соціологи, військові та науковці, які вивчають складні системи. У цьому контексті всі компоненти економічної безпеки мають глибокі взаємозв'язки та переплетеність. Параметри кожного компонента повинні забезпечувати його збалансованість, а їхній рівень повинен бути достатнім для забезпечення стійкості системи перед внутрішніми та зовнішніми загрозами як у короткостроковій, так і у довгостроковій перспективі. Надійна економічна безпека держави можлива лише за умови комплексного та системного підходу до її організації.

У процесі дослідження було встановлено, що у вітчизняному законодавстві відсутнє поняття «митний пост-аудит». Однак, у ньому передбачена форма митного контролю, яку можна розглядати як «документальну перевірку», що є еквівалентом митного пост-аудиту. Порядок проведення таких документальних перевірок регулюється Митним кодексом України та Податковим кодексом України. Проте положень цих кодифікованих актів, що стосуються документальних перевірок, недостатньо для ефективного проведення митного пост-аудиту. Додатково, організація та здійснення митного пост-аудиту мають бути деталізовані в інших Законах України та підзаконних актах.

У ході дослідження було виявлено, що законодавство, яке регулює організацію та проведення документальних перевірок, на сьогоднішній день не є повністю сформованим. Усі наявні нормативно-правові акти були створені з метою врегулювання окремих питань, пов'язаних з проведенням документальних перевірок.

У процесі дослідження було підтверджено, що існує нагальна потреба у встановленні чітких етапів організації та проведення документальних перевірок, а також у визначенні основних методів їх здійснення. Розробка єдиного теоретичного підґрунтя для здійснення митного пост-аудиту і законодавче

закріплення всіх аспектів його організації та здійснення є першочерговим завданням, виконання якого покращить ефективність та результативність цього виду митного контролю. Розв'язання наявних проблем повинно відбуватися з урахуванням міжнародних норм та стандартів.

Відповідно до даних Державної податкової служби України, основним принципом контрольно-перевірочної роботи підрозділів митного пост-аудиту є вибірковість контролю на основі оцінювання ризиків у діяльності платника, що відповідає міжнародній практиці. Зосереджуючись на перевірках найбільш ризикових платників та операцій, протягом періоду з 2020 по 2022 рік було проведено 626 документальних перевірок з питань державної митної справи. У результаті цих перевірок було виявлено донарахування на суму 1,8 млрд. гривень. Порівняно з показниками 2018-2019 років, кількість перевірок зросла майже вдвічі (одним з чинників такого зростання було закінчення дії мораторію на проведення документальних перевірок підприємств з обсягом доходу до 20 млн. гривень, що діяв у 2015-2016 роках).

Оскільки структура органів Державної митної служби України передбачає наявність підрозділів аудиту в складі апарату ДМСУ, документальні перевірки щодо виконання норм як митного, так і податкового законодавства здійснюються саме цими підрозділами. Саме розробка ефективної системи митного пост-аудиту у наш час дозволяє Державній митній службі України виконувати своє основне завдання щодо захисту економічних інтересів держави та контролю за дотриманням суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності митного законодавства.

Для досягнення ефективності системи митного пост-аудиту з використанням ризико-орієнтованого підходу необхідно виконати наступні завдання: створення інформаційної бази даних для ризико-орієнтованої системи; аналіз, виявлення та оцінка ризиків у зовнішньоекономічній діяльності, включаючи використання інформаційних технологій. Проблема, яка наразі існує, полягає у відсутності уніфікованого порядку для аналізу, виявлення та оцінки ризиків, а також розроблення та впровадження заходів з управління ризиками в системі митних платежів.

З урахуванням позитивного зарубіжного досвіду виконання митних процедур і враховуючи проблеми, що існують у вітчизняному митному пост-аудиті, можна зазначити, що напрямки підвищення його ефективності в Україні повинні включати:

