

УСОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ ФИСКАЛЬНОЙ СОСТАВЛЯЮЩЕЙ ТАМОЖЕННОГО ДЕЛА – ЭТАП НА ПУТИ РЕАЛИЗАЦИИ ТАМОЖЕННЫХ РЕФОРМ

Ольга БОРИСЕНКО

Университет таможенного дела и финансов, Украина

E-mail: acu_borisenko@yahoo.com

Ирина КВЕЛИАШВИЛИ

Университет таможенного дела и финансов, Украина

E-mail: kvelin@ukr.net

Аннотация

Исследования, представленные в данной статье, проводились в рамках научно-исследовательской работы кафедры публичного управления и таможенного администрирования на тему “Развитие институтов и механизмов реализации таможенной и налоговой политики Украины в условиях интеграционных трансформаций” (номер государственной регистрации: 0114U000646, фундаментальная).

Статья посвящена проблемам, с которыми сталкиваются субъекты внешнеэкономической деятельности, их уполномоченные представители, а также работники органов доходов и сборов в процессе таможенного контроля и таможенного оформления товаров.

В статье акцентировано внимание на несовершенстве отдельных аспектов национального таможенного законодательства в отношении контроля таможенной стоимости товаров, необходимости применения таможенных процедур в условиях максимальной определенности, открытости и транспарентности.

Также были рассмотрены направления государственного регулирования в сфере таможенного контроля (контроль во время таможенного оформления товаров и контроль после выпуска товаров в свободное обращение (пост-таможенный аудит)), развитие которых обеспечит достаточный уровень координации, планирования и выполнения таможенных процедур. Это, в свою очередь, снимет напряжение в острых вопросах контроля таможенной стоимости и применения других мер контроля непосредственно в момент осуществления таможенного оформления товаров, значительно уменьшит последствия от неверно принятых решений, сократит время на проведение таможенных формальностей.

В процессе исследования проведен компаративный анализ проблем, которые возникают в процессе реализации государственной таможенной политики и осуществления таможенного дела в аспекте контроля таможенной стоимости и пост-таможенного аудита.

Анализ вопросов, освещенных в статье, дает авторам основание считать, что преодоление проблем и достижение результатов, которые приблизят Украину к европейскому сообществу и позволят принять страну в качестве равноправного торгового партнера, возможно при условии усовершенствования действующего таможенного законодательства, применения эффективных инструментов системы управления, координации, контроля деятельности органов доходов и сборов в

процессе формирования доходов бюджета.

Ключевые слова: таможенное дело, таможенное законодательство, таможенные процедуры, таможенный контроль, таможенная стоимость, пост-таможенный аудит, управление рисками.

Введение

Современный этап реализации государственной политики в сфере государственной таможенного дела Украины характеризуется постоянным расширением масштабов международной торговли, усложнением динамики торговых процессов, усилением требований международных организаций по обеспечению свободного доступа иностранных товаров на внутренние рынки и снижению национальных торговых барьеров [1, С. 179-180].

Государственное регулирование внешней торговли предусматривает совокупность мероприятий, осуществляемых с целью обеспечения соблюдения норм Таможенного кодекса Украины, законов и других нормативно-правовых актов по вопросам государственного таможенного дела, международных договоров Украины, заключенных в установленном законом порядке¹ [2]. В условиях недостаточного государственного контроля перемещаемых товаров, “открытость” национальной таможенной территории для международной торговли может наносить экономический ущерб государству в виде неуплаты в бюджет надлежащих сумм таможенных платежей вследствие:

- уклонения от их уплаты в полном объеме в результате искажения сведений о таможенной стоимости товаров,
- роста контрабандных потоков,
- таможенных мошенничеств и тому подобное.

С другой стороны, субъекты хозяйствования прямо, а государство косвенно несут расходы от несогласованности процедур таможенного контроля и таможенного оформления из-за непредсказуемости затрат времени и финансовых средств субъектов хозяйствования. При таких условиях актуализируется необходимость повышения эффективности национальной таможенной политики в сфере обеспечения безотлагательного реагирования на внешние вызовы и оперативного противодействия их возможным негативным последствиям.

Непоступление в бюджет государства вследствие контрабанды, мошенничества, некорректного ценообразования и незаконной торговли, среди прочего, существенно подрывает условия здоровой конкуренции и не способствует национальному экономическому развитию.

