

Костенко А. О.
аспірант

Державного податкового університету

Kostenko Alisa
PhD student
State Tax University

АНАЛІЗ ОРГАНІЗАЦІЙНИХ ФОРМ ТА ЕКОНОМІЧНОЇ РЕЗУЛЬТАТИВНОСТІ ЗДІЙСНЕННЯ МИТНОГО КОНТРОЛЮ ПІСЛЯ ВИПУСКУ ТОВАРІВ

Анотація. У статті окреслено генезу становлення та шляхи реформування органів та підрозділів, які здійснювали пост-митний контроль в Україні: проаналізовано еволюцію їх структурного реформування та нормативного забезпечення. Завдяки системному дослідженню основних етапів контрольно-перевірочної роботи та фактичних робочих процесів, що пов'язані із документальними перевірками, виявлено ряд факторів негативного впливу на результативність митного контролю після випуску товарів. Основні з них пов'язані із недоліками програмного забезпечення та обмеженістю обсягу даних, що на практиці можуть використовуватись при аналізі ризиків порушення законодавства та відборі суб'єктів для проведення перевірки. Через вивчення статистичної інформації щодо перевірок, проведених митними органами упродовж семи років, та з урахуванням актуальних економічних, політичних та соціальних чинників, надано авторське бачення досягнутого рівня результативності такої роботи. Проведено порівняння з міжнародно прийнятою практикою проведення митного пост аудиту, виокремлено прогалини, сформовано ряд пропозицій щодо вдосконалення цього напрямку митного контролю. Доводиться необхідність формування нового інституту партнерських відносин митниці та бізнесу, у тому числі в питаннях прозорості діяльності обох сторін щодо контролю повноти оподаткування та дотримання законодавства з питань митної справи, що дозволить підвищити рівень надходжень коштів до Державного бюджету України.

Ключові слова: митні органи, митний контроль, аудит, примусове стягнення, партнерські відносини.

Вступ та постановка проблеми. Для того, щоб зрозуміти які принципові відмінності не дозволяють українській митниці вийти на рівень міжнародних стандартів аудиторського контролю, на нашу думку, доцільно провести порівняльний аналіз повноважень та процедур, які використовують вітчизняні та закордонні митні служби у ході здійснення митного контролю після випуску товарів. Вивчення статистичних показників митної служби з питань проведених документальних перевірок за останні десять років дозволить виявити критерії залежності результативності такої роботи від певних обставин чи факторів.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Форми та результати здійснення митної аудиторської діяльності, а також проблеми підвищення ефективності її результатів досліджували науковці та практики митної справи: Л. О. Батанова [1], І. Г. Бережнюк [2], О. М. Вакульчик [3], Л. М. Дорофеева [4], О. Л. Копцева [5], В. П. Мартинюк [6], І. В. Несторишен [8], П. В. Пашко [2], Т. В. Руда [7], В. А. Туржанський [8] та ряд інших. Незважаючи на достатньо велику кількість напрацювань з окресленої проблематики, переконані, що продовжує існувати необхідність у здійсненні сучасного аналізу міжнародних стандартів здійснення митного аудиту, пошуку причин недостатньої результативності цієї форми митного контролю та напрямків вдосконалення контрольної діяльності сучасної митної служби України в умовах євроінтеграційних процесів.

Метою статті є дослідження організаційних форм та економічної результативності здійснення митного контролю після випуску товарів, порівняльний аналіз загальних підходів організації митного аудиту в Україні на відповідність міжнародним стандартам, пошук шляхів вдосконалення цієї форми митного контролю.

Результати дослідження. При визначенні контрольних заходів, які здійснюються митними адміністраціями

різних країн у період після перетину товарами митного кордону та/або митного оформлення, використовуються різні терміни. Крім того, така термінологія охоплює різний обсяг й специфіку заходів та можуть, одночасно, включати процедури, що здійснюються до перетину митного кордону та/або митного оформлення.

Основним нормативно актом у митній справі, звичайно, є Митний кодекс України (далі – МКУ), оновлений варіант якого було прийнято у 2012 році. Саме в ньому було впроваджено «документальні перевірки», як одну з форм контролю. Документальна перевірка визначається як сукупність заходів, за допомогою яких митні органи переконуються у правильності заповнення митних декларацій, декларацій митної вартості та в достовірності зазначених у них даних, законності ввезення (пересилання) товарів на митну територію України або на територію вільної митної зони, вивезення (пересилання) товарів за межі митної території України або за межі території вільної митної зони, а також своєчасності, достовірності, повноти нарахування та сплати митних платежів. МКУ визначено підстави, максимальну тривалість та порядок проведення документальних перевірок, зустрічних звірок, порядок оформлення їх результатів, права та обов'язки посадових осіб перевіряючих та осіб, що перевіряються, умови допуску посадовців митниці до проведення документальних перевірок, матеріали, які можуть бути використані для підготовки висновків за результатами таких перевірок, надання та зберігання документів підприємствами, порядок оскарження актів перевірок тощо.

