

УДК 35.073.526:339.543

Ю. В. Любива, викладач кафедри адміністративного та митного права Академії митної служби України

### ДЕЯКІ АСПЕКТИ ЗДІЙСНЕННЯ МИТНИМИ ОРГАНАМИ ПОСТАУДИТУ

*У статті розглядаються поняття постаудиту, досліджуються проблемні питання проведення постаудиторських перевірок митними органами, їх взаємодії з податковими органами з приводу здійснення заходів щодо погашення сум податкового боргу платниками податків.*

*В статье рассматриваются понятия постаудита, исследуются проблемные вопросы проведения постаудиторских проверок таможенными органами, их взаимодействия с налоговыми органами по поводу осуществления мероприятий по погашению сум налогового долга налогоплательщиками.*

*The article deals with the notion of post-audition. The problems of post-audition checks by customs authorities are considered. Besides the collaboration with the taxation authorities as to the mutual activity in case of the tax debt payment is studied.*

**Ключові слова.** Митна справа, митні органи, постаудит, контрольна діяльність, зовнішньоекономічна діяльність.

**Вступ.** Концепція модернізації митних органів України, приєднання нашої держави до Кіотської конвенції, визначені пріоритетними гармонізація та спрощення митних процедур – усі ці фактори підвищили значущість митного контролю після випуску товарів у вільний обіг, здійснення митними органами постаудиту.

Актуальною залишається проблема захисту економічної безпеки України, саме тому дійові методи постаудиту здатні сприяти виявленню численних схем ухилення підприємствами від оподаткування, здійсненню заходів з унеможливлення застосування таких схем у майбутньому, стягненню податкових боргів до держбюджету, застосуванню фінансових санкцій до недобросовісних платників податків.

На жаль, нині перспективний напрямок роботи митних органів зводиться до контрольної-перевірної діяльності, проведення планових та позапланових аудиторських (постаудиторських) перевірок суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності та їх координування.

**Постановка проблеми.** Мета статті – з'ясування поняття постаудиту, його зіставлення з поняттям контрольної-перевірної діяльності митних органів, дослідження проблемних питань проведення постаудиторських перевірок, взаємодії митних органів з податковими з приводу заходів щодо погашення сум податкового боргу платниками податків, а також особливостей процедури адміністративного та судового оскарження суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності сум податкових боргів.

**Результати дослідження.** На думку багатьох науковців, після декількох років існування системи постаудиту в Україні ще рано стверджувати про її ефективність, оскільки існує ряд методологічних проблем (наприклад, відсутність досвідчених фахівців у цій сфері, некоординованість дій різних державних органів під час перевірок). Але найголовнішими проблемами залишаються недосконалість законодавчої та методичної бази з питань проведення перевірок суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності митними органами [1, 88].

© Ю. В. Любива, 2009

Питання проведення аудиторських перевірок діяльності платників податків, стягнення податкового боргу як інститутів фінансового контролю державних органів розглядаються в працях В. М. Антонова, П. Ю. Буряка, Н. С. Залуцької, М. П. Кучерявенка та ін. Особливостям здійснення постаудиту митними органами присвячено дослідження В. Ю. Єдинака, Т. С. Єдинак, Н. В. Єсипчук, Є. Корнієнка, О. А. Ларіонової, А. І. Макеєва та ін.

Слід зауважити, що визначення поняття постаудиту, який здійснюється митними органами, в законодавстві України немає. Основні нормативно-правові акти (ст. 41, 60, 69 Митного кодексу України, норми підзаконних актів) установлюють можливість митних органів здійснювати планові та позапланові перевірки суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності, в разі виявлення порушень законодавства стягувати суми податкового боргу в повному розмірі, застосовувати до платників податків фінансові санкції. Саме тому можна стверджувати, що постаудит зводиться до так званої контрольно-перевірної діяльності митних органів, що не повною мірою відповідає меті й завданням постаудиту як такого, не дозволяє використати всі методи та інструменти його здійснення.