- законодавчо встановлене визначення терміну «митний пост-аудит»;
- стандартизацію форм і методів контрольної роботи митних органів;
- забезпечення митних органів кваліфікованими аудиторами і належними матеріальними ресурсами;
- розвиток системи аналізу та управління ризиками в митній сфері;
- встановлення тісного співробітництва між контролюючими органами України та митними органами іноземних країн для отримання попередньої інформації про товари та транспортні засоби перед їх прибуттям на митну територію України.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Бортнікова М., Чиркова Ю. Митний контроль в Україні: проблемні аспекти та напрямки розвитку. Економіка і суспільство, 2022. URL:<https://doi.org/10.32782/2524-0072/2022-44-55>.
2. Буклет «Угода СОТ про сприяння торгівлі». URL: <http://www.me.gov.ua/Documents/List?lang=ukUA&id=b89ca7c5-d3b3-4e5a-8f17-aab37ec0355f&tag=MaterialiStosovnoUs>.
3. Вакульчик А. М. Використання досвіду ЄС у побудові системи законодавчого та методологічного забезпечення постмитного контролю в Україні / А. М. Вакульчик // Економіка. №2 в 2012 році. 11-22. URL:http://nbuv.gov.ua/j-pdf/vamsue_2013_2_4.pdf.
4. Вакульчик О. М., Книшек А. А. Концептуальні засади діяльності митних органів під час здійснення подальшого контролю суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності / А. М. Вакульчик, А. А. Книшек // Зв'язок Академії митної справи України. Ред.: Економіка. 2009. № 2, 46-54. URL:http://nbuv.gov.ua/UJRN/vamsue_2009_2_7.
5. Десятнюк О. М. Управління податковими ризиками – нова парадигма розвитку податкової системи України / А. М. Десятнюк // Вісник НУ «Львівська політехніка». 2007. № 606. С. 355-361.
6. Завдання та функції Департаменту аудиту ГТС України (станом на 30.04.2017). URL: <http://sfs.gov.ua/pro-sfs-ukraini/struktura-/aparatt/departament-audituzavdannya-i-funktsii/>.
7. 30 березня 2017 року звіт про результати виконання основних показників діяльності Держфінпослуг України. URL:http://sfs.gov.ua/data/material/000/216/291179/Zv_t_na_sayt.pdf.
8. Зубрицький О. І. Деформації статистики зовнішньої торгівлі України: причини та фінансові наслідки / О. І. Зубрицький // Економічний і соціальний розвиток України XXI століття: національна ідентичність та тенденції глобалізації: збірник тез доп. Н Uville. міжнар.наук.-практ. конф. молоді

- вчені. Частина 1 (Тернопіль, 21-23 лютого 2013 р.). Тернопіль, 2013. С. 42-44.
9. Рада прийняла концепцію реформи ГТС: повідомлення Мінфіну України від 29.03.2017 [ukraini-organi&subcategory=mitnicja](http://ukraini-organi.org/subcategory/mitnicja).
 - 10.Калінеску Т. В. Застосування збалансованої системи показників для оцінки митної діяльності / Т. В. Калінеску, І. В. Пономарьова // Научные известия Даловского университета. 2010. №1. URL: <http://dspace.snu.edu.ua:8080/jspui/handle/123456789/538>.
 - 11.Костенко А. О. Український митний контроль: сучасний стан і шляхи розвитку / А. А. Костенко // Економіка і держава. 2016. № 7, 94-98.
 - 12.Матієга В. Створення ефективної системи аналізу та управління ризиками є актуальною проблемою / Віталія Матієга//Вам. 2022. № 5 С.14-31.
 - 13.Митний кодекс України: за станом на 10 квітня 2023 р. Верховна Рада України. Офіц. вид. Офіційний Вісник України. 2023. № 3020-IX.
 - 14.Звички в 21 столітті. Зростання, зростання та розвиток через просування та безпеку кордонів. Бачення Всесвітньої організації митних адміністрацій. ВМО. Брюссель. Червень 2022 URL-адреса: <http://www.wcoomd.org/files/120Public%20files/PDFandDocuments/Anne%201I%20%20Customs%20in%20%the%2021st%20Century.pdf>.
 - 15.Міжнародна конвенція про спрощення та гармонізацію митних процедур від 18 травня 1973 р. (Кіотська конвенція). URL:https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/995_643.
 - 16.План дій «Україна – Європейський Союз»: міжнар. документ від 12 лютого 2005р. URL:http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/994_693.
 - 17.Податковий кодекс України: за станом на 14 квітня 2023 р. Верховна Рада України. Офіц. вид. Офіційний Вісник України. 2023. № 3050-IX.
 - 18.Порядок виконання митних формальностей відповідно до заявленої митної системи: затв. N 657 від 31 травня 2012 року Міністерства фінансів України. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z1669-12>.

19. Протокол від 27 листопада 2014 року про внесення змін до Марракеської угоди про заснування Світової організації торгівлі.
URL: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/981_053.
20. Про розвиток системи управління ризиками у сфері митного контролю на період до 2024 року. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/978-2017-%D1%80#n10>.
21. Савченко Л. А. Правові проблеми фінансового контролю в Україні: моногр. / Л. А. Савченко. Ірпінь: ДФС Є України, 2017. 407 с.
22. Семінар «Угода СОТ про спрощення процедур торгівлі в Україні: правові та інституційні перешкоди імплементації» Київ, Україна 22-24 лютого 2017 р. / Лев Баязидов: 21 березня 2017 року публікація у Facebook. URL: <https://www.facebook.com/photo.php?fbid=1307848379270277&set=pcb.1307849102603538&type=3&театр>.
23. Автоматизована система аналізу та управління митними ризиками як ефективний інструмент підвищення ефективності митного контролю в Україні / А. Н. Семенко // Південноукраїнський юридичний журнал. 2007. № 4, 239-242.
24. Угода про асоціацію між Україною з одного боку та Європейським Союзом, Європейським співтовариством з атомної енергії та їх державами-членами з іншого: міжнародний документ від 27.06.2014 URL: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/984_011.
25. Фабіанська В.Ю., Блоха А.М. Постаудит української митниці: наближення до європейських стандартів / В.Ю. Фабіанська, А. М. Блох // Ефективна економіка. #4 2015 URL: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=3988>.
26. Розвиток системи митного контролю в Україні: монографія / О. М. Вакульчик, І. Г. Бережнюк, П. В. Пашко, Ю. Є. Петруня, Т. С. Єдінак. Хмельницький, 2014. 207 с.
27. Харківський М. А. Прагматика та проблеми контролю ex post для модернізації системи митного контролю України / Н. А. Харківський // Збірник наукових публікацій Подільського державного аграрно-технічного