Порядок планування документальних виїзних перевірок визначено наказом Мінфіну від 17.08.2020 № 509 «Про затвердження Порядку планування митними органами документальних виїзних перевірок», де встановлено необхідність формування квартального плану-графіка, та включення до нього підприємств за результатами відбору, переліченими у даному порядку [9]. На рівні відомчого

наказу Держмитслужби, затверджені методичні рекомендації щодо перевірки правильності класифікації товарів, обґрунтованості та законності надання (отримання) пільг і звільнення від оподаткування, правильності визначення митної вартості, під час доперевірочного аналізу та проведення перевірок. За результатами дослідження практичної діяльності підрозділів митного аудиту встановлено, що на проведення аналізу даних для пошуку порушень законодавства співробітниками витрачається значна частина робочого часу (до 50%). Саме якісний відбір об'єктів, на думку автора, є головною передумовою ефективних перевірок. Тому абсолютно недостатньою є увага, приділена функції проведення аналізу із застосуванням аналітичних методів. Методичні рекомендації лише поверхово окреслюють питання, при цьому не надають алгоритмів та сучасних інструментів здійснення аналітичних розрахунків, досліджень із використанням програмних продуктів.

Після реорганізації Державної фіскальної служби України та початку функціонування Держмитслужби окремо від Податкової служби, у 2020 році було оновлено методичні рекомендації щодо порядку взаємодії між структурними підрозділами митних органів, де роз'яснено порядок формування робочих груп з проведення перевірок, обміну інформацією, відбору суб'єктів ЗЕД для проведення документальних перевірок, складання протоколів про порушення митних правил, розгляду спірних питань, заперечень до актів перевірок, формування податкових повідомлень-рішень, інші питання, що можуть виникати під час проведення документальних перевірок [10]. Серед таких питань – рекомендація направляти копію акта документальної перевірки до підрозділів протидії митним правопорушенням та контрабанді. На нашу думку, цього недостатньо: про результати перевірок необхідно інформувати також підрозділи управління ризиками для врахування у подальшому формування профілів ризиків, у тому числі відповідно до міжнародних стандартів [11]. При цьому, таке інформування інших підрозділів повинно мати вибірковий, цілеспрямований характер – надсилання точкової визначеної інформації про можливі порушення замість повного тексту акту перевірки з додатками. Також може додаватись коментар фахівця митного аудиту щодо аспектів, на які він вважає за потрібне звернути увагу та які не зазначені в акті.

Оформлення результатів документальних перевірок, а саме структура, оформлення та зміст акту (довідки) перевірки, перелік матеріалів, які повинні додаватись до основного документу, порядок підписання акта (довідки) документальної перевірки затверджені наказом Мінфіну від 20.08.2015 №727 «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». При цьому, структура та зміст акту перевірки лише частково відповідають таким, що регламентовані міжнародними рекомендаціями [12] та в подальшому потребують вдосконалення. Лише у 2020 році у нормативних актах (методичних рекомендаціях) з документальних перевірок введено переліки питань для самоконтролю, що базуються на зразках, наведених у Керівництві з митного аудиту, адаптованих для ДФС (Держмитслужби) в рамках Науково-технічної роботи «Розвиток механізмів пост митного аудиту» [13]. Важливим для підвищення якості аналітики та контролю-перевірочних заходів є запровадження в Держмитслужбі у 2021 році «оцінювання ефективності здійснення

митного аудиту» через відповідний коефіцієнт [14]. Поряд з цим, для можливості моніторингу, контролю, виявлення зон покращення процесу перевірок після випуску товарів, необхідно розширити перелік коефіцієнтів для оцінювання ефективності.

Вивчення практичних аспектів функціонування підрозділів аудиту Держмитслужби дозволяє нам віднести до факторів негативного впливу на результативність контролю після випуску товарів такі: відсутня практика застосування електронних документів з електронними підписами; аналітична робота не ґрунтується на використанні формалізованої бази знань; в ЄАІС не міститься аналітична інформація про історію порушень або ризиків порушень законодавства з митної справи кожного окремого суб'єкта ЗЕД; в ручному (неавтоматизованому) режимі здійснюється: заповнення Паспорту перевірки, формування переліку питань для дослідження під час перевірки, ризиків, що повинні бути відпрацьовані, створення ППР, розрахунок сум донарахованих митних платежів; результати аналітичної роботи попередніх років ніде не фіксуються; оцінка та врахування результатів кожної окремої перевірки та виявлених порушень не здійснюється через брак технічних можливостей.

Окремо слід наголосити на відсутності у вітчизняній митній службі програмного забезпечення для фіксації процедур документальних перевірок в ЄАІС. Відповідно, в жодній інформаційній системі митних органів інформація про початок, закінчення, призупинення, продовження, предмет, учасників перевірок, надіслані запити та отримані на них відповіді, виявлені під час аудиту, порушення не відображається. Також, ніяким чином не фіксується інформація про оскарження результатів документальних перевірок. Здійснення моніторингу та контролю якості при таких умовах є вкрай складним завданням для працівників центрального апарату Держмитслужби.

В результаті обробки статистичної інформації нами було встановлено, що обсяг документальних перевірок у грошовому еквіваленті у загальній сумі сплачених при імпорті митних платежів складає менше 1%. Для дослідження співвідношення обрано саме обсяги сплати митних платежів при імпорті, оскільки митні оформлення у даному режимі мають найбільший вплив на роботу за напрямком документальних перевірок. Більше ніж у 99% документальних перевірок розрахунок несплачених або сплачених не у повному обсязі митних платежів здійснюється для режиму «Імпорт».

