

УДК 339

DOI 10.33244/2617-5959.1(2).2018.124-136

Микитенко Т. В.,

к.е.н., доцент

Університету ДФС України,

ORCID ID 0000-0002-9479-2517

## КОНТРОЛЬ МИТНОЇ ВАРТОСТІ ПІСЛЯ ВИПУСКУ ТОВАРІВ У ВІЛЬНИЙ ОБІГ

*Тема статті – організація та методика постмитного аудиту митної вартості товарів як форми митного контролю після випуску товарів, виявлення проблемних питань та розробка шляхів їх усунення.*

*Метою є розробка методики контролю достовірності заявленої митної вартості після випуску ввезених товарів, що дозволяє виявляти характер порушень митного законодавства і систематично вдосконалювати методику.*

*Визначено мету, завдання, джерела інформації та систематизовано об'єкти постмитного аудиту митної вартості товарів. Проведено групування джерел інформації за напрямками отримання: від митних та податкових органів, спеціалізованих експертних організацій, з органів державної статистики, правоохоронних контролюючих органів, банківських та інших фінансово-кредитних установ, від державних органів, установ та організацій, декларантів, митних органів іноземних держав, інших.*

*Рекомендовано впровадження та удосконалення системи управління якістю у діяльності митних аудиторів, підвищення ефективності управління персоналом та мотивації працівників, проведення регулярної оцінки ефективності роботи структурних підрозділів та формування системи управління якістю їх роботи.*

*Для вибору об'єктів для митного постаудиту рекомендовано посилювати оперативність автоматизованого обміну фінансовою інформацією з митними адміністраціями іноземних держав шляхом підписання угод, впровадження науково обґрунтованого підходу, проведення дисперсійного аналізу джерел інформації.*

**Ключові слова:** митна вартість, постмитний аудит.

### **Микитенко Т. В. Контроль таможенной стоимости после выпуска товаров в свободное обращение**

*Тема статьи – организация и методика постаможенного аудита таможенной стоимости товаров как формы таможенного контроля после выпуска товаров, выявление проблемных вопросов и разработка путей их устранения.*

*Целью является разработка методики контроля достоверности заявленной таможенной стоимости после выпуска ввезенных товаров, позволяет выявлять характер нарушений таможенного законодательства и систематически совершенствовать методику.*

*Определены цели, задачи, источники информации и систематизированы объекты постаможенного аудита таможенной стоимости товаров. Проведена группировка*

*источников информации по направлениям получения от таможенных и налоговых органов, специализированных экспертных организаций, из органов государственной статистики, правоохранительных контролирующих органов, банковских и других финансово-кредитных учреждений, от государственных органов, учреждений и организаций, декларантов, таможенных органов иностранных государств, других.*

*Рекомендуется внедрение и совершенствование системы управления качеством в деятельности таможенных аудиторов, повышение эффективности управления персоналом и мотивации работников, проведение регулярной оценки эффективности работы структурных подразделений и формирование системы управления качеством их работы.*

*Для выбора объектов для таможенного постаудита рекомендуется усилить оперативность автоматизированного обмена финансовой информацией с таможенными администрациями иностранных государств путем подписания соглашений, внедрения научно обоснованного подхода, проведения дисперсионного анализа источников информации.*

**Ключевые слова:** *таможенная стоимость, постаможенный аудит.*

**Метою статті** є розробка методики контролю достовірності заявленої митної вартості після випуску ввезених товарів, що дозволяє виявляти характер порушень митного законодавства і систематично вдосконалювати методику.

Достовірне визначення митної вартості товарів, що переміщуються через митний кордон України, відіграє важливу роль у сфері державного регулювання зовнішньоекономічної діяльності. Недостовірне декларування та заниження митної вартості становить практичний інтерес для митних органів, адже митні платежі складають частину державного бюджету, оскільки митна вартість – це оподатковувана база, що і викликає найчастіше прагнення суб'єктів – учасників ЗЕД її мінімізувати. Заниження митної вартості також є серйозною проблемою не тільки з точки зору фіскальної функції її визначення, але і в зв'язку з економічною сутністю цього нетарифного заходу регулювання ЗЕД: під час експорту товарів заниження митної вартості веде до незаконного вивезення грошових коштів з території України, оскільки частина реально отриманої експортної виручки не репатріюється із-за кордону. Крім того, заниження митної вартості під час вивезення товарів може спричинити застосування санкцій проти держави, зокрема антидемпінгових і компенсаційних мит, якщо вартість товарів, що ввозяться в треті країни, виявиться нижче їхньої вітчизняної. До того ж вивезення товарів за заниженою вартістю може призвести до їх дефіциту на вітчизняному ринку, що потягне підвищення внутрішніх цін і може зробити ці товари важкодоступними для українського споживача.

Економічні концепції контролю митної вартості не достатньо розроблені, тому не виконують свої функції в митному оподаткуванні, що негативно позначається на бюджетних надходженнях та діяльності митних органів. Окремі питання проведення контролю митної вартості знайшли відображення у дослідженнях І. Г. Бережнюка, А. Д. Войцешука, О. П. Гребельника, В. Г. Драганова, А. В. Макаренка, П. В. Пашка, М. Пісьмаченко, С. С. Терещенка та ін., в працях яких визначається необхідність подальших розробок відповідно до законодавства ЄС та імплементації у вітчизняне митне законодавство у контексті спрощення та прискорення митних процедур.