університету. Видання 2014 року. На підставі пункту 22. (2). 250-256.
URL:[http://nbuv.gov.ua/UJRN/ZnpPdatu_2014_22\(2\)__50](http://nbuv.gov.ua/UJRN/ZnpPdatu_2014_22(2)__50).

- 28.Хомутенко О. В., Хомутенко В. П. Український митний контроль: проблемні питання // Проблеми соціально-економічного розвитку підприємств: збірник наукових статей. Монреаль, Канада: BREEZE Publishing. 2014. Вип. 2. С. 111-115. URL:<http://dspace.oneu.edu.ua/jspui/handle/123456789/2800>.
- 29.Про організацію документообігу: Держмитслужба України № 43393/7/99-99-22-04-02-17 від 24.11.2015. URL: <http://sfs.gov.ua/yuridichnim-osobam/podatkoviy-kontrol/listi-dps/24949.html>.
- 30.Як працює митний контроль у країнах ЄС – досвід Польщі. Держмитслужба: сайт. URL:<https://customs.gov.ua/news/zagalne-20/post/iak-funktsionuie-mitnii-audit-u-krayinakh-ies-dosvid-polshchi-700>.

ДОДАТКИ

ДОДАТОК А1

Дефініції тлумачення поняття «аудит» у митній сфері

Автори	Характеристика понять
П. В. Пашко [11, 94, 98-99]	Митний аудиторський контроль - метод контролю за діяльністю економічних операторів шляхом перевірки їх рахунків, правильності обліку і систем, які фіксують та зберігають митну інформацію.
	Державний митний аудиторський контроль - один із заходів попереджень можливих митних правопорушень, застосування якого дасть можливість митній службі своєчасно й достатньою мірою виконувати економіко-регуляторну, захисну, фіскальну та інформаційно-статистичну функції митної політики, використовуючи існуючі кадрові можливості.
А. В. Агапова, С. Н. Шостак, А. С. Швець [1]	Митний аудит - підприємницька діяльність щодо незалежної перевірки бухгалтерського обліку, фінансової звітності, у тому числі спеціалізованої, економічних суб'єктів.
Е. П. Лунева [1]	Митний аудит - комплекс взаємопов'язаних заходів, що здійснюють митні органи з метою проведення перевірок діяльності учасників ЗЕД після завершення митного оформлення; господарюючих суб'єктів, які прямо чи опосередковано мають відношення до товарів і транспортних засобів, що переміщуються через митний кордон (митні брокери, митні перевізники).

Джерело: складено автором на основі[1]

Складові національної економічної безпеки України

Тип безпеки	Призначення
Демографічна	Стан захищеності держави, суспільства та ринку праці від демографічних загроз, за якого забезпечується розвиток країни з урахуванням сукупності демографічних інтересів держави й суспільства
Промислова	Стан захищеності життя та здоров'я людей від небезпечних виробничих факторів при використанні небезпечних виробничих об'єктів, що забезпечується системою правових, соціально-економічних заходів
Зовнішньоекономічна	Стан відповідності зовнішньоекономічної діяльності національним економічним інтересам, що забезпечує мінімізацію збитків держави від дії негативних зовнішніх економічних чинників та створення сприятливих умов для розвитку економіки завдяки світовому розподілу праці
Інвестиційно-іноваційна	Стан економічного середовища у державі, що стимулює вітчизняних та іноземних інвесторів вкладати кошти в розширення виробництва в країні, сприяє розвитку високотехнологічного виробництва, поглиблення спеціалізації національної економіки на створенні продукції з високою часткою доданої вартості
Фінансова	Стан захищеності фінансових інтересів суб'єктів господарювання на усіх рівнях фінансових відносин; забезпеченість домашніх господарств, підприємств, організацій і установ, регіонів, галузей, секторів економіки держави фінансовими ресурсами
Соціальна	Стан суспільства, враховуючи всі основні сфери виробництва, охорони внутрішнього конституційного порядку, при якому забезпечується мінімальний рівень соціальних умов та соціальних благ, які визначають якість життя людини і суспільства в цілому та гарантують мінімальний ризик для життя, фізичного та психічного здоров'я
Макроекономічна	Стан економіки, при якому досягається збалансованість макроекономічних відтворювальних пропорцій
Енергетична	Стан електроенергетики, який гарантує технічно та економічно безпечне задоволення поточних і перспективних потреб споживачів в енергії та охорону навколишнього природного середовища

