

[Legal Act of Ukraine] (2015). <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/157-19>

Patoka, V. I. "Finansove zabezpechennia staloho rozvytku obiednanykh terytorialnykh hromad yak skladova efektyvnoi de-centralizatsii vlady v Ukraini" [Financial sustainable development of the consolidated territorial communities as a component of effective decentralization of power in Ukraine]. *Efektyvna ekonomika*. <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=4582>

"Perevahy dobrovilnogo obiednannia hromad slid otsiniuvaty z pozytsii ekonomichnoi ta finansovoi dotsilnosti" [The bene-

fits of voluntary Association of communities should be assessed from the standpoint of economic and financial feasibility]. *Ofitsiinyi portal Kanivskoi derzhavnoi raionnoi administratsii*. [http://www.kanivsky-rayon.gov.ua/rr\\_page.php?p=137](http://www.kanivsky-rayon.gov.ua/rr_page.php?p=137)

Palchuk, V. "Pershyi etap administratyvno-terytorialnoi reformy – ukhvalennia perspektyvnykh planiv formuvannia spromozhnykh terytorialnykh hromad" [The first phase of administrative-territorial reform – the adoption of the perspective plans for the formation of capable territorial communities]. *Rezonans*. <http://nbuviap.gov.ua/images/rezonans/2015/rez53.pdf>

УДК 656.072.5+656.073.5](477)

## НАПРЯМИ ВДОСКОНАЛЕННЯ ВИДІВ І ФОРМ МИТНОГО КОНТРОЛЮ В УКРАЇНІ ТА НЕОБХІДНІСТЬ ЇХ РЕАЛІЗАЦІЇ

© 2016 ЛОМЕЙКО Ю. А.

УДК 656.072.5+656.073.5](477)

### Ломейко Ю. А. Напрями вдосконалення видів і форм митного контролю в Україні та необхідність їх реалізації

*Мета статті полягає в дослідженні видів і форм митного контролю в контексті постійного виникнення нових митних ризиків залежно від зовнішніх та внутрішніх факторів. Установлено, що митний контроль необхідно поділяти за часом проведення на попередній, поточний, наступний (митний пост-аудит). Передбачається здійснення документальних перевірок дотримання як митного, так і податкового законодавства департаментом аудиту з підпорядкованими йому управліннями у складі ГУ ДФСУ та ЦООВПП. Доцільним є одночасне проведення єдиних документальних перевірок з питань митного та податкового законодавства. Водночас чинний порядок формування плану-графіка документальних перевірок передбачає такий підхід тільки для суб'єктів ЗЕД – самозайнятих осіб. Тоді як суб'єкти ЗЕД – юридичні особи розглядаються взагалі як окрема категорія платників у складі юридичних осіб в цілому. Повноваження структурних підрозділів органів ДФСУ щодо проведення митницями та митними постами попереднього, поточного, а ГУ ДФСУ та ЦООВПП – наступного контролю створюють ризики незацікавленості працівників митниць та митних постів у результатах митного постаудиту. Перспективою подальших досліджень є розробка поетапних заходів вдосконалення планування документальних перевірок з питань податкового та митного законодавства в цілому, у т. ч. митних «кросс-перевірок».*

**Ключові слова:** митний контроль, види митного контролю за часом проведення, форми митного контролю, документальна перевірка дотримання митного законодавства, митний пост-аудит.

**Рис.:** 3. **Табл.:** 3. **Бібл.:** 26.

**Ломейко Юлія Андріївна** – аспірантка кафедри фінансів, Київський національний економічний університет ім. В. Гетьмана (пр. Перемоги, 54/1, Київ, 03680, Україна)

**E-mail:** yulya797979@ukr.net

УДК 656.072.5+656.073.5](477)

UDC 656.072.5+656.073.5](477)

### Ломейко Ю. А. Направления усовершенствования видов и форм таможенного контроля в Украине и необходимость их реализации

*Цель статьи – исследование видов и форм таможенного контроля в контексте постоянного изменения таможенных рисков в зависимости от внешних и внутренних факторов. Установлено, что таможенный контроль необходимо разделять в зависимости от момента осуществления на предварительный, текущий и последующий (таможенный пост-аудит). Предусмотрено проведение документальных проверок соблюдения как таможенного, так и налогового законодательства департаментом аудита и его управлениями в составе ГУ ГФСУ и ЦООВПП. Целесообразно проводить одновременно единые документальные проверки по вопросам таможенного и налогового законодательства. В то же время существующий порядок формирования плана-графика документальных проверок предусматривает такой подход только для субъектов ВЭД – самозанятых лиц. Субъекты ВЭД – юридические лица рассматриваются как отдельная категория плательщиков в составе юридических лиц в целом. Полномочия структурных подразделений органов ДФСУ по проведению таможенными и таможенными постами предварительного и текущего контроля, а ГУ ДФСУ и ЦООВПП – последующего создают риски незаинтересованности сотрудников таможен и таможенных постов в результатах таможенного постаудита. Перспективой дальнейших исследований является разработка поэтапных мер по усовершенствованию планирования документальных проверок соблюдения налогового и таможенного законодательства в целом, у т. ч. таможенных «кросс-проверок».*

**Ключевые слова:** таможенный контроль, виды таможенного контроля, документальная проверка соблюдения таможенного законодательства, таможенный пост-аудит.

**Рис.:** 3. **Табл.:** 3. **Библ.:** 26.

**Ломейко Юлия Андреевна** – аспирантка кафедры финансов, Киевский национальный экономический университет им. В. Гетьмана (пр. Победы, 54/1, Киев, 03680, Украина)

**E-mail:** yulya797979@ukr.net

### Lomeiko Yu. A. The Directions for Improving the Types and Forms of Customs Control in Ukraine, the Need for Their Implementation

*The article is aimed at studying the types and forms of customs control in the context of permanent change of customs risks, depending on both the external and the internal factors. It is found that customs control must be separated subject to the moment of its implementing into the preliminary, current and further (customs post audit). Carrying out documentary checks of compliance with customs as well as tax legislation by the Audit Head Office and by its departments consisting of the Head Department of the State Fiscal Service of Ukraine (GU GFSU) and the Central Office for Servicing Large Taxpayers (COOBPN) is provisioned. It is advisable to carry out unified documentary checks on issues of the customs and tax legislation simultaneously. At the same time, the existing procedure for the formation of a plan-schedule of documentary checks provides such an approach only for subjects of FEA – self-employed persons. The subjects of FEA – legal entities – are treated as a separate category of payers, as part of the legal entities as a whole. Authority of structural divisions of the GFSU for carrying out by customs and customs posts of preliminary and current control, and GU GFSU along with COOBPN – of further control, pose risks of disinterest on the part of employees at the customs and customs posts in the results of the customs post audit. Prospect for further research will be developing graduated measures to improve planning of documentary control of compliance with tax and customs legislation in general, incl. the customs cross-checks.*

**Keywords:** customs control, types of customs control depending on the time of implementation, forms of customs control, documentary verification of compliance with customs legislation, customs post audit.

**Fig.:** 3. **Tabl.:** 3. **Bibl.:** 26.

**Lomeiko Yuliya A.** – Postgraduate Student of the Department of Finance, Kyiv National Economic University named after V. Hetman (54/1 Peremohy Ave., Kyiv, 03680, Ukraine)

**E-mail:** yulya797979@ukr.net

**М**итний контроль є обов'язковою складовою системи фінансових відносин в будь-якій країні. Саме від якості митного контролю залежить можливість досягнення мети митної політики. У сучасних умовах для України пріоритетними завданнями є: реалізація програми євроінтеграції, пошук додаткових ринків збуту вітчизняної продукції, а також захист національного економічного кордону та наповнення бюджету митними платежами. Необхідність одночасного виконання зазначених завдань створює нагальну потребу в дієвому, ефективному, прогресивному митному контролі. Водночас види та форми митного контролю необхідно постійно вдосконалювати з огляду на їх здатність долати ризики у сфері митних відносин, які постійно виникають та еволюціонують відповідно до змін митного та податкового законодавства, проведення адміністративних реформ, розвитку інноваційних технологій та інших зовнішніх і внутрішніх факторів.

Сутність митного контролю, його місце у фінансово-бюджетних відносинах, окремі його види та форми досліджувались багатьма науковцями, серед яких: І. Г. Бережнюк [2], О. П. Гребельник [5], А. А. Дубініна [6], О. М. Вакульчик [3], Р. Б. Шишка [26], В. А. Туржанський [24], В. В. Козик [10], В. М. Голомовзий [12], О. В. Годованець [4] та інші.

