

# СУТНІСТЬ І ПРИЗНАЧЕННЯ

## МИТНОГО КОНТРОЛЮ ПІСЛЯ ПРОПУСКУ ТОВАРІВ ЧЕРЕЗ МИТНИЙ КОРДОН



### О. В. КОРІП

здобувач відділу адміністративного права відділу проблем державного управління та адміністративного права Інституту держави і права імені В. М. Корецького НАН України

У статті надано аналіз термінології, пов'язаної зі здійсненням митного контролю після пропуску товарів через митний кордон. Порівняно терміни «документальна перевірка», «контроль на основі методів аудиту», «інспектування», «аудит». Надано висновки у частині вдосконалення визначень згаданих термінів.  
**Ключові слова:** контроль на основі методів аудиту, документальна перевірка, ревізія, інспектування.

В статье дан анализ терминологии, связанной с осуществлением таможенного контроля после пропуска товаров через таможенную границу. Дано сравнение терминов «документальная проверка», «контроль на основе методов аудита», «инспектирование», «аудит». Предоставлены выводы в части совершенствования определенных упомянутых терминов.

**Ключевые слова:** контроль на основе методов аудита, документальная проверка, ревізія, инспектирование.

The article presents the analysis of terminology related to the implementation of the customs control after the crossing of goods across the customs border. Compare terms documentary verification, control based on the

*methods of audit, inspection, audit. Suggested some way to improve this terminology*

**Keywords:** *control based audit techniques, documentary verification, audit, inspection.*

**Р**еформи політичного і економічного характеру, що проводяться в Україні, спричинили зміни у сфері державного управління та державного контролю. Однією з таких сфер є митна справа, через яку реалізується митна політика держави, що становить важливу частину внутрішньої і зовнішньої політики України.

Проведення митної політики Україною має на меті захищення економічних інтересів країни, інтересів українських виробників і споживачів, заохочування експорту та розвитку імпортозамінного виробництва, забезпечення залучення капіталу у країну.

На сьогодні докладаються зусилля для перетворення митних органів на реально діючий інструмент державного регулювання української зовнішньої торгівлі, що потребує створення сучасної митної служби з новою системою управління, розробки нової стратегії у сфері контролю та вдосконалення використовуваних традиційних митних процедур.

Основною метою цих зусиль є пошук найбільш ефективних і раціональних шляхів вирішення завдань, що стоять перед митними органами у сфері проведення митної політики, регулювання зовнішньої торгівлі, та забезпечення економічної безпеки держави. Тому можна зазначити, що контроль на основі методів аудиту перетворюється в наш час на ефективний інструмент митного контролю, який забезпечує високу ефективність діяльності митних органів, відповідає сучасним тенденціям лібералізації митної справи.

Останніми роками значно підвищився науковий інтерес до проблем конт-

ролю на основі методів аудиту. У працях Т. С. Єдинак, П. В. Пашка, Ю. О. Ліханіної, Є. П. Луньової, Д. І. Минюк розглядаються його інструменти, місце в системі митного контролю та організаційні засади. Але подальший аналіз цієї форми митного контролю, з погляду його відносної новизни, є безумовно необхідним, оскільки митним правом остаточно не визначено залишається сутність контролю на основі методів аудиту і не конкретизоване його призначення у митній справі.

Як наголошує Т. С. Єдинак, митний постаудит контроль (термін відсутній у законодавстві, але використовується у науковій літературі як ототожнення «контролю на основі методів аудиту») — це дійова форма митного контролю, оскільки дозволяє застосовувати різні аналітичні процедури, поєднувати різні форми митного контролю, які дають можливість більш ефективно виконувати поставлені перед митними органами завдання. Проте цей інструмент митного контролю буде дійсно дієвим та ефективним лише в тому разі, коли його розуміння буде відповідати його сутності, а його призначення буде повністю вкладатися в загальнонаукову концепцію митного контролю [1].

Таким чином, метою цієї статті є спроба на рівні сучасних наукових досліджень в галузі митного права визначити сутність та призначення митного контролю після пропуску товарів через митний кордон.

Існування державного контролю в митній сфері об'єктивно обумовлено контрольною функцією держави у сфері зовнішньоекономічної діяльності. Така обставина зумовлює те, що роль контролю в митній сфері проявляється в результаті практичного використання спеціальних функцій, покладених на уповноважені органи державної влади, які реалізують їх в інтересах підвищення ефективності використання економічних ресур-

сів української держави. Чітке розуміння сутності різних форм митного контролю, в тому числі контролю на основі методів аудиту, створює необхідні підстави для належної реалізації контрольних функцій митними органами, вдосконалення організації митної справи та законодавства України, що регулює цю сферу митного права.