Джерело: складено автором на основі[1]

Основні міжнародні нормативно-правові акти, що регулюють здійснення митного пост-аудиту в Україні

Найменування документів	Характеристика процедур регулювання митного пост-аудиту
Міжнародна конвенція про спрощення та гармонізацію митних процедур 18.05.1973 р.	Сприяння міжнародній торгівлі та забезпечення митного пост-аудиту шляхом спрощення і гармонізації митних процедур на основі методів оцінки ризиків та проведення митного пост-аудиту
Міжнародна конвенція про Гармонізовану систему опису та кодування товарів 14.06.1983 р.	Стандартизація кодування товарів та полегшення процедур митного пост-аудиту, у тому числі митного пост-аудиту й митного оформлення
Конвенція про тимчасове ввезення 26.06.1990 р.	Полегшення тимчасового імпорту товарів за операціями, що мають економічні, гуманітарні, культурні, соціальні або туристичні характери шляхом спрощення та гармонізації митних процедур
Рамкові стандарти безпеки та спрощення міжнародної торгівлі 23.06.2005 р.	Запровадження нових принципів безпечної міжнародної торгівлі та започаткування принципово нового підходу до методів роботи й взаємодії між митними адміністраціями та бізнес-спільнотою
Угода про асоціацію між Україною та ЄС, Європейським співтовариством з атомної енергії та їхніми державами-членами 27.05.2014 р.	Забезпечення взаємної адміністративної допомоги у митній справі

Джерело: складено автором на основі[2]

Процес реорганізації митного пост-аудиту в Україні

Роки	Законодавчі норми
2003	У структурі ДМС України створено спеціальний підрозділ - Центральне бюро аналізу ризиків та аудиту (ЦБАР)
2004	1 січня з набранням чинності нової редакції Митного кодексу України ЦБАР надано статус Центральній митниці з питань аналізу ризиків і аудиту, що безпосередньо підпорядковується Голові Держмитслужби
2005	ЦБАР увійшло до складу центрального апарату Держмитслужби, набувши статусу окремого департаменту - Департаменту аналізу ризиків і аудиту (ДАР). ДАР отримав статус регіональної митниці з питань аналізу ризиків, управління ними та аудиту, входячи до єдиної загальнодержавної системи митних органів України. У кожному митному органі було створено окремий структурний підрозділ - відділ організаційно-контрольної роботи, одним з основних завдань якого стало планування та організація проведення перевірок фінансово-господарської діяльності суб'єктів зовнішньоекономічної Діяльності
2008	ДАР двічі реорганізовано: 1) у Департамент аналітичної роботи та інформаційної розвідки; 2) у Департамент аналітичної роботи та інформаційного моніторингу, на які також покладалося завдання із проведення документальних виїзних перевірок (митного аудиту)
2009	Департамент аналітичної роботи та інформаційного моніторингу ліквідовано, а на його основі створено Департамент аналітичної роботи, управління ризиками та аудиту зі штатною чисельністю 139 чол., при цьому визначено зону діяльності усієї митної території України
2011	Набрав чинності Податковий кодекс України. Визначено митні органи як контролюючі органи щодо мита, акцизного податку, податку на додану вартість, інших податків. 15 вересня 2011 р. вступила в силу Міжнародна конвенція про спрощення та гармонізацію митних процедур
Після адміністративної реформи в країні, одним із наслідків якої було створення Міністерства доходів і зборів України (Міндоходів України), а у 2014 році – Державної фіскальної служби України, що згодом призвело до її реорганізації у виокремленні ДМС України та ДПСУ України та до повного переформатування усієї фіскальної системи в країні, що знайшло своє відображення і на здійсненні пост-аудиту	

Джерело: складено автором на основі [1]

Нормативно-правові акти, які регулюють порядок організації та здійснення митного пост-аудиту