У грошовому доларовому еквіваленті обсяг документальних перевірок за досліджуваний період був найвищим у 2012 році, коли МКУ надав митниціям нові повноваження, а ратифікація Кіотської конвенції створила передумови для активізації цієї форми митного контролю, та найменшим у 2014 та 2015 році, що обумовлено різкою девальвацією гривні та введенням мораторію на перевірки бізнесу. Окрім цього, у 2020 році уряд також обмежив перевірку деяких категорій суб'єктів у зв'язку з поширенням коронавірусної хвороби.

Наведені обставини можуть бути прикладом недостатньо продуманих реформ: у 2013 році функція здійснення контролю-перевірочної роботи відповідно була передана від митних органів до підрозділів податкових органів (органів доходів і зборів) [15] і документальні перевірки з митної справи разом з податковими перевітками попали під заборону проведення. Тут хочемо звернути увагу на принципову різницю в сутності таких документальних перевірок: «митний аудит» є не просто перевіркою, а формою митного контролю. Тобто на проведення митного контролю у формі документальних перевірок мораторій

не повинен був розповсюджуватися, оскільки не запроваджувались обмеження проводити митний контроль.

Як раніше відмічалось, «документальні перевірки» були введені оновленим МКУ. Таким чином, у 2012 році здійснювалась активна робота з розвитку інституту перевірок після випуску товарів, нарощувались практики їх проведення та база знань з урахуванням досвіду проведення контрольно-перевірочних заходів за кілька попередніх років, а також з використанням досвіду митних адміністрацій інших країн та міжнародних стандартів.

Втім, вже у 2013 році було розпочато реорганізаційні процеси по об'єднанню Державної митної та Державної податкової служб в Міністерство доходів і зборів відповідно до Указу Президента України від 24 грудня 2012 р. № 726 «Про деякі заходи з оптимізації системи центральних органів виконавчої влади» [16], потім – в Державну фіскальну службу [17], які тривали фактично до 2019 року, та вкрай негативно позначились на ефективності даного напрямку.

І хоча подібна політика об'єднання в одному органі податкових і митних органів має місце у багатьох країнах, проведена в Україні оптимізація, на думку експертів, не принесла очікуваних результатів. Питання адміністрування податків, зборів, митних платежів та реалізації податкової і митної політики було виключено з кола таких, що належать до повноважень Мінфіну та передані Міністерству доходів і зборів. Відтак, зважаючи, що більше 60 % дохідної частини бюджету формуються за рахунок податкових та митних платежів, Мінфін втратив контроль за бюджетними надходженнями [4, с. 129].

Функцію проведення документальних перевірок було передано підрозділам податкового та митного аудиту Головних управлінь Міндоходів, чим порушено баланс противаг між спрощенням та прискоренням митних процедур і митним аудитом контролем [18, с. 42]. Слід наголосити, що у 2013–2019 роках документальні перевірки фізичних та юридичних осіб здійснювались різними підрозділами та координувались різними департаментами Міністерства доходів і зборів, а потім Державної фіскальної служби, що, на нашу думку, значно вплинуло на зниження рівня виявлення порушень. Відсутність чіткої координації територіальними підрозділами з центрального апарата, неналежне програмне забезпечення, яке так і не дозволило об'єднати бази даних митних і податкових органів, значна кількість фізичних осіб-підприємців та іноді фізичних осіб, які здійснювали аналогічні за видами та обсягами зовнішньоекономічні операції, на фоні втрати кадрового потенціалу підрозділів митного аудиту, призвело до зниження рівня загальної результативності. Фактично на період 2013–2020 років митні органи України не використовували потенціал та не розбудовували таку форму митного контролю як документальні перевірки всупереч взятим на себе державою зобов'язанням по приєднанню до Кіотської конвенції.

Тут ми бачимо проєкцію на митні відносини загальної ситуації в країні, яка пов'язана у тому числі з політичною нестабільністю, що триває в Україні з 2014 року. Часті і не завжди мотивовані зміни парламенту, уряду та керівництва митної служби призводили до постійної зміни стратегічних документів та, як наслідок, пріоритетів розвитку. Вказане гальмувало імплементацію міжнародних стандартів, уповільнило або зупинило процес розробки та затвердження необхідних нормативно-правових актів.

Здійснені нами спостереження дозволяють говорити, що розвиток митного контролю після випуску товарів залишався в фокусі стратегічних документів уряду Укра-

їни протягом останніх десяти років, втім, окреслені вище обставини не дозволили забезпечити належної реалізації цього виду контролю, а політичні фактори зумовили сповільнення темпів імплементації концепції митного контролю після випуску товарів згідно міжнародних стандартів.

У ході порівняльного аналізу норм міжнародного законодавства, стандартів, рекомендацій, практик інших країн з українськими одним з найактуальніших питань для нас було встановлення форм, у яких може бути проведений митний контроль після випуску товарів. Міжнародним керівництвом [12] визначаються такі типи митного контролю після випуску товарів: пост-митний аудит, аудит по переоцінці, перегляд єдиного адміністративного документу, інші види митного контролю після випуску товарів. Аналогічна термінологія була запроваджена і у вітчизняне митне законодавство: у 2019 році до форм митного контролю було додано форму "Пост-митний контроль" [19]. Проте підзаконні акти, що визначають механізми проведення пост-митного контролю наразі не затверджені, відтак, автором даний процес розглядається як такий, що потребує впровадження.