Контроль на основі методів аудиту є новим поняттям в теорії та практиці митної справи, а його поява зумовлена наявністю одночасно трьох умов:

1) розвитку зовнішньої торгівлі, її лібералізації та активного включення України у міжнародний товарообіг;

2) практичної неможливості здійснення повного комплексу процедур митного контролю безпосередньо під час митного оформлення товарів та їх пропуску через митний кордон стосовно всіх суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності;

3) наявності відповідної нормативно-правової бази, на підставі якої митні органи здійснюють контрольні процедури, що дає змогу визначити зміст, цілі та функції таких контрольних процедур.

Перші дві умови є першопричинами виникнення розглядуваної форми митного контролю, третя умова надає митним органам можливість здійснювати контроль на основі методів аудиту шляхом проведення документальних перевірок.

Аналіз нормативно-правових актів, якими регулюються питання контролю на основі методів аудиту, приводить до висновку, що існує декілька термінів такої контрольної процедури, тотожних за своєю суттю, але не тотожних за визначенням.

Відповідно до розділу 2 Загально-го додатка до Міжнародної конвенції про спрощення і гармонізацію митних процедур (ратифікована Законом України від 15.02.2011 № 3018-VI) (далі — Кіот-

ська конвенція), контроль на основі методів аудиту — 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 [5].

Таке визначення розкриває сутність елементів процедури проведення контролю на основі методів аудиту: предмет, особи, які перевіряються, документація, яку може бути перевірено.

Зокрема, предмет контролю на основі методів аудиту можна розуміти у двох значеннях: правильність заповнення декларацій на товари та достовірність внесених до них відомостей. Під перевіркою правильності заповнення можна розуміти як безпосередньо належне заповнення полів декларації із внесенням всіх необхідних відомостей, так і підтвердження розрахунково-математичних відомостей, які містяться у деклараціях. Під перевіркою достовірності відомостей митних декларацій розуміється встановлення відповідності даних, що були занесені суб'єктом зовнішньоекономічної діяльності до декларації, на відповідність фактичним відомостям про такий товар, на який подано декларацію, що містяться у документації із різних джерел про такий товар.

Коло осіб, які можуть бути перевірені згідно з Кіотською конвенцією, обмежується критерієм наявності або відсутності факту залучення до зовнішньоекономічної операції. Кіотська конвенція зазначає про «...осіб, причетних до декларування...» [2].

Такі особи можуть бути умовно поділені на три категорії:

1. Особа — платник податків, яка здійснює безпосередньо декларування това-

рів або від імені якої здійснюється декларування товарів. Згідно із чинним податковим законодавством та законодавством з питань державної митної справи, визначення платника податків наводиться у ст. 276 Митного кодексу України [4], ст. ст. 180, 212 Податкового кодексу України [6].

2. Особа, яка здійснює декларування товарів від імені особи — платника податків. Зазвичай, це митні брокери, яким доручається здійснювати юридичні дії із декларування товарів.

3. Особи, які тим чи іншим способом причетні до декларування. Ця категорія осіб є найважливішою при проведенні контролю на основі методів аудиту, з огляду на наявність відомостей, які підтверджують ті чи інші показники (дані), наявні у декларації на переміщуваних товари або у супровідній документації на такі товари. Це можуть бути: особи, які тим чи іншим способом надавали супутні послуги при переміщенні товарів (навантажувально-розвантажувальні, транспортні, експедиційні, страхові, фінансові тощо); особи, з якими безпосередньо укладені зовнішньо-економічні контракти; інші державні органи, які надавали дозволи, ліцензії при здійсненні зовнішньоекономічної операції.

З огляду на це, формулювання, яке міститься у Кіотській конвенції, передбачає, що коло осіб, які можуть бути перевірені у рамках процедури контролю на основі методів аудиту, не може обмежуватись лише особою — платником податків. Натомість, таке формулювання враховує той факт, що для повного та всебічного аналізу зовнішньоекономічної операції, розуміння її економічної сутності необхідно дослідити, порівняти та оцінити відомості з різних джерел, у тому числі від інших державних органів.