	Нормативно-правові акти, які втратили чинність	Чинні нормативно-правові акти
Координація	Постанова КМУ «Про затвердження порядку координації виїзних перевірок органами виконавчої влади, уповноваженими здійснювати контроль за нарахуванням і сплатою податків»	Постанова КМУ «Про затвердження Порядку координації одночасного проведення планових перевірок (ревізій) контролюючими органами та органами державного фінансового контролю»
Взаємодія	Наказ ДПС України і ДМС України «Про затвердження Порядку взаємодії митних і податкових органів при організації та проведенні планових і позапланових виїзних перевірок суб'єктів ЗЕД діяльності»	Наказ ДМС України «Про затвердження Методичних рекомендацій щодо порядку взаємодії між підрозділами органів ДМС при організації та реалізації матеріалів документальних перевірок дотримання вимог законодавства України з питань державної митної справи»
Безпосереднє здійснення	Постанова КМУ «Про затвердження Порядку проведення митними органами на підприємствах перевірок системи звітності та обліку товарів і транспортних засобів, що переміщуються через митний кордон України» Наказ Міністерства фінансів України «Про затвердження Порядку планування митними органами документальних виїзних перевірок»	Наказ Міністерства фінансів України «Про затвердження Порядку формування плану-графіка проведення документальних планових перевірок платників податків». Постанова КМУ «Про затвердження Порядку проведення контролюючими органами зустрічних звірок»
Закріплення результатів	Наказ ДМС України «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». Наказ Міністерства фінансів України «Про затвердження Порядку оформлення результатів проведення митними органами перевірок»	Наказ Міністерства фінансів України «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».
Інше	Постанова КМУ «Про затвердження Порядку здійснення контролю за правильністю визначення митної вартості товарів»	Наказ ДМС України «Про затвердження Методичних рекомендацій щодо роботи посадових осіб митних органів з аналізу, виявлення та оцінки ризиків при здійсненні контролю правильності визначення митної вартості товарів, які переміщуються через митний кордон України»

Джерело: складено автором на основі[1]

Документальні перевірки дотримання митного та податкового законодавства

Перевірки дотримання митного законодавства (Ст. 345 МКУ)	Перевірки дотримання податкового законодавства (Ст. 75 ПКУ)
1) правильність визначення бази оподаткування, своєчасності, достовірності, повноти нарахування та сплати митних платежів; 2) обґрунтованість та законність надання (отримання) пільг і звільнення від оподаткування; 3) правильність класифікації згідно з УКТ ЗЕД товарів, щодо яких проведено митне оформлення; 4) відповідність фактичного використання переміщених через митний кордон України товарів заявленій меті такого переміщення та/або відповідності фінансових і бухгалтерських документів, звітів, договорів (контрактів), калькуляцій, інших документів підприємства, що перевіряється, інформації, зазначеній у митній декларації, декларації митної вартості, за якими проведено митне оформлення товарів у відповідному митному режимі; 5) законність переміщення товарів через митний кордон України, у тому числі ввезення	1) своєчасність, достовірність, повнота нарахування та сплати всіх, передбачених ПКУ податків та зборів; 2) дотримання валютного та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи; 3) дотримання роботодавцем законодавства щодо укладення трудового договору, оформлення трудових відносин з працівниками (найманими особами)

Джерело: складено автором на основі[11]

Індикатори ефективності митного пост-аудиту

Умовні позначення	Назви індикаторів	Спосіб розрахунку
$K_{ДП}$	Рівень своєчасного подання податкових декларацій, %	$K_{ДП} = \frac{\Sigma Д_{ДП}}{\Sigma Д} \times 100, \quad (1)$ де $\Sigma Д_{ДП}$ - кількість податкових декларацій, які подані із дотриманням вимог, встановлених ст.ст. 48,49 ПКУ; $\Sigma Д$ - загальна кількість податкових декларацій, поданих у році.
$K_{ПА}^{ефект.зб}$	Рівень сплати грошових зобов'язань, визначених за результатами податкового та митного аудиту, %	$K_{ПА}^{ефект.зб} = \frac{\Sigma СДЗП_n}{\Sigma ДЗП_n} \times 100 \quad (2)$ де $\Sigma СДЗП_n$ - сума погашених (сплачених) грошових зобов'язань, донарахованих (визначених повідомленнями-рішеннями) за результатами перевірок з питань податкового, валютного та іншого законодавства органами ДПС України, проведених підрозділами податкового та митного аудиту в році n; $\Sigma ДЗП_n$ - сума грошових зобов'язань, донарахованих (визначених повідомленнями-рішеннями) за результатами перевірок з питань податкового, валютного та іншого законодавства органами ДПС України.
$K_{ПА}^{ефект.зб}$	Рівень узгодження грошових зобов'язань, визначених за результатами податкового та митного аудиту, %	$K_{ПА}^{ефект.зб} = \frac{\Sigma СУЗП_n}{\Sigma ДЗП_n} \times 100 \quad (3)$ де $\Sigma СУЗП_n$ - сума узгоджених грошових зобов'язань, донарахованих (визначених повідомленнями-рішеннями) за результатами перевірок з питань податкового, валютного та іншого законодавства органами ДПС України, проведених підрозділами податкового та митного аудиту в році n;