Митна вартість як економічна похідна інтернаціональної вартості формує зв'язок із системою торговельних відносин, а в рамках інтеграційних стратегій національних економік, гармонізації та уніфікації світових торгово-тарифних норм набуває суттєвого значення, виступаючи безпосереднім відображенням інтернаціональної вартості та ціни і є базисом для обчислення всієї сукупності податків на зовнішню торгівлю [2].

Згідно з Митним кодексом України митна вартість товару – це вартість, що використовується для митних цілей, яка базується на ціні, що фактично сплачена чи підлягає сплаті за товари [1].

Контроль заниження митної вартості пов'язаний із зниженням ефективності застосування митних тарифів, адже при введенні ставок імпортного тарифу на окремі товари розглядаються різні чинники, в тому числі баланс ринку між внутрішнім виробництвом і наповненням його імпортом. А оскільки експерти під час розробки економічних розрахунків опираються на реальну вартість товарів, то в разі якщо митна вартість занижується, встановлене тарифне регулювання повною мірою не реалізується а отже, порушується баланс. Тому не можна допустити оформлення імпортних товарів, що конкурують з продукцією вітчизняної економіки, за завідомо заниженою митною вартістю, враховуючи об'єктивно високу собівартість українських товарів. Визначення митної вартості важливо не тільки для справляння належних сум платежів до бюджету, але з метою валютного та експортного контролю, захисту вітчизняних інтересів на міжнародному ринку, для забезпечення економічної безпеки і стабілізації держави.

Контроль митної вартості товарів після випуску у вільний обіг є пріоритетним напрямом постмитного аудиту з огляду на обсяг донарахованих митних платежів. Зокрема, за результатами роботи підрозділів митного аудиту 2016 року додатково перераховано до Державного бюджету України митних податків на суму 798,6 млн грн, у тому числі за заниження митної вартості товарів у 148 суб'єктів господарювання на суму 35,0 млн грн (планові перевірки та відповіді іноземних держав) [5, с. 38]. Вважаючи на позитивну динаміку ефективності проведення митного аудиту – зростання сум донарахувань грошових зобов'язань у 2015–2016 рр. на 85 % (117 761 тис. грн у 2015 р. до 798 570,5 2016 р.) [5, с. 38], потребує підвищення результативності діяльності митників, адже лише 2/3 надходжень за результатами митного постаудиту направляється до бюджету, решта повертається за результатами апеляцій. Тому важливим завданням є впровадження та удосконалення методики постмитного аудиту, системи управління якістю у діяльності митних аудиторів та підвищення рівня мотивації працівників, проведення регулярної оцінки ефективності роботи структурних підрозділів.

Завданням постмитного аудиту митної вартості є активний вплив на усунення порушень митного законодавства, сприяння правильності визначення митної вартості товарів для подальшого розрахунку митних платежів (митного тарифу, митних зборів, акцизного податку, ПДВ). Виходячи з цього визначають об'єкти, джерела інформації та методичні прийоми постмитного контролю (рис. 1).

Після випуску товару перевіріці підлягають товари, що ввозяться на підставі гарантійних зобов'язань, товари та суб'єкти, які за результатами аналізу зовнішньоекономічних операцій підприємств із застосуванням системи управління ризиками, стали об'єктами ризику щодо правильності визначення митної вартості; товари, що ввозитимуться уповноваженими економічними операторами, тощо.

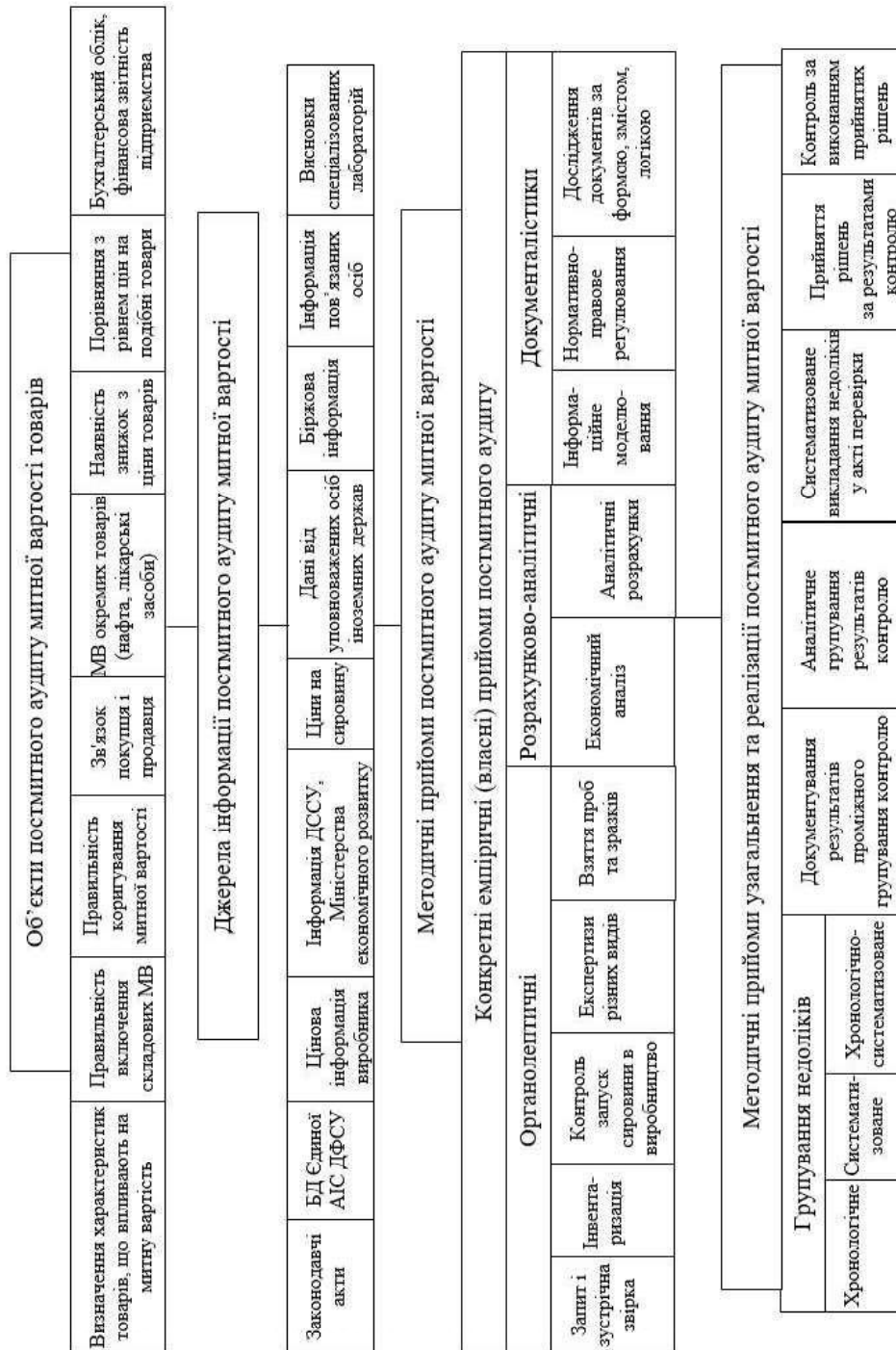


Рис. 1. Теоретико-методичні аспекти постмитного аудиту митної вартості

**Об'єкти постмитного контролю митної вартості такі:**

– визначення митної вартості товарів, що переміщуються через митний кордон – досліджують контрактну ціну, тобто ціну, яка фактично сплачена або підлягає сплаті за товари, продані на експорт у країну імпорту, з урахуванням певних конкретних елементів, що формують частину вартості для митних цілей (витрати на транспортування тощо). Досліджується відповідність обраного методу умовам, визначеним Митним кодексом України (наявність однієї з чотирьох умов неможливості застосування основного методу); послідовність застосування кожного наступного методу лише у разі, якщо митна вартість товарів не може бути визначена шляхом застосування попереднього. При цьому базовим принципом, який існує у міжнародній комерційній практиці, є те, що під ціною угоди для цілей митної оцінки розуміється ціна, сформована за нормальним ходом торгівлі в умовах повної конкуренції. Передбачається, що ціна угоди є ринковою, і на її формування не вплинули ніякі комерційні, фінансові та інші фактори і умови як зазначені, так і не зазначені в контракті. Ціна вважається адекватною, коли забезпечує покриття всіх витрат плюс прибуток, відповідає звичайному прибутку фірми, отриманому за тривалий період (на середньорічному рівні) під час продажу товарів того ж виду. Відхилення ціни угоди від наявної у митного органу цінової інформації про вартість товарів, аналогічних з оцінюваними, є підставою для виникнення сумнівів у її достовірності та призначення необхідних перевірочних заходів. Контроль правильності визначення митної вартості товарів здійснюється шляхом перевірки числового значення заявленої митної вартості. Так, перевірка митної вартості товарів за основним методом (ціна договору) щодо товарів, які ввозяться на територію України відповідно до митного режиму імпорту, у разі відсутності зауважень щодо застосування основного методу здійснюється митницею шляхом перевірки наданого декларантом розрахунку. Зокрема, майже у 90 % випадків (2015 рік – 85,3 %, 2016 рік – 89,6 %, I квартал 2017 року – 89,9 %) при оформленні суб'єктами ЗЕД товарів, які ввозилися відповідно до митного режиму імпорту, визначення митної вартості здійснювалося із застосуванням основного методу – за ціною договору (контракту) [3].

*Включення в заявлену митну вартість усіх її складових* (у разі якщо такі витрати не включені в ціну, що фактично сплачена та/або підлягає сплаті за товар), а саме:

– витрати покупця: комісійна, брокерська винагорода, за винятком комісійної винагороди за закупівлю, що є платою покупця агентів за надання послуг з представництвом його інтересів за кордоном для закупівлі товарів; вартість тари (контейнерів) та/або іншої упаковки, яка вважається одним цілим з товарами; вартість упаковки або пакувальних матеріалів і робіт, пов'язаних з упаковкою товарів;

– розподілена вартість зазначених нижче товарів і послуг під час їх поставки покупцем (прямо або опосередковано) безоплатно або за заниженими цінами для використання у зв'язку з виробництвом та/або продажем на експорт в Україну, якщо така вартість не включена в ціну, що фактично сплачена та/або підлягає сплаті за товари: сировини, матеріалів, комплектуючих тощо, з яких складаються товари; інструментів, штампів тощо, використаних у процесі виробництва товарів; матеріалів, витрачених у процесі виробництва (паливо, мастильні матеріали тощо); інженерних і дослідно-конструкторських робіт, дизайну, художнього оформлення, ескізів, креслень, здійснених не на території України і безпосередньо необхідних для виробництва товарів;

– роялті й інші ліцензійні платежі, що стосуються товарів та які покупець повинен прямо чи опосередковано оплачувати продавцю (як умову продажу товарів);

– відповідна частина виручки прямо або опосередковано передається продавцеві від будь-якої подальшої реалізації товарів, їхнє використання та/або розпорядження ними на митній території України;

– витрати на транспортування товарів до місця ввезення на митну територію України (аеропорту, порту тощо) та завантаження/вивантаження та/або обробку товарів, пов'язані з їхнім транспортуванням;

– витрати на страхування товарів [6].

Під час перевірки розрахунку, здійсненого декларантом при визначенні митної вартості товарів за основним методом, та чисельного значення заявленої митної вартості, зокрема, аналізується:

– включення усіх витрат (складових митної вартості);

– включення усіх платежів до ціни, що фактично сплачена або підлягає сплаті;

– наявність помилок при перенесенні відомостей з документів, які підтверджують митну вартість товарів, до митної декларації та/або до декларації митної вартості (далі – ДМВ);

– наявність арифметичних помилок у митній декларації, ДМВ, документах, які підтверджують митну вартість товарів;

– наявність помилок під час перерахунку сум в іноземній та/або національній валютах;

– наявність помилок під час здійснення нарахувань (знижок);

– наявність помилок під час перерахування одиниць виміру оцінюваного товару на одиниці виміру товару відповідно до Митного тарифу України [4].

Під час проведення контролю розрахунку та числового значення заявленої митної вартості товарів приділяється особлива увага наявності у підтверджуючих документах усіх відомостей у кількісному виразі, використаних при обчисленні митної вартості, а саме:

– графам митної декларації 12, 20, 22, 31 (зазначення характеристик товару, які впливають виключно на рівень митної вартості), 42, 43, 44 (наявності реквізитів документів, які підтверджують митну вартість товарів), 45, 46;

– документах, поданих для здійснення митного контролю та митного оформлення товарів, для декларування яких не застосовується митна декларація (зазначення характеристик товару, які впливають виключно на рівень його митної вартості);

– рахунку-фактурі або іншому документі, який визначає вартість товару [4].

На етапі проведення документальних перевірок об'єктом вивчення є *кількість коригувань митної вартості*, випадків розбіжностей щодо заявленої митної вартості та встановленої за результатами попередніх перевірок. Рішення про коригування митної вартості товарів приймається митним органом виключно у випадках, якщо встановлено, що заявлено неповні та/або недостовірні відомості про митну вартість, у тому числі неправильно її визначено, а саме:

– неправильно проведено розрахунок митної вартості (арифметичні помилки, помилки під час переведення курсу);

– не подано документи чи вони не містять усіх відомостей щодо складових митної вартості або ціни;

– невідповідність обраного методу умовам, визначеним Митним кодексом України (наявність однієї з чотирьох умов неможливості застосування основного методу);

– надходження інформації від митних органів інших країн щодо недостовірності заявленої митної вартості.

Прийняте рішення про коригування митної вартості має містити обґрунтування числового значення вартості товарів, скоригованої митним органом, та фактів, які вплинули на таке коригування. Рішення про коригування заявленої митної вартості товарів, які ввозяться у митному режимі імпорту, митний орган приймає у письмовій формі під час здійснення контролю митної вартості цих товарів як до, так і після їх випуску, якщо виявлено, що заявлено неповні або недостовірні відомості про митну вартість товарів, у тому числі неправильно її визначено. У випадку незгоди декларанта з рішенням про коригування заявленої митної вартості товарів митний орган випускає товари у вільний обіг зі сплатою податків з митної вартості, визначеної декларантом, а на різницю митних платежів, сформовану внаслідок коригування митної вартості, декларант надає гарантію. Упродовж 80 днів декларант має можливість подати додаткові документи для підтвердження заявленої ним митної вартості та довести свою позицію. Митний орган розглядає такі документи і упродовж п'яти робочих днів з дати їх подання виносить письмове рішення щодо визнання заявленої митної вартості та скасовує рішення про коригування заявленої митної вартості або надає обґрунтовану відмову декларанту.

*Об'єктом контролю є встановлення наявності взаємозв'язку продавця і покупця – здебільшого міжнародна торгівля товарами здійснюється між взаємопов'язаними особами. За наявності достатніх підстав вважати, що відносини пов'язаності покупця та продавця вплинули на ціну оцінюваних товарів, митний орган повинен надати декларанту письмові обґрунтування, що такий вплив мав місце. Митний орган має право затребувати додаткові документи, виключно за наявності обґрунтованих підстав вважати, що існуючий взаємозв'язок між продавцем і покупцем вплинув на заявлену декларантом митну вартість [6].*

Під час дослідження впливу взаємозв'язку покупця та продавця на ціну товарів і запиті додаткових документів митні органи враховують фактори:

- наявність імпорту ідентичних/подібних товарів за ціною вищою ніж оцінюваних;
- продаж продавцем іншим резидентам України ідентичних/подібних товарів за вищими цінами;
- невідповідність динаміки цін на оцінювані товари ринковій кон'юктурі;
- невключення продавцем до ціни оцінюваних товарів усіх понесених ним витрат;
- відсутність прибутку продавця;
- наявність необґрунтованих знижок або знижок, непридатних ринку оцінюваних товарів;
- неринковий механізм ціноутворення;
- невідповідність цін контрольованих операцій, пов'язаних з імпортом товарів, звичайним цінам [6].

За наявності сумнівів, що пов'язаність покупця та продавця вплинула на ціну оцінюваних товарів, декларант надає додаткові документи для уточнення обставин продажу та підтверджує, що вартість оцінюваних товарів є наближеною до однієї з будь-якої вартості (зазначеної у ст. 58 Митного кодексу («тестова вартість»). При цьому

можна застосувати досвід США (Довідник з митної оцінки США). Так, у разі якщо митні органи не можуть визначити, чи є вплив пов'язаності на ціну оцінюваних товарів, не надано докази декларантом, що ціну встановлено у спосіб, який відповідає практиці ціноутворення у цьому секторі торгівлі, та відсутня інформація про вартість операції під час продажу непов'язаним покупцям ідентичних або подібних товарів для експорту в країну імпорту, основний метод визначення митної вартості вважається неприйнятним [7]. Наявність впливу взаємозв'язку покупця та продавця на ціну товарів установлюється митними органами на підставі перевірки документів, якими регламентуються відносини цих осіб, та аналізу наявних джерел цінової інформації (ціни на ідентичні/подібні товари, публікації маркетингових організацій тощо).

*Об'єктом контролю митної вартості є особливості формування її для окремих видів імпорту товарів (нафти та нафтопродуктів).* При цьому необхідно враховувати значення котирувань, які публікуються міжнародними інформаційними агентствами (Platts, Argus тощо), відповідно до періоду поставки товарів та умов договору, регіону експорту, відомості про числові значення складових вартості, практику формування ціни товару залежно від країни експорту, виробника, якості товару тощо. Зокрема, під час перевірки митної вартості товарів, які є об'єктом біржової торгівлі, ціну договору щодо імпорту без урахування витрат на доставку, комісійних витрат, премії або знижки за фактичну якість товару і премії продавцю необхідно порівнювати зі значенням біржових котирувань за період 10 днів, що передує даті складання рахунка-фактури (інвойсу) або специфікації до зовнішньоекономічного договору (контракту). Під час здійснення контролю на підставі сировинних складових ураховуються дані про вміст сировини, що використовується для виготовлення цього товару. За відсутності даних про щоденні біржові котирування для аналізу, виявлення та оцінки ризиків використовується інформація про середні значення біржових котирувань за календарний місяць, у якому здійснювалось відвантаження товару.

*Контроль формування митної вартості незареєстрованих лікарських засобів,* які ввозяться на митну територію України з метою проведення доклінічних досліджень і клінічних випробувань, має також певні особливості. До нових або випробувальних лікарських засобів не можуть бути застосовані методи визначення митної вартості товарів за ціною договору щодо ідентичних товарів, а також за ціною договору щодо подібних (аналогічних) у зв'язку з відсутністю імпорту таких товарів. Якщо такі лікарські засоби не продаються в Україні, метод на основі віднімання вартості також не може бути застосований для визначення їхньої митної вартості. Тому застосовується метод визначення митної вартості додавання вартості (обчислена вартість) за умови надання декларантом митному органу інформації від виробника товарів, про їх вартість, яка повинна складатися із сум, визначених згідно зі статтею 63 Митного кодексу. Якщо декларант не може або не бажає надати інформацію, необхідну для визначення митної вартості, для визначення такої вартості оцінюваних товарів використовується резервний метод. Митна вартість, визначена згідно з положеннями статті 64 кодексу, повинна ґрунтуватися на раніше визначених (визначених) митними органами митних вартостях, однак при її визначенні допускається гнучкість під час застосування методів, зазначених у статтях 58–63 Митного кодексу. Так, вартість операції з ідентичними або подібними (аналогічними) товарами може бути «гнучко застосована», щоб дати змогу митному органу використати вартість операції ввезених товарів того самого «класу або виду» та/або виготовлених у



різних країнах походження. Цей вид «гнучкого застосування» дає змогу митному органу використовувати митну вартість раніше імпортованих лікарських засобів, які належать до тієї ж фармацевтичної категорії (антигістамінні препарати, противоаритмічні засоби, антидепресанти тощо), або лікарських засобів подібного хімічного складу і очікуваного лікарського ефекту з інших країн походження, припустивши, що така інформація доступна для митного органу або декларанта [4].

Об'єктом контролю митної вартості є наявність знижок/нарахувань з/до ціни оцінюваних товарів та їх обґрунтування і документальне підтвердження, якщо за умовами контракту передбачено знижку з фактурної ціни і до моменту митного оформлення рахунок сплачено, з урахуванням такої знижки, то в основу визначення митної вартості приймається фактично сплачена сума. Підтвердження платежу митний орган здійснює на підставі банківських документів, наданих покупцем.

*Бухгалтерський облік та звітність* підлягають постмитному аудиту з метою встановлення правильності відображення експортно-імпортних операцій підприємства в обліку і фінансовій звітності, які вважаються основними документально достовірними джерелами інформації про діяльність суб'єкта господарювання. За даними обліку і звітності можливо розрахувати показники фінансової стійкості, які характеризують реальний економічний стан підприємства і потенційну можливість сплати митних платежів до бюджету. Зіставлення окремого контракту і систематичних типів контрактів, обсягів, номенклатури товарообігу за різними угодами упродовж звітних періодів допоможе митним аудиторам контролювати дотримання митного законодавства з питань митної вартості на підставі взаємопов'язаних бухгалтерських документів. Підвищенню ефективності постмитного аудиту сприятиме створення неперервного моніторингу від попередньої подачі інформації митникам, декларування товару до проведення контролю після випуску товарів у вільний обіг.

Проведення постмитного контролю передбачає використання значної кількості *джерел інформації*, тому їх доречно згрупувати за такими напрямками отримання: від митних та податкових органів, спеціалізованих експертних організацій, з органів державної статистики, з правоохоронних контролюючих органів, з банківських та інших фінансово-кредитних установ, від державних органів, установ та організацій, від декларантів, від митних органів іноземних держав, інших.

До джерел інформації для постмитного аудиту митної вартості, отриманих від митних і податкових органів, належать:

- декларація митної вартості (у випадках її обов'язкового подання) та документи, що підтверджують числові значення складових митної вартості, на підставі яких проводився розрахунок митної вартості;
- спеціалізовані програмно-інформаційні комплекси Єдиної автоматизованої інформаційної системи ДФСУ;
- інформація про ціни на товари та/або сировину, матеріали, комплектуючі, які входять до складу товарів;
- інформація, отримана за результатами митного контролю, у тому числі за результатами проведення документальних перевірок дотримання вимог законодавства з питань державної митної справи;
- інше, у тому числі спеціалізовані видання, які містять інформацію про ціни, сформовані на світовому ринку, та мережа Інтернет.

Державні органи на запити територіальних органів ДФСУ надсилають додаткову інформацію для проведення постмитного аудиту митної вартості; ціна може бути отримана в рамках домовленостей, укладених між ДФС України та асоціаціями й іншими об'єднаннями імпортерів та виробників [4].

Джерелами інформації, отриманими від декларанта, є:

- зовнішньоекономічний договір (контракт) або документ, який його замінює, та додатки до нього у разі їхньої наявності;
- рахунок-фактура (інвойс) або рахунок-проформа (якщо товар не є об'єктом купівлі-продажу);
- банківські платіжні документи, що стосуються оцінюваного товару;
- інші платіжні та/або бухгалтерські документи, що підтверджують вартість товару та містять реквізити, необхідні для ідентифікації ввезеного товару (за наявності);
- транспортні (перевізні) документи, якщо за умовами поставки витрати на транспортування не включені у вартість товару, а також документи, що містять відомості про вартість перевезення оцінюваних товарів;
- копія імпортової ліцензії, якщо імпорт товару підлягає ліцензуванню;
- страхові документи, інші, що містять відомості про вартість страхування.

Якщо ці документи містять розбіжності, наявні ознаки підробки або не містять усіх відомостей, що підтверджують числові значення складових митної вартості товарів, чи відомостей щодо ціни, що фактично сплачена або підлягає сплаті, декларант на письмову вимогу митного органу зобов'язаний упродовж 10 календарних днів надати (за наявності) додаткові документи: договір (угоду, контракт) із третіми особами, пов'язаний з договором (угодою, контрактом) про поставку товарів; рахунки про здійснення платежів третім особам на користь продавця, якщо такі платежі здійснюються за умовами, визначеними договором (угодою, контрактом); рахунки про сплату комісійних, посередницьких послуг, пов'язаних із виконанням умов договору (угоди, контракту); виписку з бухгалтерської документації; ліцензійний чи авторський договір покупця, що стосується оцінюваних товарів та є умовою продажу оцінюваних товарів; каталоги, специфікації, прейскуранти (прайс-листи) виробника товару; копію митної декларації країни відправлення; висновки спеціалізованих експертних організацій про якісні та вартісні характеристики товарів та/або інформацію біржових організацій про вартість товару або сировини [6].

Достовірним джерелом інформації, який дає змогу перевірити достовірність заявленої суб'єктами ЗЕД митної вартості, є запити до митних органів іноземних держав з метою перевірки автентичності документів, що подавались для підтвердження митної вартості в Україні. За інформацією ДФС України, станом на 01.01.2017 діяло 49 двосторонніх міжнародних угод (договорів) міждержавного та міжурядового характеру, 116 двосторонніх міжнародних угод міжвідомчого характеру, 25 багатосторонніх міжнародних договорів міжурядового та міжвідомчого характеру. Так, упродовж дослідженого періоду до митних органів іноземних держав надіслано 1 945 запитів, але отримано лише 305 відповідей (з урахуванням відповідей на запити попередніх періодів). При цьому 245 відповідей (80,3 %) не підтвердили автентичності документів. За результатами отриманої інформації від митних органів іноземних держав, донараховані упродовж 2015–2016 років та I кварталу 2017 року суми грошових зобов'язань становили всього 4,0 млн гривень [3].

Під час проведення постмитного аудиту необхідно враховувати інформацію, яка відображається в актах документальних перевірок дотримання вимог валютного законодавства. Якщо мета таких контрольних заходів різна, то первинна документація є однаковою. Це варто здійснювати для виявлення можливих шахрайських дій суб'єктів ЗЕД із первинними документами, які засвідчують факт отримання послуг або робіт від нерезидента.

На практиці митні органи зустрічаються з масштабною фальсифікацією договорів (контрактів), інвойсів та інших товаросупровідних документів. Недостовірне заявлення митної вартості ввезеного товару є наслідком недостовірних відомостей про товар, а саме: країни відправлення та походження; транспортного засобу при відправленні і на кордоні; митниці на кордоні; опису товару (відсутність точної вказівки моделі, марки, сортності тощо, відомостей щодо товару); коду УКТ ЗЕД; ваги брутто і нетто. У цих випадках, відповідно до завдань митних органів, проводиться комплексне дослідження.

Контроль митної вартості після випуску товарів у вільний обіг здійснюється на підставі системи управління ризиками з використанням Автоматизованої системи аналізу та управління ризиками відповідно до Міжнародної конвенції про спрощення та гармонізацію митних процедур. Згідно з міжнародними нормами та стандартами система управління ризиками застосовується для здійснення вибіркового контролю, який ґрунтується на аналізі та оцінці ризиків, що закріплено у ст. 320 Митного кодексу шляхом аналізу електронних версій митної декларації.

Оцінка реальних ризиків є найважливішим етапом в забезпеченні подальшої ефективності процесу митного постаудиту. Так, недостовірна оцінка ризиків з визначення потенційного порушника тягне за собою перевірку підприємства, що здійснює законну діяльність, відволікає значну кількість трудових та інтелектуальних ресурсів і створює ситуацію, коли дійсний порушник залишається без визначеного законом покарання.

Система управління ризиками порівнює задекларовану митну вартість товару з «індикатором ризику», індексом митної вартості, який являє собою регулярно періодичну поновлювальну цінову інформацію на певний вид товару. По суті, подібний контроль являє собою порівняння заявленої митної вартості з «нормальною ціною», що є застосуванням Брюссельської концепції митної вартості. Орієнтовні показники митної вартості товарів сформовано на підставі переліку товарів у розрізі товарних підкатегорій згідно з УКТ ЗЕД і країн походження та їх середньозваженої митної вартості, розрахованої за останні шість місяців, крім товарів військового призначення подвійного використання та товарів, які реалізуються у порядку біржової торгівлі. Використання орієнтовних показників митної вартості товарів необхідне для аналізу, виявлення та оцінки ризиків щодо заявлення декларантом неповних та/або недостовірних відомостей про митну вартість товарів, у тому числі неправильному її визначенні. При цьому спрацювання системи управління ризиками є рекомендацією посадовій особі митниці ДФСУ більш детально проаналізувати умови зовнішньоекономічної операції, зокрема шляхом перевірки документів та відомостей, які подаються для підтвердження заявленої митної вартості товарів, та не може бути підставою для відмови в оформленні товару декларантом. Однак існуюча практика вибору об'єктів митної перевірки орієнтується на систему управління ризиками, яка за умов швидкоплинного середовища характеризується високим рівнем невизначеності. Для вирішення проблеми варто посилювати оперативність автоматизованого обміну

фінансовою інформацією з митними адміністраціями іноземних держав шляхом підписання угод, впровадження науково обґрунтованого підходу до вибору об'єктів, аналізу джерел інформації у митній сфері з використанням дисперсійного аналізу. Тому в умовах, коли завдання перед митними органами ДФСУ полягає в одночасному сприянні зовнішній торгівлі, прискоренні часу виконання митних процедур, забезпеченні дотримання якості митного контролю, основне навантаження митного контролю повинно переноситися з етапу поточного контролю на етапи попереднього та постмитного аудиту.

*Методичними прийомами митного контролю* є загальнонаукові та конкретні емпіричні (власні) прийоми контролю (органолептичні, розрахунково-аналітичні) та прийоми документалістики, висвітлені у спеціальній літературі [1]). Для виявлення митних порушень фінансового характеру є й інші методи, які використовують митні адміністрації багатьох держав світу. До таких методів належить метод «дзеркальної статистики» імпорتنих операцій із торговельними партнерами. Аналіз невідповідності даних офіційної статистики дає можливість виявити потенційних порушників митного законодавства лише частково і за умови, що товар за чітко визначеним кодом УКТЗЕД не експортувався з країн, з якими ратифіковано угоди про вільну торгівлю. Проте митний контроль і аудит після випуску товарів у вільний обіг є менш ефективним для роботи з великим обсягом даних неофіційної статистики, оскільки в такому разі важливу роль має відігравати контроль у пунктах пропуску через державний кордон.

*Методичні прийоми узагальнення і реалізації постмитного аудиту митної вартості* – хронологічне групування недоліків, систематизоване групування та хронологічно-систематизоване групування, аналітичне групування результатів митного контролю, систематизоване викладення недоліків в акті перевірки, прийняття рішень за результатами постмитного аудиту та контроль за їхнім виконанням.

Отже, теоретико-методичні аспекти митного постаудиту спрямовані на розробку фахових знань як форми митного контролю після випуску товарів, вирішення проблем якого сприятиме спрощенню та прискоренню митних процедур і надасть можливість Україні зняти напруження з питань митної вартості та інших контрольних заходів на державному митному кордоні; формуватиме підґрунтя для надійного застосування інституту Уповноваженого економічного оператора в Україні, що сприятиме зростанню доходів державного бюджету та забезпечуватиме баланс інтересів митниці та суб'єктів ЗЕД.

## СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Білуха М.Т. Фінансовий контроль: теорія, ревізія, аудит : підручник / М. Т. Білуха, Т. В. Микитенко. – Київ : УАОІ, 2006. – 888 с.
2. Войтов С. Г. Митна вартість товарів: актуальні питання визначення та контролю / С. Г. Войтов // Стратегія розвитку України. Економіка, соціологія, право. – 2014. – № 1. – С. 40–46.
3. Звіт про результати аудиту ефективності виконання органами Державної фіскальної служби України повноважень у сфері державної митної справи та боротьби з правопорушеннями під час застосування митного законодавства : рішення Рахункової палати : від 30.05.2017 № 12-3 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : zakon.rada.gov.ua/go/2341-14

4. Методичні рекомендації щодо роботи посадових осіб органів доходів і зборів з аналізу, виявлення та оцінки ризиків при здійсненні контролю за правильністю визначення митної вартості товарів, які переміщуються через митний кордон України : наказ ДФСУ : від 11.09.2015 № 689 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [zakon.rada.gov.ua/go/2341-14](http://zakon.rada.gov.ua/go/2341-14)
5. Митний аудит в Україні та його стратегічне планування // Митний брокер. – 2017. – № 3.
6. Митний кодекс України : від 13 березня 2012 року № 4495-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.rada.gov.ua>
7. Суворов В. Вплив взаємозв'язку між покупцем та продавцем на ціну товарів при визначенні митної вартості / В. Суворов, Г. Хабло // Вісник. Офіційно про податки. – 2013. – № 44.

## REFERENCES

1. Bilukha M. T., Mykytenko T. V. Finansovyi kontrol: teoriia, reviziia, audyt : Pidruchnyk / M. T. Bilukha. – Kyiv : UAOI, 2006. – 888 s.
2. Voitov S. H. Mytna vartist tovariv: aktualni pytannia vyznachennia ta kontroliu / S. H. Voitov // Stratehiia rozvytku Ukrainy. Ekonomika, sotsiologhiia, pravo. – 2014. – № 1. – S. 40–46.
3. Zvit pro rezultaty audytu efektyvnosti vykonannia orhanamy Derzhavnoi fiskalnoi sluzhby Ukrainy povnovazhen u sferi derzhavnoi mytnoi spravy ta borotby z pravoporushenniamy pid chas zastosuvannia mytnoho zakonodavstva : rishenniam Rakhunkovoi palaty vid 30.05.2017 № 12-3. URL : [zakon.rada.gov.ua/go/2341-14](http://zakon.rada.gov.ua/go/2341-14)
4. Metodichni rekomendatsii shchodo roboty posadovykh osib orhaniv dokhodiv i zboriv z analizu, vyjavlennia ta otsinky ryzykiv pry zdiisnenni kontroliu za pravylnistiu vyznachennia mytnoi vartosti tovariv, yaki peremishchuiutsia cherez mytnyi kordon Ukrainy : Nakaz DFSU vid 11.09.2015 roku № 689. URL : [zakon.rada.gov.ua/go/2341-14](http://zakon.rada.gov.ua/go/2341-14)
5. Mytnyi audyt v Ukraini ta yoho stratehichne planuvannia // Mytnyi broker. – 2017. – № 3.
6. Mytnyi kodeks Ukrainy vid 13 bereznia 2012 roku № 4495-VI. URL : <http://www.rada.gov.ua>
7. Suvorov V., Khablo H. Vplyv vzaiemozviazku mizh pokuptsem ta prodavtsem na tsinu tovariv pry vyznachenni mytnoi vartosti / V. Suvorov, H. Khablo // Visnyk. Ofitsiino pro podatky. – 2013. – № 44.

### **Mykytenko T. V. Customs value control after goods are released**

*The subject of the article is the organization and methods of the post-clearance audit of customs value as a form of customs control after the release, problems determination and finding out the ways to solve them.*

*The purpose is to elaborate methods to control the authenticity of the value declared after the goods imported had been released, which enables to outline the nature of customs legislation violation and systematically improve procedures.*

*The purpose, objectives, targets and information sources of the post-clearance audit are defined. The objects of the post-clearance audit of customs value are classified. Data sources have been grouped according to the authorities: from Customs and tax authorities, specialized expert organizations, state statistics authorities, law enforcement authorities, banks and other*

*financial institutions, state bodies, institutions and organizations, customs applicants, foreign customs authorities and others.*

*It is recommended to implement and improve a quality management system for the work of customs auditors, to improve personnel management and its motivation, to perform regularly a performance assessment of subdivisions organizing a performance quality management system.*

*To select the objects of post-clearance audit, it is recommended to improve the efficiency of automated data exchange between foreign customs administrations through entering into agreements, scientific approaches implementation and a dispersive analysis of data sources.*

**Key words:** *customs postaudit, the customs value of the goods.*

*Стаття надійшла до редколегії 14 грудня 2018 року*