В цілому, упродовж 7 років (з 2013 по 2019) митні органи були реорганізовані 4 рази, що не могло не здійснити вкрай негативний вплив на ефективність роботи. Особливо негативно реорганізації вплинули на підрозділи, відповідальні за проведення документальних перевірок з митної справи, оскільки відповідна функція передавалась у 2013 році з підрозділів митних органів до підрозділів податкових органів (органів доходів і зборів) у складі структурних одиниць, що в минулому здійснювали податковий контроль (камеральні, документальні та фактичні перевірки) [15]. У той час як у 2019 році дана функція знову повернулася до митних органів [20]. Як видно зі статистики, фактично, ефективність роботи підрозділів митного аудиту в складі податкових органів змогла досягти показників 2012 року тільки через чотири роки. Цього вдалося досягти за рахунок виявлення порушень вимог митних режимів у великих підприємств і порушень у сфері класифікації товарів.

У той же час, результатом об'єднання державних органів стало отримання фахівцями митного аудиту доступу не тільки до митних, але і до податкових баз даних [21]. Оперування додатковою інформацією дозволило сформулювати більш якісну доказову базу перевірок та виявити додаткові ризики порушення законодавства України з питань державної митної справи. Наприклад, у виявленні порушення вимог митних режимів (порушення вимог щодо використання транспортних засобів, розміщених у режим тимчасового ввезення) на 83 млн грн у 2018 році та 31 млн грн у 2019 році було здійснено завдяки можливості аналізу як митних так і податкових баз даних.

У період ведення статистики щодо штату підрозділів митного аудиту (2016–2020 роки) відсоток заповненості жодного разу не перевищив 87%, що свідчить про регулярні проблеми з підбором та наймом персоналу. При цьому, не всі співробітники приймали участь безпосередньо у проведенні перевірок у зв'язку з відсутністю спеціалізованих знань та навичок, а в кількох областях лише 1 фахівець працював у підрозділі протягом року. Таким чином, навантаженість на одного працівника демонструє нерівномірне розподілення перевірок між регіонами, викликане різним рівнем кваліфікації працівників та різними обсягами експортно-імпорتنних операцій у різних областях України. В цілому, слід констатувати, що за останні десять років внаслідок недостатньо продуманих реформ було втрачено як систематизовану базу знань, так і напрацьовану практику. Найбільш суттєві

втрати відбулась в основному у зв'язку з майже повною зміною складу працівників даного напрямку у 2013 році та зміною близько 60% персоналу у 2019 році.

Проведений порівняльний аналіз норм законодавства, міжнародних стандартів, правил та практик інших країн з українськими дозволив сформулювати декілька висновків. Відповідно до ст. 345 МКУ під час документальної перевірки митні органи переконуються у правильності заповнення митних декларацій, декларацій митної вартості та в достовірності зазначених у них даних, законності ввезення, вивезення пересилання товарів на/за межі митної території України а також своєчасності, достовірності, повноти нарахування та сплати митних та інших платежів, а також пені, контроль за справлянням яких покладено на митні органи. Таким чином, існує невідповідність до визначення Митного кодексу ЄС, а саме не передбачено перевірку справжності і дійсності супровідних документів під час перевірки. При перенесенні основного обсягу перевірочних заходів митниці на етап після випуску товарів необхідним стане введення такої норми, а також імплементація «коротких» перевірок митних декларацій та супровідних документів (пост-митний контроль), як складової комплексу перевірок, що здійснюються після випуску товарів. Необхідним є введення законодавчих норм та процесів роботи щодо проведення перевірок «систем» суб'єктів ЗЕД (у значенні міжнародного законодавства), управлінської інформації та врахування результатів внутрішніх аудитів.

Крім цього, наразі МКУ не передбачено можливості проведення фактичних перевірок підрозділами митного аудиту, не окреслено право перевіряючих, окрім заявленого обсягу перевірки, перевіряти за необхідності також попередні чи наступні операції щодо товару. Застарілими є норми МКУ в частині переліку інформації, що може бути використана для формування доказової бази. Відсутнє право користування інформацією, що міститься у мережі Інтернет (офіційними базами даних, документами, тощо у відкритих та закритих джерелах). Не визначено право інтерв'ювання третіх осіб, використання інформації, отриманої від третіх осіб, що свідчить про ознаки порушення законодавства. Українським законодавством, у тому числі підзаконними актами, не визначено обов'язку або права на надання рекомендацій щодо покращення, а також складання «Робочого звіту». Автор вважає доцільним введення практики надання рекомендацій, оскільки вона відповідає принципу «сприяння» розвитку міжнародної торгівлі та значно покращить імідж Держмитслужби. Практика з ведення «Робочих звітів» або внесення відповідної інформації до інформаційних систем може бути корисною для збереження бази знань та підвищення рівня наступних перевірок.

Структура та орієнтовний зміст акту перевірки, затверджені наказом Мінфіну, лише частково відповідають міжнародним рекомендаціям. Не співпадає національне законодавство з міжнародним також у частині обмеження прав перевіряючих оглядом приміщень та аналізом зразків товарів, сировини лише суб'єкта ЗЕД, який перевіряється. У той же час, не передбачено можливої необхідності дослідження товарів, сировини, якщо вони вже були передані іншому суб'єкту в рамках господарських операцій, а також огляду приміщень, що можуть юридично або фактично не належати об'єкту перевірки, але бути важливими для збору доказової бази.