Также непредвиденные задержки на границах увеличивают торговые издержки, подрывающие конкурентоспособность трейдеров и вредят международной цепи поставок. Кроме того, увеличение объемов экспресс-поставок для промышленных предприятий требует ускорения пропуска чувствительных ко времени товаров через таможенную границу. Давление на органы доходов и сборов оказывает необходимость обеспечения современных международных бизнес-моделей, что также обуславливает потребность в более эффективном обороте товаров и сведения к минимуму задержек на границах.

Необходимость обеспечения международных, государственных, бизнес-проектов требует от органов доходов и сборов оперативного реагирования и сведения к минимуму задержек на границах.

¹ Таможенный кодекс Украины: Закон Украины от 13 марта 2012 року № 4495-VI, ст.4, пп.24 [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/4495-17>

Риторика политиков разных уровней акцентирована на необходимости создания национальной концепции упрощения процедур торговли. Модернизация таможенного ведомства является важной составляющей частью национальных программ и реформ.

В статье рассмотрены актуальные проблемы таможенного контроля товаров при осуществлении внешнеэкономических операций, нерешенность которых создает ряд проблем для украинского бизнеса. Акцентировано внимание на задачах, которые заинтересованные общественные организации признают такими, без решения которых невозможна интеграция в развитое мировое сообщество.

1. Проблемы национального таможенного законодательства в отношении контроля таможенной стоимости товаров

Одним из первоочередных приоритетов реализации Стратегии устойчивого развития “Украина – 2020”, утвержденной Указом Президента Украины от 12 января 2015 года № 5/2015² [3], признано интеграцию в таможенное сообщество Европейского Союза посредством реформирования государственного таможенного дела.

Общественные организации, целью которых является обеспечение взаимодействия органов исполнительной власти и субъектов хозяйствования на принципах партнерства, открытости и прозрачности, определяют необходимость [4]:

– проведения насущных таможенных реформ с учетом национальных специфик и условий ведения бизнеса с использованием мирового опыта;

– решения проблемных вопросов контроля и определения таможенной стоимости, процедур обжалования и возврата излишне уплаченных таможенных платежей;

– срочного возрождения пост-таможенного аудита, закрепив за ним функцию инструмента по упрощению международной торговли.

Одним из путей решения проблемы несовершенства таможенного дела в Украине, преодоления негативного отношения общества к деятельности органов доходов и сборов является изучение и анализ экспертных и рейтинговых оценок деятельности, а также оперативное разновекторное реагирование для их усовершенствования.

Объектом исследований национальных и зарубежных экспертов является также таможенное законодательство Украины. Экспертные оценки качества и эффективности применения национальных таможенных правил выявляют недостатки и несовершенства, требующие устранения.

Так, советом бизнес-омбудсмана, который занимается защитой интересов бизнеса перед органами публичной власти как внутри страны, так и за ее пределами, в октябре 2015 года был обнародован системный отчет “Проблемные вопросы регулирования внешнеэкономической деятельности в Украине” [5]. Содержание этого отчета сосредоточено на конкретных важных вопросах регулирования международной торговли в Украине, в частности на тех, которые имеют существенное практическое влияние на трансакционные издержки. За основу отчета взяты комментарии и жалобы, полученные Советом бизнес-омбудсмана.

Рекомендации Совета бизнес-омбудсмана относятся к компетенции Кабинета Министров Украины и Государственной фискальной службы Украины, а именно:

– подготовить и принять Закон Украины о компенсации убытков, причиненных незаконными действиями работников таможни с тем, чтобы усилить роль

² О Стратегии устойчивого развития “Украина – 2020”: указ Президента Украины № 5/2015 от 12.01.2015 [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/5/2015>

административного досудебного урегулирования споров и предотвратить злоупотребление полномочиями;

– обновить список случаев, когда у органов доходов и сборов могут возникать вопросы относительно правильности заявленной таможенной стоимости. В случае если работник таможни требует дополнительных консультаций по таможенной стоимости товаров, источник информации должен быть единым и четким. В случае если у работника таможни возникают сомнения, он должен подтвердить свои сомнения документальными доказательствами.

Долгое время тема определения и контроля таможенной стоимости остается дискуссионной и не согласованной в процессе взаимодействия фискальных органов и бизнеса.

Сохраняющаяся фискальная доминанта в работе органов доходов и сборов и стремление к минимизации затрат субъектами внешнеэкономической деятельности при проведении таможенной очистки товаров являются причинами неопределенностей, взаимного недоверия, злоупотреблений как с одной, так и с другой стороны, поводом для коррупции и противоправных манипуляций.