Згідно з Кіотською конвенцією основна мета постаудиту – сприяння учасникам зовнішньої торгівлі шляхом гармонізації та спрощення митних процедур. Цілями контрольно-перевірної діяльності митних органів у практичному значенні є виявлення порушень законодавства з питань митної справи суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності, донарахування сум митних платежів повною мірою, накладення фінансових санкцій, сплата до бюджету сум донарахованих митних платежів, штрафу та пені, вплив на виявлених під час перевірок правопорушників та запобігання вчиненню суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності відповідних порушень законодавства в майбутньому [2, 311–312].

В умовах сьогодення здійснення контрольних заходів щодо товарів, випущених після проведення митного оформлення у вільний обіг, більшою мірою – це відображення реалізації митними органами фіскальної функції, тоді як пріоритетом постаудиту є регулювальний вплив перевірної діяльності.

До здійснення постаудиторських перевірок та отримання кінцевого результату – виявлення порушення податкового або митного законодавства та стягнення податкового боргу із суб'єкта зовнішньоекономічної діяльності – залучено декілька підрозділів митних органів. Відділ контрольно-перевірної роботи веде доперевірну роботу, здійснює планування й організаційні заходи щодо проведення перевірок, виконує камеральні та документальні перевірки дотримання суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності законодавства з питань митної справи, узагальнює результати проведених перевірок; сектором апеляцій відділу митних платежів за результатами проведеної перевірки визначається сума податкового зобов'язання суб'єкта господарювання, суми штрафів та пені, здійснюється виставлення податкових повідомлень на підставі акта про результати перевірки, оформленого відділом контрольно-перевірної роботи, проводяться заходи з адміністративного узгодження суми зобов'язання, спільно з юридичним відділом здійснюється юридичне супроводження претензійної діяльності в рамках адміністративного та судового оскарження сум боргу. Служба боротьби з контрабандою та порушеннями митних правил, у свою чергу, веде облік відповідних підприємств-правопорушників, за наявності ознак порушення митних правил про це складаються протоколи (за ст. 355 Митного кодексу України “Дії, спрямовані на неправомірне звільнення від сплати податків і зборів або зменшення їх розміру”) або за наявності ознак злочину (за ст. 212 Кримінального кодексу України “Ухилення від сплати податків і зборів, інших обов'язкових платежів”) передають матеріали справи до відповідних правоохоронних органів.

Митні органи згідно з нормами Закону України від 21.12.2000 р. № 2181-III “Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами” спільно з податковими органами проводять планові та позапланові перевірки. У ході взаємодії виникають організаційні питання, що потребують законодавчого врегулювання [3]. Відповідно до вимог Постанови Кабінету Міністрів України від 24.10.2001 р. № 1387 “Про

затвердження порядку надсилання органам державної податкової служби подання про здійснення заходів з погашення податкового боргу платника податків та інформації про скасування або зміну суми нарахованого податкового зобов'язання за рішенням суду (господарського суду) від інших контролюючих органів” митниця як контролюючий орган після виставлення податкового повідомлення, в якому зазначено суму податкового боргу платника податків, визначеного в результаті проведення перевірки, в разі несплати відповідного боргу суб'єктом зовнішньоекономічної діяльності складає та надсилає на адресу відповідного податкового органу подання для виставлення податкової вимоги. Якщо податковий борг підприємством не сплачується, митниця надсилає податковому органу через 40 календарних днів подання про виставлення другої податкової вимоги, а ще через 40 днів несплати боргу – подання для третьої вимоги [4]. Тобто між митними та податковими органами відбувається процес постійної складної двосторонньої співпраці, результатом якої має бути сплата платником податків суми податкового боргу. Але недосконалість норм сучасного законодавства, відсутність належних механізмів та схем взаємодії органів, технічна недосконалість програмного забезпечення, людський фактор – усе це призводить до 1) ускладнення і без того досить непростой процедури узгодження суми боргу, 2) виникнення необхідності в надісланні подань про виставлення податкових вимог та, як наслідок, 3) примусового стягнення коштів.