Проблемним питанням для проведення перевірок свого часу було оприлюднення плану-графіку документальних планових перевірок на виконання ст. 77 ПКУ. В більшості країн ЄС такі наміри не оприлюднювались,

оскільки зазначене негативним чином може вплинути на бізнес-репутацію суб'єктів господарювання. Втім, наразі дана практика не розповсюджується на документальні перевірки з митної справи. Що стосується одночасного проведення перевірок різними контролюючими органами з метою зменшення навантаження на суб'єктів господарювання, тут норми українського законодавства (п. 77.5 ПКУ) відповідають міжнародним.

Строки проведення перевірок згідно МКУ не відповідають міжнародним практикам та рекомендаціям та повинні бути збільшені до строків, що діють у країнах ЄС – 90 календарних або робочих днів. Доцільно внесення змін до МКУ та розширення підстав для проведення позапланових документальних перевірок за наявності достатніх підстав, виявлених ризиків, ознак порушень. Використання лише наявної у Держмитслужби інформації не забезпечує формування достатньої доказової бази.

Ще одним невирішеним питанням, яке відкривається в результаті аналізу багаторічної практики здійснення контролю після завершення митного оформлення, є проблема фактичної реалізації результатів документальних перевірок, оскільки вагома частка донарахованих грошових та податкових зобов'язань не надходить до Держбюджету. Відсутність дієвого механізму стягнення сум донарахованих у ході документальних перевірок платежів вже давно є нагальною проблемою, що потребує невідкладного вирішення. Обов'язок стягнення боргів визначений Податковим кодексом та Митним кодексом України. Відповідно до ст. 303 МКУ у разі несплати або неповної сплати митних платежів у встановлений строк такі платежі стягуються в порядку та строки, визначені ПКУ. При цьому, статтею 41 ПКУ визначено, що органами стягнення є податкові органи. Відповідно до наказу Міністерства фінансів України податкові вимоги формуються автоматично на підставі даних інформаційно-телекомунікаційних систем податкових органів [22].

У період існування Міністерства доходів і зборів України, Державної фіскальної служби України інформація щодо податкового боргу вносилась до єдиної інформаційної системи, з якої відповідальні за стягнення податкового боргу структурні підрозділи мали змогу отримати цю інформацію та надсилати податкові вимоги до платників податків включаючи борг з митних платежів. Після утворення Держмитслужби у 2019 році, одним із її завдань визначено здійснення стягнення митних платежів [23]. Відповідно, ДПС припинила роботу з податковими боргами з митних платежів. На жаль, слід констатувати, що Держмитслужба вже кілька років фактично не виконує функції з примусового стягнення податкового боргу. Серед причин такої бездіяльності і фактичних втрат бюджету виділимо: правові – відсутність повноважень, закріплених відповідним нормативно-правовим актом; організаційні – Держмитслужба не має доступу до програмних комплексів податкових органів; технічні – не має необхідного функціоналу у власних інформаційно-телекомунікаційних системах. При цьому у 2019 році податковий борг за документальними перевірками з митної справи склав 422 млн грн, у 2020 – 86 млн грн, у 2021 – 147 млн грн. Як варіант вирішення критичної ситуації, що склалась, із кількох, запропонованих спеціалістами, підтримуємо пропозицію скористатись вже давно функціонуючим ефективним механізмом стягнення податкового боргу органами Державної податкової служби України (який передбачає, зокрема, такі дієві засоби як право податкової застави, обмеження прав боржника на отримання бюджетного відшкодування з ПДВ та на повернення надмірно сплачених податків з Держбюджету,

наявність спеціалізованих підрозділів які здійснюють стягнення податкового боргу).

Сьогодні ми бачимо дві основні перешкоди, які не дозволяють впроваджувати визнані практики зі спрощення процедур та сприяння міжнародній торгівлі. По-перше, це відсутність інституту гарантування усіх операцій із ввезення товарів, а по-друге, відсутність широким повноважень митних органів на проведення перевірок після випуску товарів з можливістю дослідження усіх необхідних операцій та обставин для формування якісної доказової бази та відбору суб'єктів для проведення перевірок.

Відсутність потужного, зрозумілого інституту партнерських відносин митниці і бізнесу, як це передбачено міжнародним стандартам, не дозволяє застосовувати системний підхід при проведенні перевірок та враховувати результати внутрішніх аудитів суб'єктів, аналізу ІТ систем, систем обліку, логістики тощо; впровадити індивідуальний підхід при нарахуванні штрафів, зважаючи на обставини порушень, особливості, обсяги операцій кожного конкретного суб'єкта ЗЕД; посилити систему управління ризиками для перевірок, що можуть враховувати історію діяльності суб'єкта ЗЕД, інформацію, отриману від партнерів перевіряємих суб'єктів. Низький рівень довіри до митних органів може бути підвищений завдяки імплементації успішних іноземних практик щодо взаємовідносин митниці і бізнесу. Високий відсоток оскарження результатів документальних перевірок підтверджує зазначене твердження, свідчить про відсутність практики застосування у митній службі базових норм і принципів формування правильних взаємовідносин між посадовими особами служби і бізнесом. Заходи з впровадження індивідуального підходу, практики з обговорення результатів перевірок з досягненням консенсусу, надання рекомендацій з покращення процесів та дотримання норм законодавства дозволять підвищити довіру до державних органів, та, таким чином, збільшити обсяги міжнародної торгівлі та інвестицій [24]. Це, у свою чергу, підвищить рівень надходжень до Держбюджету.

