

УДК 342.9

DOI <https://doi.org/10.32782/2521-6473.2022-3.6>

**Р. В. Миронюк**, доктор юридичних наук, професор, професор кафедри адміністративного права, процесу та адміністративної діяльності Дніпропетровського державного університету внутрішніх справ

**Д. Д. Приймаченко**, здобувач вищої освіти Запорізького національного університету

## ГЕНЕЗА ПРАВОВОГО РЕГУЛЮВАННЯ ПРОЦЕДУРИ ЗДІЙСНЕННЯ МИТНОГО ПОСТ-АУДИТУ В УКРАЇНІ

*Актуальність обраної теми обумовлена, по-перше, потребою реалізації зобов'язань України перед Європейським Союзом щодо імплементації до національного митного законодавства міжнародних стандартів в сфері митного регулювання, а по-друге, необхідністю удосконалення механізму правового регулювання процедури здійснення митними органами специфічної форми митного контролю – митного пост-аудиту.*

*Мета презентованої статті полягає в тому, щоб з використанням історико-правового та порівняльного методів наукового пізнання дослідити генезу правового регулювання процедури проведення митними органами митного контролю за переміщенням предметів через митний кордон із застосуванням методів аудиту, виявити колізії правового регулювання механізму проведення митними органами документальних перевірок та сформулювати науково обгрунтовані пропозиції щодо їх подолання.*

*Відповідно до сформульованої мети визначено наступні задачі: розкрити генезу нормативного забезпечення процедури використання митними органами методів аудиту; виявити колізії правового регулювання механізму застосування митними органами досліджуваної форми митного контролю за предметами, що переміщуються через митний кордон України; сформулювати пропозиції щодо удосконалення національного митного законодавства.*

*Методологічне підґрунтя дослідження становить цілісна та узгоджена система методів, способів та прийомів наукового пізнання, що дозволила проаналізувати обране правове явище у єдності його соціального змісту та юридичної форми.*

*Усвідомлення колізійних питань процедури здійснення митного контролю за переміщенням предметів через митний кордон України з використанням методів аудиту та пропонувані зміни до чинного законодавства дозволять підвищити ефективність контрольної діяльності митних органів. В результаті це мінімізує факти ухилення окремими платниками податків від сплати митних платежів у повному обсязі, що у свою чергу вплине на збільшення надходжень до Держбюджету України.*

*Ключові слова: митні органи, митні процедури, митний контроль, переміщення предметів через митний кордон України, методи аудиту, митний пост-аудит.*

### **R. V. Myroniuk, D. D. Prymachenko. Genesis of the legal regulation of the customs post clearance control in Ukraine**

*A relevance of the chosen topic is determined with a need of realization of Ukraine's obligations to the European Union to implement the international standards in the field of customs regulation to the national customs legislation – on the one hand and a need to improve the mechanism of legal regulation of customs post clearance control – on the other.*

*The aim of the presented article is to investigate the genesis of the legal regulation of the customs control procedure for the movement of objects across the customs border with the use of audit methods, identify the collisions in the legal regulation of the mechanism for conducting documentary checks by customs authorities and formulate scientifically based proposals to overcome them.*

*According to the stated aim, the following tasks were defined: to reveal the genesis of the normative support of the use of audit methods procedure by customs authorities; to identify the collisions in the legal regulation of the application mechanism of the researched form of customs control over objects moving across the customs border of Ukraine; to formulate proposals for improvement of national customs legislation.*

*The methodological basis of the study is a coherent and consistent system of methods, means and techniques of scientific knowledge, which allowed us to analyze the chosen legal phenomenon in the unity of its social content and legal form.*

*Awareness of collisions issues in procedure for carrying out customs control over the movement of objects across the customs border of Ukraine using audit methods and suggested changes to current legislation will allow to raise the effectiveness of customs authorities' controlling activity. In the result, it will minimize the facts of evasion by individual taxpayers from paying customs payments in full, it will affect the increase in revenues to the State Budget of Ukraine.*

*Key words: customs authorities, customs procedures, customs control, movement of objects across the customs border of Ukraine, audit methods, customs post clearance control.*

**Постановка проблеми.** В процесі реалізації положень Глави 5 «Митні питання та сприяння торгівлі» Угоди про асоціацію між Україною, з однієї сторони, та Європейським Союзом, Європейським Співтовариством з атомної енергії і їхніми державами-членами, з іншої сторони (далі – Угода) [1], Україна продовжила імплементувати до національного митного законодавства міжнародні стандарти. Зокрема, виконання зобов'язання, передбаченого ст. 76 Угоди, вимагає застосування митними органами сучасних митних методів, зокрема оцінки ризиків, пост-аудитного контролю та методів аудиту компаній для спрощення та сприяння ввезенню та випуску товарів.