По сути, действующим Таможенным кодексом Украины согласованы вопросы таможенной оценки. К ним можно отнести:

- разграничение прав, обязанностей между органами доходов и сборов и декларантами;
- установление четкого перечня документов, представляемых декларантом для подтверждения заявленной таможенной стоимости;
- определение случаев и оснований для запроса у декларанта дополнительных документов, подтверждающих заявленную в таможенной декларации таможенную стоимость товаров;
- определение оснований для отказа органа доходов и сборов в таможенном оформлении товаров по заявленной декларантом таможенной стоимости;
- утверждение норм относительно применения метода определения таможенной стоимости по цене договора для товаров, которые импортируются, без применения дополнительных мер контроля заявленной таможенной стоимости для уполномоченных экономических операторов.

На практике существует целый комплекс проблем, связанных с неверным определением таможенной стоимости товаров, например, манипуляции с таможенной стоимостью, а также трудности в применении установленных законодательством методов ее исчисления.

Порождение взаимного недоверия приводит к злоупотреблениям и конфликту интересов между бизнесом, органами доходов и сборов и контролирующими органами. Значительная доля решений органов доходов и сборов в отношении определения таможенной стоимости для налогоплательщиков является поводом для их обжалования в административном порядке. И, к сожалению, по разным обстоятельствам более чем в половине административных дел суд принимает решение в пользу налогоплательщика [7].

Как следствие, несогласованность в толковании терминов, порядков, методов определения таможенной стоимости является поводом для конфликта между субъектами внешнеэкономической деятельности и структурами власти, в первую очередь, органами доходов и сборов.

Вопрос определения стоимости товаров, пересекающих границу, находится в плоскости общественно чувствительных процессов взаимоотношений между органами исполнительной власти и бизнесом. Они всегда были поводом для дискуссий в

обществе, в связи с чем требуют четкого недвусмысленного толкования в законодательных актах, чтобы не стать объектом злоупотреблений [8].

2. Правовое регулирование вопросов контроля таможенной стоимости

Концепция стоимости, как правило, используется для определения базы налогообложения и основывается на критерии полезности. Оценка объекта носит субъективный характер, поскольку оценка рассматриваемого объекта производится субъектом, делающим оценку [16].

Вместе с тем, неопределенные правовые условия практически неизбежны, потому что даже если законодатели приложат все усилия, чтобы использовать точную формулировку, они не могут представить все бесчисленные непредвиденные случаи, которые могут возникнуть в период действия закона. Большая часть правовой доктрины утверждает, что неопределенная формулировка не подразумевает использование дискреционных полномочий. Тем не менее, эта неопределенность вызывает толкование закона и влечет за собой существование некоторой свободы действий со стороны административных органов, где действующие должностные лица обладают большей автономией, чтобы сделать выбор, который возможно отнести к фактическому использованию дискреционных полномочий [16].

С целью правильного применения положений статей 53, 54 Таможенного кодекса Украины [9] относительно прав органов доходов и сборов на осуществление контроля правильности исчисления декларантом таможенной стоимости и ее корректировки Верховным судом Украины сделан соответствующий вывод [3].

Анализ указанных статей Таможенного кодекса дает основания считать, что таможня имеет полное право осуществлять контроль правильности исчисления заявленной декларантом таможенной стоимости. Но эти полномочия осуществляются в виде, определенном законом, в частности, требование дополнительных документов для подтверждения заявленной таможенной стоимости может иметь место только в случае наличия обоснованных сомнений в достоверности поданных декларантом сведений. Такие сомнения могут быть обусловлены неполнотой представленных документов для подтверждения заявленной таможенной стоимости товаров; несоответствием характеристик товаров, указанных в представленных документах, данным таможенного досмотра этих товаров; сравнением уровня заявленной таможенной стоимости с уровнем таможенной стоимости идентичных или подобных товаров, таможенное оформление которых уже осуществлено, и прочее.

Наличие у органа доходов и сборов обоснованных подозрений относительно того, что декларантом заявлены неполные и/или недостоверные сведения о таможенной стоимости товаров, в том числе неверно определена таможенная стоимость товаров [2] (ТКУ ст 54), является обязательным условием для проведения контроля. Именно с этим обстоятельством Таможенный кодекс связывает возможность требования у декларанта дополнительных документов и предоставляет таможене право совершать последующие действия, направленные на определение действительной таможенной стоимости товаров.

Вместе с тем необходимо истребовать те документы, которые дают возможность убедиться в правильности или ошибочности заявленной таможенной стоимости, а не все, которые предусмотрены ст. 53 Таможенного кодекса Украины [2]. Непредоставление полного перечня истребованных документов может быть основанием для определения таможенной стоимости не по цене договора только в случае, когда представленные документы являются недостаточными или такими, которые в своей совокупности не опровергают сомнения в достоверности предоставленной информации.