Висновки. Основні засади здійснення митного контролю після випуску товарів у формі документальної перевірки в національному законодавстві з питань митної справи визначено Митним кодексом України 2012 року, який був підготовлений з урахуванням ратифікованої Україною Кіотської конвенції та приєднання до ряду інших міжнародних домовленостей щодо спрощення митних процедур та сприяння торгівлі.

Державна митна справа в цілому здійснюється в Україні з додержанням прийнятих у міжнародній практиці норм і стандартів, але на сьогодні існують відмінності, як в організації роботи митних органів, так і в методах здійснення контролю після випуску товарів. І якщо більшість

митних перевірок у країнах ЄС складають повні аудити діяльності підприємства (із можливістю проведення не лише документального, а й фактичного контролю), в Україні переважну більшість складають документальні перевірки за окремими операціями, значна кількість яких проводиться за результатом отриманої інформації від уповноважених органів іноземних держав.

Проведений аналіз основних показників обсягів та результативності контрольно-перевірочної роботи не дає підстав для однозначних висновків про критерії залежності результативності такої роботи від обсягів експортно-імпортних операцій, курсу валюти, змін в нормативно-правовому забезпеченні або інших факторів. Пошук закономірностей в економічних показниках діяльності підрозділів митного аудиту ускладнений тим, що упродовж останнього десятиліття система митних органів була чотири рази кардинально реорганізована як на рівні центрального органу виконавчої влади (Державна митна служба України – Міністерство доходів і зборів – Державна фіскальна служба України – Держмитслужба), так і на рівні територіальних органів (передача частини функцій, серед яких і митний аудит, у податкові підрозділи органів доходів і зборів, пізніше – повернення в митні органи).

Наслідком економічно необґрунтованих та організаційно не продуманих реформ митної служби у 2012–2020 роках стало розбалансування системи та зниження рівня загальної результативності митного аудиту, руйнація методології його здійснення та статистики ефективності, втрата досвіду та кадрового потенціалу. Через постійні зміни підпорядкування підрозділів, передачу функцій та нестабільність персоналу, так і не було створене спеціальне програмне забезпечення для комплексної автоматизації всіх процесів – від збору та аналізу інформації для визначення об'єктів аудиту до проведення оцінки ефективності перевірочної діяльності після випуску товарів.

В Україні до тепер не сформований належним чином інститут заохочення добровільного дотримання вимог. Хоча суб'єкти ЗЕД звільняються від штрафів у разі повідомлення про власні порушення, низка інших норм повинна бути вдосконалена. Норму щодо зупинення виконання обов'язку сплати суб'єктом донарахованих грошових (податкових) зобов'язань доцільно переглянути. Відповідно до міжнародних практик донараховані митні платежі сплачуються незалежно від процедури оскарження для уникнення зловживання шляхом відтермінування сплати та можливого закриття підприємства. У той же час, для того аби дана зміна була економічно обґрунтована та повернення значних сум коштів з Держбюджету через неякісну доказову базу актів перевірок не становило великих затрат державі, необхідно впровадити інститут узгодження результатів перевірки.

Список використаних джерел:

1. Батанова Л. О., Митний пост-аудит в Україні та проблемні аспекти його здійснення в сучасних умовах. *LEX PORTUS*, 2016. № 1 С. 94–107.
2. Митна політика та митна безпека України : монографія; за заг. ред. П.В. Пашка, І.Г. Бережнюка. Хмельницький : ПП Мельник А. А., 2013. 338 с. (Митна справа в Україні. Том 24). ISBN 978-966-346-853-2 (серія 2).
3. Вакульчик О. М., Книшек О. О. Концептуальні засади діяльності митних органів з постмитних перевірок суб'єктів ЗЕД. *Вісник Академії митної служби України. Сер.: Економіка*. 2009. № 2. С. 46–54.
4. Дорофєєва Л. М. Адміністративно-правове регулювання організації та діяльності митних органів в контексті євроінтеграційного вибору України: дис. ... Д-ра юрид. наук: 12.00.07. 2019. 547 с.
5. Копцева Л. О. Вплив міжнародних митних правил на законодавство України щодо митного аудиту. *Митна справа*. 2010. № 4 (70). С. 62–71.
6. Мартинюк В. П. Фінансові аспекти розбудови митної системи в інтересах економічної безпеки України : [монографія]. Київ : Кондор, 2011. 326 с.
7. Руда Т. В. Сутність та структуризація економічної безпеки. *Митна безпека*. 2012. № 1–2. С. 30–37.