		ΣДЗПп - сума грошових зобов'язань, донарахованих (визначених повідомленнями-рішеннями) за результатами перевірок з питань податкового, валютного та іншого законодавства органами ДПС України, проведених підрозділами податкового та митного аудиту ДПС у році п.
$KK_{\text{суд}}^{\text{ДПС}}$	Кількісна результативність розгляду податкових та митних спорів у судовому порядку, %	$(4) \quad KK_{\text{суд}}^{\text{ДПС}} = \frac{ПМС_{\text{суд}}^{\text{ДПС}}}{ПМС_{\text{суд}}} \times 100,$ де $ПМС_{\text{суд}}^{\text{ДПС}}$ - кількість податкових та митних спорів, що стосуються донарахувань грошових зобов'язань, зменшення грошових зобов'язань або збитків, вирішених судами різних інстанцій на користь органів ДПСУ у році п (рішення набрали законної сили); $ПМС_{\text{суд}}$ - загальна кількість податкових та митних спорів, що стосуються донарахувань грошових зобов'язань, зменшення грошових зобов'язань або збитків, вирішених судами різних інстанцій у році п (рішення набрали законної сили)
$KB_{\text{суд}}^{\text{ДПС}}$	Вартісна результативність розгляду податкових та митних спорів у судовому порядку, %	$KB_{\text{суд}}^{\text{ДПС}} = \frac{\Sigma ПМС_{\text{суд}}^{\text{ДПС}}}{\Sigma ПМС_{\text{суд}}^{\text{ПС}}} \times 100 \quad (5)$ $\Sigma ПМС_{\text{суд}}^{\text{ДПС}}$ - загальна сума, що оскаржувалася у межах податкових та митних спорів, які стосуються донарахувань грошових зобов'язань, зменшення грошових зобов'язань або збитків, вирішених судами різних інстанцій на користь органів ДПСУ у році п (рішення набрали законної сили); $\Sigma ПМС_{\text{суд}}^{\text{ПС}}$ - загальна сума, що оскаржувалася у межах податкових та митних спорів, які стосуються донарахувань грошових зобов'язань, зменшення податкових

		зобов'язань або збитків, вирішених судами різних інстанцій у році n (рішення набрали законної сили).
$R_{апел}^{ДВ}$	Рівень підтвердження судом рішень процедури адміністративного оскарження, %	$\frac{\sum PC_{n.a.}^{nl}}{\sum PC_{n.a.}^c} \times 100 \quad (6)$ $R_{апел}^{ДВ} = \sum PC_{n.a.}^c$ де $\sum PC_{n.a.}^{nl}$ - кількість справ, розглянутих у судовому порядку після проходження процедури адміністративного оскарження, рішення за якими прийнято на користь ДПС України; $\sum PC_{n.a.}^c$ - загальна кількість справ, розглянутих у судовому порядку після проходження процедури адміністративного оскарження.
$\Delta ПБ_a$	Динаміка податкового боргу, %	$\frac{(ПБ_n^a)}{\Delta ПБ_a = (ПБ_{n-1}^a)} \times 100 \quad (7)$ де $ПБ_n^a$ - сума податкового боргу станом на 31 грудня року n без врахування боргу, який виник в році n, та без врахування сум боргу, який визнано безнадійним, списано за рішенням суду або який було розстрочено (відстрочено) у встановленому законом порядку у році n; $ПБ_{n-1}^a$ - сума активного податкового боргу станом на 31 грудня року $n - 1$ без врахування боргу, який виник в році n, та без врахування сум боргу, який визнано безнадійним, списано за рішенням суду або який було розстрочено (відстрочено) у встановленому законом порядку у році n.
$КП_{СУР}^{ПА}$	Коефіцієнт покриття податкового аудиту системою управління ризиками, %	$\frac{\sum ПА_n^{СУР}}{КП_{СУР}^{ПА} = \sum ПА_n} \times 100 \quad (8)$

		де ΣPA_n^{CYP} - загальна кількість здійснених документальних планових перевірок (з урахуванням філій та перехідних перевірок) у році n; ΣPA_n - загальна кількість здійснених підрозділами податкового аудиту документальних планових та позапланових перевірок (з урахуванням філій та перехідних перевірок) у році n без врахування документальних позапланових перевірок (з урахуванням філій та перехідних перевірок) на підставі пп. 78.1.7, 78.1.9, 78.1.11 п. 78.1, п. 78.2 ст. 78 Податкового кодексу України у році n та без врахування фактичних та камеральних перевірок.
$K_{ПД}^{IT}$	Частка податкових декларацій, поданих за допомогою електронних сервісів ДПС України, %	$\frac{\Sigma ПД_n^{IT}}{K_{ПД}^{IT} = \Sigma ПД_n} \times 100 \quad (9)$ де $\Sigma ПД_n^{IT}$ - загальна кількість податкових декларацій, що подані платниками за допомогою засобів телекомунікаційного зв'язку у році n; $\Sigma ПД_n$ - загальна кількість податкових декларацій, поданих у році n.
$ГПМО$	Граничний показник митного оформлення у режимах імпорту, експорту і транзиту товарів, відносно яких АСАУР не генерувався перелік митних формальностей, %	$\frac{\Sigma Ч_{НРП}}{ГПМО = \Sigma МД_{РМП}} \times 100 \quad (10)$ де $\Sigma Ч_{НРП}$ - загальний час здійснення митного оформлення при випуску у митні режими імпорту, експорту та транзиту товарів, відносно яких АСАУР не генерувався перелік митних формальностей, хвилин (без врахування митних декларацій типу ІМ 40 ЕЕ та ІМ 40 ЕА у зв'язку із специфікою часу їх