Такі фактори негативно впливають на результативність, оптимізацію, економію часу та ресурсів перевіркою діяльності митних органів, економічний ефект від постаудиту стає незначним. Вихід із ситуації можна вбачати в перегляді статусу митних органів як контролюючих щодо митних податків через надання додаткових функцій із застосування заходів примусового стягнення податкового боргу як результату постаудиторських перевірок. Доречно було б, якби митні органи сповіщали податкові про відкриття процедури примусового стягнення митного боргу з недобросовісного платника податків та, як результат, про факт стягнення суми боргу до держбюджету. Нормативне закріплення таких повноважень митних органів сприятиме скороченню строків процедури стягнення сум боргів, спростить процес взаємного обміну інформацією з іншими владними органами.

Проблемним моментом у взаємодії митних і податкових органів є визнання податкового боргу безнадійним та його списання. З практичного погляду, найактуальніше визнати безнадійним та списати податковий борг платника податків, якого визнано у встановленому порядку банкрутом, і вимоги щодо якого не задоволено у зв'язку з недостатністю його активів. У наказі Державної податкової адміністрації від 14.03.2001 № 103, яким затверджено Порядок списання непогашених податкових зобов'язань або податкового боргу після ліквідації платника податків, податкові органи визначаються виключними суб'єктами, що вповноважені здійснювати процедуру списання безнадійного податкового боргу [5]. Згідно з нормами наказу Державної митної служби України від 11.05.2006 № 370 “Про Порядок дій митних органів при несвоєчасному погашенні платниками податків податкових зобов'язань” списання безнадійного податкового боргу здійснюється в разі надходження відповідного рішення податкового органу [6]. Проблеми правозастосовного характеру виникають під час ініціювання визнання податкового боргу безнадійним та визначення органу державної влади, що має здійснювати зазначену процедуру. Недосконалість механізму визнання податкового боргу безнадійним та його списання призводить до того, що митний орган упродовж багатьох місяців змушений вживати відповідних заходів щодо погашення сум податкового боргу (навіть після закінчення строків давності – 1056 календарних днів або при визнанні платника податків у встановленому порядку банкрутом), однак, як правило, безрезультатно. Отже, маємо ситуацію правової невизначеності – фактично безнадійний борг як такий не визнається і списання його унеможливується.

Результат ведення претензійної роботи (розгляд скарг боржників про скасування податкових повідомлень) – прийняття одного з рішень контролюючим органом (митним органом): скасування податкового повідомлення, що оскаржується (повністю або частково), і

задоволення скарги платника податків частково або в повному обсязі; залишення податкового повідомлення без змін, а скарги без задоволення [7].

Свого часу Державною митною службою України проведено аналіз результатів розгляду скарг платників податків, поданих за процедурою адміністративного оскарження. Виявлено низку типових порушень законодавства, які призводять до необхідності скасування виставлених митними органами податкових повідомлень: а) недотримання митними органами положень щодо підготовки податкових повідомлень за кожним окремим податком, збором (обов'язковим платежем); б) порушення терміну оскарження податкових повідомлень суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності; в) порушення терміну розгляду скарг платників податків (у разі неможливості прийняти вмотивоване рішення протягом установленого терміну керівник відповідного митного органу або його заступник може прийняти рішення щодо подовження строків розгляду скарги платника податків, про що письмово повідомляє платника податку); г) порушення вимог законодавства до надіслання податкових повідомлень та рішень митних органів за скаргами платників податків поштою з повідомленням про вручення або вручення їх платникам податків особисто, під підпис.

Платники податків у процесі адміністративного оскарження можуть домогтися скасування рішення через порушення митним органом терміну розгляду скарги; відкладення моменту сплати суми боргу, штрафу та пені, а отже, залучення відповідних активів до іншого сегмента економіки; формування доказової бази для подальшого судового оскарження суми податкового боргу [8, 323].