8. Туржанський, В. А., Несторишен І.В., Джумурат О.В. Система аналізу та управління ризиками в контексті забезпечення митної безпеки України. *Центральноукраїнський науковий вісник. Економічні науки : зб. наук. пр.* Кропивницький : ЦНТУ, 2019. Вип. 3 (36). С. 69–80.
9. Наказ Міністерства фінансів України від 17.08.2020 №509 «Про затвердження Порядку планування митними органами документальних візних перевірок». URL: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/RE35144.html.
10. Лист Держмитслужби від 14.01.2021 №08-1/19-01/7/599.
11. The Union Customs Code, adopted as Regulation (EU) № 952/2013 of the European Parliament and of the Council. URL: <https://ec.europa.eu>.
12. Guideline for post-clearance audit of the World Customs Organization, 2015. Guideline for post-clearance audit of the World Customs Organization, 2012. URL: www.wcoomd.org.
13. Звіт про Науково-технічну роботу (ННТР) «Розвиток механізмів пост-митного аудиту в Україні». Ірпінь: Науково-дослідний інститут фіскальної політики ДФС України Університету ДФС України, 2017. 324 с.
14. Наказ Держмитслужби від 29.06.2021 №471 "Про внесення змін до наказу Держмитслужби від 11.09.2020 № 382 ("Про затвердження Показників комплексної оцінки митниць Держмитслужби").
15. Наказ ДФС від 19.10.2016 № 875 «Про функціональні повноваження структурних підрозділів територіальних органів ДФС». URL: <https://zakon.help/article/8294>.
16. Про деякі заходи з оптимізації системи центральних органів виконавчої влади: Указ Президента України від 24.12.2012 р. № 726/2012. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/726/2012>.
17. Про утворення Державної фіскальної служби: Постанова Кабінету Міністрів України від 21 травня 2014 р. № 160. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/160-2014-%D0%BF>.
18. Дорофеєва Л. М. Чому пост-митний аудит перестав бути митним? *Дослідження теоретичних аспектів та розробка системи оцінювання ефективності митних процедур*: зб. тез наук.-практ. заочної конф. (м. Хмельницький, 25 верес. 2014 р.). Хмельницький: Держ. наук.-дослід. ін-т митної справи, 2014. С. 41–43.
19. Закон України 2 жовтня 2019 року № 141-IX «Про внесення змін до Митного кодексу України щодо деяких питань функціонування авторизованих економічних операторів» URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/141-20#n601>.
20. Постанова від 18.12.2018 №1200 "Про утворення Державної податкової служби України та Державної митної служби України". URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1200-2018-%D0%BF#Text>.
21. Рубан Н. І. Підрозділами митного аудиту проведено 218 документальних перевірок. URL: www.sfs.gov.ua.
22. Наказ Міністерства фінансів України від 30.06.2017 № 610 «Про затвердження Порядку направлення податковими органами податкових вимог платникам податків». URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0902-17#Text>.
23. Про затвердження положень про Державну податкову службу України та Державну митну службу України: Постанова Кабінету Міністрів України від 06.03.2019, № 227. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/227-2019-%D0%BF#Text>.
24. Kostenko A. Analysis of External and Internal Factors Affecting Audit-Based Customs Control in Ukraine. Proceedings of International Symposium Experience. Knowledge. Contemporary Challenges „Humanity at a crossroad. Between digital Economy and Need for a Paradigm of going back to the Nature” 6th Edition, May 14th-15th, 2020. P. 455–467.

References:

1. Batanova L. O. Mytnyi post-audit v Ukraini ta problemni aspekty yoho zdiisnennia v suchasnykh umovakh. *LEX PORTUS*. 2016. № 1. P. 94–107. (in Ukrainian)
2. Mytna polityka ta mytna bezpeka Ukrainy : monohrafiia; za zah. red. P. V. Pashka, I. H. Berezniuka. Khmelnytskyi: PP. Melnyk A. A., 2013. 338 p. (Mytna sprava v Ukraini. Tom 24). ISBN 978-966-346-853-2 (seriia 2). (in Ukrainian)
3. Vakuľchuk O. M., Knyshek O. O. Kontseptualni zasady diialnosti mytnykh orhaniv z postmytnykh perevirok subiektiv ZED. *Visnyk Akademii mytnoi sluzhby Ukrainy. Ser: Ekonomika*. 2009. № 2. P. 46–54. (in Ukrainian)
4. Dorofeieva L. M. Administratyvno-pravove rehuliuвання orhanizatsii ta diialnosti mytnykh orhaniv v konteksti yevrointehratsiinoho vyboru Ukrainy: dys. ... d-ra yuryd. nauk: 12.00.07. 2019. 547 p. (in Ukrainian)
5. Koptseva L. O. Vplyv mizhnarodnykh mytnykh pravyl na zakonodavstvo Ukrainy shchodo mytnoho audytu. *Mytna sprava*. 2010. № 4 (70). P. 62–71. (in Ukrainian)
6. Martyniuk V. P. Finansovi aspekty rozbudovy mytnoi systemy v interesakh ekonomichnoi bezpeky Ukrainy : [monohrafiia]. Kyiv: Kondor, 2011. 326 p. (in Ukrainian)
7. Ruda T. V. Sutnist ta strukturyzatsiia ekonomichnoi bezpeky. *Mytna bezpeka*. 2012. № 1-2. P. 30–37. (in Ukrainian)
8. Turzhanskyi V. A. Nestoryshen I. V., Dzhumurat O. V. Systema analizu ta upravlinnia ryzykamy v konteksti zabezpechennia mytnoi bezpeky Ukrainy. *Tsentralkoukrainskyi naukovyi visnyk. Ekonomichni nauky : zb. nauk. pr.* Kropyvnytskyi : TsNTU, 2019. Vyp. 3 (36). S. 69–80. (in Ukrainian)
9. Nakaz Ministerstva finansiv Ukrainy vid 17.08.2020 № 509 «Pro zatverdzhennia Poriadku planuvannia mytnymy orhanamy dokumentalnykh vyiznykh perevirok». Available at: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/RE35144.html. (in Ukrainian)
10. Lyst Derzhmytshlyzhybi vid 14.01.2021 № 08-1/19-01/7/599. (in Ukrainian)
11. The Union Customs Code, adopted as Regulation (EU) № 952/2013 of the European Parliament and of the Council. Available at: <https://ec.europa.eu>.
12. Guideline for post-clearance audit of the World Customs Organization, 2015. Guideline for post-clearance audit of the World Customs Organization, 2012. Available at: www.wcoomd.org
13. Zvit pro Naukovo-tekhnichnu robota (NNTR) «Rozvytok mekhanizmiv post-mytnoho audytu v Ukraini». Irpin: Naukovo-doslidnyi instytut fiskalnoi polityky DFS Ukrainy Universytetu DFS Ukrainy, 2017. 324 p. (in Ukrainian)
14. Nakaz Derzhmytshlyzhybi vid 29.06.2021 №471 "Pro vnesennia zmin do nakazu Derzhmytshlyzhybi vid 11.09.2020 № 382 ("Pro zatverdzhennia Pokaznykiv kompleksnoi otsinky mytnyts Derzhmytshlyzhybi"). (in Ukrainian)
15. Nakaz DFS vid 19.10.2016 № 875 «Pro funktsionalni povnovazhennia strukturykh pidrozdiliv terytorialnykh orhaniv DFS». Available at: <https://zakon.help/article/8294>. (in Ukrainian)