В Міжнародній конвенції про спрощення і гармонізацію митних процедур (Київська конвенція) [2] досліджуваний різновид форми митного контролю визначається як «контроль на основі методів аудиту» (audit-based control) і являє собою сукупність заходів, за допомогою яких митна служба переконується у правильності заповнення декларацій на товари та достовірності зазначених у них даних, перевіряючи наявні у причетних до декларування осіб відповідні книги обліку рахунків, документи, облікову документацію та комерційну інформацію (п. Е3/F4 Розділу 2 Загального додатку).

В міжнародних актах з питань митного регулювання досить активно використовується й термін «post clearance controls» (митний пост-аудит) під яким мається на увазі специфічна процедура, що дозволяє посадовим особам митних органів проводити контроль за достовірністю даних митних декларацій шляхом перевірки книг, записів, бізнес-систем, комерційних даних фізичних осіб/підприємств, задіяних у міжнародній торгівлі після завершення усіх інших митних формальностей [3].

У вітчизняній науковій літературі процедура проведення митними органами митного контролю за переміщенням предметів через митний кордон із застосуванням методів аудиту отримала назву митний пост-аудит [4, с. 71; 5, с. 98]. Однозначно – це самостійна форма митного контролю, яка здійснюється митними органами для перевірки правильності та достовірності даних, вказаних в митних деклараціях, шляхом вивчення бухгалтерських документів, рахунків, систем управління бізнесом після завершення митного оформлення.

**Аналіз останніх досліджень.** Дослідження питань, пов'язаних із застосуванням митними органами методів контролю на основі аудиту в переважній більшості здійснювалось представниками економічної науки. Зокрема це праці таких вчених як О. Вакульчик, Т. Єдинак, О. Книшек, М. Харкавий, В. Хомутенко та інші. Представники адміністративно-правової науки досліджували питання митного пост-аудиту лише як різновиду форми митного контролю (Л. Батанова, Ю. Клименко), а тому дослідження контрольної діяльності митних органів із використанням методів аудиту неминуче мають визнаватись фрагментарними.

**Мета презентованої статті** полягає в тому, щоб з використанням історико-правового та порівняльного методів наукового пізнання дослідити генезу правового регулювання процедури проведення митними органами митного контролю за переміщенням предметів через митний кордон із застосуванням методів аудиту, виявити колізії правового регулювання досліджуваної форми митного контролю та сформулювати науково обгрунтовані пропозиції щодо їх подолання.

**Виклад основного матеріалу.** Вперше, на рівні галузевого кодифіковано акту, процедура застосування митними органами методів аудиту була передбачена Митним кодексом України в редакції 2002 р. [6]. Так, відповідно до ст. 41 цього кодексу, митний контроль здійснювався безпосередньо посадовими особами митних органів шляхом перевірки системи звітності та обліку товарів, що переміщуються через митний кордон України, а також своєчасності, достовірності, повноти нарахування та сплати податків і зборів, які відповідно до законів справляються при переміщенні через митний кордон України (п. 5).

Перевірка системи звітності та обліку товарів і транспортних засобів, що переміщуються через митний кордон України, – це проведення митними органами на підприємствах дій щодо встановлення відповідності документації про зазначені товари і транспортні засоби вимогам, встановленим цим Кодексом та іншими законами України (ст. 60). Фактична реалізація норми цієї статті можлива лише шляхом проведення документальної виїзної (планової або позапланової) перевірки підприємства. Порядок проведення виїзних перевірок суб'єктів підприємницької діяльності на той час був регламентований Указом Президента України від 23.07.98 № 817/98 «Про деякі заходи з дерегулювання підприємницької діяльності» [7]. Документальні виїзні перевірки проводились всіма контролюючими органами одночасно в день, визначений органом державної податкової служби, яка й забезпечувала організацію такої перевірки та здійснювала координацію дій усіх органів відповідно до Порядку координації проведення планових виїзних перевірок фінансово-господарської діяльності суб'єктів підприємницької діяльності контролюючими органами, затвердженим постановою Кабінету Міністрів України [8].

