

УДК 338.246.025.2

DOI 10.33244/2617-5959.1(2).2018.94-103

Костенко А. О.,

молодший науковий співробітник

Університету ДФС України,

ORCID ID 0000-0001-5078-8324

СИСТЕМА КРИТЕРІЇВ ВІДБОРУ СУБ'ЄКТІВ ГОСПОДАРЮВАННЯ ДЛЯ ПРОВЕДЕННЯ ДОКУМЕНТАЛЬНИХ ПЕРЕВІРОК ДОТРИМАННЯ ВИМОГ ЗАКОНОДАВСТВА УКРАЇНИ З ПИТАНЬ ДЕРЖАВНОЇ МИТНОЇ СПРАВИ

У статті висвітлено недоліки поточної процедури відбору підприємств, що здійснюється органами державної фіскальної служби. За результатами виконання митних формальностей та аналізу встановлених порушень законодавства у попередніх роках, запропоновано систему критеріїв відбору суб'єктів господарювання для проведення документальних перевірок дотримання вимог законодавства України з питань державної митної справи, методичку їхнього розрахунку та надано пропозиції щодо методології роботи з такою системою.

Ключові слова: критерії ризику, система управління ризиками, система відбору суб'єктів господарювання, митний аудит, контроль після випуску товарів.

Костенко А. А. Система критериев в отборе субъектов хозяйствования для проведения документальных проверок соблюдения требований законодательства Украины по вопросам государственного таможенного дела

В статье освещены недостатки текущей процедуры отбора предприятий, осуществляемой органами государственной фискальной службы. По результатам выполнения таможенных формальностей и анализа выявленных нарушений законодательства в предыдущие годы, предложена система критериев отбора субъектов хозяйствования для проведения документальных проверок соблюдения требований законодательства Украины по вопросам государственного таможенного дела, методика их вычисления и даны предложения по методологии работы с такой системой.

Ключевые слова: критерии риска, система управления рисками, система отбора субъектов хозяйствования, таможенный аудит, контроль после выпуска товаров.

Метою написання статті є формування пропозицій щодо створення системи критеріїв відбору суб'єктів господарювання для проведення документальних перевірок дотримання вимог законодавства України з питань державної митної справи (далі – Система критеріїв).

Постановка проблеми. Сучасні економічні процеси вимагають застосування митними адміністраціями новітніх ефективних інструментів митного контролю. Світова практика свідчить, що митний контроль після випуску товарів, який базується на

використанні системи управління ризиками, є одним з таких інструментів. Враховуючи євроінтеграційний напрям стратегії розвитку України та безпосередньо ДФС, актуальним є питання вдосконалення процедури відбору суб'єктів господарювання для проведення документальних перевірок з питань митної справи, заснованого на управлінні ризиками відповідно до міжнародних стандартів та кращих практик іноземних країн.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Висвітленню теоретичних та прикладних аспектів управління ризиками в митній справі присвячені праці І. Г. Бережнюка, В. В. Булани, А. І. Брендак, П. В. Пашка, А. Д. Войцещука, С. Є. Єлкина, О. С. Єлкиної, Л. І. Попової та інших. Проте особливості управління ризиками під час митного контролю після випуску товарів в Україні не досліджувались.

Результати досліджень. Запровадження процедур управління ризиками митними адміністраціями було здійснено з метою забезпечення вільного руху товаропотоків через митні кордони, дотримання законодавства, відповідності наданих гарантій суми митних платежів, що підлягають сплаті, та забезпечення інтересів споживачів [1]. Митний контроль після випуску товарів, згідно з міжнародними стандартами, повинен базуватися на принципі вибіркової та зосереджуватися на найризиковіших суб'єктах господарювання, які виявляються за допомогою відповідних критеріїв ризику [2, с. 25]. Поява нових інформаційних технологій уможлиблює мінімізацію людського впливу та автоматизацію відбору підприємств для проведення перевірок, що значно підвищує його точність та, відповідно, ефективність.