Из приведенного усматривается именно отсутствие четкого нормативно утвержденного акта относительно последовательности и правомерности действий таможенников при контроле таможенной стоимости, что усугубляется ограничением времени проведения таможенных процедур в течение 4 часов, установленных Таможенным кодексом.

Преодоление неопределенности при определении характеристик товара является чрезвычайно важной задачей, ведь вместе с ростом неопределенности повышается риск принятия ошибочного решения. Определение таможенной стоимости всегда связано с риском неправильного принятия решения, при этом круг факторов риска присутствует в каждом из методов определения таможенной стоимости и обусловлен особенностями применения выбранного метода. Но процедура контроля таможенной стоимости после окончания операций таможенного оформления товаров или пост-таможенный аудит могут значительно уменьшить последствия от неверно принятых решений и уменьшить время проверки таможенной стоимости товаров при осуществлении таможенного оформления. Несмотря на то, что с 2002 года появились законодательные основания для введения пост-таможенного аудита, до сих пор эта форма контроля не получила необходимого развития [1, с. 218]. А ведь в случае переноса отдельных таможенных процедур, контрольных мероприятий на этап после завершения таможенного оформления возникает возможность:

- снять напряжение в вопросах контроля таможенной стоимости и применения других мер контроля непосредственно в момент осуществления таможенного оформления товаров;

- создать основу для эффективного внедрения в Украине института Уполномоченного экономического оператора;

- избежать ограничений в торговле, что должно привести к увеличению ВВП и доходов государственного бюджета [4].

Советом бизнес-омбудсмена, помимо рекомендаций законодательного характера, которые были приведены в разделе 1 данной статьи, были предложены к рассмотрению Кабинетом Министров Украины и Государственной фискальной службой Украины положения, касающиеся регуляторных мер, а именно [9]:

- обновить список случаев, когда у органов доходов и сборов могут возникать вопросы относительно правильности заявленной таможенной стоимости. В случае, если работник таможни требует дополнительных консультаций по таможенной стоимости товаров, источник информации должен быть единым и четким. В случае, если у работника таможни возникают сомнения, он должен подтвердить свои сомнения документальными доказательствами;

- уменьшить количество проверок в течение таможенного контроля и оформления товаров в национальной системе таможенных стандартов;

- укрепить роль управления рисками и пост-таможенного аудита;

- обеспечить регулярные тренинги сотрудников таможни с целью улучшения их навыков определения таможенной стоимости товаров. Чрезвычайно важно, чтобы работники таможни развили глубокое понимание методов и могли применять официальные рекомендации и разъяснения Всемирной таможенной организации по этому вопросу;

- перезагрузить систему пост-таможенного аудита в Украине и обеспечить достаточный уровень координации, планирования, внедрения и выполнения процедур согласно статьям 345-354 Таможенного кодекса Украины [2], создать соответствующую базу данных, систему отслеживания, использовать современные инструменты для развития пост-таможенного аудита.

3. Развитие национального пост-таможенного аудита на основе системы анализа и управления рисками

Упрощение процедур международной торговли возможно рассматривать как способ повышения конкурентоспособности страны путем сокращения бюрократизма при проведении таможенных процедур. Всемирная таможенная организация определяет упрощение процедур торговли как условие для избежания ненужного ограничения торговли [17], Всемирная торговая организация – как упрощение и гармонизацию процедур международной торговли [18].

На практике упрощение процедур торговли достигается за счет использования инструментов и концепций, среди которых: инструмент исследования времени, концепция управления рисками, концепция развития института уполномоченного экономического оператора и другие [13].

Вопросы формирования прозрачной таможенной контрольной технологии, адекватной современным тенденциям и нормам международной торговли и права, направленной на защиту законных интересов и прав как субъектов внешнеэкономической деятельности, так и государства, были предметом обсуждения теоретиков и практиков в сфере внешнеэкономической деятельности, таможенного дела, субъектов хозяйствования, таможенных брокеров и других заинтересованных лиц.