Крім того, ст. 69 МК України передбачала здійснення митного контролю після пропуску товарів і транспортних засобів, якщо були достатні підстави вважати, що має місце порушення законодавства. Проте, варто констатувати, що стан правового регулювання здійснення пост-аудиту не дозволяв його реалізувати на практиці. Зокрема, законодавчо не було врегульовано строки проведення досліджуваної контрольної діяльності, не визначено об'єкт перевірки, не сформульовано підстави проведення пост-аудиту, не встановлено відповідальність, був відсутнім механізм взаємодії митних органів з іншими контролюючими органами тощо.

В подальшому процедура проведення митними органами на підприємствах перевірок системи звітності та обліку товарів і транспортних засобів, що переміщуються через митний кордон України, як у процесі митного оформлення товарів і транспортних засобів, так і після його закінчення, в частині дотримання ними вимог законодавства з питань митної справи була регламентована Порядком проведення митними органами на підприємствах перевірок системи звітності та обліку товарів і транспортних засобів, що переміщуються через митний кордон України [9]. Окремі елементи процедури здійснення пост-аудиту регламентувались також Порядком здійснення контролю за правильністю визначення митної вартості товарів [10], де, зокрема в ч. 3 було визначено підстави застосування досліджуваної форми контролю. Процедура документування результатів проведених митними органами перевірок детально регламентувалася Порядком оформлення результатів проведення митними органами на підприємствах перевірок системи обліку та звітності товарів та транспортних засобів, що переміщуються через митний кордон України [11]. Вимоги щодо проведення митними органами невіїзних документальних перевірок як одного з методів здійснення митного аудиту регламентувались окремим нормативним актом: Порядком проведення митними органами невіїзних документальних перевірок [12].

Нові можливості щодо здійснення митного пост-аудиту, митні органи отримали після набуття чинності Митного кодексу України в новій редакції [13]. Так, однією з новацій кодексу було запровадження такої форми митного контролю як проведення митними органами документальних перевірок дотримання вимог законодавства України з питань митної справи, у тому числі своєчасності, достовірності, повноти нарахування та сплати митних платежів (п. 7 ст. 336 МК України).

З метою реалізації новели митного законодавства планувалося прийняти ряд підзаконних нормативних актів, які б регламентували процедуру проведення митного аудиту. Проте уся нормотворча ініціатива була обмежена прийняттям Порядку оформлення результатів проведення митними органами перевірок [14], який мав використовуватись посадовими особами митних органів при оформленні результатів проведення митними органами виїзних перевірок системи звітності та обліку товарів і транспортних засобів, що переміщуються через митний кордон України, та невіїзних документальних перевірок у частині дотримання платниками податків вимог законодавства з питань митної справи, своєчасності, достовірності, повноти нарахування та сплати податків і зборів, контроль за справлянням яких покладено законом на митні органи.

З моменту утворення Міністерства доходів і зборів України шляхом об'єднання Державної податкової служби України та Державної митної служби України, повноваження щодо здійснення контролю в сфері митної справи з використанням методів аудиту поступово перебирали підрозділи, основним призначенням яких була реалізація державної податкової політики, державної політики з адміністрування єдиного внеску на загальнообов'язкового державного соціального страхування. Незважаючи на те, що Кіотська конвенція [2], Рамкові стандарти безпеки та полегшення світової торгівлі [15] та інші міжнародні акти в сфері митного регулювання закріплювали повноваження щодо здійснення митного пост-аудиту саме за митними органами, в Україні ці повноваження реалізовували головні управління Міністерства доходів і зборів України в областях (в подальшому – головні управління Державної фіскальної служби України в областях). Така ситуація суперечила приписам Митного кодексу України. Таке перебирання повноважень обґрунтовувалось доцільністю інтеграції митного пост-аудиту в процедуру податкової перевірки за принципом мінімізації втручання в господарську діяльність суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності, що само по собі досить логічно. Разом з тим, реалізація цього принципу в контексті асиміляції національної митної служби призвела до фактичного знищення цього важливого напрямку діяльності митних органів. Підрозділи Головних управлінь, які здійснювали аудиторські перевірки, як правило, не залучали до таких перевірок працівників митних органів.

Процедура організації роботи територіальних органів і структурних підрозділів Міністерства доходів і зборів України при проведенні та реалізації матеріалів документальних перевірок дотримання вимог законодавства України з питань митної справи регламентувався окремим порядком [16]. З метою удосконалення організації роботи з формування плану-графіка проведення документальних планових перевірок платників податків, відповідно до вимог Податкового кодексу України та Митного кодексу України, Міністерством фінансів України було прийнято відповідний нормативний акт [17].