		їх митного оформлення); $\Sigma MД_{РНП}$ - загальна кількість митних декларацій у митних режимах імпорту, експорту та транзиту на товари, відносно яких АСАУР не генерувався (перелік митних формальностей, штук) (без врахування митних декларацій типу ІМ 40 ЕЕ та ІМ 40 ЕА у зв'язку із специфікою часу їх митного оформлення).
EP_{ACAUP}	Частка митних декларацій, за результатами виконання яких митницями при згенеруванні АСАУР митних формальностей було фактично виявлено розбіжності, %	$\frac{MДРН_{ACAUP}}{\Sigma MДМФ_{ACAUP}} \times 100$ $EP_{ACAUP} = \Sigma MДМФ_{ACAUP}$ де $MДРН_{acaup}$ - кількість митних декларацій, за результатами виконання яких митницями при згенеруванні АСАУР митних формальностей було фактично виявлено розбіжності, які у тому числі призвели до незавершення митного оформлення, штук; $\Sigma MДМФ_{ACAUP}$ - загальна кількість митних декларацій, за якими виконувались митні формальності, згенеровані АСАУР, штук.
$MOIM$	Частка митних декларацій, за якими митний огляд проводився за ініціативи посадової особи митниці без генерування АСАУР митних формальностей щодо необхідності проведення митного огляду, %	$\frac{MДМОІМ_{3ІМ}}{\Sigma MДВ_{ВМО}} \times 100 \quad (12)$ $MOIM = \Sigma MДВ_{ВМО}$ де $MДМОІМ_{3ІМ}$ - кількість митних декларацій у митних режимах імпорту, експорту і транзиту, за якими митний огляд проводився за ініціативи посадової особи митниці без генерування АСАУР митних формальностей щодо необхідності проведення митного огляду, штук;

		ΣMDV_{BMO} - загальна кількість митних декларацій у митних режимах імпорту, експорту і транзиту, поданих до оформлення у відповідних митних режимах, штук.
--	--	--

Джерело: складено за даними звітності Державної податкової служби України [12]

ДОДАТОК Б.3

Динаміка сплачених грошових зобов'язань, визначених за результатами податкового та митного аудиту, млн. грн.

Станом на:				
2018 рік	2019 рік	2020 рік	2021 рік	2022 рік
22 570,0	17 529,1	16 049,8	19 311,7	16 466,9

Джерело: складено за даними звітності Державної податкової служби України [12]

ДОДАТОК Б.4

Аналіз результативності розгляду податкових та митних спорів у судовому порядку за 2018-2022 рр.

Показники\Роки	2018	2019	2020	2021	2022
Оскаржувані спори, од.	18 653	19 708	17 743	12 843	5 890
Розглянуті спори всього, в т. ч.:	18 251	19 233	16 893	9 922	5 245
Залишено спорів без змін	15 368	15 797	14 922	6 145	4 242
Скасовано повністю	2 200	2 673	1 924	1 262	763
Скасовано частково	683	763	503	345	240

Джерело: складено за даними звітності Державної податкової служби України [12]

ДОДАТОК Б.5

Аналіз адміністративного оскарження рішень, 2018-2022 рр.

Показники\Роки	2018	2019	2020	2021	2022
Справи, що знаходились на розгляді	48 645	47 482	42 493	45 929	48 867
Розглянуто справ	9 370	9 478	7 102	5 035	3 284
Винесено рішень на користь контролюючих органів (провадження закінчено)	845	787	529	386	280
Винесено рішень на користь платників податків (провадження закінчено)	1 410	1 439	935	782	412

Джерело: складено за даними звітності Державної податкової служби [12]

ДОДАТОК Б.6

Аналіз вчасного подання податкових декларацій суб'єктами ЗЕД протягом 2018-2022 рр.

Роки	Кількість тимчасових декларацій	Декларації, щодо яких не оформлено додаткових Декларацій	Відсотки
2018	6 854	792	11,6
2019	7 267	315	4,3
2020	8 309	501	15,4
2021	8 901	620	11,2
2022	9 728	712	13,7

Джерело: складено за даними звітності Державної податкової служби України [12]

ДОДАТОК Б.7

Динаміка кількості проведених документальних податкових перевірок за видами за 2017-2022 рр.