16. Pro deiaiki zakhody z optymizatsii systemy tsentralnykh orhaniv vykonavchoi vlady: Ukaz Prezydenta Ukrainy vid 24.12.2012 r. № 726/2012. Available at: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/726/2012>. (in Ukrainian)
17. Pro utvorennia Derzhavnoi fiskalnoi sluzhby: Postanova Kabinetu Ministriv Ukrainy vid 21 travnia 2014 r. № 160. Available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/160-2014-%D0%BF>. (in Ukrainian)
18. Dorofeieva L. M. Chomu post-mytnyi audyt perestav buty mytnym? Doslidzhennia teoretychnykh aspektiv ta rozrobka systemy otsiniuvannia efektyvnosti mytnykh protsedur: zb. tez nauk.-prakt. zaochnoi konf. (m. Khmelnytskyi, 25 veres. 2014 r.). Khmelnytskyi: Derzh. nauk.-doslid. in-t mytnoi spravy, 2014. P. 41–43. (in Ukrainian)
19. Zakon Ukrainy 2 zhovtnia 2019 roku № 141-IX «Pro vnesennia zmin do Mytnoho kodeksu Ukrainy shhodo deiakykh pytan funktsionuvannia avtoryzovanykh ekonomichnykh operatoriv» Available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/141-20#n601>. (in Ukrainian)
20. Postanova vid 18.12.2018 №1200 "Pro utvorennia Derzhavnoi podatkovoi sluzhby Ukrainy ta Derzhavnoi mytnoi sluzhby Ukrainy". Available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1200-2018-%D0%BF#Text>. (in Ukrainian)
21. Ruban N. I. Pidrozdilamy mytnoho audytu provedeno 218 dokumentalnykh perevirok. Available at: www.sfs.gov.ua (in Ukrainian)
22. Nakaz Ministerstva finansiv Ukrainy vid 30.06.2017 № 610 «Pro zatverdzhennia Poriadku napravlennia podatkovymy orhanamy podatkovykh vymoh platnykam podatkov». Available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0902-17#Text>. (in Ukrainian)
23. Pro zatverdzhennia polozhen pro Derzhavnu podatkovu sluzhbu Ukrainy ta Derzhavnu mytnu sluzhbu Ukrainy: Postanova Kabinetu Ministriv Ukrainy vid 06.03.2019, № 227. Available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/227-2019-%D0%BF#Text>. (in Ukrainian)
24. Kostenko A. Analysis of External and Internal Factors Affecting Audit-Based Customs Control in Ukraine. Proceedings of International Symposium Experience. Knowledge. Contemporary Challenges „Humanity at a crossroad. Between digital Economy and Need for a Paradigm of going back to the Nature” 6th Edition, May 14th-15th, 2020. P. 455–467.

ANALYSIS OF ORGANIZATIONAL FORMS AND ECONOMIC EFFICIENCY OF CUSTOMS POST-RELEASE CONTROL

Summary. The article outlines the genesis of the formation and ways of reforming the bodies and units that carried out post-customs control in Ukraine: the evolution of their structural reform and regulatory support is analyzed. Through systematic study of the main stages of control and inspection work and actual work processes related to documentary checks, a number of factors that have a negative impact on the effectiveness of customs post-release control has been identified. It is revealed that appropriate software for post-release control is absent, the majority of customs audit data are not fixed or fixed partially and manually. As result the data are limited, which in practice hardly to use in the analysis of the risks of violation of the law and the selection of subjects for verification. Through the study of statistical information on inspections carried out by customs authorities for seven years, and considering current economic, political and social factors, the author's vision of the achieved level of effectiveness of such work is provided. The current problem of customs debt collection is described. A comparison was made with the internationally accepted practice of conducting customs post audits, gaps were identified, and a number of proposals were made to improve this area of customs control. The necessity of forming new institution of partnership relations between customs and business, including in matters of transparency of the activities of both parties regarding control of the correct taxation and compliance with legislation on customs matters, is proved, which will allow to increase the level of inflows of funds to the State Budget of Ukraine. In addition, the emphasis is placed on the lack of broad powers of customs authorities to carry out inspections after the release of goods with the possibility of researching all necessary operations and circumstances for the formation of a qualitative evidence base and the selection of subjects for inspections, as well as an institution that complies with the international standard of guaranteeing the payment of customs payments.

Key words: customs authorities, customs control, audit, checks, enforcement, partnership.