Застосування посадовими митних органів при оформленні результатів документальних перевірок платників податків – юридичних осіб, їх відокремлених підрозділів, постійних представництв та представництв нерезидентів дотримання законодавства з питань державної митної справи регламентувалося окремим підзаконним актом [18]. В свою чергу, процедура проведення митними органами зустрічних звірок під час здійснення документальних виїзних перевірок дотримання вимог законодавства України з питань митної справи здійснювалась у відповідності до порядку, затвердженому Міністерством фінансів України [19]. Порядок був розроблений відповідно до ст. 348, 349 Митного кодексу України [13] з метою організації та безпосереднього здійснення митними органами свої функцій.

Досліджувана форма митного контролю доволі активно використовувалась митними органами про що свідчать дані статистики, оприлюдненою Держмитслужбою України [20, 21].

Разом з тим, відповідно до рішення Кабінету Міністрів України [22], документальні перевірки дотримання вимог законодавства України з питань митної справи, у тому числі своєчасності, достовірності,

повноти нарахування та сплати митних платежів на період до припинення чи скасування воєнного, надзвичайного стану на території України, відповідно до законодавчо прийнятого рішення починаючи з квітня поточного року, не проводяться. Крім того, на період дії воєнного стану також зупинено і перебіг строків давності, визначених податковим законодавством. Це означає, що період воєнного стану не враховується при розрахунку строків давності для цілей притягнення платника податків до відповідальності, якщо він порушив законодавство.

Водночас посадовими особами підрозділів митного аудиту в період дії воєнного стану здійснюється постійний аналіз митних оформлень на предмет виявлення ознак порушень митного законодавства шляхом аналізу документів та відомостей, які надавалися митним органам під час митного оформлення товарів, що переміщувались на митну територію України. За період квітень-серпень 2022 р. митними органами за наявними матеріалами виявлено майже 1270 фактів, які мають ознаки порушень митного законодавства в частині законності надання (отримання) пільг і звільнення від оподаткування, правильності визначення бази оподаткування імпортованих товарів, порушення правил класифікації згідно з УКТ ЗЕД, недотримання вимог митних режимів та інші. Загальна сума митних платежів за результатами виявлених порушень становить майже 645 млн. грн. При цьому, 874 факти або 70 % порушень митного законодавства виявлено на підставі отриманих відповідей від уповноважених органів іноземних держав щодо не підтвердження автентичності документів поданих митному органу під час здійснення митного оформлення товарів [21].

**Висновки.** З урахуванням того, що здійснення митними органами митного аудиту повною мірою відповідає сучасним міжнародним практикам митного адміністрування та є достатньо ефективним способом забезпечення дотримання вимог законодавства України з питань митної справи за своєю ефективністю, поновлення проведення документальних перевірок є актуальним. Вважаємо, що внесення змін до чинного законодавства щодо поновлення права проведення митними органами невіїзних документальних перевірок мінімізує факти ухилення окремим платниками податків від сплати митних платежів у повному обсязі, що у свою чергу вплине на збільшення надходжень до Держбюджету України.