Современные украинские ученые – ведущие специалисты в области таможенного дела – определяют таможенный аудиторский контроль на основе системы анализа и управления рискованными ситуациями как приоритетное направление усовершенствования таможенного администрирования в Украине [12]. Учеными сделан вывод о необходимости введения следующих процедур:

- введения контроля на базе таможенных аудиторских проверок в помещениях экономических операторов, что обеспечит повышение качества проверок, сократит задержки на границах и ускорит оформление товаров;
- получения электронной информации от министерств и ведомств об разрешительных документах, определяющих меры нетарифного регулирования;
- внедрения систем юридического подтверждения достоверности информации, а также персональной идентификации лиц, которые предоставляют эту информацию (например, с помощью электронной цифровой подписи);
- изменения в системе бухгалтерского учета для предприятий – экономических операторов внутри страны. Такие изменения должны предусматривать обязательное указание в бухгалтерских документах номера таможенной декларации, подтверждающей факт ввоза товара на территорию Украины, а также соответствующий учет товара, что позволит осуществлять процедуры контроля не только в момент его декларирования в таможене, но и во время проверки партии товара в сети розничной торговли;
- изменения в системе учета товаров для предприятий с упрощенным порядком такого учета;
- внедрения дополнительных мер контроля в отношении товаров, которые экспортируются, перемещаются транзитом и находятся в таможенных режимах, предусматривающих длительное пребывание товаров на территории страны;
- создания системы получения от правоохранительных и государственных органов обработанной информации о характеристиках товара, контролируемого органами доходов и сборов на таможенной границе Украины и определенным государственным органом внутри государства;
- формирования системы контроля со стороны общественности за добросовестностью продавцов товара, например, создание и оперативная, круглосуточная поддержка сайта Фискальной службы с развернутым доступом для

граждан, что позволит получать по номеру таможенной декларации сведения о названии ввозимого товара;

- определения круга лиц и их прав на проведение таможенного аудиторского контроля, а также предоставление определенным специалистам возможности оперативного доступа к централизованным базам данных таможенной информации;

- модернизации и укрепления системы защиты таможенной информации от возможности ее замены и подделки;

- предоставления возможности органам доходов и сборов получать от правоохранительных и других органов, а также обрабатывать информацию, что касается борьбы с преступностью в части обеспечения таможенной безопасности;

- внедрения системы многоэтапного анализа и управления рисковыми ситуациями.

Эти мероприятия должны повысить эффективность таможенного контроля, обеспечить таможенным органам возможность проверки сведений о товарах, перемещаемых через таможенную границу.

Предложенный системный подход ведения процедур пост-таможенного аудита может служить базой системы контролинга в органах, которые реализуют задачи Государственной фискальной службы Украины.

Действующая в Украине система контроля после выпуска товаров в корне отличается от зарубежного пост-таможенного аудита. Согласно Таможенного кодекса Украины это, прежде всего, форма таможенного контроля. Основная его цель – выявление фактов нарушения законодательства и взыскание доначисленных таможенных платежей и штрафов за несвоевременную уплату.

При этом совсем не используется такая форма поощрения, как формирование имиджа для законопослушных плательщиков, или наоборот определение уровня риска конкретного трейдера, что по сути и относится к формам пост-таможенного аудита. Несмотря на то, что в международной практике пост-таможенный аудит определен одним из самых приоритетных направлений в стратегических таможенных программах и документах, национальная система применяет эту форму таможенного контроля как возможность для доначисления таможенных платежей. Следует отметить, что в открытом доступе статистика непосредственного зачисления на бюджетные счета сумм доначисленных таможенных платежей и штрафных санкций отсутствует.

При существующих законодательных условиях Государственная фискальная служба Украины не в состоянии реализовать пост-таможенный аудит в том виде, который соответствует международным стандартам, ни методологически, ни законодательно, ни технически.

Для этого необходимо отойти от принципа приоритета сбора таможенных платежей и предоставить преимущество упрощению процедур торговли и контролю над цепочками поставок. Однако это возможно в системе, которая свободна от чрезмерной бюрократии, коррупции, доминирования фискальной функции в своей деятельности. Национальная таможенная система управления рисками и пост-таможенный аудит должны быть взаимосвязаны, как этого требует международная практика.

Всемирная таможенная организация провозгласила сквозной идеей пост-таможенного аудита контроль безопасности цепей поставок, поэтому огромная роль в процессе отводится системе управления рисками. На основе этого определяются объекты и субъекты, подлежащие проверке, а полученная информация в дальнейшем учитывается при разработке новых профилей риска.

Реализация пост-таможенного аудита в качестве инструмента обеспечения комплексного управления цепью поставок товаров представляет собой единый комплекс мероприятий. А аудит таможенной и бухгалтерской документации – это основа контрольно-проверочных мероприятий, целью которых является установление несоответствия классификации товаров, фактов занижения таможенной стоимости, неправомерности применения таможенных льгот и преференций, а также нарушение режима пребывания товаров на таможенной территории Украины, при которых субъект внешнеэкономической деятельности получает финансовые выгоды в виде неуплаты таможенных платежей.

Проведение таможенного аудита после выпуска товаров в свободное обращение способствует сокращению количества контрольных мероприятий на этапе подачи таможенной декларации к оформлению, улучшает состояние обеспечения поступления таможенных платежей в бюджет.

Всемирная таможенная организация, как главный эксперт по внедрению и развитию таможенного законодательства, в своих отчетах неоднократно подчеркивала эффективность пост-таможенного аудита и давала положительную оценку странам, которые ввели и используют его на практике.

Как следует из стандарта 6.2 гл. 6 Киотской конвенции [11], таможенный контроль должен сводиться к минимуму, необходимому для обеспечения соблюдения таможенного законодательства. В любом случае должна обеспечиваться эффективность инструментов государственного регулирования внешнеэкономической деятельности и качества таможенного контроля. Ускорение и упрощение таможенных процедур при одновременном обеспечении эффективности инструментов государственного регулирования внешнеэкономической деятельности порождает необходимость переноса основной нагрузки с этапа оперативного таможенного контроля при пересечении границы на этап контроля после выпуска товаров. Как уже отмечалось, смысл введения этих процедур повышается в связи с установленным Таможенным кодексом Украины временным 4-х часовым ограничением проверки достоверности и документального подтверждения заявленных в таможенной декларации сведений о товарах, что не всегда позволяет обеспечить качество.

Согласно определению Е.3 / F. 4 Киотской конвенции [11] “под контролем на основе методов аудита” понимаются “меры, позволяющие таможенной службе убедиться в правильности заполнения деклараций и в достоверности указанных в них сведений путем проверки имеющихся у заинтересованных лиц соответствующих книг учета, счетов, документооборота и коммерческой информации”.

В странах ЕС таможенный контроль с использованием методов аудита (post-clearance audit) признан основой таможенного контроля. Дальнейшее развитие этого вида таможенного контроля определено одним из направлений совершенствования системы таможенного администрирования в странах сообщества [16].

Основной задачей пост-таможенного аудита является формирование транспарентности при осуществлении таможенного дела, что адекватно современным тенденциям мировой торговли, отвечает нормам, которые приняты в развитых странах, и должным образом осуществляет защиту законных экономических прав субъектов внешнеэкономической деятельности и государства.

Несмотря на четкое понимание многими специалистами направлений развития пост-аудит контроля в Украине, ученые все-таки формулируют существующие проблемы, решение которых должно быть безотлагательным [14]:

– *доминирование фискальной направленности таможенной деятельности.* Как в период формирования независимости Украины, так и сегодня функция наполнения государственного бюджета “быстрыми” деньгами косвенного

налогообложения (в частности НДС, пошлиной и акцизным налогом с импортируемых товаров) осталась практически неизменной. Как следствие: защитная функция таможенного налогообложения практически полностью нивелирована, а развитие вопросов, направленных на ее обеспечение (в том числе и пост-таможенного аудита) проводится крайне неудовлетворительными темпами;

– *нормативно-правовое обеспечение*. Хотя Таможенный кодекс Украины 2012 года [2] усовершенствовал и расширил ряд положений контрольно-проверочной деятельности системы учета и отчетности субъектов ВЭД, однако он не лишен нормативной неопределенности и спорности по многим важным вопросам. Существует актуальный вопрос интеграции проверочной деятельности контролирующих органов в части дальнейшей адаптации и создания общего фискального законодательства, учитывая, что в настоящее время функции проведения этого вида таможенного контроля переданы в главные территориальные управления фискальной службы Украины;

– *слабая методологическая база контрольно-проверочной деятельности*, что приводит к практической невозможности исследования ряда важных сторон деятельности субъектов ВЭД и их внешнеэкономических операций с целью доначисления таможенных платежей;

– *неразвитая система формирования и анализа рисков* предприятий на предмет возможного нарушения норм таможенного и налогового законодательства не позволяет достичь максимальной эффективности планирования документальных проверок субъектов ВЭД, а, следовательно, и максимального фискального эффекта. Автоматизация указанного процесса практически отсутствует;

– *слабое взаимодействие подразделений таможенного аудита с органами доходов и сборов в части реализации функции* пост-таможенного аудита. Учитывая то, что контроль после таможенного оформления требует комплексного подхода к проверке различных сторон внешнеэкономической сделки (таможенная стоимость, код товара, страна происхождения, др.), для проведения документальных проверок фактически не привлекаются специалисты подразделений таможни;

– *нормативно-правовая незащищенность таможенного аудитора*. Выполнение функций сотрудником подразделения таможенного аудита связано с проведением особо важной, наукоемкой, а иногда и опасной работы. Отдельные документальные проверки охватывают периоды до трех лет деятельности крупных предприятий с тысячами таможенных оформлений и внешнеторговым оборотом в сотни миллионов гривен. Доначисления по результатам проверочной деятельности достигают миллионов гривен и довольно часто влекут за собой открытие уголовных дел и привлечения к соответствующему виду ответственности должностных лиц предприятий;

– *низкий уровень материального обеспечения*. Как уже упоминалось, работа квалифицированного сотрудника подразделения, уполномоченного на осуществление пост-таможенного аудита, носит специфический характер и в сфере негосударственного сектора сопоставима по специфике с деятельностью специалистов -бухгалтеров и аудиторов предприятий. Вместе с тем, уровень материального обеспечения таможенного аудитора в разы (иногда и в десятки раз) отличается от обеспечения соответствующих позиций частного сектора.

Как следствие, доля доначисленных платежей подразделениями, уполномоченными на проведение пост-таможенного аудита, в общей сумме таможенных платежей является очень низкой.

Процесс интеграции Украины в мировую экономику предполагает открытие украинского рынка для зарубежных товаров и услуг согласно договоренностям с ВТО

и ЕС. Поэтому для Украины первоочередной задачей является проведение разумной таможенной политики, которая предусматривает постепенную трансформацию механизмов таможенного контроля во время таможенного оформления в механизмы контроля товаров после их выпуска в свободное обращение. Такие трансформации должны сопровождаться законодательными изменениями, переподготовкой работников таможен и контролирующих органов, правовой и информационной подготовкой общества [15].

Следует заметить, что и в странах, где пост-таможенный аудит внедрен на высоком уровне, таможенные ведомства сталкиваются с проблемой сокращения числа аудиторов, а также сокращением бюджета. В этих обстоятельствах приоритеты отдаются более эффективному использованию имеющихся ресурсов [11].

Развитие технологий пост-таможенного аудита в современной зарубежной практике основывается на использовании не только традиционных форм контроля, который проводится таможней, но и предлагает компаниям активно внедрять внутренний таможенный аудит.

Внутренний контроль можно рассматривать как процесс, который пронизывает все уровни организации и предназначен для обеспечения достаточной уверенности в достижении целей, касающихся эффективности и результативности внешнеэкономических операций, в надежности ее финансовой отчетности и ее соответствия действующему законодательству и нормативно-правовым актам. Внедрение эффективных механизмов внутреннего контроля способствует формированию культуры в соблюдении законодательных требований, что позволит получить многочисленные преимущества от демонстрации разумного менеджмента, в том числе повышенной деловой уверенности, большей согласованности и единообразия, повышения эффективности и снижения затрат в деятельности компании [11].

Внутренний таможенный аудит, который успешно используется в практической деятельности зарубежных внешнеторговых операторов как форма дополнительного контроля, формирует устойчивое развитие взаимодействия между исполнительными органами власти и бизнесом в достижении безопасности и качества цепи поставок.

Выводы

Правовые, нормативные недостатки и противоречия в вопросах актуализации национального таможенного законодательства уже вышли за пределы правовых и научных дискуссий. Международные, государственные, политические и общественные структуры открыто заявляют о необходимости усовершенствования механизмов осуществления национального таможенного дела в контексте проведения реформирования таможни.

Существующее состояние реализации таможенного дела в Украине остро нуждается в позитивных сдвигах. Особо актуальны трансформации в управлении процессом таможенного контроля и таможенного оформления, эффективном применении установленных Таможенным кодексом форм таможенного контроля, внедрении международных стандартов, способствующих решению проблем контроля таможенной стоимости, полноты взимания таможенных платежей, применения эффективных инструментов для осуществления пост-таможенного аудита, координации и совершенствования управления системой рисков.

Считаем, что преодоление освещенных в статье проблем и получение ожидаемых результатов в работе органов доходов и сборов возможно достичь при условии:

– законодательного внедрения технологий контроллинга в деятельность контролирующих органов и органов доходов и сборов, оперативного анализа их эффективности;

– селекции положительных сдвигов и оперативного реагирования на мероприятия, которые не нашли своего положительного, результативного внедрения в работе;

– использования результатов по принципу синергии при исследовании вопросов контроля таможенной стоимости, пост-таможенного аудита как основных элементов в формировании доходов государственного бюджета от деятельности органов доходов и сборов и применения таможенного законодательства.