В Україні митний контроль після випуску товарів сьогодні існує лише у вигляді документальних перевірок дотримання вимог законодавства України з питань державної митної справи, у тому числі своєчасності, достовірності, повноти нарахування та сплати митних платежів (далі – документальна перевірка). Для відбору суб'єктів господарювання для проведення документальних перевірок посадові особи структурних підрозділів митного аудиту проводять аналіз наявних у базах даних ДФС відомостей, використовують інформацію, надіслану іншими підрозділами і державними органами, та отриману за результатами відбору за сімома критеріями відповідно до наказу Міністерства фінансів України від 02.06.2015 № 524. Відбір підприємств у рамках наказу здійснюється у напівавтоматичному режимі. Оскільки ризики не деталізовані належним чином – не визначено критеріїв ризику та не встановлено бальної системи за ними – за цими критеріями можуть відбиратися тисячі підприємств, що ставить під сумнів доцільність такого відбору взагалі. Відсутні алгоритми проведення аналізу та оцінки ризиків для відбору підприємств для митного аудиту.

Потрібно зазначити, що хоча стст. 361–363 Митного кодексу України передбачені всі аспекти застосування системи управління ризиками, нормативно-правовими актами не встановлено механізм застосування цієї системи під час документальних перевірок, відсутнє відповідне програмне забезпечення для відбору суб'єктів господарювання для проведення документальних перевірок та врахування їхніх результатів у системі. Про низьку ефективність процедури відбору підприємств, що застосовується, свідчить у тому числі показник несплати грошових зобов'язань, визначених за результатами документальних перевірок. Так, станом на 01.01.2016 за донарахованими митними платежами колосальний за величиною борг становив більше 37 млн грн, на 01.01.2017 – більше 117 млн грн. 2016 року у суді скасовано податкових повідомлень-рішень за митними платежами на суму більше ніж 287 млн грн.

Узагальнюючи вищенаведене, можна стверджувати про відсутність належної системи критеріїв ризику для автоматизованого відбору суб'єктів господарювання для проведення документальних перевірок.

Аналіз виявлених під час документальних перевірок порушень законодавства України з питань державної митної справи дозволяє структурувати їх та, відповідно, сфери ризику за такими напрямками (рис. 1, 2, 3):

- заниження митної вартості;
- порушення вимог класифікації товарів згідно із УКТЗЕД;
- порушення вимог митних режимів;
- неправомірне застосування пільг під час митного оформлення;
- інше.

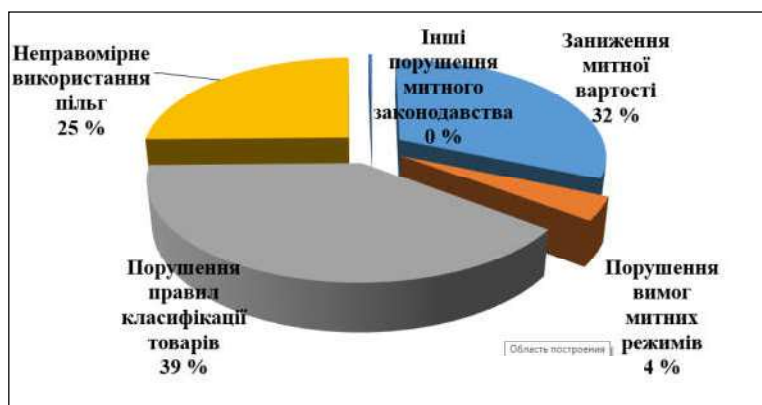


Рис. 1. Структура видів виявлених під час документальних перевірок порушень законодавства України з питань державної митної справи 2015 року

Джерело: складено за [3].

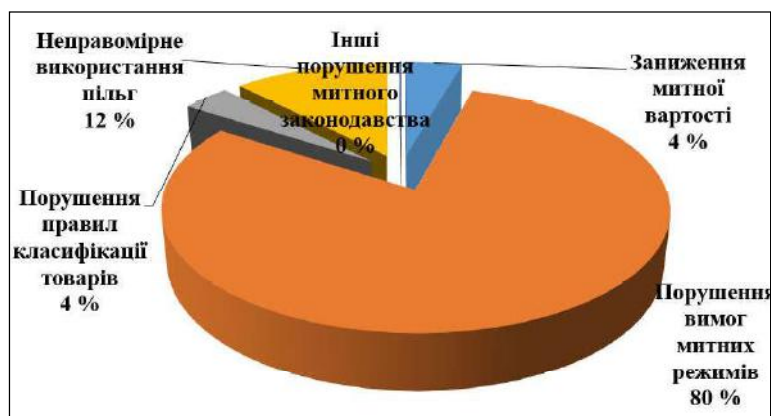


Рис. 2. Структура видів виявлених під час документальних перевірок порушень законодавства України з питань державної митної справи 2016 року

Джерело: складено за [3].