Окремої уваги потребує встановлення обсягу досліджуваних документів при

проведенні контролю на основі методів аудиту. Згідно з формулюванням, яке надане у Кіотській конвенції, це можуть бути «...книги обліку рахунків, документи, облікова документація та комерційна інформація» [2]. Перелік не є конкретним, тому можна зазначити, що у сукупності зазначені чотири категорії документів надають митним органам можливість перевірки будь-якої документації, яка пов'язана із переміщуваними товарами або із наданням супутніх послуг при такому переміщенні, або ж містить відомості про подальше використання таких товарів тощо.

У той же час, разом із наявністю терміна «контроль на основі методів аудиту» у Кіотській конвенції, чинне українське законодавство використовує термін «документальна перевірка».

Згідно з пунктом 1 статті 345 Митного кодексу України, документальна перевірка — це 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 [4].

Якщо порівняти два досліджувані визначення, то предмет документальної перевірки ширший, ніж предмет «контролю на основі методів аудиту». Спільним предметом і документальної перевірки, і контролю на основі методів аудиту є перевірка правильності заповнення митних декларацій та достовірності зазначених у них даних. Але предметом документальної перевірки додатково є порушення, пов'язані із питаннями законнос-

ті при переміщенні товарів через митний кордон. Зокрема, такий предмет може включати перевірку факту подачі митної декларації на товари, перевірку наявності дозволів, ліцензій на переміщення товарів тощо. Хоча за текстом ст. 345 Митного кодексу України законність переміщення товарів через митний кордон значено як окремий напрямок при проведенні документальних перевірок, механізму реалізації такого напряму чинне законодавство не містить.

Отже, на сьогодні наявні та втілені в практику два предмети документальних перевірок, які тотожні предметам контролю на основі методів аудиту:

- 1) перевірка правильності заповнення митних декларацій;
- 2) перевірка достовірності даних (відомостей), внесених у митні декларації.

Положеннями Митного кодексу України у частині врегулювання питань, пов'язаних із проведеннями документальних перевірок, імплементовано до українського законодавства та вітчизняної практики митної справи контрольні процедури після завершення процедур пропуску та митного оформлення товарів через митний кордон. Декларативні положення Кіотської конвенції хоча і зазначають елементи такої контрольної процедури (предмет, коло осіб, документація, що підлягає перевірці), але не містять механізму її реалізації. При цьому в Митному кодексі України наявний не лише механізм її проведення, а й послідовність дій посадових осіб митних органів, з одного боку, та посадових осіб підприємства — з другого, при проведенні кожного етапу такого контрольного заходу.

Коло осіб, щодо яких може проводиться документальна перевірка, Митним кодексом України чітко не окреслено. За текстом ст. 346 «Підстави та порядок проведення митними органами документальних виїзних перевірок» у частині ви-

значення особи, до якої проводиться документальна виїзна перевірка, використовується слово «підприємства» [4].

Як і документальна перевірка, інспектування у формі ревізії спрямоване на виявлення порушень чинного законодавства. При цьому в ревізії предмет значно ширший, ніж у документальній перевірці чи контролі на основі методів аудиту, це — перевірка будь-якого аспекту фінансово-господарської діяльності підприємства, а не лише правильності заповнення митних декларацій та достовірності внесених до них відомостей.

Відповідно до пункту 3 Порядку проведення інспектування Державною фінансовою інспекцією, її територіальними органами, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 26.04.2006 № 550, «фінансово-господарська діяльність підконтрольного об'єкта — це сукупність рішень, дій та операцій, які об'єкт контролю приймає та здійснює в частині володіння, використання та розпорядження фінансовими ресурсами, необоротними та іншими активами» [10].

Тобто інспектування у формі ревізії спрямоване на перевірку питань, пов'язаних із управлінням активами або іншими фінансовими ресурсами, дотримання законодавства при прийнятті рішень або інших дій у процесі здійснення такого управління, його ефективності. При цьому основною спрямованістю документальної перевірки, що проводиться митними органами, є дотримання законодавства при заявленні особами юридично значимих відомостей при переміщенні товарів або ж встановлення фактів неподання таких відомостей при переміщенні товарів. Метою інспектування і документальної перевірки є дотримання вимог законодавства. Відмінність полягає за предметом таких перевірочних заходів, що описані нами вище. Відповідно, у зв'язку із відмінністю предме-

та контрольного заходу різняться і механізм проведення такої процедури.