#### Список використаних джерел:

1. Угода про асоціацію між Україною, з однієї сторони, та Європейським Союзом, Європейським співтовариством з атомної енергії і їхніми державами-членами, з іншої сторони: ратифіковано Законом від 16.09.2014 р. № 1678-VII. *Офіційний вісник України*. 2014. № 75. Т. 1. ст. 2125.
2. International convention on the simplification and harmonization of customs procedure: approved by the WCO resolution on 18.05.1973 (as amended). URL: [http://www.wcoomd.org/Topics/Facilitation/Instrument%20and%20Tools/Conventions/pf\\_revised\\_kyoto\\_conv/Kyoto\\_New](http://www.wcoomd.org/Topics/Facilitation/Instrument%20and%20Tools/Conventions/pf_revised_kyoto_conv/Kyoto_New)
3. WCO. Glossary of international customs terms. 2018. URL: <http://www.wcoomd.org/-/media/wco/public/global/pdf/topics/facilitation/instruments-and-tools/tools/glossary-of-international-customs-terms/glossary-of-international-customs-terms.pdf>
4. Єдинак Т. С., Єдинак В. Ю. Постмитний аудит як фактор забезпечення економічної безпеки країни: зарубіжний досвід та українська перспектива. *Вісник Академії митної служби України*. 2008. № 4. С. 70–76.
5. Батанова Л. А. Митний пост-аудит в Україні та проблемні аспекти його здійснення в сучасних умовах. *Lex Portus*. 2016. № 1. С. 94–107.
6. Митний кодекс України від 13.03.2002 р. № 4495-VI. *Відомості Верховної Ради України*. 2012. № 38. Ст. 288.
7. Про деякі заходи з дерегулювання підприємницької діяльності: Указ Президента України від 23.07.98 р. № 817/98 (втр. чин.). *Офіційний вісник України*. 1998. № 30. Ст. 1119.
8. Порядок координації проведення планових виїзних перевірок фінансово-господарської діяльності суб'єктів підприємницької діяльності контролюючими органами: затверджено постановою Кабінету Міністрів України від 29.01.99 р. № 112 (втр. чин.). *Офіційний вісник України*. 1999. № 5. Ст. 168.
9. Порядок проведення митними органами на підприємствах перевірок системи звітності та обліку товарів і транспортних засобів, що переміщуються через митний кордон України: затверджено постановою Кабінету Міністрів України від 23.12.2004 р. № 1730 (втр. чин.). *Офіційний вісник України*. 2004. № 51. Ст. 3363.
10. Порядок здійснення контролю за правильністю визначення митної вартості товарів: затверджено постановою Кабінету Міністрів України від 09.04.2008 р. № 339 (втр. чин.). *Офіційний вісник України*. 2008. № 28. Ст. 897.
11. Порядок оформлення результатів проведення митними органами на підприємствах перевірок системи обліку та звітності товарів та транспортних засобів, що переміщуються через митний кордон України: затвердженого наказом Державної митної служби України від 30.03.2006 р. № 254 (втр. чин.). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0653-06#Text>
12. Порядок проведення митними органами невіїзних документальних перевірок затверджено постановою Кабінету Міністрів України від 02.02.2011 р. № 71 (втр. чин.). *Офіційний вісник України*. 2011. № 9. Ст. 415.

13. Митний кодекс України від 13.03.2012 р. № 4495-VI. *Відомості Верховної Ради України*. 2012. № 44–45, № 46–47, № 48. Ст. 552.

14. Порядок оформлення результатів проведення митними органами перевірок: затверджено наказом Мінфіну від 21.03.2012 р. № 377 (втр. чин.). *Офіційний вісник України*. 2012. № 37. Ст. 1386.

15. SAFE Framework of Standards to Secure and Facilitate Global Trade: approved by the WCO resolution on 01.06.2005. URL: [http://www.wcoomd.org/en/topics/facilitation/instrument-and-tools/frameworks-of-standards/safe\\_package.aspx](http://www.wcoomd.org/en/topics/facilitation/instrument-and-tools/frameworks-of-standards/safe_package.aspx)

16. Порядок організації роботи територіальних органів і структурних підрозділів Міндоходів при проведенні та реалізації матеріалів документальних перевірок дотримання вимог законодавства України з питань державної митної справи: затверджено наказом Міністерства доходів і зборів України від 16.01.2014 р. № 22 (втр. чин.). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0022810-14#n12>

17. Порядок формування плану-графіка проведення документальних планових перевірок платників податків: затверджено наказом Міністерства фінансів України від 02.06.2015 р. № 524. *Офіційний вісник України*. 2015. № 57. Ст. 1873.

18. 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: затверджено наказом Міністерства фінансів України від 20.08.2015 р. № 727. *Офіційний вісник України*. 2015. № 89. Ст. 2985.

19. Порядок проведення митними органами зустрічних звірок під час здійснення документальних виїзних перевірок дотримання вимог законодавства України з питань митної справи: затверджено наказом Міністерства фінансів України від 25.11.2015 р. №1088. *Офіційний вісник України*. 2015. № 102. Ст. 3552.

20. Державна митна служба України. Головна. Новини. Загальне. URL: <https://customs.gov.ua/news/zagalne-20/post/za-2021-rik-pidrozdilami-mitnogo-audit-mitnits-provedeno-868-dokumentalnih-perevirok-ta-zabezpecheno-pererakhuvannia-do-derzhavnogo-biudzhetu-mitnikh-platezhiv-u-rozmiri-maizhe-30-mln-grn-751>

21. Державна митна служба України. Головна. Новини. Загальне. URL: <https://customs.gov.ua/news/zagalne-21/post/mitnii-audit-v-umovakh-voiennoho-stanu-948>

22. Про припинення заходів державного нагляду (контролю) і державного ринкового нагляду в умовах воєнного стану: постанова КМ України від 13.03.2022 р. № 303. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/303-2022-%D0%BF#Text>