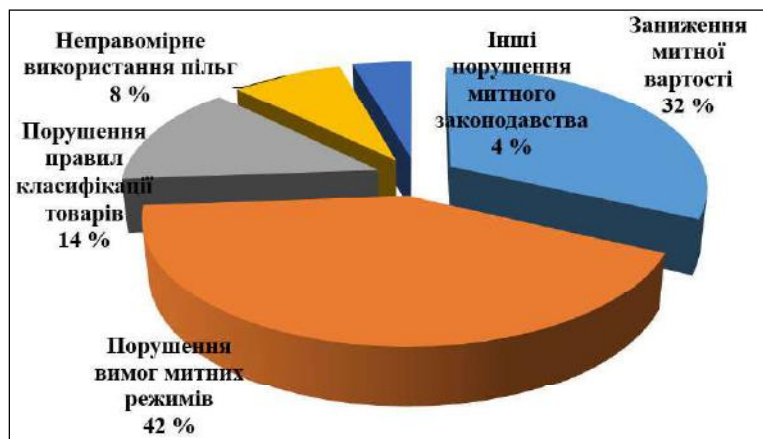


Рис. 3. Структура видів виявлених під час документальних перевірок порушень законодавства України з питань державної митної справи 2017 року

Джерело: складено за [3].

За результатом вивчення судових рішень, складених протоколів про порушення митних правил, рішень про коригування митної вартості товарів, карток відмови у прийнятті митної декларації, класифікаційних рішень про визначення коду товару за УКТЗЕД, профілів ризику та форм контролю АСАУР, документальних перевірок з питань митної справи, що проводились у 2012–2017 роках (підстав для проведення перевірок, доказів порушення законодавства, що наводяться в актах перевірок, результатів перевірок), автором складено перелік критеріїв ризику, які можуть бути використані для відбору суб'єктів господарювання для проведення документальних перевірок дотримання вимог законодавства України з питань державної митної справи. Також враховано міжнародні стандарти та досвід іноземних держав [4, 5].

Критерії ризику структуровано за областями аналізу ризику:

Податкова історія:

- за результатами попередніх перевірок, зустрічних звірок встановлено порушення підприємством законодавства з питань державної митної справи України;
- посадові особи, кінцеві бенефіціарні власники підприємства, агенти з митного оформлення, митні брокери систематично або повторно допускали вчинення порушень митних правил;
- документальна перевірка дотримання вимог законодавства України з питань державної митної справи підприємством не проводилася жодного разу або більше 5 років;
- відомості у документах, що подавались до митного оформлення, суперечать відомостям, що містяться у податковій звітності, базах даних або документах, наявних у контролюючому органі;
- відомості податкової звітності, інших документів, інформація, у тому числі з відкритих джерел, свідчать про постачання підприємством товарів (послуг) на території України відмінних від імпортованих за назвою або кодом УКТ ЗЕД;
- строк здійснення зовнішньоекономічної діяльності підприємства не перевищує одного року;

- порушено провадження у справі про банкрутство підприємства;
- за результатами попередніх перевірок встановлено порушення підприємством податкового та іншого законодавства України;
- підприємство пов'язане або має відносини із суб'єктами господарювання, які:
 - мають ненадійну репутацію, використовують (використовували) схеми мінімізації податкових зобов'язань або ухилення від оподаткування;
 - мають ознаки фіктивності;
 - реєстрацію яких скасовано у судовому порядку;
 - стосовно яких:
 - розпочато досудове розслідування;
 - заведено оперативно-розшукову справу;
 - порушено провадження у справі про банкрутство;
 - встановлено факт неподання податкової звітності, якщо сума операцій досягає понад 10 відсотків загального обсягу постачання;
- відомості податкової звітності, інших документів, інформація, у тому числі з відкритих джерел, можуть свідчити про порушення умов митних режимів або цільового використання товарів;
- підприємство перешкоджало проведенню контрольно-перевірочних заходів;
- посадові особи, кінцеві бенефіціарні власники підприємства були притягнені до кримінальної відповідальності за вчинення злочину у сфері господарської чи службової діяльності або до таких осіб систематично застосовуються адміністративні стягнення за вчинення порушень митних правил, передбачених главою 68 Митного кодексу України;
- підприємством не подається податкова звітність;
- невеликий розмір статутного капіталу підприємства порівняно з об'ємами імпортованих (експортних) операцій.

Інформація із зовнішніх джерел (структурні підрозділи ДФС, компетентні органи, адміністрації та установи України, іноземних держав, міжнародних організацій, суб'єкти господарювання, відкриті джерела інформації):

- наявність інформації, що може свідчити про порушення підприємством, його посадовими особами, кінцевими бенефіціарними власниками, контрагентами законодавства України з питань державної митної справи, або інформація, надана підприємством контролюючому органу, відрізняється від отриманої із зовнішніх джерел;
- інформація із зовнішніх джерел щодо експортера відрізняється від заявленої імпортером (щодо місця розташування, реєстрації, продукції, яка випускається експортером, обсягів виробництва тощо) або експортер має ненадійну репутацію (визнаний банкрутом, не перебуває за юридичною адресою, посадові особи або власники експортера перебувають у розшуку тощо);
- імпортовано товари, щодо яких виявлено інформацію про відсутність їхнього виробництва підприємством-виробником або товари, виробництво яких є нехарактерним для визначеної країни;
- відомості податкової звітності, інших документів, інформація, у тому числі з відкритих джерел, можуть свідчити про постачання підприємством товарів, що містять об'єкти права інтелектуальної власності, у той час як при імпорті декларуються як такі, що не містять торговельної марки;

– імпортовано товари, обсяги ввезення яких, за даними митної статистики України, є значно меншими обсягів їхнього вивезення за даними митних статистик країн-контрагентів.

Зіставлення показників за результатом митних оформлень

Відомості митних декларацій:

– обсяг митних декларацій, що були відкликані, за якими було складено картку відмови, рішення про коригування митної вартості, становить значну частину загального обсягу оформлених митних декларацій;

– здійснено митне оформлення у митних режимах переробки на митній території (за межами митної території), тимчасового ввезення (вивезення);

– здійснено митне оформлення зі звільненням від сплати митних платежів за кодами пільг згідно з класифікатором звільнень від сплати митних платежів, затвердженим наказом Мінфіну від 20.09.2012 № 1011;

– податкове навантаження на одиницю імпортованого товару менше за розрахований середній показник для подібних товарів;

– митне оформлення товарів здійснюється з ризиком неправильної класифікації згідно з УКТ ЗЕД, що може викликати заниження розміру митних платежів;

– рівень збільшення митних платежів не відповідає рівню збільшення митної вартості;

– має періодичний характер ситуація, за якої в описі графи 31 митної декларації відсутні класифікаційні ознаки для однозначної класифікації товарів за УКТ ЗЕД;

– здійснення митних оформлень з декларуванням країни походження товарів групи «ризик» або такої, що перебуває поряд із країною, товари якої відносять до групи «ризик»;

– переміщення товарів нелогічним маршрутом.

Відомості щодо митної вартості:

– митна вартість імпортованих товарів значно нижче ціни ідентичних товарів під час ввезення на митну територію України або нижче більше ніж на 20 % світових цін;

– обсяг імпортованих товарів з митною вартістю, нижчою за розрахований середній показник для ідентичних товарів, становить значну частину загального обсягу імпортованих товарів;

– відомості податкової звітності, інших документів, інформація, у тому числі з відкритих джерел, можуть свідчити про постачання підприємством товарів (послуг) за ціною, що значно перевищує таку, що була задекларована під час імпорту;

– різниця митної та фактурної вартості у режимах EXW, FCA, FOB нижча за розрахований середній показник для подібних товарів, причому така ситуація має систематичний характер;

– імпортовано товари, до яких застосовано низькі ставки мита та які за їхніми характеристиками і зовнішнім виглядом можна віднести до іншого коду УКТ ЗЕД із застосуванням більшої ставки мита;

– під час декларування товарів спрацьовував ризик недостовірності величин складових митної вартості (витрати на транспортування, навантаження, розвантаження, страхування, інженерні, дослідно-конструкторські роботи тощо);

– виплата доходів (відсотки, роялті, лізингові, ліцензійні платежі, страхування ризиків) відбувається на рахунок нерезидента.

Характеристики товару:

- характеристики імпортованого товару відрізняються від характеристик ідентичних товарів згідно з інформацією баз даних ДФС, офіційних документів;
- різниця між брутто і нетто вагою імпортованих товарів перевищує середньовизначену для подібних товарів, причому така ситуація має періодичну тенденцію;
- товари з високимподатковимнавантаженням та незначною вагою задекларовано в одній партії або одній митній декларації з товарами з низьким податковим навантаженням та великою вагою;
- обсяг імпортованих товарів з кількісно-ваговими показниками, відмінними від розрахованого середнього показника для ідентичних товарів, становить значну частину загального обсягу імпортованих товарів;
- обсяг імпортованих товарів значно перевищує обсяг реалізованих на митній території України;
- завантаження упаковки, транспортного засобу відмінні від стандартного, причому така ситуація має періодичну тенденцію;
- за ідентичним товаром приймалось класифікаційне рішення зі зміною коду УКТЗЕД та збільшенням митних платежів;
- імпорт груп товарів, визначених як ризикові;
- імпорт товарів походженням з країн, з якими Україною укладені угоди про вільну торгівлю;
- митний огляд під час митного оформлення проводився за короткий час, відсоток оглянутих товарів низький.

Умови за контрактом:

- платежі контрагентам, розраховані за зовнішньоекономічними операціями до сплати, згідно із базами даних ДФС, не відповідають тим, що проведені банками;
- учасником зовнішньоекономічних або пов'язаних з ними операцій є суб'єкт господарювання, розташований у країні (на території), що має пільговий режим оподаткування, або який має ненадійну репутацію. Обсяг операцій, стороною яких є такий суб'єкт господарювання, становить значну частину загального обсягу зовнішньоекономічних операцій;
- сторони зовнішньоекономічного договору (контракту) є взаємопов'язаними;
- виплата доходів (відсотки, роялті, лізингові, ліцензійні платежі) відбувається на рахунки нерезидентів, зареєстрованих у країні (на території), що має пільговий режим оподаткування;
- товари переміщуються через митний кордон України за непрямыми зовнішньоекономічними договорами (контрактами);
- платежі за зовнішньоекономічними договорами (контрактами) здійснюються через банки, розташовані у країні (на території), що має пільговий режим оподаткування.

Погоджуючись з думкою зарубіжного вченого Л. І. Попової, потрібно зазначити, що застосування суб'єктно-орієнтованого підходу є визначальним для розподілу учасників зовнішньоекономічної діяльності за категоріями в рамках системи управління ризиками [6, с. 113–120].

Для кожного критерію ризику необхідно визначити його вірогідність та встановити відповідний бал, який визначатиме значимість критерію ризику. Для розрахунку сукупної

оцінки значень за всіма критеріями ризику, що спрацювали щодо суб'єкта господарювання, пропонується використання такої формули (1):

$$S = \left[\frac{\sum_{x=1}^x Px \times R}{\sum_{y=1}^y Dy \times R_{max}} \times K_1 \right] + \dots + \left[\frac{\sum_{k=1}^k Bk}{\sum_{m=0}^m Bm} \times K_n \right], \quad (1)$$

де S – сукупна оцінка ризиковості, $S = [0; 100]$; P – митна вартість за декларацією зі спрацьованим ризиком порушення законодавства (грн); D – митна вартість за декларацією (грн); R – значимість спрацьованого ризику; R_{max} – максимальна значимість ризику, $R = [1; 10]$; $K_1 \dots K_n$ – коефіцієнти вагомості, де одночасно виконуються умови $\sum_{i=1}^n K_i = 100$, $K_1 \dots K_n \geq 0$; B_k, m – числовий еквівалент (бал) спрацьованого ризику, який не має числового вираження, $B = [1; 10]$; x – порядковий номер ризику в таблиці ризиків. Формула передбачена для розрахунку як ризиків, які можливо виявляти автоматичним аналізом митних декларацій, так і ризиків, встановлення яких здійснюється за допомогою людського ресурсу.

Встановлення бальної системи повинно ґрунтуватись на принципі визначення ризиків з найбільшою вірогідністю потенційного порушення законодавства та найбільшим розрахованим нанесенням збитку (серед визначеної за обсягами категорії підприємств) у випадку підтвердження ризику. Для аналізу пропонується охоплювати період за попередні три роки.

Обов'язковою умовою функціонування Системи критеріїв є систематичне оновлення та доповнення існуючих і видалення неактуальних критеріїв ризику. Наприклад, група товарів, імпортерів, брокерів, галузь, вид діяльності можуть відбиратись як ризикові. Така оперативна інформація повинна отримуватись від профільних департаментів ДФС (Департаменту таргетингу та управління митними ризиками, Департаменту організації митного контролю, Департаменту адміністрування митних платежів, Департаменту протидії митним правопорушенням) [7, с. 45]. Методика розрахунку критеріїв та коефіцієнтів вагомості, порядок проведення аналізу інформації щодо суб'єктів господарювання повинні оновлюватись не рідше одного разу на рік.

Про ведення митного аудиту в частині роботи з системою управління ризиками матиме такі етапи (рис. 4).

Отже, в Україні існує потреба у вдосконаленні процедури відбору суб'єктів господарювання для проведення документальних перевірок з питань митної справи, що передбачає визначення критеріїв відбору, їхні оцінки, методики збору та підрахунку відповідної інформації з метою забезпечення вибірковості, повноти і достатності митного контролю. Враховуючи наведене, автором запропоновано створення системи критеріїв відбору суб'єктів господарювання для проведення перевірок дотримання вимог законодавства України з питань державної митної справи.



Рис. 4. Етапи проведення митного аудиту в частині роботи із системою управління ризиками (складено автором)

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. WCO CustomsRiskManagementCompendium [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.wcoomd.org>.
2. WCO Guidelines to Chapter 6 of the Revised Kyoto Convention [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.wcoomd.org>.
3. Лист Державної фіскальної служби України : від 21.09.2017 № 12427/Ш/99-99-14-04-02-14.
4. Матеріали Семінару ТАІЕХ з митного контролю після випуску товарів. – Київ, 2016. – 22–23 серпня.
5. Матеріали Семінару CLDP з питань спрощення процедур торгівлі в Україні. – Київ, 2017. – 22–24 лютого.

6. Попова Л. И. Применение субъектно-ориентированного подхода при категорировании участников внешнеэкономической деятельности в рамках системы управления рисками / Л. И. Попова // Вестник Тюменского государственного университета. Социально-экономические и правовые исследования. – 2016. – № 1. – С. 113–120.

7. Костенко А. О. Управління ризиками в митному контролі після випуску товарів / А. О. Костенко // Вісник Черкаського Університету. – 2018. – № 1. – С. 40–48.

REFERENCES

1. WCO Customs Risk Management Compendium. Retrieved from: <http://www.wcoomd.org>.
2. WCO Guidelines to Chapter 6 of the Revised Kyoto Convention. Retrieved from: <http://www.wcoomd.org>.
3. State Fiscal service of Ukraine (2017). Letter of 21.09.2017 N 12427/Sh/99-99-14-04-02-14 [in Ukrainian].
4. Popova L. (2016) Primenenie subektno-orientirovannogo podhoda pri kategorirovanii uchastnikov vneshnejekonomicheskoy dejatel'nosti v ramkah sistemy upravlenija riskami [Application of the subject-oriented approach in the categorization of participants in foreign economic activities with in the framework of the risk management system]. Visnyk Tiimenskoho derzhavnoho universytetu – Bulletin of the Tyumen State University, 1, 113–120 [in Russian].
5. Materials of the TAIEX Customs Post-release Control Workshop, August 22–23, 2016, Kyiv.
6. Materials of the CLDP Workshop on Trade Facilitation in Ukraine, February 22–24, 2017, Kyiv.
7. Kostenko, A. (2018) Upravlinnia ryzykamy v mytnomu kontroli pislia vypusku tovariv [Riskmanagement in the customs post-release control]. Visnyk Cherkaskoho Universytetu – Bulletin of the Cherkasy University, 1, 26–36 [in Ukrainian].

Kostenko A. System of selection criteria of economic operators for conducting customs audits in Ukraine

The article outlines the shortcomings of the current selection procedure for enterprises carried out by the state fiscal service bodies. According to the results of customs formalities and the analysis of established violations of legislation in previous years, it is proposed a system of criteria for selecting economic operators for conducting audits on compliance with the requirements of the Ukrainian customs legislation, the method of their calculation and recommendation regarding the methodology of work with the system.

Key words: risk criteria, risk management system, system of selection of economic operators, customs audit, post-release control.

Стаття надійшла до редколегії 18 грудня 2018 року