Види перевірок	Роки					
	2017	2018	2019	2020	2021	2022
Планова, тис. перевірок	6,2	4,5	4,2	4,8	5,3	3,7
<i>Питома вага планових податкових перевірок, %</i>	5,9	5,9	9,7	15,5	19,3	22,4
Позапланова, тис. перевірок	33,1	21,2	16,1	16,6	15,7	10,2
<i>Питома вага позапланових податкових перевірок, %</i>	31,5	27,9	37,4	53,5	57,3	61,8
Зустрічна, тис. перевірок	65,7	50,4	22,8	9,6	6,4	2,6
<i>Питома вага зустрічних податкових перевірок, %</i>	62,6	66,2	52,9	31,0	23,4	15,8
Загальна кількість документальних податкових перевірок, тис.	105	76,1	43,1	31,0	27,4	16,5

Джерело: складено за даними звітності Державної податкової служби України [12]

ДОДАТОК Б.8

Динаміка результатів здійснення фактичного податкового контролю за 2018-2022 рр.

Показники/Роки	2018	2019	2020	2021	2022
Усього фактичних податкових перевірок, шт.	11275	10879	12807	14652	16373
Донараховано за результатами фактичного податкового контролю, млн. грн	196,6	433,3	162,7	442,8	7904,8
Сплачено грошових зобов'язань, млн. грн.	39,5	47,7	50,1	88,4	283,1
Рівень погашення донарахованих сум за результатами фактичних перевірок, %	20,1	11,0	30,8	20,0	3,6

Джерело: складено за даними звітності Державної податкової служби України [12]

ДОДАТОК Б.9

Динаміка рівня погашення узгоджених грошових зобов'язань, визначених за результатами документального і фактичного податкового та митного аудиту у 2018-2022 рр.

Показники\Роки	2018	2019	2020	2021	2022
Загальна кількість документальних перевірок, тис. шт.	39,3	26,7	16,3	21,0	16,5
Донараховано грошових зобов'язань за актами документальних перевірок, млрд. грн.	23,2	36,5	28,2	34,0	37,7
Узгоджено грошових зобов'язань, які підлягають погашенню, млрд. грн.	7,96	4,61	6,10	13,4	13,1
Кількість перевірок, результати яких узгоджено, тис. шт.	33,6	21,7	18,5	18,3	13,9
Сплачено (погашено) узгоджених грошових зобов'язань за актами документальних перевірок, млрд. грн.	3,3	2,9	3,2	3,0	3,1
Рівень погашення узгоджених зобов'язань за актами документальних перевірок, %	41,8	63	50,8	22,4	23,7
Рівень узгоджених грошових зобов'язань, визначених за результатами документального аудиту, %	34,1	12,6	21,6	39,4	34,7

Джерело: складено за даними звітності Державної податкової служби України [12]

Особливості здійснення митного аудиту в країнах ЄС

Країна	Організаційні та методологічні аспекти
Франція	Щодо суб'єктів зовнішньої торгівлі митні органи здійснюють контроль за двома напрямками: 1. Формальний (вибіркова перевірка відповідності виду, номенклатури, вартості та походження товарів поданим документам, перевірка обґрунтованості пільг). 2. Фундаментальний (суцільна перевірка правильності оформлення та наявності всіх необхідних документів)
Великобританія	Митний постаудит проводиться вибірково до окремих суб'єктів ЗЕД, а також брокерів, які є найбільш ризиковими. Митний офіцер має право самостійно визначати обсяг перевірки, її термін тощо
Німеччина	Митний аудит здійснюється за напрямками: 1. Митний аудит - перевірка коду класифікації товарів, повноти поданої інформації, розрахунку митної вартості, наявності документів про пільги, наявності антидемпінгових і компенсаційних мит. 2. Аудит преференцій – перевірка преференцій під час експорту товарів на основі міжнародних договорів або права ЄС. 3. Зовнішній аудит – перевірка експорту, імпорту, заявлених коштів на банківських рахунках. 4. Аудит у сфері управління повітряним рухом.
Болгарія	У структурі Центрального митного управління створено Дирекцію наступного контролю, основною місією якої є розробка та сприяння впровадженню методичних рекомендацій щодо здійснення постаудиту дотримання вимог митного та акцизного законодавства. Термін проведення перевірки не може перевищувати 2-х міс. (за обґрунтованої необхідності термін може бути подовжено, але не більше ніж на 4 міс.). Посадові особи митних органів з метою отримання доказів уповноважені здійснювати обшук і вилучення документів, інших носіїв інформації, товарів, опечатувати офіси, каси, склади, торговельні та інші приміщення.
Ірландія	Митний аудит здійснюється в таких формах: 1. Неаудиторські втручання: профільні інтерв'ю (опитування платників податків); направлення запитів; фактичний контроль за реєстраторами розрахункових операцій; галузеві огляди; отримання та дослідження інформації з інших державних і комерційних організацій; відвідування інтернет-сайтів платників податків. 2. Аудиторські перевірки: – аудиторські виїзні перевірки за результатами оцінки та аналізу профільних ризиків діяльності платника податків; – аудиторські виїзні перевірки на випадковій основі за допомогою автоматизованої програми випадкового відбору; – повторні аудиторські перевірки. 3. Спеціальні (кримінальні) розслідування.

Джерело: складено автором