Контроль на основі методів аудиту передбачає два предмети такого заходу: правильність заповнення декларацій на товари та достовірність внесених до них відомостей. Предмет документальної перевірки додатково до зазначених окремо передбачає перевірку законності переміщення товарів через митний кордон. Нині у національному законодавстві відсутній механізм реалізації митними органами такого додаткового предмета документальної перевірки. Водночас у разі виявлення при проведенні перевірки порушень законності ввезення товарів (наприклад, неподання митної декларації) та наведення належної й допустимої доказової бази такого порушення реалізацію таких висновків чинне законодавство не забороняє.

Тому на сьогодні доцільно регламентувати механізм проведення досліджуваного контрольного заходу за напрямом перевірки законності переміщення товарів через митний кордон.

Сутність і призначення будь-якої контрольної процедури неможливо розкрити лише через її визначення або порядок проведення. Порівнюючи документальну перевірку із суміжними контрольними заходами, доходимо таких висновків:

1. Документальна перевірка має свій чітко окреслений предмет, який відрізняється і від процедури інспектування, що проводиться органами контрольно-перевірочної служби, і від процедури аудиту, яка проводиться незалежними аудиторами.

2. Коло осіб, щодо яких проводиться перевірка, є обмеженим — це особи, причетні до зовнішньоекономічних операцій. У Митному кодексі України наявні опосередковані посилання на те, що документальні перевірки проводяться щодо підприємств. Зважаючи на відсутність кон-

кретного переліку осіб, щодо яких може проводитись документальна перевірка, у чинному законодавстві, такий контрольний захід може бути проведено щодо підприємств, які не є платниками податків у розумінні податкового законодавства та законодавства з питань державної митної справи. Наприклад, це можуть бути підприємства, що здійснюють посередницьку діяльність у сфері митної справи.

З огляду на вказану вище невизначеність щодо кола осіб при проведенні документальних перевірок, є належним зазначення такого переліку за аналогією із процедурою інспектування відповідно до Закону України «Про державну контрольно-ревізійну службу в Україні».

3. Документальна перевірка потребує розподілення документації та відомостей на три категорії, це: т. зв. досліджувані документи та відомості; витребовувані; та використовувані. Третя категорія є найбільш значимою, тому що на підставі таких документів та відомостей формуються висновки за результатами документальної перевірки. Окрім цього, така категорія має відповідати критеріям належності та допустимості, встановленим законодавством про адміністративне судочинство. Наприклад, при проведенні аудиту за ініціативою суб'єкта господарювання ступінь важливості такого розподілу є значно нижчим, адже користувачу подальших результатів процедури аудиту важлива не тільки можливість використання того чи іншого документа про формуванні висновків, а й реальний стан дотримання підприємством вимог законодавства з метою прийняття подальших рішень.

Таким чином, документальна перевірка є самостійним методом митного контролю, яка включає елементи аудиторської перевірки, але не збігається з нею як за своїм предметом та призначенням, так і за колом досліджуваних питань, суб'єктів та об'єктів контролю.

## Список використаної літератури

1. Єдинак Т. С. Класифікація методів постмитного аудиту / Т. С. Єдинак, 2009. – Режим доступу : <http://www.nbuv.gov.ua>
2. Киотская Конвенция. Руководства к Генеральному Приложению. Глава 6. – Режим доступа : <http://www.carecinstitute.org>
3. Лунева Е. П. Методические и организационные основы таможенного аудита экспортно-импортных операций участников внешнеэкономической деятельности : монография / Под общ. ред. докт. экон. наук, проф. Л. А. Поповой. – М. : РИО РТА, 2003. – 220 с.
4. Митний кодекс України від 13.03.2012 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua>
5. Міжнародна конвенція про спрощення і гармонізацію митних процедур від 08.05.1973 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua>
6. Податковий кодекс України від 02.12.2010 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua>
7. Про аудиторську діяльність : Закон України // Відомості Верховної Ради України (ВВР). – 1993. – № 23. – Ст. 243. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua>
8. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність : Закон України // Відомості Верховної Ради України (ВВР). – 1999. – № 40. – Ст. 365. – Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua>
9. Про державну контрольно-ревізійну службу в Україні : Закон України // Відомості Верховної Ради України (ВВР). – 1993. – № 13. – Ст. 110. – Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua>
10. Про затвердження Порядку проведення інспектування Державною фінансовою інспекцією, її територіальними органами : Постанова КМ України від 20.04.2006 № 550. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua>
11. Про зовнішньоекономічну діяльність : Закон України // Відомості Верховної Ради УРСР (ВВР). – 1991. – № 29. – Ст. 377. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua>