

«Серія: МИТНА СПРАВА В УКРАЇНІ»

Серію засновано у 2001 році

Редакційна колегія:

П.В. Пашко, д-р. екон. наук (голова)

І.Г. Бережнюк, д-р. екон. наук

А.І. Крисоватий, д-р. екон. наук

А.А. Мазаракі, д-р. екон. наук

В.В. Ченцов, д-р. іст. наук

А.Д. Войцешук, канд. екон. наук

У СЕРІЇ «МИТНА СПРАВА В УКРАЇНІ» ВИЙШЛИ ДРУКОМ:

2002

«Основи митної справи»

«Митний контроль та митне оформлення»

2003

«Таможенное оформление морских грузов»

«Основы таможенного дела в Украине»

«Митний контроль на автомобільному транспорті»

2004

«Митний контроль на залізничному транспорті»

«Митне оформлення автотранспортних засобів»

«Основи митної справи в Україні»

«Митний кодекс України та нормативно-правові акти,
що регулюють його застосування»

«Митний контроль на повітряному транспорті»

«Митне регулювання зовнішньоекономічної діяльності в Україні»

«Коментар до Митного кодексу України»

2005

«Порядок заповнення вантажної митної декларації»

2006

«Основи мистецтвознавчої експертизи та вартісної оцінки культурних цінностей»

«Історія митної справи в Україні»

«Митне регулювання зовнішньоекономічної діяльності в Україні»

2008

«Основи митної справи в Україні»

2009

«Таможенный контроль: на пути к международным стандартам»

«Таможенный контроль в морских пунктах пропуска»

«Митне оформлення енергоносіїв»

«Митна безпека»

«Міжнародні перевезення товарів автомобільним транспортом: теорія і практика»

2010

«Святий Матфей. Митар. Апостол. Євангеліст»

«Історія митної діяльності: Україна в європейському контексті»

2011

«Митні інформаційні технології»

«Особливості митної класифікації товарів»

«Інфраструктура відкритих ключів: технології, архітектура,
побудова та впровадження»

«Розподілені бази даних»

2012

«Інформаційно-аналітичне забезпечення діяльності митних органів»

«Митний кодекс України» / Коментар до ст.6»

«Митна політика та митна безпека:

концептуальне визначення та шляхи забезпечення»

«Архітектура комп'ютера»

«Комп'ютерна схемотехніка»

2013

«Актуальні питання теорії та практики митної справи»

«Історія митної діяльності»

«Механізми державного управління митною справою»

Міністерство доходів і зборів України
Державний науково-дослідний інститут митної справи

АКТУАЛЬНІ ПИТАННЯ ТЕОРІЇ ТА ПРАКТИКИ МИТНОЇ СПРАВИ

За загальною редакцією
доктора економічних наук
І.Г. Бережнюка

Монографія

Хмельницький
2013

УДК 339.9

ББК 67.301

А 43

**За повного або часткового відтворення матеріалів даної публікації
посилання на видання обов'язкове**

*Рекомендовано до друку Вченою радою
Державного науково-дослідного інституту митної справи
(протокол № 8 від 10.09.2013)*

За заг. редакцією д.е.н. Бережнюка І.Г.

Колектив авторів:

І.Г. Бережнюк, д-р. екон. наук, доц., П.В. Пашко, д-р. екон. наук, проф., А.Д. Войцещук, канд. екон. наук, доц., В.В. Булана, В.В. Долобанько, Ю.О. Коновалов, Ю.О. Медвідь, К.Д. Мотюк, О.С. Нагорічна, канд. пед. наук, О.В. Неліпович, І.В. Несторишен, канд. екон. наук, доц., С.А. Попель, О.П. Потушинська, Л.Р. Прус, канд. екон. наук, доц., О.О. Пунда, канд. юрид. наук, Т.В. Руда, канд. екон. наук, Є.М. Рудніченко, канд. екон. наук, доц., В.О. Славінський, С.С. Терещенко, Заслужений економіст України, В.А. Туржанський, канд. екон. наук, доц., О.А. Фрадинський, канд. екон. наук, доц., В.О. Хома, канд. юрид. наук, доц., В.І. Царенко, канд. юрид. наук, доц., О.В. Яковенко, канд. екон. наук, доц.

Рецензенти:

І.С. Гуцал – д-р екон. наук, проф., декан факультету фінансів Тернопільського національного економічного університету.

А.С. Сіцінський – д-р наук з держ. упр., проф., професор кафедри державного управління і менеджменту Національної академії державного управління при Президентові України.

В.М. Бурдін – д-р юрид. наук, доц., професор кафедри кримінального права і кримінології Львівського національного університету імені Івана Франка.

А 43 **Актуальні питання теорії та практики митної справи** : монографія ; за заг. ред. І.Г. Бережнюка. – Хмельницький. : ПП Мельник А.А., 2013. – 428 с. – (Митна справа в Україні. Том 21).

ISBN 978-966-346-853-2 (серія)

ISBN 978-617-7094-03-5

Монографія є результатом науково-дослідних робіт, що виконувались Державним науково-дослідним інститутом митної справи відповідно до Тематичного плану науково-дослідних, дослідно-конструкторських робіт Міністерства доходів і зборів України на 2013 рік та перспективних напрямів наукових досліджень у податково-митній сфері. У виданні всебічно досліджуються питання модернізації митної справи як однієї з об'єктивних умов економічної безпеки держави.

Монографія буде корисною для наукових працівників, викладачів, аспірантів, студентів, а також фахівців митного спрямування, які цікавляться митною проблематикою.

УДК 339.9

ББК 67.301

ISBN 978-966-346-853-2 (серія)

ISBN 978-617-7094-03-5

© Державний науково-дослідний
інститут митної справи, 2013

ЗМІСТ

ВСТУП	8
РОЗДІЛ 1. ЕВОЛЮЦІЯ МИТНИХ СЛУЖБ НА ПОСТРАДЯНСЬКОМУ ПРОСТОРІ	15
1.1. Розвиток митної системи України у 1991-2013 роках	15
1.2. Організаційні аспекти діяльності митних служб країн ближнього зарубіжжя	28
1.3. Діяльність митних служб самопроголошених державних утворень	44
1.3.1. <i>Державний митний комітет Республіки Абхазія</i>	46
1.3.2. <i>Державний митний комітет Придністровської Молдавської Республіки</i>	56
РОЗДІЛ 2. РОЗВИТОК СИСТЕМИ УПРАВЛІННЯ РИЗИКАМИ ЯК ФАКТОР ПІДВИЩЕННЯ ЕФЕКТИВНОСТІ ПРОЦЕДУРИ МИТНОГО КОНТРОЛЮ	67
2.1. Аналіз наукових поглядів щодо сутності категорії “ризик в митній справі” та її змістовне наповнення	67
2.2. Правове регулювання застосування системи управління ризиками в Україні	78
2.3. Пріоритетні напрями розвитку системи управління ризиками	93
РОЗДІЛ 3. МІЖНАРОДНЕ ТА НАЦІОНАЛЬНЕ РЕГУЛЮВАННЯ МИТНОЇ ВАРТОСТІ ТОВАРІВ	111
3.1. Формування поняття митної вартості товарів	111
3.2. Основні міжнародно-правові джерела в питаннях митної вартості товарів	120
3.2.1. <i>Передумови укладення Угоди про застосування статті VII ГАТТ 1994 року</i>	120
3.2.2. <i>Постатейна характеристика змісту Угоди про застосування статті VII ГАТТ 1994 року</i>	131

РОЗДІЛ 4. ФОРМУВАННЯ СИСТЕМИ МИТНОГО АУДИТУ УКРАЇНИ	158
4.1. Організаційно-правові засади здійснення митного аудиту в Україні	158
4.2. Аналіз зарубіжного досвіду проведення митного аудиту	183
4.3. Механізм реалізації митного аудиту в Україні та напрями його вдосконалення	209
РОЗДІЛ 5. ЮРИДИЧНА ВІДПОВІДАЛЬНІСТЬ ЗА ПОРУШЕННЯ МИТНИХ ПРАВИЛ ТА КОНТРАБАНДУ	224
5.1. Організаційно-правові аспекти боротьби з контрабандою в Україні	224
5.2. Проблеми організації кримінального провадження у справах про контрабанду	245
5.3. Адміністративна відповідальність за порушення митних правил як різновид юридичної відповідальності	254
5.4. Провадження у справах про порушення митних правил	266
РОЗДІЛ 6. ФОРМУВАННЯ ІНСТИТУТУ УПОВНОВАЖЕНОГО ЕКОНОМІЧНОГО ОПЕРАТОРА: МІЖНАРОДНИЙ ДОСВІД ТА ВІТЧИЗНЯНА ПРАКТИКА	289
6.1. Концепція уповноважених економічних операторів як елемент Рамкових стандартів безпеки і полегшення світової торгівлі	289
6.2. Досвід функціонування інституту уповноважених економічних операторів та аналогічних йому програм в країнах-членах ВМО та їх взаємне визнання	301
6.3. Врегулювання інституту уповноважених економічних операторів на пострадянському просторі	322
6.4. Проблеми практичної реалізації інституту уповноважених економічних операторів в Україні та шляхи їх вирішення	345

РОЗДІЛ 7. НАУКОВЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ РЕАЛІЗАЦІЇ СТРАТЕГІЧНОГО РОЗВИТКУ МИТНОЇ СПРАВИ	358
7.1. Теоретико-методологічні засади наукового забезпечення у податково-митній сфері	358
7.2. Методичні аспекти оцінювання ефективності здійснення митної справи	379
7.3. Наукове забезпечення державного управління у податково-митній сфері як засіб формування інноваційної моделі її розвитку	399
ВИСНОВКИ	419

ВСТУП

Замість епіграфа

***Сприяння розвитку міжнародної торгівлі,
впровадження найкращих практик у сфері
митного регулювання.***

(Стратегічні напрями розвитку Міністерства доходів і зборів України на 2013-2017 роки)

Стратегічний курс Міністерства доходів і зборів України спрямовується на створення сприятливого бізнес-клімату, забезпечення свободи підприємництва, прискорення процесу дерегуляції, сталого розвитку економіки України.

Незважаючи на значну увагу закордонних і вітчизняних вчених до митної проблематики, чимало актуальних питань щодо історичних аспектів, методологічних та практичних засад реалізації митної політики держави й досі залишаються невирішеними.

Необхідність розвитку теоретичних засад і прикладних аспектів здійснення державної митної справи зумовлюється:

наявністю певних проблемних та дискусійних питань, пов'язаних із реалізацією Митного кодексу України, що набрав чинності 01.06.2012;

необхідністю узагальнення світового досвіду діяльності митних адміністрацій та розширення міжнародної співпраці України у митній сфері;

наявністю певних прогалин в нормативно-правовій базі з питань визначення та контролю митної вартості та потреба подальшої імплементації правових норм і положень міжнародних угод і законодавства Європейського Союзу у вітчизняну митну практику;

значними обсягами контрабанди, високим ступенем її організованості, технічного забезпечення, регіональними й міжнародними зв'язками та, як наслідок, необхідністю розробки ефективних методів боротьби з контрабандою та порушеннями митних правил;

формуванням новітніх тенденцій, що зумовлюють перегляд підходів до забезпечення підвищення ефективності митного контролю в пунктах пропуску через митний кордон України за рахунок зосередження матеріальних, людських ресурсів митниць на ділянках, де існує найбільший ризик вчинення митних та інших видів правопорушень;

необхідністю створення та використання сучасної системи митного адміністрування, покликаної сприяти прискоренню зовнішнього товарообігу та підвищенню ефективності митного контролю;

актуалізацією питань розвитку партнерства «митниця-бізнес» з метою надання переваг тим законослухняним суб'єктам зовнішньоекономічної діяльності, які відповідатимуть встановленим вимогам;

потребою у формуванні та реалізації належного науково-методологічного, нормативно-правового забезпечення, яке б дозволило підвищити ефективність здійснення державної митної справи.

Мета монографії полягає у науково-теоретичному обґрунтуванні концептуальних засад стратегічного розвитку державної митної справи, методичних підходів, засобів та інструментів її здійснення як елемента національної безпеки України.

Монографія складається з семи розділів, кожен з яких розкриває низку сутнісних аспектів авторського бачення проблематики здійснення та розвитку державної митної справи в умовах активної глобалізації економіки й розвитку нової моделі багатополярного світу, а також охоплює комплекс прикладних аспектів здійснення митного контролю та оформлення при переміщенні товарів через митний кордон України з акцентом на прерогативі створення сприятливих умов для розвитку зовнішньоекономічної діяльності, забезпечення безпеки суспільства та захисту економічних інтересів України.

Розділ I «Еволюція митних служб на пострадянському просторі» розкриває у хронологічному порядку питання становлення системи митних органів України в період її незалежності та окреслює основні вектори еволюції вітчизняної митниці в розрізі

«Державний митний комітет України – Державна митна служба України – Міністерство доходів і зборів України». У межах зазначеного розділу автори узагальнюють практику організації діяльності митних служб країн – колишніх республік Радянського Союзу в частині їх підпорядкування, завдань, особливостей становлення, проходження служби посадовими особами. Окреме питання розділу присвячене досвіду функціонування на теренах колишнього СРСР митних служб невизнаних (Придністровська Молдавська Республіка) та частково визнаних (Республіка Абхазія) самопроголошених державних утворень.

Розділ II «Розвиток системи управління ризиками як фактор підвищення ефективності процедури митного контролю» присвячено систематизації теоретичних аспектів трактування категорій «ризик», «управління ризиками» та «митний ризик», наведених у науковій літературі і законодавстві європейських країн та країн СНД. Окрім того, особливу увагу приділено класифікації факторів ризику за різними ознаками.

Висвітлено правові аспекти формування категорійного апарату у даній сфері, розробки профілів ризиків, застосування системи управління ризиками. Наведено детальну характеристику етапів розробки профілів ризику.

Окремим питанням у розділі охоплено пріоритетні напрями розвитку системи управління ризиками, зокрема, визначено сутність та значення ризикології при здійсненні митної справи, актуалізовано практичне використання автоматизованої системи управління ризиками й обґрунтовано доцільність формування єдиної системи управління ризиками в межах Міністерства доходів та зборів України.

Розділ III «Теоретичні засади поняття та змісту митної вартості» присвячено проблематиці визначення митної вартості, її контролю митними органами, методів та методик її розрахунку. Велика увага авторів інституту митної вартості обумовлена не тільки його суттєвим функціональним призначенням (як вихідної розрахункової бази для обчислення митних платежів, – мита, акцизного податку та податку на додану вартість), а й наявністю певних проблем нормативного характеру щодо реалізації євро-

пейської моделі цього інституту у національному законодавстві. У розділі розкрито передумови та еволюцію інституту митної вартості товарів. Досліджено розвиток інституту митної вартості товарів у Законі України «Про Єдиний митний тариф», Митному кодексі України (редакціях 1992, 2002 та 2012 року). Проаналізовано співвідношення понять «митна вартість», «вартість товарів», «дійсна вартість», «ціна», «дійсна ціна», «фактурна ціна», «нормальна ціна». Проведено постатейний аналіз тих міжнародних правових джерел, що визначають вектор розвитку законодавства України про митну вартість товарів – Генеральної угоди з тарифів і торгівлі (ГАТТ) та Угоди про застосування статті VII ГАТТ 1994 року, окреслено шляхи вирішення проблемних питань реалізації європейської моделі цього інституту у національному законодавстві.

Розділ IV «Формування системи митного аудиту України» присвячений організаційно-правовим засадам здійснення митного аудиту в Україні відповідно до вимог вітчизняного Митного кодексу, зарубіжного досвіду та стандартів ЄС. Визначено підходи щодо організації та проведення посадовими особами органів доходів і зборів документальних невиїзних, документальних виїзних планових та документальних виїзних позапланових перевірок підприємств. Досліджено відмінності у регламентації документальних перевірок, передбачених Митним та Податковим кодексами України. Особлива увага акцентується на узагальненні світового досвіду проведення митного аудиту в окремих країнах ЄС (Великобританії, Ірландії, Португалії), де контроль за достовірністю нарахування і сплати податків та митних платежів здійснюється одним державним органом, та країн ЄС (Німеччини, Італії, Болгарії, Туреччини, Австрії), де контроль за достовірністю нарахування і сплати податків покладено на податковий орган, а митних платежів – на митний орган. Окреслено проблеми становлення системи митного аудиту в Україні та запропоновані шляхи їх вирішення.

Розділ V «Юридична відповідальність за порушення митних правил та контрабанду» присвячено розгляду етапів розвитку поняття контрабанди як кримінального протиправного яви-

ща на українських землях з часів Київської Русі до наших днів. Досліджено процес еволюції різновидів контрабанди залежно від предметів незаконного переміщення через кордон та кваліфікуючих ознак контрабанди. Заслугове на увагу детальна характеристика елементів об'єктивної та суб'єктивної сторін контрабанди як злочину. Також, приділено увагу процесу гуманізації відповідальності за правопорушення у сфері господарської діяльності, що призвело до декриміналізації товарної контрабанди. Здійснено юридичний аналіз проблем організації кримінального провадження у справах про контрабанду, пов'язаних з прийняттям нового Кримінального процесуального кодексу України та запропоновано шляхи їх вирішення.

Значну увагу у розділі приділено дослідженню особливостей адміністративної відповідальності за порушення митних правил як різновиду юридичної відповідальності, уточнено його поняття. Детально проаналізовано порушення митних правил, як основної фактичної підстави для притягнення особи до відповідальності, виділено його специфічні, відмінні від адміністративного порушення ознаки. Розглянуто провадження в справах про порушення митних правил, як форму адміністративно-юрисдикційної діяльності органів доходів і зборів.

Розділ VI «Формування інституту уповноваженого економічного оператора: міжнародний досвід та вітчизняна практика» містить аналіз еволюції та сучасного стану функціонування інституту уповноваженого економічного оператора як партнерської програми «митниця-бізнес», її інституційне та нормативно-правове забезпечення, оцінку діючих програм щодо уповноважених економічних операторів та аналогічних йому програм в країнах-членах Всесвітньої митної організації, підтримування і розвитку середовища функціонування суб'єктів господарювання, які передбачають спрощення митних процедур, підвищення безпеки перевезень, забезпечуючи при цьому національну безпеку. З метою означення відправної точки для формування інституту уповноважених економічних операторів в Україні проаналізовано проблеми їх врегулювання на пострадянському просторі, що дало змогу виявити загрози щодо взаємного визнання цьо-

го статусу. На особливу увагу заслуговують і актуальні питання практичної реалізації Рамкових стандартів щодо забезпечення безпеки та сприяння глобальній торгівлі (SAFE Framework), а саме щодо встановлення процесу уповноваження (надання статусу) в Україні: організаційне, кадрове, матеріально-технічне, інформаційне забезпечення здійснення діяльності, пов'язаної з уповноваженими економічними операторами; налагодження міжнародного ланцюга поставок для переміщення товарів і транспортних засобів та формування достатньої мотивації у бізнесу для отримання статусу та його взаємне визнання.

Розділ VII «Наукове забезпечення реалізації стратегічного розвитку митної справи» присвячено питанням наукового забезпечення реалізації стратегічного розвитку митної справи. Уточнено понятійний апарат наукового забезпечення державного управління за умов реформування податкової та митної служб. Крім того, у розділі запропоновано архітектуру системи наукового забезпечення державного управління у податково-митній сфері. У контексті розвитку інноваційної діяльності у Міністерстві доходів і зборів України виокремлено системні кроки, а також охарактеризовано взаємопов'язані основні та додаткові рівні формування інноваційної моделі розвитку Міністерства. Окремим питанням у розділі охоплено аспекти оцінювання ефективності здійснення митної справи, зокрема, визначено цілі ефективної діяльності структурних підрозділів Міністерства доходів і зборів України, відповідальних за реалізацію державної митної політики. Здійснено спробу по-новому осмислити поняття, цілі та завдання митниць, оцінювання ефективності їх діяльності, без яких неможливо розробити напрями удосконалення їх функціонування в умовах зростаючої глобалізації та викликів сьогодення.

Наукове видання підготовлено з урахуванням перспективних напрямів розвитку наукових досліджень Міндоходів України та на основі висновків, отриманих авторами за результатами проведених досліджень у межах науково-дослідних робіт: «Нормативно-правові аспекти визначення та контролю митної вартості товарів: сутність, проблеми та напрями вдосконалення», (реє-

страційний № 01117U006923), «Розбудова митної справи України: витоки, реалії, перехід до сталого розвитку», (реєстраційний № 0111U006927), «Розроблення проекту нової автоматизованої системи підготовки та прийняття рішень за напрямом боротьби з контрабандою та порушенням митних правил», (реєстраційний № 0111U006931), «Формування стратегії розвитку транспортно-митної інфраструктури логістичних центрів» (реєстраційний № 0112U003855), «Формування системи митного аудиту України» (реєстраційний № 0112U003860), «Розробка механізмів функціонування системи управління ризиками під час митного контролю в морських пунктах пропуску, в тому числі з використанням інформації про результати застосування ТЗМК» (реєстраційний № 0113U000567), виконаних у Державному науково-дослідному інституті митної справи.

Автори висловлюють щиро подяку всім, хто своїми порадами, зауваженнями, побажаннями і безпосередньою участю сприяв виданню цієї монографії.

Розділ 1

ЕВОЛЮЦІЯ МИТНИХ СЛУЖБ НА ПОСТРАДЯНСЬКОМУ ПРОСТОРІ

1.1. Розвиток митної системи України у 1991-2013 роках

Після розпаду Радянського Союзу на території України на початок 1991 р. діяло 25 зі 118 митниць, які функціонували в цілому в Союзі. Організаційною структурою тодішньої радянської митної служби передбачалася управлінська вертикаль до складу якої входили: Головне управління державного митного контролю при Раді Міністрів СРСР, республіканські, регіональні митниці та митниці (рис. 1.1).



Рис. 1.1. Організаційна структура митної системи СРСР (1990 р.)

24 травня 1991 р. постановою Кабінету Міністрів УРСР Управління державного митного контролю при Раді Міністрів УРСР було реорганізовано в Державний комітет митного контролю України. На той час уже діяв Закон УРСР «Про зовніш-

нъоекономічну діяльність», прийнятий 16.04.1991 р., де було сформульовано положення про те, що УРСР самостійно здійснює митне регулювання зовнішньоекономічної діяльності (далі - ЗЕД) на своїй території, і що митну політику визначає Верховна Рада УРСР. Згодом, а саме з 01.06.1991 р., втрачає силу Митний кодекс СРСР 1964 р., і вводиться у дію новий Митний кодекс СРСР, відповідно до якого центральним митним органом СРСР затверджується Митний комітет СРСР, якому було підпорядковано регіональні митниці та митниці. Проте така структура управління проіснувала недовго. Саме Митний кодекс СРСР 1991 р. надав право митним органами здійснювати дізнання у справах з контрабанди.

Новітня історія митної служби України бере початок із прийняттям Закону Української РСР «Про митну справу в Українській РСР», який набув чинності 25.06.1991 р. Законом було передбачено єдину систему митних органів України куди увійшли Державний комітет митного контролю та митниці. Основне досягнення цього Закону полягає в тому, що з моменту його прийняття загальне керівництво митною справою в Україні було передано Верховній Раді УРСР та Кабінету Міністрів УРСР, а митну службу виведено з підпорядкування союзних органів. Досить символічний ще один історичний факт – безпосередньо Державний митний комітет України було утворено 11.12.1991 р. Указом № 1 першого Президента України Л.М. Кравчука. А 12 грудня 1991 р. постановою Верховної Ради України затверджено Митний кодекс України (далі – МК України), який набув чинності з 01.01.1992р.

У МК України одним з головних завдань, які ставилися перед митними органами, визначався захист економічних інтересів України. Однак, виконання цього завдання було неможливе без створення необхідної кількості митних установ. Тому 1992 р., без перебільшення, можна вважати найрезультативнішим за кількістю новостворених митних органів.

Після проголошення незалежності, Україні залишилося «у спадщину» 1402 км кордону, забезпеченого пунктами митного контролю та оформлення, пропускна спроможність яких розра-

РОЗДІЛ 1. Еволюція митних служб на пострадянському просторі

ховувалася на монополію держави у ЗЕД й тотальну заборону закордонних поїздок. Зрозуміло, що наявні на той час митні органи були непридатні до нових умов роботи з інтенсивно зростаючою кількістю переміщень через кордон товарів та громадян. Крім того, 4650 км кордону з Росією, Білоруссю та Молдовою залишились повністю відкритими у питаннях здійснення митного контролю, що аж ніяк не задовольняло економічні інтереси незалежної України. Окрему проблему того часу становила відсутність мережі внутрішніх митниць, що значною мірою стримувало процес поживлення зовнішньої торгівлі і тому було недопустимим. Тож, за рік (з 1 січня 1992 р. до 1 січня 1993 р.) кількість митних органів зростає вдвічі: митниць – з 26 до 52, митних постів – зі 111 до 225, а чисельність працюючих у митних органах за цей період зростає з 3997 до 6131 чоловіка, тобто на 65%.

1993 р. відзначається відчутним спадом темпів зростання митних установ. За рік було створено 13 нових митниць і 20 митних постів (рис. 1.2). Водночас чисельність штатних працівників митної служби зростає до 13 126 чоловік, що майже на 215% більше попереднього року. Таке зростання чисельності працюючих потребувало побудови митної інфраструктури і спонукало до прийняття у грудні 1993 р. «Комплексної програми розбудови державного кордону України». Програма діяла до 2000 р. і передбачала комплекс організаційних, правових і матеріально-технічних заходів з розвитку мережі пунктів перепуску через державний кордон.

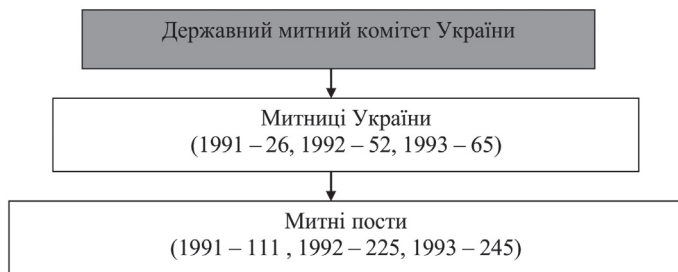


Рис. 1.2. Організаційна структура митної системи України (1991–1993 рр.)

Таке стрімке зростання кількості митниць, митних постів і чисельності працівників митних органів поставило під сумнів ефективність прямої управлінської вертикалі типу «центральный апарат – митниця».

В 1994 р. у системі управління митною справою відбулися суттєві зміни: постановою Кабінету Міністрів України створено 8 територіальних митних управлінь, кожному з яких підпорядковувалися від 5 до 15 митниць. Окремі митниці залишались митницями прямого підпорядкування, які підпорядковувались не територіальним митним управлінням, а безпосередньо Державному митному комітету України. Така система управління митною справою в Україні проіснувала трохи більше 2 років. За цей час кількість митниць зросла до 71, митних постів – до 269 (рис. 1.3), збільшилась чисельність працюючих у митній системі і на початок 1996 р. становила 17 256 чоловік.

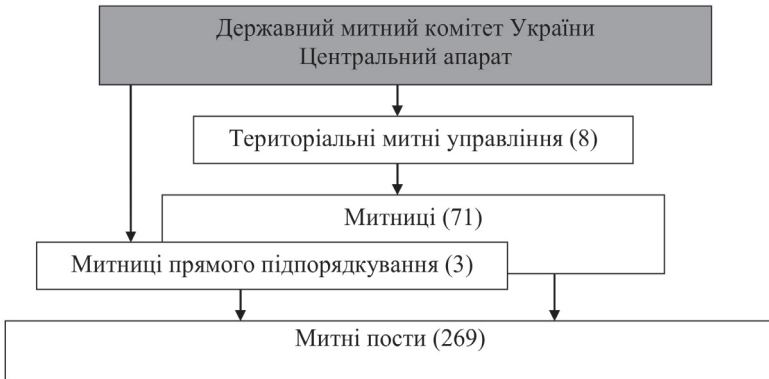


Рис. 1.3. Організаційна структура митної системи України (1994–1996 рр.)

Основні показники діяльності митної системи зростали значно більшими темпами, ніж її чисельність. Якщо порівняти суми стягнутого мита, що надійшли до державного бюджету в ті роки, то результати вражають, навіть з урахуванням тогочасної інфляції. У 1994 та 1995 рр. сума стягнутого мита зросла більш ніж у 5 разів порівняно з попереднім роком. А податку на додану вартість у

РОЗДІЛ 1. Еволюція митних служб на пострадянському просторі

1995 р. було справлено майже в 10 разів більше, ніж у 1994 р. І якщо на кожного митника в 1994 р. припадало в середньому 50 оформлених вантажних митних декларацій, то в наступному – 1995 р. – середньостатистичний митник України оформив 66 зовнішньоекономічних операцій.

Кількість пропущених транспортних засобів, яка в 1994 р. становила більше 3,5 млн фізичних одиниць, зросла в 1995 р. до 15,5 млн. Окрім того, протягом цих років митники здійснювали митне оформлення автотранспортних засобів, що ввозилися громадянами в Україну. Загальна чисельність їх становила близько 626 тис. одиниць щорічно.

Успішно також велась боротьба з контрабандою та порушеннями митних правил. Наведемо деякі статистичні дані про вилучення митниками наркотичних речовин: у 1992 р. – 37 кг, у 1993 р. – 1,5 тис. кг, у 1994 р. – більше 2 тис. кг, а в 1995 р. – понад 3,5 тис. кг.

Система управління митними органами через територіальні митні управління мала суттєві недоліки. Основний з них крився у головних завданнях, які ставилися перед територіальними управліннями. Це, в першу чергу, забезпечення ефективного управління митницями, митними постами та іншими підпорядкованими установами. Відсутність у територіальних митних управліннях права на здійснення безпосереднього митного оформлення спричинила ситуацію, коли територіальні управління фактично лише дублювали управлінські функції Державного митного комітету України в тому чи іншому регіоні.

Зазначені недоліки стали основною причиною реформування Державного митного комітету України в Державну митну службу України (далі – ДМСУ), а територіальних митних управлінь – у регіональні митниці. Найважливішою відмінністю регіональної митниці від територіального митного управління стало те, що вона, як і підпорядковані їй митниці, у встановленому порядку отримала функцію безпосереднього здійснення митного контролю та митного оформлення у відповідній зоні діяльності.

Реорганізована структура ДМСУ передбачала у своєму складі 10 регіональних митниць, 41 підпорядковану їм митницю та 6 митниць прямого підпорядкування (рис. 1.4). Кількість митниць та їх підпорядкованість досить часто змінювалися, однак сама організаційна структура митної системи залишалася незмінною.

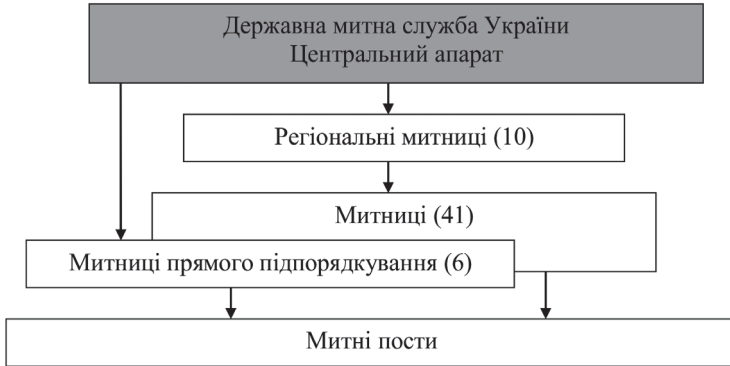


Рис. 1.4. Організаційна структура митної системи України (1996 – 2005 рр.)

Суттєвим результатом реорганізації системи управління митною справою в Україні стало зменшення в 1997 р. фактичної чисельності працюючих у митних органах у порівнянні з попереднім роком. І це за умов збільшення на одного працівника за місяць кількості:

- пропущених через кордон громадян із заповненням декларацій – на 10,5 %;
- виданих свідоцтв на реєстрацію автомобілів – на 6,8 %;
- пропущених транспортних засобів – на 4,6 %.

Позитивно позначилася реорганізація управлінської системи на фіскальному показнику діяльності митної системи. Якщо в 1996 р. до державного бюджету надійшло в цілому 1 млрд 249 млн грн, то в 1997 р. – 2 млрд 680 млн 846 тис грн, а в 1998 р. – понад 3 млрд грн. Управлінська вертикаль «центрального апарату – регіональна митниця – митниця» пропрацювала до 2005 р.

У 2005 р. всі митниці виведено з підпорядкування регіональних митниць та безпосередньо підпорядковано центральному

РОЗДІЛ 1. Еволюція митних служб на пострадянському просторі

апарату ДМСУ, що, на думку тодішнього керівництва ДМСУ, сприяло керованості митними органами, скороченню чисельності управлінського апарату і перерозподілу вивільнених працівників на більш важливі ділянки роботи, зменшенню витрат бюджетних коштів, а також покращенню якості виконання завдань, поставлених перед митною службою¹. На кінець року всі 49 митниць стали митницями прямого підпорядкування, хоча в назвах Київської та Енергетичної залишилося слово «регіональна».

У 2006 р. нагальною потребою для подальшого розвитку і вдосконалення діяльності митної системи України знову обґрунтовувалося реформування структури митної системи з метою покращання керованості й контрольованості митних органів та їх діяльності.

Система управління діяльністю митної служби мала стати багаторівневою, оперативно реагувати на регіональні особливості та при цьому бути простою, гнучкою і контрольованою по вертикалі на всіх рівнях. Для побудови такої системи управління було знову створено вертикальну організаційно-управлінську структуру «Державна митна служба – регіональні митниці – митниці», організовану за територіальним принципом з урахуванням адміністративно-територіального устрою держави². Наказом ДМСУ від 15.09.2006 р. № 785 «Про створення регіональних митниць та ліквідацію деяких митниць» було створено Західну, Кримську, Південну, Східну, Центральну регіональні митниці. Разом з Київською, Енергетичною та Інформаційною регіональними митницями всього стало 8. Бориспільська та Севастопольська митниці традиційно залишилися митницями прямого підпорядкування. Інші 39 митниць були підпорядковані регіональним: Західній та Східній регіональним митницям – по 11 митниць, Центральній –

¹ Підсумки роботи митних органів України у 2005 році: Інф.-аналіт. зб. – К. : ДМСУ, 2006. – С. 5.

² Про введення в дію рішення колегії Держмитслужби України: Наказ : від 12.09.2006 № 772 / Державна митна служба України. – К. : ДМСУ, 2006. – (Нормативні директивні правові документи). Про проект «Концепції модернізації діяльності митної служби України» та про реформування структури митної системи [Електронний ресурс]: Проект [від 08.09.2006] – Режим доступу: https://www.google.com.ua/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=1&ved=0CC0QFjAA&url=http%3A%2F%2Fwww.asmap.org.ua%2Finfo%2Fna5.doc&ei=A01NUsnAN6G04AS2tYDIBA&usg=AFQjCnHIUGjnTku3VJ8mvrOT1u8Aym4zVQ&sig2=prl_xfZDG16M-QdwyjM9BA&bvm=bv.553537100,d.bGE&cad=rja

10, Південній – 6, Кримській – 1. Такий нерівномірний розподіл підпорядкованих митниць важко назвати раціональним.

Ключовим елементом такої організаційно-управлінської структури було визначено регіональні митниці, а в регіональних митницях – служби координації та контролю діяльності підпорядкованих митних органів.

Однак, служби координації та контролю діяльності підпорядкованих митних органів у регіональних митницях фактично позбавлялися управлінського впливу на підпорядковані митниці. Виконання регіональними митницями як суб'єктами управління лише функції регіональних підрозділів - узагальнення та передачі зворотної інформації, зробила таку організаційну структуру прогнозовано неефективною. Формально і в 2007 р. існували регіональні митниці, однак реально вони, як і всі інші митні органи, стали митницями прямого підпорядкування.

На початку 2008 р. – новий виток реформування структури митної системи, а саме відтворення механізму управління за схемою «центральний апарат ДМСУ – митний орган». Проведення цієї реформи знову мало на меті «спрощення та оптимізацію структури митної системи»³.

Результат цього спрощення та оптимізації зводився до наступного – продовжилася робота з удосконалення структури митних органів із урахуванням розподілу та інтенсивності пасажиро- й товаропотоків. Ліквідовано Західну, Кримську, Південну, Східну, Центральну регіональні, Магістральну, Приморську, Керченську, Кучурганську та Вадул-Сіретську митниці. Створено Східну, Київську обласну, Київську центральну спеціалізовану, Кримську, Львівську, Південну, Харківську, Ізмаїльську, Дністровську, Чернівецьку митниці. Визначено зони їх діяльності⁴.

Крім того, повернення від трирівневої організаційної структури управління до дворівневої системи, на нашу думку, негативно впливало на її ефективність. За трирівневої системи управ-

³ Про ліквідацію митних органів [Електронний ресурс] : наказ [видано Державною митною службою України 29 січня 2008 року № 61]. - Режим доступу : <http://search.ligazakon.ua>

⁴ Підсумки роботи митних органів України у 2008 році : [інформаційно-аналітичний збірник]. – К. : ДМСУ, 2009. – С. 31.

РОЗДІЛ 1. Еволюція митних служб на пострадянському просторі

ління департаменту чи управлінню підпорядковано відповідні підрозділи у регіональних митницях та митницях прямого підпорядкування. Усі інші митниці підпорядковані через відповідні підрозділи регіональних митниць. При дворівневому управлінні кількість прямо підпорядкованих підрозділів зросла у три рази. Таку велику кількість митниць прямого підпорядкування не можна вважати оптимальною (рис. 1.5).

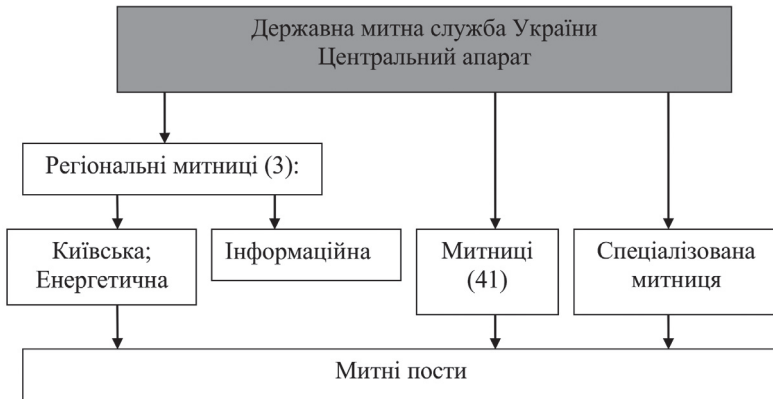


Рис. 1.5. Організаційна структура митної системи України (2008 р.)

Неоднозначним з погляду теорії управління і спірним, з огляду на митне законодавство, було зарахування Київської, Енергетичної та Інформаційної митниць до регіональних. Зважаючи на функціональну специфіку Енергетичної митниці, коректніше її зарахувати до спеціалізованих митниць. Митниця, зоною діяльності якої стало місто Київ, з управлінського погляду названа регіональною також безпідставно. Зазначені митні органи не здійснювали керівництво і координацію діяльності підпорядкованих митниць та спеціалізованих митних установ і організацій, як того вимагав чинний МК України. Щодо Інформаційної регіональної митниці, то покладені на цей орган завдання і функції не відповідали ні статусу митниці, ні статусу регіональної митниці. Інформаційна митниця не могла безпосередньо забезпечувати виконання законодавства України з питань

митної справи, справляння податків і зборів та виконання інших завдань, покладених на митну службу України. Крім того, Інформаційній митниці не були підпорядковані митниці певного регіону в цілому. Їй підпорядковувалися всі митниці за відповідним напрямом роботи, як будь-якому департаменту чи управлінню, до числа яких і має бути зараховано цей організаційний підрозділ ДМСУ.

В період 2009-2012 рр. продовжилося реформування системи митних органів України на принципах дотримання балансу між ефективністю митного контролю та сприяння зовнішній торгівлі. В основу змін було покладено Концепцію реформування діяльності митної служби України «Обличчям до людей», реалізація якої була запланована у 2010-2015 роках.

Наслідком реалізації Концепції повинно було стати скорочення кількості державних органів та видів державного контролю на кордоні, що у свою чергу мало б підвищити рівень керованості митної служби і зменшити витрати часу на проведення митних формальностей; мінімізувати «людський фактор» при прийнятті рішень у митній справі та підвищити прозорість митних процедур. Усе це разом сприяло б підвищенню рівня безпеки громадян України, збільшенню транзитного потенціалу України та поліпшенню її міжнародного іміджу⁵.

Протягом 2010 р. структуру митних органів України було приведено у відповідність до адміністративно-територіального устрою держави та побудовано ефективну та просту модель діяльності митної служби по лінії «ДМСУ (Центральний апарат) – митниці (регіональна митниця, обласні митниці, митниці)». Так у Закарпатській області, до реформування діяло 3 самостійні митниці – Ужгородська, Чопська, Виноградівська, а після – залишилася одна – Чопська. Аналогічна ситуація склалася і в Одеській області, де із чотирьох митниць, які діяли до реформування – Південної, Дністровської, Ізмаїльської та Ягорлицької – почала діяти одна – Південна⁶. В цілому ж кількість митниць було ско-

⁵ Концепція реформування діяльності митної служби України «Обличчям до людей» від 29.10.2010 року [Електронний ресурс]. – Режим доступу : kompmp.rada.gov.ua/kompmp/doccatalog/document?id=47211

⁶ Федотов О. П. Митниця в організаційній системі та структурі митних органів України / О. П. Федотов, О. О. Зоценко // Митна справа. – 2012. – № 3. – С. 40-41.

РОЗДІЛ 1. Еволюція митних служб на пострадянському просторі

рочено із 46 до 27 (рис. 1.6). Завдяки зменшенню майже на 400 осіб кількості керівного складу митниць, було суттєво посилено підрозділи митного оформлення, що сприяло пришвидшенню здійснення митних процедур⁷.

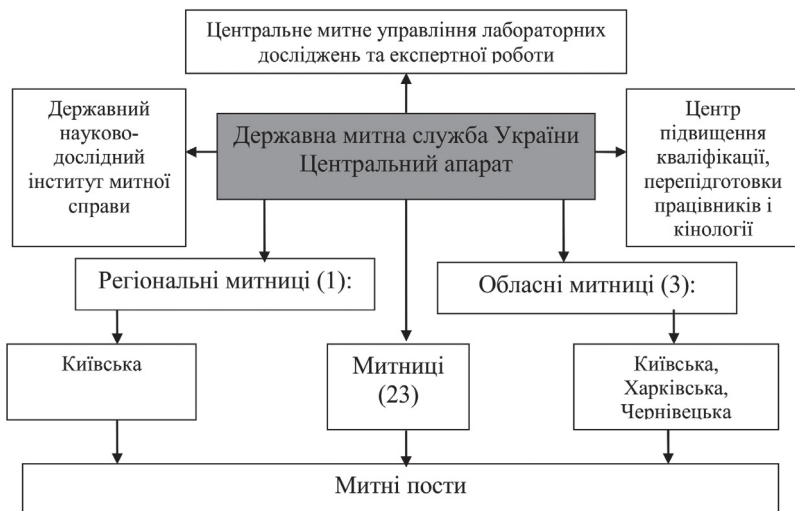


Рис. 1.6. Організаційна структура митної системи України (2012 р.)

Ще одним вагомим кроком на шляху до вдосконалення діяльності митної служби України стало прийняття у березні 2012 р. нової редакції МК України, розробленого відповідно до вимог міжнародних стандартів та конвенцій. Загалом, МК України запроваджено багато позитивних змін як для громадян, так і для суб'єктів ЗЕД. Серед його новацій стало запровадження інституту уповноважених економічних операторів в Україні; включення до його складу максимальної кількості норм прямої дії, що дозволило спростити митні процедури та скоротити час митного оформлення із 24 до 4 годин; введено поняття «компромісу у митній справі», а також передбачено повноцінне функціо-

⁷ Державна митна служба України : історія та сьогодення : ілюстрований атлас / І. Г. Калетнік, В. В. Бондар, А. Д. Войцещук [та ін.] ; за заг. ред. І. Г. Калетніка. – К. : [б. в.], 2011. – С. 50.

нування системи аналізу ризиків. Новий МК України підвищив ефективність протидії порушенням митних правил, посилив значення митного пост-аудиту, а також надав право суб'єктам ЗЕД здійснювати митне оформлення товарів у будь-якому митному органі, окрім того розширив можливості електронного декларування, незалежно від виду митного режиму.

У грудні 2012 р. указом Президента України утворено Міністерство доходів і зборів України (далі – Міндоходів) «реорганізувавши Державну митну службу України та Державну податкову службу України»⁸. Відповідно до Положення, Міндоходів є головним органом у системі центральних органів виконавчої влади з питань: «забезпечення формування єдиної ... державної митної політики в частині адміністрування ... митних платежів та реалізації єдиної ... державної митної політики; забезпечення формування та реалізації державної політики у сфері боротьби з правопорушеннями при застосуванні ... митного законодавства...»⁹.

До складу новоствореного центрального апарату Міндоходів увійшов центральний апарат ДМСУ на базі якого було створено Департамент митної справи у складі 5 управлінь:

- Управління організації митного контролю та оформлення;
- Управління митної вартості, класифікації товарів та заходів регулювання ЗЕД;
- Управління боротьби з контрабандою та митними правопорушеннями;
- Управління кадрової роботи;
- Управління аналізу ризиків та аналітичної роботи.

Частина структурних підрозділів ДМСУ об'єднано із підрозділами центрального апарату колишньої Державної податкової служби за принципом виконання подібних завдань та функцій – створено Департамент податкових та митних платежів, Депар-

⁸ Про деякі заходи з оптимізації системи центральних органів виконавчої влади: [Електронний ресурс]: указ [видано Президентом України 24.12.2012. №726/2012]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/726/2012>

⁹ Про Міністерство доходів і зборів України: [Електронний ресурс]: указ [видано Президентом України Президента України 18.03.2013 № 141/2013]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/141/2013>

РОЗДІЛ 1. Еволюція митних служб на пострадянському просторі

тамент податкового і митного аудиту, Департамент розвитку ІТ, електронних сервісів та обліку платників, Департамент методології та формування податкової і митної політики, Координаційно-моніторинговий департамент.

Митниці перетворено у територіальні органи Міндоходів, причому статус обласних митниць – Київської, Харківської та Чернівецької було знижено до рівня звичайних митниць, яких тепер стало 26, а Київську регіональну було перетворено у Київську міжрегіональну митницю Міндоходів. Митниці розширили свої офіційні назви, отримавши додаток «Міндоходів», наприклад – Хмельницька митниця Міндоходів, що вказує на їх нове підпорядкування. Центральне митне управління лабораторних досліджень та експертної роботи перейменовано у Спеціалізовану лабораторію з питань експертизи та досліджень Міндоходів, а Центр підвищення кваліфікації, перепідготовки працівників і кінології – у Департамент спеціалізованої підготовки та кінологічного забезпечення Міндоходів (рис. 1.7)

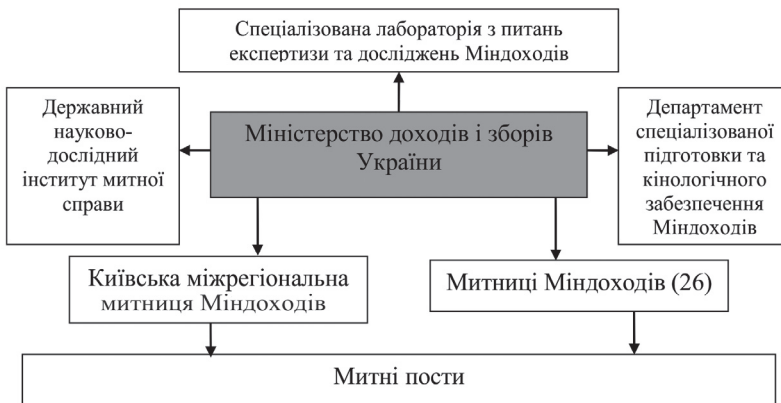


Рис. 1.7. Організаційна структура митної системи України (2013 р.)

В цілому ж, слід зазначити, що становлення новоствореного Міндоходів та оптимізація діяльності його структурних підрозділів, що регулюють здійснення митної справи триватиме і надалі.

**1.2. Організаційні аспекти діяльності митних служб
країн ближнього зарубіжжя**

Сучасний стан розвитку митної справи на теренах України характеризується процесами її подальшого реформування у контексті приєднання до міжнародних конвенцій та стандартів і наближення до європейського рівня здійснення митних процедур. Одним із найбільш перспективних шляхів розробки та реалізації митної політики є вивчення світового досвіду діяльності митних служб зарубіжних країн, особливо тих держав, які як і Україна, переживають період свого становлення і утвердження на геополітичній арені та мають частину спільної з Україною історії. Таки-ми країнами є держави, що у якості союзних республік входили до складу колишнього СРСР.

Створення митних служб на теренах колишнього Радянського Союзу розпочалося ще до його офіційного розпаду у грудні 1991 р. Так Литва, проголосивши свою незалежність 11 березня 1990 р., активно розпочала розбудову власного митного кордону та запровадила у квітні 1991 р. жорсткі обмеження на вивезення товарів зі своєї території. Україна започаткувала створення власної митної служби, прийнявши 25.06 1991 р. ЗУ «Про митну справу в Україні». Митні служби Молдови та Білорусі було створено, відповідно, 4¹⁰ та 20¹¹ вересня 1991 р. Після підписання 8 грудня 1991 р. Біловезьких угод, коли стало зрозумілим, що подальше спільне існування колишніх республік СРСР можливе лише у форматі Союзу Незалежних Держав (СНД), власні митні служби було створено Казахстаном (12.12.1991 р.)¹²; Киргизстаном (31.12.1991 р.)¹³;

¹⁰ Офіційний сайт Митної служби Республіки Молдова [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.customs.gov.md/index.php?id=1047>

¹¹ Офіційний сайт Державного митного комітету Республіки Білорусь [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.customs.gov.by/ru/tarifnoe-regulirivanie-ved/tamozennije_sbori

¹² Офіційний сайт Комітету митного контролю Міністерства фінансів Республіки Казахстан [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://e.customs.kz/wps/portal/customs!/ut/p/b1/hY7LjolwAEW_hS9oKTDAEiiW_wQfKcJZu

¹³ Офіційний сайт Державної митної служби при Уряді Киргизької Республіки [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.customs.kg/index.php/ru/onas>

РОЗДІЛ 1. Еволюція митних служб на пострадянському просторі

Таджикистаном (22.01.1992 р.)¹⁴; Азербайджаном (30.01.1992 р.)¹⁵; Узбекистаном (10.08.1992 р.)¹⁶ та іншими республіками.

Необхідність організації митних служб слід ув'язувати не лише із державотворчими процесами, але й із тогочасною соціально-економічною ситуацією в союзних республіках. Кінець 80-х – початок 90-х років на теренах СРСР – епоха розвалу планової економіки та тотального дефіциту, які і стали чи не найголовнішою причиною розпаду Союзу. Тому, при створенні митних служб превалював регулюючий аспект їх діяльності, митні служби повинні були стати на захисті внутрішнього ринку країни та контролювати, в першу чергу, експорт товарів. Згодом, із наповненням внутрішнього ринку, регулююча функція у діяльності митниці поступово еволюціонувала у бік фіскальної компоненти, яка з часом, в окремих державах (в першу чергу – країнах Балтії) трансформувалася у надання адміністративних послуг в сфері ЗЕД.

Характерною особливістю становлення митних служб на пострадянському просторі було те, що в окремих країнах їх розбудова відбувалася в умовах громадянської війни (у Таджикистані бойові дії тривали з травня 1992 р. по червень 1997 р.; у Молдові – Придністровський конфлікт, військова фаза якого припала з 1 березня по 21 липня 1992 р.; у Грузії – південноосетинський військовий конфлікт, що тривав з 5 січня 1991 р. по 24 червня 1992 р. та ескалація якого відбулася у серпні 2008 р; абхазський військовий конфлікт – з 12 серпня 1992 р. по 30 вересня 1993 р.), або ж міждержавних конфліктів – війна за Нагірний Карабах між Азербайджаном та Вірменією (активні бойові дії - у період з січня 1990 р. по травень 1994 р.). Наслідком таких подій стало створення самопроголошених, частково визнаних державних утворень – Нагірно-Карабахської Республіки; Придністров-

¹⁴ Офіційний сайт Митної служби при Уряді Республіки Таджикистан [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.customs.tj/rus/index.php>

¹⁵ Офіційний сайт Державного митного комітету Азербайджанської Республіки [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.customs.gov.az/ru/>

¹⁶ Офіційний сайт Державного митного комітету Республіки Узбекистан [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.customs.uz/ru/>

ської Молдавської Республіки, Республіки Абхазія; Республіки Південна Осетія та організація ними власних митних органів.

Аналізуючи інформацію про діяльність митних служб на пострадянському просторі, із деякою долею умовності, їх можна поділити на кілька типів: сервісні; фіскальні та правоохоронні. Для митних служб сервісного типу (Литва, Латвія, Естонія, Грузія) характерним є надання адміністративних послуг в частині спрощення та сприяння розвитку зовнішньої торгівлі, міждержавного переміщення пасажирів, вантажів та поштових відправлень. Митні служби фіскального типу свою діяльність спрямовують на забезпечення виконання плану доходів державного бюджету, досить часто сповідуючи принцип податкового етатизму, коли на перше місце ставиться питання формування державних доходів (Російська Федерація, Білорусь, Україна, Казахстан, Молдова), а реалізація інших функцій здійснюється за остаточним принципом. Для країн, які пережили військові дії та громадянські конфлікти в період розпаду СРСР, або ж для яких характерна жорстка централізація влади навколо одного лідера (Білорусь, країни Середньої Азії), характерна спрямованість митних служб на виконання правоохоронних завдань.

Свою діяльність митні служби можуть здійснювати (табл. 1.1):

- самостійно, на правах окремого міністерства чи відомства, підпорядковуючись уряду країни (Азербайджан, Киргизстан, Російська Федерація, Таджикистан, Туркменістан), або ж в окремих питаннях – Президенту держави (Білорусь);

- у складі окремого міністерства чи відомства – найчастіше таким органом виступає Міністерство фінансів, як центральний орган державної влади що реалізує державну фінансову політику (Казахстан, Латвія, Литва, Молдова);

- спільно із податковою службою країни в якості єдиного органу державної влади, що здійснює контроль за формуванням дохідної частини державного бюджету. При цьому, такий орган може діяти як на правах окремого міністерства чи відомства (Вірменія), підпорядковуючись уряду країни, так і у складі окремо взятого органу державної виконавчої влади (Естонія).

РОЗДІЛ 1. Еволюція митних служб на пострадянському просторі

Таблиця 1.1. Окремі характеристики митних служб пострадянських країн

Країна	Назва митного органу	Тип митного органу	Підпорядкування
Азербайджан	Державний митний комітет Азербайджанської Республіки	Правоохоронний	Уряду країни
Білорусь	Державний митний комітет Республіки Білорусь	Фіскальний	Уряду країни, а по окремих питаннях - Президенту
Грузія	Митний департамент Служби доходів Міністерства фінансів Грузії	Сервісний	Міністерство фінансів
Вірменія	Комітет державних доходів при уряді Республіки Вірменія	Правоохоронний	Уряду країни
Естонія	Податково-митний департамент	Сервісний	Міністерство фінансів
Казахстан	Комітет митного контролю міністерства фінансів Республіки Казахстан	Фіскальний	Міністерство фінансів
Киргизстан	Державна митна служба при Уряді Киргизької Республіки	Правоохоронний	Уряду країни
Латвія	Служба державних доходів Республіки Латвія	Сервісний	Міністерство фінансів
Литва	Митна служба Республіки Литва	Сервісний	Міністерство фінансів
Молдова	Митна служба Республіки Молдова	Фіскальний	Міністерство фінансів
Російська Федерація	Федеральна митна служба	Фіскальний	Уряду країни
Таджикистан	Митна служба при Уряді Республіки Таджикистан	Правоохоронний	Уряду країни
Туркменістан	Державна митна служба Туркменістану	Правоохоронний	Уряду країни
Узбекистан	Державний митний комітет Республіки Узбекистан	Правоохоронний	Уряду країни

При виборі організаційної структури митних органів вирішальний вплив має величина митного кордону та адміністративно-територіальний устрій держави. В унітарних державах митна служба, переважно, складається із 3 рівнів: центральний орган,

що здійснює митну справу (керівний апарат) – митниці – митні пости. Як бачимо на рис. 1.8, до складу митної служби входять: Державний митний комітет Республіки Білорусь, одна центральна митниця (Мінська), дві регіональних митниці (Мінська та Гродненська) та шість митниць (Брестська, Вітебська, Гомельська, Могилевська, Ошмянська та «Мінськ-2»). Митниці безпосередньо здійснюють державний митний контроль на території закріплених за ними зон оперативної відповідальності.

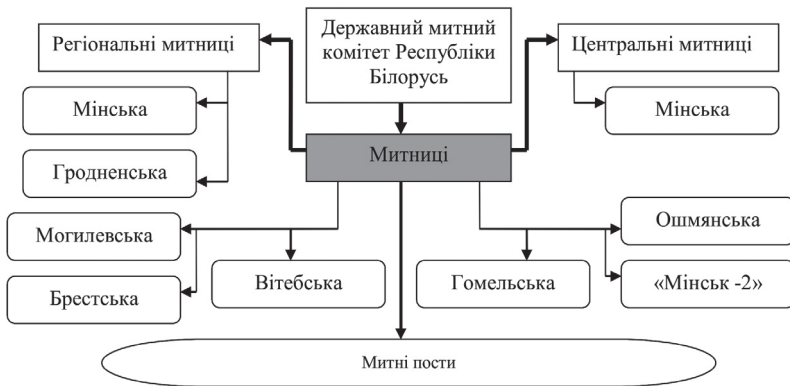


Рис. 1.8. Структура митної служби Республіки Білорусь¹⁷

У федеративних державах, або у країнах, які мають у своєму складі територіальні утворення із певною, законодавчо затвердженою, політичною автономією (автономні республіки, краї, області), митний орган має чотирирівневу структуру - центральний орган, що здійснює митну справу (керівний апарат) – митні управління - митниці – митні пости. Прикладом такої структури є організація Федеральної митної служби Російської Федерації. До складу її митних органів входить: на першому рівні – Центральний апарат; другий рівень складається із 8 митних територіальних управлінь та 7 митниць прямого підпорядкування; третій рівень формується із 80 митниць (у тому числі, 8 оперативних);

¹⁷ Фрадинський О. А. Діяльність митних органів у сфері реалізації державної митної політики: досвід Республіки Білорусь / О. А. Фрадинський // Митна безпека. – 2011. – № 1-2. – С. 38–44.