І. Г. Бережнюк зауважує: «Митний контроль – це встановлені дії митних органів щодо товарів та транспортних засобів, які переміщуються через митний кордон, а також осіб, причетних до такого переміщення, для гарантування реалізації митних правил» [2, с. 15]. На нашу думку, таке твердження визначає митний контроль за формою, тоді як за змістом це, перш за все, – процес встановлення відповідності переміщення товарів, транспортних засобів та фізичних осіб через митний кордон України нормам митного законодавства. Окремі дії митних органів можуть відбуватися або ні залежно від їх доцільності в рамках такого процесу.

О. П. Гребельник зазначає: «Митний контроль – сукупність заходів, що здійснюються митними органами в межах своєї компетенції з метою забезпечення додержання норм національних нормативно-правових актів з питань митної справи, міжнародних договорів України, укладених в установленому законом порядку» [5, с. 297]. Зауважимо, що «сукупність заходів», як і «дії митних органів», зазначені попереднім автором, однаково визначають тільки форму митного контролю, а не його економічну сутність.

А. А. Дубініна пише: «Здійснення митного контролю та митного оформлення товарів і транспортних засобів, які переміщуються через митний кордон України, є одним із основних завдань митної справи, покладених на митні органи України» [6, с. 87]. На нашу думку, здійснення митного контролю не просто є основним завданням митної справи, а навіть більше, усі інші завдання митної справи так чи інакше в кінцевому підсумку забезпечують здійснення митного контролю.

О. М. Вакульчик, досліджуючи таку форму митного контролю, як митний постаудит, стверджує: «Під час митного постаудиту працівники митних органів опрацьовують величезні масиви інформації, досліджують різ-

ні сфери ризику, такі як законослухняність, організаційна структура, товаропотоки тощо. Ефективна організація митного постаудиту дозволяє проводити фінансовий аналіз на основі даних бухгалтерської звітності для отримання ключових, найбільш інформативних параметрів, які даватимуть об'єктивну і точну картину фінансового стану організації, її прибутків та збитків, змін у структурі активів і пасивів, у розрахунках з дебіторами та кредиторами, на підставі яких можна оцінювати можливості організації виконувати зобов'язання щодо сплати митних платежів, пені, штрафів. Здійснення митного постаудиту надає змогу виявляти незаконні схеми ухилення від сплати податків і зборів, що мають системний характер, розробити відповідні критерії ризиків для виявлення порушень чинного законодавства, сприяти вирішенню проблемних питань шляхом формування пропозицій щодо зміни законодавчої бази. Крім того, результати перевірок суб'єктів ЗЕД можуть використовуватись у формуванні негативної та позитивної історії профілю ризику, що може як підвищити, так і знизити ступінь ризику. Наприклад, якщо під час постаудиту було виявлено порушення законодавства з питань митної справи, то факти мають заноситись до відповідних баз даних. У подальшому значення негативної історії залежатиме від характеру порушення, адже для конкретного профілю ризику певні порушення можуть бути більш вагомими, а деякі – взагалі несуттєвими» [3, с. 22].

**З**ауваження автора щодо включення позитивної або негативної історії платника митних платежів до профілю ризику для здійснення митного контролю є вкрай важливим у контексті об'єднання органів митного та податкового контролю в Державну фіскальну службу України (далі – ДФСУ) (з 2013 р. до 2014 р. – Міністерство доходів і зборів України) та створення єдиного структурного підрозділу, а саме: департаменту аудиту, до функцій якого належить проведення документальних перевірок дотримання як податкового, так і митного законодавства. Таким чином, автор підкреслює важливість ролі податкової та митної історії для аналізу митних ризиків, а отже – для визначення необхідних форм митного контролю, що більш детально буде розглянуто далі.

В. А. Туржанський зауважує: «Митний контроль повинен забезпечувати комплексне управління усім ланцюгом руху товару при здійсненні зовнішньоекономічної діяльності. Враховуючи зарубіжний досвід, в Україні необхідно активізувати митний постаудит, налагоджуючи взаємодію з митними органами інших країн, податковими та іншими контролюючими органами. При проведенні постаудиту потрібно застосовувати методики, які засновані на процедурах аудиту. Такий контроль дозволить проводити фінансовий аналіз, який здійснюється на основі даних бухгалтерської звітності та призначений для отримання ключових, найбільш інформативних параметрів, які дають об'єктивну та точну картину фінансового стану суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності. З огляду на зазначене, пріоритетними на сьогодні для митниці в Україні є запровадження системи постаудиту як важливого елемента оптимізації митного контролю, що дозволяє значно пришвидшити

митне оформлення та випуск товарів у вільний обіг, запобігти втратам державного бюджету, а також гарантувати захист внутрішнього ринку від недобросовісної конкуренції при імпорті товарів» [24, с. 18].

З а уважимо, що важливим, на нашу думку, є твердження автора щодо запровадження митного постаудиту як пріоритетного завдання митниці. Слід зазначити, що на момент оприлюднення результатів дослідження ще не набрав чинності Указ Президента України «Про створення Міністерства доходів і зборів» від 18.03.2013 р. № 141/2013 [25]. Отже, автор розглядав митний постаудит разом з іншими видами митного контролю як функції митниці. Однак, у зв'язку з постійним проведенням адміністративних реформ у сфері діяльності митних і податкових органів, митниці втратили функції з проведення митного постаудиту, тобто втратили повноваження щодо проведення документальних перевірок дотримання митного законодавства. Натомість у структурі Головних управлінь Державної фіскальної служби України (далі – ГУ ДФС) та в Центральному офісі з обслуговування великих платників податків (далі – ЦООВПП) діють підрозділи аудиту, до повноважень яких, крім перевірок дотримання податкового законодавства, включено проведення документальних перевірок дотримання митного законодавства. Здійснення митного контролю, а саме: різних його видів за часом проведення, окремими структурними підрозділами ДФС та наслідки таких змін законодавства будуть розглянуті далі.

В. В. Козик, Л. А. Пайкова, Я. С. Карп'як, О. Ю. Григор'єв, А. О. Босак зауважують: «Митний контроль – сукупність заходів, здійснюваних митними органами України з метою забезпечення дотримання законодавства країни про митну справу і міжнародних договорів, укладених державою, контроль за виконанням яких покладено на митні органи» [10, с. 126]. На нашу думку, сукупність заходів – це сукупність видів, форм та методів митного контролю, які можуть використовуватись або ні в тих чи інших випадках. Водночас митний контроль є безперервним процесом, який буде існувати постійно, до тих пір, поки існує державний економічний кордон та здійснюється зовнішньоекономічна діяльність, а його види, форми та методи можуть постійно змінюватися.

В. М. Голомовий, Л. А. Панкова вважають: «Організація митного контролю і митного оформлення – це комплекс заходів, вжитих митними органами у зв'язку з переміщенням через митний кордон товарів і транспортних засобів. Цей комплекс містить створення митної інфраструктури, що дає змогу забезпечити митний контроль і митне оформлення, як у передбачених місцях їх здійснення, так і в інших місцях, де можуть знаходитися товари і транспортні засоби, що підлягають митному контролю, або здійснювати діяльність, контроль за якою покладено на митні органи» [12, с. 23]. Ми вважаємо, що митне оформлення та митний контроль не є рівнозначними категоріями. Митний контроль включає в себе митне оформлення, а митне оформлення – митне декларування, що більш детально буде розглянуто далі.

О. В. Годованець зауважує: «Ланцюжок комплексного контролю за переміщуваними товарами через митний кордон, представлений митним контролем і оцінкою ризиків, як на етапі митного оформлення товарів, так і після їх випуску у вільний обіг. Такі основні елементи представляють постійний спільний процес для забезпечення безпеки, усунення порушень податкового і митного законодавства, недопущення дублювання заходів контролю. Контроль, який здійснюється відносно переміщуваних товарів через митний кордон України, наділений специфічними властивостями, якому притаманні риси фінансового контролю» [4]. Вкрай важливим є зауваження автора, що контроль товарів, які переміщуються через митний кордон, наділений рисами фінансового контролю. На нашу думку, митний контроль не просто «наділений рисами», а є складовою державного фінансового контролю, а отже, і складовою фінансового.

Р. Б. Шишка, досліджуючи митний контроль, наводить такий перелік його видів, поділяючи їх за окремими класифікаційними ознаками, а саме:

1) залежно від предмету: А) загальний: а) товарів; б) транспортних засобів; Б) спеціальний;

2) залежно від напрямку переміщення: А) імпортих товарів; Б) експортних товарів; В) транзитних товарів;

3) залежно від виду транспортного засобу: А) автотранспортних засобів; Б) повітряних засобів; В) залізничних засобів; Г) річкових суден; Д) морських суден; Е) трубопровідного транспорту та електромереж;

4) залежно від виду й характеру співробітництва митних органів країн, сусідів: А) односторонній; Б) двосторонній; В) спільний;

5) залежно від кількості перетинів державного кордону: А) однократний; Б) двократний [26, с. 134].

Вважаємо, щр з наведеною класифікацією в цілому можна було б погодитись, однак, необхідно додати певні уточнення:

1) митний контроль може бути: «А) загальним: а) товарів; б) транспортних засобів; Б) спеціальним» залежно від ОБ'ЄКТА, а не предмета контролю. Оскільки товари та транспортні засоби є об'єктами митного контролю, тоді як дотримання митного законодавства в процесі їх переміщення через державний кордон – його предметом;

2) важливо поділяти митний контроль за часом проведення на: 1) попередній, 2) поточний, 3) наступний.

Н а нашу думку, вітчизняною наукою недостатньо уваги приділено дослідженню напрямів вдосконалення видів і форм митного контролю як складової державного фінансового контролю. Саме розуміння ролі митного контролю у фінансових відносинах має бути передумовою для встановлення його видів і форм.

Мета статті полягає у визначенні сутності існуючих форм і видів митного контролю в Україні та виявленні можливих напрямів їх вдосконалення, урахувавши існуючі ризики у сфері державної митної справи.

Специфічність митного контролю полягає в тому, що він застосовується до всіх осіб, товарів і транспортних засобів комерційного призначення, які переміщуються через митний кордон України, тобто для виник-

нення митного контролю, як такого, першочерговою умовою є **намір** або **факт** перетину митного кордону.

Розглядаючи види та форми митного контролю, в першу чергу зауважимо, що доцільним є поділ митного контролю залежно від часу проведення на: 1) попередній, 2) поточний, 3) наступний, або митний постаудит.

Зауважимо, що встановлені нормами Митного кодексу України від 13.03.2012 р. № 4495-VI (далі – МКУ) [13] форми митного контролю не мають поділу залежно від того, при здійсненні якого виду митного контролю застосовуються. Зокрема, не містять таких, які можна було б віднести до **попереднього** митного контролю, які здійснюються до фактичного перетину товарами та транспортними засобами митного кордону, а саме, під час їх митного оформлення у відповідний митний режим, тобто з моменту подання митному органу митної декларації, що відповідно до п. 248.1 ст. 248 МКУ і є початком митного оформлення. Положеннями п. 246. 1 ст. 246 МКУ встановлено: «метою митного оформлення є забезпечення дотримання встановленого законодавством України порядку переміщення товарів, транспортних засобів комерційного призначення через митний кордон України, а також забезпечення статистичного обліку ввезення на митну територію України, вивезення за її межі та транзиту через її територію товарів».

**Р**озглянемо порядок переміщення товарів та транспортних засобів через митний кордон України. Відповідно до **ст. 194 МКУ** в разі ввезення товарів на митну територію України декларант або уповноважена ним особа попередньо повідомляють орган доходів і зборів, у зоні діяльності якого товари будуть пред'явлені для митного оформлення, про намір ввезти ці товари. Таке попереднє повідомлення здійснюється шляхом надання органу митного контролю, в зоні діяльності якого товари будуть пред'явлені для митного оформлення, попередньої митної декларації або іншого документа, що може використовуватися замість неї в разі оформлення товарів та транспортних засобів у митний режим транзиту. Водночас фактичне вивезення товарів за межі митної території України не може бути здійснено без їх оформлення у відповідний митний режим.

Відповідно до п. 255.1 ст. 255 МКУ митне оформлення закінчується протягом чотирьох робочих годин з моменту пред'явлення органу доходів і зборів товарів, транспортних засобів комерційного призначення, що підлягають митному оформленню (якщо ці товари, транспортні засоби комерційного призначення підлягають пред'явленню), подання митної декларації або документа, який відповідно до законодавства її замінює, та всіх необхідних документів і відомостей.

Таким чином, *митний контроль щодо недопущення порушень митного законодавства починається в момент отримання органом доходів і зборів відповідної митної декларації, тобто, згідно із зазначеними нормами законодавства, – до фактичного перетину (незалежно від його напрямку) товарами та транспортними засобами державного кордону. Водночас завершення митного оформлення, на нашу думку, не є завершенням митного контролю.*

*Отже, митне оформлення є складовою митного контролю, а митне декларування – складовою митного оформлення.*

Взаємозв'язок понять «митний контроль», «митне оформлення», «митне декларування» наведемо на *рис. 1*.



**Рис. 1.** Співвідношення понять «митний контроль», «митне оформлення», «митне декларування»

**Джерело:** складено за даними [13].

Рис. 1 ілюструє, що митне декларування та митне оформлення здійснюються з метою проведення митного контролю, тобто є його інструментами.

**С**лід зазначити, що обов'язок зі сплати митних платежів відповідно до ст. 289 МКУ виникає: 1) при ввезенні товарів – у момент фактичного ввезення цих товарів на митну територію України; 2) при вивезенні – у момент прийняття контролюючим органом митної декларації для митного оформлення. Крім того, ст. 297 МКУ передбачено окремі строки сплати митних платежів: 1) при ввезенні товарів на митну територію України – до або на день подання контролюючому органу митної декларації для митного оформлення; 2) при вивезенні – не пізніше прийняття контролюючим органом митної декларації. Строки митного декларування становлять 10 робочих днів з дати пред'явлення їх митному органу, який здійснює митне оформлення, відповідно до ст. 263 МКУ. Таким чином, варто зауважити, що борг з митних платежів може виникнути в разі їх донарахування за результатами митного постаудиту суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності (далі – ЗЕД).

Важливо зазначити, що при ввезенні товарів та транспортних засобів на митну територію України їх переміщення починається з прикордонного контролю, а закінчується митним, тоді як при вивезенні навпаки – починається з митного, а закінчується прикордонним.

У цьому контексті наведемо на *рис. 2* схему проведення попереднього, поточного та наступного видів митного контролю при ввезенні та вивезенні товарів та транспортних засобів на (з) територію (ї) України.

Рис. 2 ілюструє порядок проведення заходів митного контролю залежно від етапів його здійснення. Важливим висновком, який можна зробити виходячи з даних зазначеного рисунку, є те, що поточний митний контроль можна поділити на підетапи: 1) контроль в пункті пропуску через державний кордон; 2) контроль в митниці призначення при імпорті (відправлення при експорті), який здійснюється в процесі митного оформлення товарів та транспортних засобів у відповідний митний режим. Узагальнюючи, можна стверджувати,

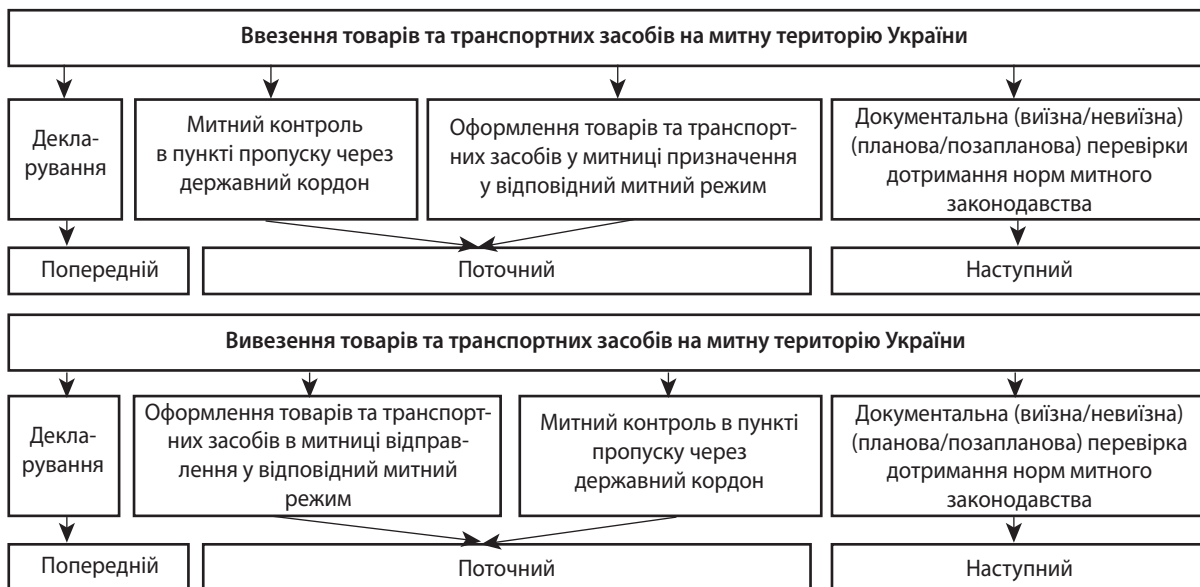


Рис. 2. Заходи митного контролю залежно від етапів його здійснення

Джерело: складено за даними [13].

що поточний митний контроль стосується тих товарів та транспортних засобів, які: 1) у разі ввезення – уже знаходяться на митній території України, але розпорядження ними ще неможливе без відповідних дій митних органів; 2) у разі вивезення – ще знаходяться на митній території України, але розпорядження ними вже неможливе без відповідних дій органів митного контролю.

Таким чином, дієвий попередній митний контроль на етапі декларування є передумовою ефективності та результативності поточного та наступного митного контролю. Своєю чергою, поточний митний контроль є передумовою для наступного та попереднього, і відповідно наступний – необхідний для ефективності попереднього та поточного.

Отже, доцільним, на нашу думку, було б групування затверджених нормами ст. 336 та п. 356 МКУ форм митного контролю залежно від того, коли вони здійснюються, а відтак – до якого виду митного контролю належать. Наведемо такий поділ в табл. 1.

За даними табл. 1 зауважимо, що такі форми митного контролю, як: проведення митних експертиз і направлення запитів уповноваженим органам іноземних держав щодо підтвердження автентичності документів, можуть бути заходами як поточного, так і наступного митного контролю, якщо здійснюються під час проведення документальних перевірок.

Крім того, на нашу думку, положення ст. 336 МКУ в частині визначення однієї з форм митного контролю «перевірку документів та відомостей, які надаються органам доходів і зборів під час переміщення товарів, транспортних засобів комерційного призначення через митний кордон України» варто доповнити словами «і під час митного оформлення товарів і транспортних засобів у відповідний митний режим в момент отримання митної декларації» що відображено в табл. 1.

З огляду на розглянутий поділ форм митного контролю на попередні, поточні та наступні, наголоси-

мо на необхідності віднесення результатів проведених документальних перевірок до профілів ризику, які мають оцінюватися ще на етапі митного оформлення товарів і транспортних засобів. Якщо за результатами таких перевірок було нараховано митними органами та сплачено суб'єктом ЗЕД митні платежі та фінансові санкції, це має бути підставою для посиленого поточного митного контролю. Зокрема, на нашу думку, обов'язковим має бути огляд та облік товарів і ТЗ під час перетину ними митного кордону.

Водночас, з метою мінімізації податкового боргу, з митних платежів варто було б розглянути заборону подальшого здійснення зовнішньоекономічних операцій суб'єктами ЗЕД, які мають такий борг.

Крім того, розглядаючи форми митного контролю, варто зазначити, що відповідно до ст. 22 Закону України «Про зовнішньоекономічну діяльність» 16.04.1991 р. № 959-ХІІ (далі – ЗУ «Про ЗЕД») [7] передбачено: «Податкова ревізія суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності провадиться органами державної податкової інспекції згідно з її компетенцією не частіше одного разу на рік». На нашу думку, таке визначення контрольно-перевірочних заходів, що застосовуються до суб'єктів ЗЕД, не є коректним, оскільки згідно з ПКУ та МКУ такої форми контролю, як «податкова ревізія», не існує. Крім того, аналіз вітчизняного законодавства з питань організації та проведення державного фінансового контролю засвідчує, що така форма контролю, як ревізія, передбачена тільки ст. 2 ЗУ «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні» [8], а, отже, здійснюється тільки органами Державної аудиторської служби України.

Визначивши основні види та форми митного контролю, розглянемо повноваження та функції структурних підрозділів органів ДФСУ, які їх здійснюють.

На рис. 3 наведемо структуру митних органів відповідно до чинного законодавства.

Форми попереднього, поточного та наступного митного контролю

Попередній	Поточний	Наступний
Перевірка документів та відомостей які надаються органам доходів і зборів: а) під час митного оформлення товарів і транспортних засобів у відповідний митний режим в момент отримання митної декларації	а) перевірки документів та відомостей, які надаються органам доходів і зборів під час переміщення товарів, транспортних засобів комерційного призначення через митний кордон України; б) митний огляд (огляд та переогляд товарів, транспортних засобів комерційного призначення, огляду та переогляду ручної поклажі та багажу, особистий огляд громадян); в) облік товарів, транспортних засобів комерційного призначення, що переміщуються через митний кордон України; г) усне опитування громадян та посадових осіб підприємств; д) огляд територій та приміщень складів тимчасового зберігання, митних складів, вільних митних зон, магазинів безмитної торгівлі та інших місць, де знаходяться товари, транспортні засоби комерційного призначення, що підлягають митному контролю, чи провадиться діяльність, контроль за якою покладено на органи доходів і зборів; е) перевірки обліку товарів, що переміщуються через митний кордон України та/або перебувають під митним контролем; ж) направлення запитів до інших державних органів, установ та організацій, уповноважених органів іноземних держав для встановлення автентичності документів, поданих органу доходів і зборів; з) проведення митних експертиз	а) проведення документальних перевірок дотримання вимог законодавства України з питань державної митної справи, у тому числі своєчасності, достовірності, повноти нарахування та сплати митних платежів; б) направлення запитів до інших державних органів, установ та організацій, уповноважених органів іноземних держав для встановлення автентичності документів, поданих органу доходів і зборів; в) проведення митних експертиз

Джерело: складено за даними [13].

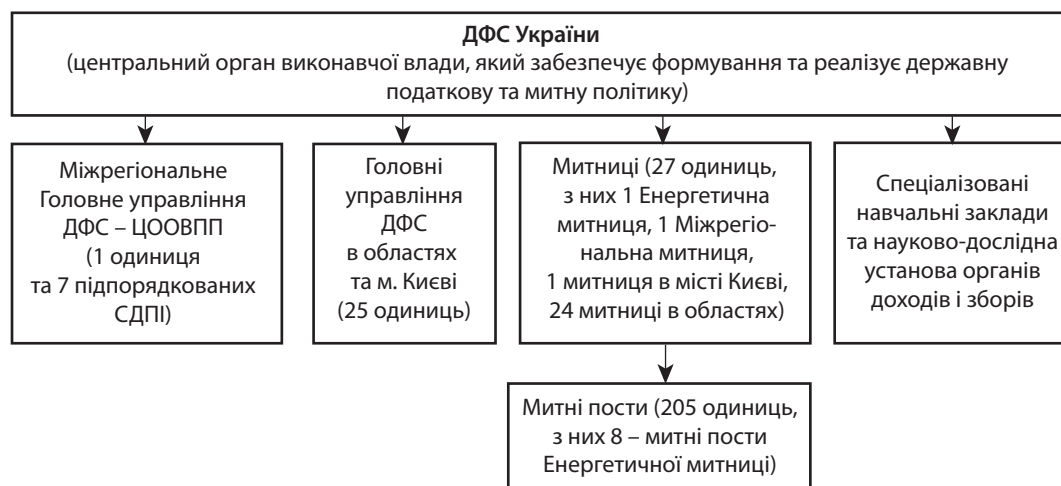


Рис. 3. Структура органів митного контролю

Джерело: складено за даними [13, 15, 16, 19, 21–23].

Рис. 3 ілюструє систему органів митного контролю за даними чинного законодавства. Зауважимо, що в сучасних умовах, коли постійно відбувається реорганізація митних і податкових органів, додаткового вивчення потребує питання здійснення окремих видів митного контролю підрозділами ДФСУ.

На рівні апарату ДФСУ до підрозділів, відповідальних за здійснення митного контролю, належать: 1) Департамент організації митного контролю; 2) Департамент адміністрування митних платежів; 3) Департамент боротьби з митним правопорушеннями; 4) Департамент аудиту.

Зазначимо, що відповідно до чинного законодавства [23], за офіційними даними, проведення документальних перевірок дотримання суб'єктами господа-

рювання митного законодавства належить до функцій Департаменту аудиту. Водночас управління аудиту, підпорядковані даному департаменту, входять до складу ГУ ДФС та ЦООВПП. Управління організації митного контролю, управління адміністрування митних платежів, управління боротьби з митними правопорушеннями, підпорядковані відповідним департаментам апарату ДФСУ, входять до структури митниць.

За результатами аналізу даних з офіційного веб-сайту Державної фіскальної служби України [23] наведемо узагальнену структуру митниць в *табл. 2*.

За даними *табл. 2* зазначимо, що в структурі митниць дійсно відсутні структурні підрозділи, які б відповідали за здійснення митного постаудиту (проведення документальних перевірок дотримання митного законодавства).

Таблиця 2

## Узагальнена структура митниць України

№ з/п	Назва структурного підрозділу -- Управління
1	Керівництво
2	Сектор охорони державної таємниці, технічного та криптографічного захисту інформації
3	Управління матеріального забезпечення та розвитку інфраструктури
4	Відділ по роботі з персоналом
5	Управління фінансування, бухгалтерського обліку та звітності
6	Сектор митної статистики
7	Спеціаліст з розгляду звернень та забезпечення доступу до публічної інформації
8	Сектор інформаційних технологій
9	Юридичний відділ
10	Управління організації митного контролю
11	Управління адміністрування митних платежів
12	Управління боротьби з митними правопорушеннями
13	Сектор чергових
14	Митні пости

Джерело: складено за даними [23].

Зауважимо, що відповідно до Звіту Рахункової палати «Про результати аудиту ефективності виконання повноважень органами Державної фіскальної служби у Одеській, Миколаївській та Херсонській областях в частині контролю за повнотою нарахування та своєчасності сплати до державного бюджету митних платежів суб'єктами підприємницької діяльності», затвердженого Рішенням Рахункової палати від 30.06.20106 р. № 13-5 [9]: «За результатами реорганізації територіальних органів Міндоходів та утворення юридичних осіб публічного права – територіальних органів ДФС митницями повернено повноваження з ведення митної статистики та супроводження митних спорів. При цьому здійснення контролю за дотриманням суб'єктами підприємницької діяльності законодавства України з питань державної митної справи покладено на підрозділи митного аудиту Головних управлінь ДФС, що в умовах відсутності нормативних документів, які регламентують взаємодію між територіальними органами ДФС з вказаного питання, створює ризики неналежного виконання повноважень контролюючих органів в частині здійснення митного постаудиту».

Отже, маємо підстави стверджувати, що попередній і поточний митний контроль здійснюється безпосередньо митницями та в їх складі митними постами. Водночас митний постаудит проводиться підрозділами аудиту в складі ГУ ДФСУ та ЦООВПП.

На нашу думку, такий поділ функцій структурних органів ДФСУ в частині проведення різних видів митного контролю також створює ризики незацікавленості посадових осіб митниць та митних постів як митного постаудиту, а отже – ризики недосконалого рівня запобі-

гання митним порушенням при здійсненні попереднього та поточного митного контролю. Тобто, існує ризик, що посадові особи митниць можуть бути здебільшого зацікавлені в кількісних показниках роботи, тоді як оцінка якості митного декларування та митного оформлення може бути здійснена під час проведення підрозділами аудиту ГУ ДФСУ та ЦООВПП митного постаудиту.

Водночас ст. 367 ККУ [11] встановлено, що: «Службова недбалість, тобто невиконання або неналежне виконання службовою особою своїх службових обов'язків через несумлінне ставлення до них, що завдало істотної шкоди охоронюваному законом правам, свободам та інтересам окремих громадян, державним чи громадським інтересам або інтересам окремих юридичних осіб, карається штрафом від двохсот п'ятдесяти до п'ятисот неоподатковуваних мінімумів доходів громадян або виправними роботами на строк до двох років, або обмеженням волі на строк до трьох років, з позбавленням права обіймати певні посади чи займатися певною діяльністю на строк до трьох років. Те саме діяння, якщо воно спричинило тяжкі наслідки, карається позбавленням волі на строк від двох до п'яти років з позбавленням права обіймати певні посади чи займатися певною діяльністю на строк до трьох років та зі штрафом від двохсот п'ятдесяти до семисот п'ятдесяти неоподатковуваних мінімумів доходів громадян або без такого».

На нашу думку, в сучасних умовах потребує додаткового розгляду питання посилення відповідальності працівників органів митного контролю, які здійснювали попередній або поточний митний контроль, якщо за результатами митного постаудиту було виявлено порушення суб'єктом ЗЕД митного законодавства. Це має сприяти зацікавленості працівників митних постів та митниць в якості митного декларування та митного оформлення, що може бути оцінено підрозділами аудиту у складі ГУ ДФСУ та ЦООВПП. *Це набуває вкрай важливого значення з огляду на те, що рішення про надання цільових пільг з митних платежів приймається під час митного оформлення, а аналіз його законності може бути проведено тільки при проведенні митного постаудиту.*

Розглянемо більш детально форми наступного митного контролю (митного постаудиту) та визначимо співвідношення перевірок дотримання митного законодавства та перевірок дотримання податкового законодавства.

Згідно зі ст. 62 Податкового кодексу України від 02.12.2010 р. № 2755-VI (далі – ПКУ) [20] податковий контроль здійснюється шляхом: 1) ведення обліку платників податків; 2) інформаційно-аналітичного забезпечення діяльності контролюючих органів; 3) перевірок та звірок, перевірок щодо дотримання законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи.

Отже, перевірка є формою і митного, і податкового контролю. Зокрема, за даними МКУ існують такі види перевірок: 1) перевірка документів та відомостей, які подаються органам доходів і зборів під час переміщення товарів через митний кордон; 2) перевірка обліку товарів, транспортних засобів комерційного призна-

чення, що переміщуються через митний кордон України та/або перебувають під митним контролем; 3) документальна виїзна планова перевірка; 4) документальна виїзна позапланова перевірка; 5) документальна невиїзна перевірка; 6) зустрічна звірка.

Водночас нормами ПКУ передбачені такі види перевірок: 1) камеральна перевірка; 2) документальна планова виїзна перевірка; 3) документальна позапланова виїзна перевірка; 4) документальна планова невиїзна перевірка; 5) документальна позапланова невиїзна перевірка; 6) фактична перевірка.

**С**лід зазначити, що невиїзні документальні перевірки дотримання норм податкового законодавства можуть бути плановими та позаплановими. Водночас документальну невиїзну перевірку дотримання норм митного законодавства слід розглядати як позапланову, оскільки вона проводиться не на підставі плану-графіка.

Отже, документальні перевірки здійснюються підрозділами ДФСУ з питань дотримання як митного, так і податкового законодавства.

У табл. 3 наведемо порівняльний аналіз предметів перевірок дотримання митного та податкового законодавства.

За даними табл. 3 зауважимо, що «проведення документальної планової перевірки за окремими видами зобов'язань перед бюджетами, крім правильності обчислення, повноти і своєчасності сплати податку з доходів фізичних осіб та зобов'язань за бюджетними позиками і кредитами, що гарантовані бюджетними коштами» заборонено п. 77.3 ст. 77 ПКУ. Це певною мірою не узгоджується з тим, що митні платежі визначено як податки, «що відповідно до ПКУ або митного законодавства справляються під час переміщення або у зв'язку з переміщенням товарів через митний кордон України та контроль за справлянням яких покладено на контролюючі органи» відповідно до п. п. 14.1.113, п. 14.1 ст. 14 ПКУ. Таким чином, із розглянутих законодавчих норм

випливає, що *зазначена заборона поширюється і на документальні планові виїзні перевірки дотримання митного законодавства в частині зобов'язань з митних платежів.*

**У** зазначеному контексті особливої уваги потребує порядок планування та проведення документальних перевірок дотримання митного та податкового законодавства.

Підставою для включення платника податків (у тому числі митних платежів) до плану-графіка проведення документальних перевірок податкового та митного законодавства є ступінь ризику.

Водночас система управління ризиками, яка використовується при здійсненні митного контролю (у тому числі наступного), передбачає, що об'єктом ризику є: 1) характеристики товарів, що переміщуються через митний кордон; 2) характер зовнішньоекономічної операції; 3) характеристики, суб'єктів, що беруть участь у зовнішньоекономічній операції. Сам ризик визначено відповідно до ст. 361 МКУ як: «ймовірність недотримання норм законодавства з питань державної митної справи».

Водночас п. 77.2 ст. 77 ПКУ встановлено, що окремі особливості діяльності платника податків є вирішальним чинником для оцінки ступеня ризику платника податків щодо порушення норм податкового законодавства.

З огляду на структуру органів ДФСУ слід зазначити, що документальні перевірки дотримання норм як митного, так і податкового законодавства проводяться підрозділами аудиту за керівництвом департаменту аудиту в складі апарату ДФСУ.

На нашу думку, це дає підстави запропонувати розробку єдиного підходу до формування плану-графіка документальних перевірок одночасно і податкового, і митного законодавства.

Зокрема сьогодні зазначене питання регламентують норми Наказу Міністерства фінансів України № 524 від 02.06.2015 р. (далі – Наказ 524) [17]: «Періодичність

**Таблиця 3**

**Предмет проведення документальних перевірок дотримання митного та податкового законодавства**

Предмет проведення перевірок дотримання митного законодавства (ст. 345 МКУ)	Предмет проведення перевірок дотримання податкового законодавства (ст. 75 ПКУ)
1) правильність визначення бази оподаткування, своєчасності, достовірності, повноти нарахування та сплати митних платежів; 2) обґрунтованості та законності надання (отримання) пільг і звільнення від оподаткування; 3) правильності класифікації згідно з УКТ ЗЕД товарів, щодо яких проведено митне оформлення; 4) відповідності фактичного використання переміщених через митний кордон України товарів заявленій меті такого переміщення та/або відповідності фінансових і бухгалтерських документів, звітів, договорів (контрактів), калькуляцій, інших документів підприємства, що перевіряється, інформації, зазначеній у митній декларації, декларації митної вартості, за якими проведено митне оформлення товарів у відповідному митному режимі; 5) законності переміщення товарів через митний кордон України, у тому числі ввезення	1) своєчасність, достовірність, повнота нарахування та сплати всіх, передбачених ПКУ податків та зборів; 2) дотримання валютного та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи; 3) дотримання роботодавцем законодавства щодо укладення трудового договору, оформлення трудових відносин з працівниками (найманими особами)

**Джерело:** складено за даними [23].



проведення документальних планових перевірок платників податків визначається залежно від ступеня ризику в діяльності таких платників податків, який поділяється на високий, середній та незначний. Платники податків із незначним ступенем ризику включаються до плану графіка не частіше ніж раз на три календарних роки, середнім – не частіше ніж раз на два календарних роки, високим – не частіше одного разу на календарний рік».

Водночас згідно з Наказом № 524 план-графік проведення документальних планових перевірок платників податків складається з чотирьох розділів: Розділ I. Документальні планові перевірки платників податків – юридичних осіб (відповідальні: підрозділи податкового та митного аудиту). Розділ II. Документальні планові перевірки фінансових установ, постійних представництв та представництв нерезидентів (відповідальні: підрозділи податкового та митного аудиту). Розділ III. Документальні планові перевірки самозайнятих осіб (відповідальні: підрозділи доходів і зборів з фізичних осіб). Розділ IV. Документальні планові перевірки платників податків – юридичних осіб з питань правильності обчислення, повноти і своєчасності сплати податку з доходів фізичних осіб та єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування (відповідальні: підрозділи доходів і зборів з фізичних осіб).

Отже, діяльність суб'єктів ЗЕД (юридичних та фізичних осіб (у т. ч. самозайнятих)), може бути предметом перевірок підрозділів аудиту, а також підрозділів доходів і зборів з фізичних осіб. Варто також було звернути увагу на назви підрозділів, уповноважених здійснювати документальних перевірок дотримання митного та податкового законодавства, які зазначені в Наказі № 524. Як було встановлено вище, згідно з чинним законодавством, у структурі органів ДФСУ відсутні департамент та підрозділи податкового та митного аудиту, натомість створені департамент та підрозділи аудиту. Оскільки ефективне законодавство має бути узгодженим, на нашу думку, доцільним було б внести відповідні зміни до Наказу № 524.

Зауважимо, що положеннями зазначеного наказу передбачено розподіл за ступенями ризику (низький, середній, високий) усіх платників податків, крім платників податків – учасників зовнішньоекономічної діяльності, які, на нашу думку, не виправдано віднесено до окремої категорії у складі групи юридичних осіб. Натомість для суб'єктів ЗЕД застосовуються окремі критерії, згідно з якими вони можуть потрапити до відповідного плану графіку, а саме: 1) оформлення митних декларацій у митних режимах за кодами 31, 51 згідно з класифікатором митних режимів, затвердженим наказом Міністерства фінансів України від 20 вересня 2012 року № 1011 «Про затвердження відомчих класифікаторів інформації з питань державної митної справи, які використовуються у процесі оформлення митних декларацій» (далі – Наказ № 1011) [18], зі звільненням від оподаткування митними платежами; 2) оформлення митних декларацій зі звільненням від сплати митних платежів за кодами пільг 014, 099, 102, 112, 120, 137, 153, 202, 400, 401, 402, 403, 404, 500, 501, 502, 503, 517 згідно з класифікатором звільнень від

сплати митних платежів, затвердженим Наказом № 1011; 3) сплата «ліцензійних платежів» на рахунок нерезидента; 4) митне оформлення товарів суб'єктом зовнішньоекономічної діяльності за ціною, що є нижчою, ніж митна вартість ідентичних/подібних товарів попередніх митних оформлень; 5) митне оформлення товарів з ризиком неправильної класифікації згідно з УКТ ЗЕД, що впливає на надходження митних платежів до бюджету; 6) декларування в одній партії товарів з високим податковим навантаженням та незначною вагою разом з товарами з низьким податковим навантаженням та великою вагою; 7) декларування складових митної вартості в декларації митної вартості з ризиком недостовірності зазначення числових значень (витрати на транспортування, навантаження, розвантаження, страхування, інженерні, дослідно-конструкторські роботи тощо).

Крім того, існують окремі критерії включення платників податків – юридичних осіб до плану графіка проведення документальних перевірок дотримання податкового законодавства. Оскільки суб'єкти ЗЕД – юридичні особи розглядаються в Наказі № 524 як окрема категорія юридичних осіб, то виникає ризик, що юридична особа – суб'єкт ЗЕД може одночасно потрапити до: 1) переліку перевірок дотримання митного законодавства за наведеними критеріями та 2) переліку перевірок дотримання податкового законодавства в цілому за передбаченими Наказом № 524 окремими критеріями, залежно від визначеного ступеня ризику.

До того ж, порядком передбачено, що окремі показники ЗЕД самозайнятих фізичних осіб є підставою для включення їх до плану графіка перевірок податкового та митного законодавства в цілому відповідно до ступеня ризику, а саме: 1) до високого ступеня ризику: перевищення обсягів експортних операцій над задекларованою сумою доходу на 10 відсотків і більше; 2) до середнього ступеня ризику: а) невідповідність обсягів імпорتنих операцій задекларованій сумі загальног оподаткованого доходу або обсягам постачання з податку на додану вартість у розмірі, що перевищує 20 відсотків; б) ввезення на митну територію України підакцизних товарів в обсягах понад 50 відсотків задекларованої суми доходу за рік.

Отже, розглянувши порядок формування **плану графіка документальних перевірок**, зауважимо: основним його недоліком є виокремлення суб'єктів ЗЕД – юридичних осіб в окрему категорію платників без розподілу їх за категоріями ризику. Критерії для включення таких платників до плану графіка є результатом митного оформлення та декларування товарів у відповідні митні режими з окремими особливостями. Тобто, наявність митного ризику можна виявити за результатами оформлення та декларування товарів, що має бути підставою для проведення планової перевірки з питань як митного, так і податкового законодавства. Таким чином, розглядати такі **митні** ризики можна було б як критерії включення юридичної особи до категорії платників з високим, середнім або низьким ступенем **ризик у цілому**, як це вже передбачено для самозайнятих фізичних осіб – суб'єктів ЗЕД.

Крім того, зауважимо, що із набранням чинності МКУ від 13.03.2012 р. № 4495-VI митне оформлення товарів, транспортних засобів комерційного призначення здійснюється в будь-якому органі доходів і зборів за пред'явленням їх цьому органу. Тоді як за попереднім МКУ від 11.07.2002 р. № 92-IV [14] митне оформлення можливо було здійснити тільки в митному органі, в якому обліковується суб'єкт ЗЕД.

Вітчизняні науковці характеризують такі зміни, як «новації» МКУ від 2012 р. [1, с. 26].

**Н**еможливо не погодитися з доцільністю надання права суб'єктам ЗЕД здійснювати митне оформлення в будь-якому органі митного контролю, незалежно від місця акредитації такого суб'єкта, у контексті сприяння активізації зовнішньоекономічної діяльності, полегшення ведення бізнесу та спрощення митних процедур і мінімізації часу на їх здійснення.

Водночас особливої уваги заслуговує питання доцільності обрання того чи іншого органу митного контролю для митного оформлення товарів і транспортних засобів. Зокрема, доцільним, на нашу думку, можна вважати митне оформлення в органі: 1) за місцем реєстрації платника, або 2) за місцем розташування його окремих виробничих потужностей, або 3) за місцем перетину товарами та транспортними засобами митного кордону, або 4) здійснення операції з купівлі-продажу ввезеного товару. Якщо митне оформлення товарів та транспортних засобів було здійснено в митному органі, який за наведеними ознаками не можна визначити доцільним, на нашу думку, це має бути підставою для включення такого суб'єкта ЗЕД до плану-графіка проведення документальних перевірок як платника із **високим** ступенем ризику.

Зауважимо, що за даними Звіту Рахункової палати «Про результати аудиту ефективності виконання повноважень територіальними органами Державної фіскальної служби у Одеській, Миколаївській та Херсонській областях в частині контролю за повнотою нарахування та своєчасністю сплати до державного бюджету митних платежів суб'єктами підприємницької діяльності» встановлено, що: «враховуючи викладене та можливість здійснювати суб'єктами ЗЕД митне оформлення товарів в будь-якій митниці незалежно від їх юридичної реєстрації, організація контрольної-перевірочної роботи таких платників щодо дотримання ними вимог законодавства України з питань державної митної справи на сьогодні потребує впровадження нових методів та підходів» [9].

У контексті вдосконалення системи митного контролю, а зокрема митного постаудиту, на нашу думку, доцільно було б розробити порядок проведення планових документальних виїзних перевірок дотримання митного законодавства платниками, які обліковуються в митниці однієї області, підрозділами аудиту у складі органів ГУ ДФСУ іншої області. Така пропозиція ґрунтується на необхідності попередження маніпулювання зазначеними змінами законодавства з метою ухилення від сплати митних платежів на одній митниці шляхом оформлення товарів на іншій, а також з метою запобігання виникнення корупційної складової при здійсненні

як попереднього і поточного, так і наступного митного контролю.

Запропоновані документальні перевірки умовно можна було б вважати «**кросс-перевірками**».

У цьому контексті варто наголосити, що *реалізація даної пропозиції передбачатиме формування кварталних планів-графіків документальних перевірок безпосередньо департаментом аудиту ДФСУ, а не територіальними органами ДФСУ, що передбачено п. 346.3 ст. 346 МКУ та п. 4 Розділу III Наказу № 524.*

Крім того, на нашу думку, результати проведених перевірочних заходів мають бути враховані митними органами при подальшому оформленні товарів і транспортних засобів перевіреного суб'єкта.

## ВИСНОВКИ

За результатами проведеного дослідження слід зауважити, що види та форми митного контролю мають встановлюватися з урахуванням його економічної сутності. Митний контроль є складовою державного фінансового контролю, отже, необхідним є чітке визначення попереднього, поточного та наступного митного контролю, як це передбачено для державного фінансового контролю в цілому.

Поділ видів митного контролю за часом проведення має бути передумовою для визначення відповідальних структурних підрозділів контролюючих органів, які їх здійснюють. Водночас кожному виду контролю має відповідати перелік форм митного контролю. Зокрема важливо розуміти, що митний контроль починається в момент подання митної декларації для здійснення митного оформлення, а закінчується після отримання довідки (або акта) документальної перевірки дотримання платником митного законодавства.

Крім того, існуюча структура органів податкового та митного контролю створює ризики недотримання норм законодавства з питань державної митної справи. З одного боку, закріплення повноважень щодо: 1) здійснення митного декларування і митного оформлення за митницями митними постами та 2) проведення митного постаудиту за ГУ ДФСУ та ЦООВПП знижує ризик виникнення корупційних правопорушень. Однак, разом із тим, знижує зацікавленість працівників митниць та митних постів у якості результатів митного постаудиту. На нашу думку, виявлення порушень законодавства з питань державної митної справи під час митного постаудиту має бути підставою для визначення ролі працівників митниці та митного посту, які здійснювали митне декларування та митне оформлення з обов'язковим притягненням їх до певного виду відповідальності.

Удосконалення також потребує порядок планування документальних перевірок дотримання податкового та митного законодавства, які проводяться підрозділами митного аудиту. Зауважимо, що суб'єктами ЗЕД є одночасно як юридичні, так і фізичні особи. Проте підхід щодо роботи з таким платниками згідно з існуючим порядком суттєво відрізняється. Так, юридичні особи – суб'єкти ЗЕД згруповано в окрему категорію у складі юридичних осіб без розподілу за ступенем ризику (низький, середній, високий), що передбачено для всіх інших категорій

та груп, платників податків. Водночас, окремі показники діяльності самозайнятих фізичних осіб-суб'єктів ЗЕД є підставою для включення їх до певної групи платників залежно від ступеня ризику. На нашу думку, є всі підстави розробити порядок планування перевірок дотримання **юридичними особами** – суб'єктами ЗЕД як митного, так і податкового законодавства в цілому (як це передбачено для самозайнятих фізичних осіб – суб'єктів ЗЕД).

**Р**озглянувши напрями оптимізації митного контролю в цілому та митного постаудиту зокрема, у контексті прискорення митного оформлення та надання права суб'єктам ЗЕД оформлювати товар в будь-якому органі митного контролю, вважаємо за доцільне запропонувати такий вид митних перевірок, як «митні кросс-перевірки». Сутність запропонованих форм митного контролю полягає в перевірці дотримання суб'єктами ЗЕД митного законодавства, які обліковуються митницею однієї області, підрозділами аудиту ГУ ДФС (або ЦООВПП) іншої області. Основне завдання таких перевірок – зниження ризиків виникнення корупційної складової при здійсненні митного постаудиту в контексті надання суб'єктам ЗЕД права здійснювати митне оформлення в будь-якому органі митного контролю, незалежно від митниці обліку, та можливості навмисного зловживання суб'єктами ЗЕД такими змінами законодавства з метою заниження суми митних платежів. ■

## ЛІТЕРАТУРА

- Актуальні питання теорії та практики митної справи: монографія/Бережнюк І. Г., Пашко П. В., Войцещук А. Д. та ін. – Харків, 2013. 428 с.
- Бережнюк І. Г.** Митне регулювання України: національні та міжнародні аспекти: монографія. Дніпропетровськ: Академія митної служби України, 2009. 543 с.
- Вакульчик О. М., Сисолятіна І. Г.** Роль митного постаудиту в побудові профілю ризику. *Вісник Академії митної служби України*. Сер.: Економіка. 2011. № 2. С. 13–24.
- Годованець О. В., Ведашенко Н. М.** Митний контроль в Україні: сутність і призначення. SOPHUS. *Науковий клуб*. 2014. № 11. URL: [http://sophus.at.ua/publ/2014\\_11\\_25\\_lviv/sekcija\\_4\\_2014\\_11\\_25/mitnij\\_kontrol\\_v\\_ukrajini\\_sutnist\\_i\\_priznachennja/70-1-0-1088](http://sophus.at.ua/publ/2014_11_25_lviv/sekcija_4_2014_11_25/mitnij_kontrol_v_ukrajini_sutnist_i_priznachennja/70-1-0-1088)
- Гребельник О. П.** Митне регулювання зовнішньоекономічної діяльності: підручник. Київ: Центр навчальної літератури, 2005. 696 с.
- Дубініна А. А., Сорокіна С. В., Зільченко О. В.** Митна справа: підручник. Київ: Центр навчальної літератури, 2010. 320 с.
- Закон України «Про зовнішньоекономічну діяльність» від 16.04.1991 р. № 959-XII. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/959-12>
- Закон України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні» від 26.01.1993 р. № 2939-XII. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2939-12>
- Звіт Рахункової палати «Про результати аудиту ефективності виконання повноважень органами Державної фіскальної служби у Одеській, Миколаївській та Херсонській областях в частині контролю за повнотою нарахування та своєчасністю сплати до державного бюджету митних платежів суб'єктами підприємницької діяльності». Затверджено рішенням Рахункової палати від 30.06.20106 р. № 13-5. URL: [http://www.ac-rada.gov.ua/doccatalog/document/16749609/Zvit\\_13-5.pdf?subportal=main](http://www.ac-rada.gov.ua/doccatalog/document/16749609/Zvit_13-5.pdf?subportal=main)
- Зовнішньоекономічні операції і контракти: навч. посіб./В. В. Козик, Л. А. Пайкова, Я. С. Карп'як та ін. Київ: Центр навчальної літератури, 2004. 378 с.
- Кримінальний кодекс України від 05.04.2001 р. № 2341-III. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2341-14/ed20120117/page6>
- Митне регулювання: навч. посіб./В. М. Голомовзий, Л. А. Панкова, О. Ю. Григор'єв та ін. Львів: Нац. ун-т «Львівська політехніка», 2004. 240 с.
- Митний кодекс України від 13.03.2012 р. № 4495-VI. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/4495-17>
- Митний кодекс України від 11.07.2002 р. № 92-IV. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/92-15>
- Наказ ДФС від 09.09.2014 р. № 116 «Про створення митних постів митниць ДФС». URL: <http://sfs.gov.ua/zakonodavstvo/mitne-zakonodavstvo/nakazi/63304.html>
- Наказ ДФС від 22.10.2014 р. № 205 «Про ліквідацію митного поста «Енергетичний» Київської міської митниці ДФС та створення митних постів Енергетичної митниці ДФС». URL: <http://sfs.gov.ua/zakonodavstvo/mitne-zakonodavstvo/nakazi/63335.html>
- Наказ Міністерства фінансів України № 524 від 02.06.2015 р. «Про затвердження Порядку формування плану графіка проведення документальних планових перевірок платників податків». URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0751-15>
- Наказ Міністерства фінансів України від 20.09.2012 р. № 1011 «Про затвердження відомчих класифікаторів інформації з питань державної митної справи, які використовуються в процесі оформлення митних декларацій». URL: <http://sfs.gov.ua/zakonodavstvo/mitne-zakonodavstvo/nakazi/62422.html>
- Уряд схвалив постанову про створення міжрегіональної митниці ДФС. URL: [http://www.kmu.gov.ua/control/uk/publish/article?art\\_id=249233385&cat\\_id=244274160](http://www.kmu.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=249233385&cat_id=244274160)
- Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>
- Постанова КМУ від 20.03.2013 р. № 299 «Про утворення територіальних органів Міністерства доходів і зборів». URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/229-2013-%D0%BF>
- Постанова Кабінету Міністрів України від 06.08.2014 р. № 311 «Про утворення територіальних органів Державної фіскальної служби та визнання такими, що втратили чинність, деяких актів Кабінету Міністрів України». URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/311-2014-%D0%BF>
- Структура Державної фіскальної служби України. URL: <http://sfs.gov.ua/pro-sfs-ukraini/struktura/>
- Туржанський В. А.** Функціонування постаудиту в системі митного контролю: вітчизняний та зарубіжний досвід. *Митна безпека*. 2013. № 1. С. 13–19.
- Указ Президента України «Про Міністерство доходів і зборів України» від 18.03.2013 р. № 141/2013. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/141/2013/paran14#n14>
- Шишка Р. Б.** Митне право України: підручник. Київ: Центр навчальної літератури, 2008. 320 с.

**Науковий керівник – Огонь Ц. Г.,** доктор економічних наук, професор, заслужений юрист України

## REFERENCES

- Berezniuk, I. H. et al. *Aktualni pytannia teorii ta praktyky mytnoi spravy* [Topical issues of the theory and practice of customs]. Kharkiv, 2013.
- Berezniuk, I. H. *Mytne rehuliuвання Ukrainy: natsionalni ta mizhnarodni aspekty* [Customs regulations in Ukraine: national and international perspectives]. D. : Akademiia mytnoi sluzhby Ukrainy, 2009.

- Dubinina, A. A., Sorokina, S. V., and Zilchenko, O. V. *Mytna sprava* [Customs]. Kyiv: Tsentr navchalnoi literatury, 2010.
- Hodovanets, O. V., and Vedashenko, N. M. "Mytnyi kontrol v Ukraini: sutnist i pryznachennia" [Customs control in Ukraine: the essence and purpose]. SOPHUS. [http://sophus.at.ua/publ/2014\\_11\\_25\\_lviv/sekcija\\_4\\_2014\\_11\\_25/mitnij\\_kontrol\\_v\\_ukrajini\\_sutnist\\_i\\_pryznachennja/70-1-0-1088](http://sophus.at.ua/publ/2014_11_25_lviv/sekcija_4_2014_11_25/mitnij_kontrol_v_ukrajini_sutnist_i_pryznachennja/70-1-0-1088)
- Hrebelnyk, O. P. *Mytne rehuliuвання zovnishnyoekonomichnoi diialnosti* [Customs regulation of foreign economic activity]. Kyiv: Tsentr navchalnoi literatury, 2005.
- Holomovzyi, V. M. *Mytne rehuliuвання* [Customs regulations]. Lviv: NU «Lvivska politehnika», 2004.
- Kozyk, V. V. *Zovnishnyoekonomichni operatsii i kontrakty* [International transactions and contracts]. Kyiv: Tsentr navchalnoi literatury, 2004.
- [Legal Act of Ukraine] (1993). <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2939-12>
- [Legal Act of Ukraine] (2016). [http://www.ac-rada.gov.ua/doccatalog/document/16749609/Zvit\\_13-5.pdf?subportal=main](http://www.ac-rada.gov.ua/doccatalog/document/16749609/Zvit_13-5.pdf?subportal=main)
- [Legal Act of Ukraine] (1991). <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/959-12>
- [Legal Act of Ukraine] (2001). <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2341-14/ed20120117/page6>
- [Legal Act of Ukraine] (2012). <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/4495-17>
- [Legal Act of Ukraine] (2002). <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/92-15>
- [Legal Act of Ukraine] (2014). <http://sfs.gov.ua/zakonodavstvo/mitne-zakonodavstvo/nakazi/63304.html>
- [Legal Act of Ukraine] (2014). <http://sfs.gov.ua/zakonodavstvo/mitne-zakonodavstvo/nakazi/63335.html>
- [Legal Act of Ukraine] (2015). <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0751-15>
- [Legal Act of Ukraine] (2012). <http://sfs.gov.ua/zakonodavstvo/mitne-zakonodavstvo/nakazi/62422.html>
- [Legal Act of Ukraine] (2010). <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>
- [Legal Act of Ukraine] (2013). <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/229-2013-%D0%BF>
- [Legal Act of Ukraine] (2014). <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/311-2014-%D0%BF>
- [Legal Act of Ukraine] (2013). <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/141/2013/paran14#n14>
- "Struktura Derzhavnoi fiskalnoi sluzhby Ukrainy" [The structure of the State fiscal service of Ukraine]. <http://sfs.gov.ua/pro-sfs-ukraini/struktura/>
- Shyshka, R. B. *Mytne pravo Ukrainy* [Customs law of Ukraine]. Kyiv: Tsentr navchalnoi literatury, 2008.
- Turzhanskyi, V. A. "Funktsionuvannia postaudytu v systemi mytnoho kontroliu: vitchyzniani ta zarubizhnyi dosvid" [The functioning of the post-audit in the system of customs control: domestic and foreign experience]. *Mytna bezpeka*, no. 1 (2013): 13-19.
- "Uriad skhvalyv postanovu pro stvorennia mizhrehionalnoi mytnytsi DFS" [The government approved a decree on establishment of the interregional customs DFS]. [http://www.kmu.gov.ua/control/uk/publish/article?art\\_id=249233385&cat\\_id=244274160](http://www.kmu.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=249233385&cat_id=244274160)
- Vakulchyk, O. M., and Sysoliatina, I. H. "Rol mytnoho postaudytu v pobudovi profilu ryzyku" [The role of customs post-audit to build a risk profile]. *Visnyk Akademii mytnoi sluzhby Ukrainy. Seria: Ekonomika*, no. 2 (2011): 13-24.