Основними категоріями судових рішень, винесених не на користь митних органів, щодо скасування податкових повідомлень залишаються спори про, по-перше, донарахування сум мита, ПДВ, акцизного збору через існування методологічних помилок під час установлення коду товару відповідно до УКТЗЕД, по-друге, визначення митної вартості, по-третє, застосування вексельної форми розрахунків в операціях з давальницькою сировиною.

**Висновки.** Роль митних органів, що визнані контролюючими в податковому процесі щодо ввізного та вивізного мита, податку на додану вартість, інших податків і зборів та наділені можливістю здійснювати планові й позапланові перевірки суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності, в разі виявлення порушень законодавства стягувати суми податкового боргу в повному розмірі, застосовувати до платників податків фінансові санкції, в реалізації постаудиту недостатньо досліджена. В умовах сьогодення результативність перевірної діяльності митних органів вимірюється фіскальним ефектом, а не регульованим впливом. Нині також актуальний перегляд статусу митних органів як контролюючих шляхом надання додаткових функцій із застосування заходів примусового стягнення податкового боргу як результату контрольної роботи і виявлення порушень законодавства з питань митної справи.

### Література

1. Митний кодекс України від 11.07.2002 р. [Текст] // Відомості Верховної Ради України. – 2002. – № 38–39. – Ст. 288.
2. Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами [Текст] : Закон України від 21.12.2000 р. № 2181-III // Відомості Верховної Ради України. – 2001. – № 10 – Ст. 44.
3. Про затвердження Порядку надіслання органам державної податкової служби подання про здійснення заходів з погашення податкового боргу платника податків та інформації про скасування або зміну суми нарахованого податкового зобов'язання за рішенням суду (господарського суду) від інших контролюючих органів [Текст] : Постанова КМУ від 24.10.2001 року № 1387 // Офіційний вісник України. – 2001. – № 43. – Ст. 68.
4. Про затвердження Порядку списання непогашених податкових зобов'язань або податкового боргу після ліквідації платника податків [Текст] : Постанова КМУ від 25.07.2002 р. № 1056 // Офіційний вісник України. – 2002. – № 31. – Ст. 195.

5. Про деякі заходи з дерегулювання підприємницької діяльності [Текст] : Указ Президента України від 22.08.2000 р. № 1011/2000 // Офіційний вісник України. – 1998. – № 30. – С. 2.

6. Про затвердження Порядку списання безнадійного податкового боргу платників податків [Текст] : наказ ДПА від 14.03.2001 р. № 103 // Офіційний вісник України від 01.02.2002. – 2002. – № 3. – С. 157.

7. Про затвердження Порядку дій митних органів при несвоєчасному погашенні платниками податків податкових зобов'язань [Текст] : наказ ДМСУ від 11.05.2006 р. № 370 // Офіційний вісник України. – 2006. – № 22. – С. 357.

8. Про затвердження Порядку розгляду митними органами скарг платників податків на податкові зобов'язання, нараховані митними органами [Текст] : наказ ДМСУ від 08.02.2006 р. № 97 // Офіційний вісник України. – 2006. – № 8. – С. 260.

9. Корнієнко Є. Контрольно-перевірочна діяльність митних органів: проблемні питання [Текст] / Є. Корнієнко // Митниця. – 2008. – № 7. – С. 14–15.

10. Буряк П. Ю. Податковий контроль [Текст] / П. Ю. Буряк, Б. А. Карпінський, Н. С. Залуцька, В. З. Білінський. – К. : Хай-Тек Прес, 2007. – 608 с.

11. Правові позиції судів у податкових спорах [Текст]. – К. : Юридична практика, 2006. – 352 с.

12. Єдинак Т. С. Класифікація методів постмитного аудиту [Текст] / Т. С. Єдинак // Вісник Академії митної служби України. – 2009. – № 1. – С. 88–93.

13. Єдинак Т. С. Постмитний аудит як фактор забезпечення економічної безпеки України: зарубіжний досвід та українська перспектива [Текст] / Т. С. Єдинак, В. Ю. Єдинак // Вісник Академії митної служби України. – 2008. – № 4. – С. 70–76.