Литература

1. Борисенко О. П. Внешнеэкономическая политика государства: концепция, стратегия, механизмы реализации : монография / О. П. Борисенко. – Донецк : Юго-Восток, 2012. – 404 с.

2. Борисенко О. Удосконалення державних механізмів управління митними ризиками при реалізації зовнішньоекономічної політики / О. П. Борисенко // Наукові праці [Чорноморського державного університету імені Петра Могили комплексу “Києво-Могилянська академія”]. Сер. : Державне управління. – 2012. – Т. 202, Вип. 190. – С. 158-163.

3. Висновки Верховного Суду України, викладені у рішеннях, прийнятих за результатами розгляду заяв про перегляд судових рішень за I півріччя 2015 р. / Вісник Верховного суду України №3(187)'2016. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://www.scourt.gov.ua/clients/vsu/vsu.nsf/7864c99c46598282c2257b4c0037c014/17851f953008a66dc2257f990042c5d0/\\$FILE/Visnyk_03_2016_web.pdf](http://www.scourt.gov.ua/clients/vsu/vsu.nsf/7864c99c46598282c2257b4c0037c014/17851f953008a66dc2257f990042c5d0/$FILE/Visnyk_03_2016_web.pdf)

4. Квелиашвили И.Н. Проблемы контроля определения таможенной стоимости в национальном законодательстве: суждения экспертов /И.Н Квелиашвили// Актуальные проблемы государственного управления. – 2016. - №3(67). – С. 42 -46

5. Международная конвенция об упрощении и гармонизации таможенных процедур. [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/995_643

6. О Стратегии устойчивого развития “Украина – 2020”: Указ Президента Украины от 12 января 2015 года № 5/2015 [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/5/2015>

7. Пашко П. Таможенный аудиторский контроль [Электронный ресурс] / П. Пашко // Вестник Киевского национального торгово-экономического университета. – 2012. – № 5. – С. 89-101. – Режим доступа: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Vknteu_2012_5_10

8. Системный отчет. “Проблемные вопросы регулирования внешнеэкономической деятельности в Украине” [Электронный ресурс]. – Режим доступа: https://boi.org.ua/media/uploads/sysrep_trade_ukr_pdf.pdf

9. Таможенный кодекс Украины: Закон Украины от 13 марта 2012 року № 4495-VI [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/4495-17>

10. Формування системи митного аудиту в Україні: монографія; за заг. ред. О.М. Вакульчик. – Хмельницький : ПП Мельник А.А. – 2014. – 208 с. – (Митна справа в Україні. Том 25) [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://dndims.com/upload/files/monografia_mytny_audit.pdf

11. Barreira, Enrique C, *Valuation of goods in international transactions: diverging interpretations among national agencies*, viewed 16 November 2016, <http://worldcustomsjournal.org/Archives/Volume%2010%2C%20Number%202%20%28Sep%202016%29/1806%2001%20WCJ%20v10n2%20Barreira.pdf>
12. .Colesky, Theo & Raath, Roux, *Political will as an enabler for a customs administration to implement coordinated border management: a practical example*, viewed 16 November 2016, <http://worldcustomsjournal.org/Archives/Volume%209,%20Number%202%20%28Sep%202015%29/1784%2002%20WCJ%20v9n2%20Colesky%20%26%20Raath.pdf>
13. Customs Post-clearance Audit are to become a trade facilitation tool, viewed 15 November 2016, <http://www.pwc.com/ua/uk/press-room/2015/customs-post-clearance-audit.html>
14. Ivashova, L. M. 2015, “Problems and prospects of the development of foreign and Customs policy of Ukraine under the European integration”, *Public management and Customs administration*, No 2(13), pp. 37-44
15. Modern EU Policies: Integration in Action/Publications series Vol. 5. EU Taxation Policy and Law: new approaches (2014-16) Part IV. Modern EU customs system, viewed 16 November 2016, http://ec.europa.eu/taxation_customs/customs/customs_controls/risk_management/implementing/index_en.htm#Audit
16. Moore, Daryl, *Customs Coming Back Around on Compliance Audits*, viewed 16 November 2016, <https://www.strtrade.com/news-publications-customs-audits-062513.html>
17. World Customs Organization official site, www.wcoomd.org
18. World Trade Organization official site, <https://www.wto.org>