РОЗДІЛ 1. Еволюція митних служб на пострадянському просторі

до складу четвертого рівня входить мережа із 505 митних постів (рис. 1.9).



Рис. 1.9. Організаційна структура Федеральної митної служби Росії¹⁸

За рішенням державних органів влади у складі митних органів можуть утворюватися митні термінали, інформаційно-обчислювальні центри, митні лабораторії, кінологічні, навчально-методичні, науково-дослідні та інші спеціалізовані митні установи, освітні установи вищої професійної та додаткової освіти, охоронні та спортивно-оздоровчі центри, а також державні підприємства, діяльність яких сприяє вирішенню завдань, покладених на митну службу. Серед допоміжних підрозділів митної служби

¹⁸ Офіційний сайт Федеральної митної служби Російської Федерації. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.customs.ru/index.php>

Азербайджану варто відмітити спортивно-оздоровчий центр «Митник», Управління медичної служби, службу митної охорони. До складу митної служби Таджикистану входить Державне унітарне ремонтно-будівельне підприємство, Державне унітарне підприємство «Типографія», Державна установа «Центр управління регіональними проектом по модернізації та розвитку інфраструктури». Для підготовки митників в Узбекистані створено Вищий військовий митний інститут.

При вивченні діяльності митних служб на теренах колишнього Радянського Союзу необхідно зупинитися на тих завданнях, які обумовлюють специфіку їх діяльності та які ставить перед ними держава. У свою чергу, завдання митних органів перебувають у прямій залежності від політичної та соціально-економічної ситуації в країні.

Аналізуючи завдання, які ставляться перед митними службами можна прийти до висновку про доцільність їх поділу на кілька груп (рис. 1.10).

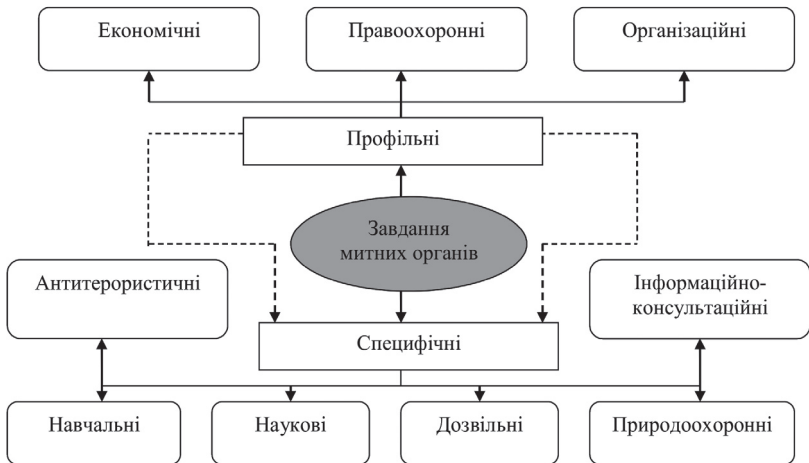


Рис. 1.10. Класифікація завдань митних органів країн пострадянського простору

До профільних віднесено ті завдання, які є тотожними за своїх змістом та виконання яких обумовлюється самою філосо-

РОЗДІЛ 1. Еволюція митних служб на пострадянському просторі

фією створення митної служби як органу державного контролю. Профільні завдання доцільно розподілити на 3 підгрупи – економічні, правоохоронні та організаційні.

Економічні завдання несуть у собі виконання митною службою фіскальної та регуляторної (у сфері економіки) функцій. До такого кола завдань доцільно віднести утримання мита, податків та інших обов'язкових платежів що справляються при перетині митного кордону; забезпечення, у межах своєї компетенції, дотримання заходів митно-тарифного регулювання, заборон та обмежень по відношенню до товарів, що переміщуються через митний кордон; сприяння розвитку зовнішньої торгівлі та прискоренню міждержавного товарообороту; контроль за переміщенням валюти та валютних цінностей; забезпечення економічної безпеки держави в цілому.

Правоохоронна група завдань митних органів направлена на забезпечення дотримання чинного законодавства в процесі здійснення ЗЕД. В першу чергу до неї слід включити завдання пов'язані із забезпеченням охорони митного кордону; виконання діючого національного митного законодавства та попередження фактів його порушення; боротьбу з контрабандою та порушеннями митних правил; запобігання незаконному переміщенню через митний кордон наркотичних засобів, психотропних речовин та їх прекурсорів, зброї, озоноруйнуючих речовин, культурної, історичної та археологічної спадщини, об'єктів інтелектуальної власності, тварин і рослин що знаходяться під загрозою знищення; із застосування передбачених законодавством заходів до осіб, що здійснили контрабанду чи інші порушення митних правил; збір та аналіз інформації про правопорушення у митній діяльності; сприяння іншим правоохоронним органам у їх законній діяльності; здійснення заходів щодо захисту прав споживачів імпортованих товарів; захист прав та інтересів осіб, що здійснюють митну справу; здійснення експортного контролю; забезпечення національної безпеки держави.

Наявність організаційної групи завдань обумовлюється необхідністю виконання економічних та правоохоронних завдань митних служб і направлена на створення забезпечуючих факто-

рів їх реалізації та виконання, переважно, обслуговуючо-допоміжних функцій. Сюди слід віднести завдання пов'язані із участю у формуванні митної політики держави; здійснення і вдосконалення митних процедур; ведення та вдосконалення митної статистики зовнішньої торгівлі та спеціальної митної статистики; участь у розробці та виконанні міжнародних угод у сфері митної справи; ведення товарної номенклатури ЗЕД; забезпечення розробки та впровадження нових інформаційних систем та проектів технологій у сфері митної справи; вдосконалення митного контролю на основі системи управління ризиками у митній справі.

Специфічні завдання, які ставляться перед митними органами, різняться залежно від країни та за своїм характером є додатковою деталізацією профільних завдань. На наш погляд специфічні завдання доцільно поділити на 6 груп: антитерористичні; природоохоронні; дозвільні; навчальні; наукові та інформаційно-консультаційні.

Антитерористичні – сприяння іншим правоохоронним органам в боротьбі з міжнародним тероризмом і організованою злочинністю, протидія відмиванню «брудних грошей», запобігання торгівлі людьми та незаконному втручанню у діяльність міжнародних транспортних засобів (Азербайджан, Білорусь, Російська Федерація).

Природоохоронні – участь в реалізації державної політики по раціональному використанню та охороні біологічних ресурсів (Азербайджан); проведення радіаційного контролю (Казахстан); здійснення або координація ветеринарного, фітосанітарного і санітарного контролю товарів, що переміщуються через пропускні пункти на державному кордоні (Азербайджан; Казахстан); захист навколишнього середовища та населення при переміщенні небезпечних вантажів (Литва).

Дозвільні – видача дозвільних бланків на пропускних пунктах державного кордону транспортним засобам, що здійснюють автомобільні перевезення (Азербайджан); видачі дозволів на організацію та ведення азартних ігор та наглядова діяльність у цій сфері (Естонія); ліцензування діяльності суб'єктів ЗЕД у сфері митної справи (Вірменія); забезпечення дотримання заборон і обмежень на експорт чи імпорт товарів (Російська Федерація).

Навчальні – здійснення підготовки, перепідготовки та підвищення кваліфікації спеціалістів у сфері митної справи як для дер-

РОЗДІЛ 1. Еволюція митних служб на пострадянському просторі

жавних органів влади, так і для підприємств, установ та організацій (Азербайджан, Латвія, Молдова, Таджикистан, Узбекистан).

Наукові – полягають у проведенні науково-дослідних та дослідно-конструкторських робіт у сфері митної справи (Азербайджан, Білорусь, Молдова, Російська Федерація).

Інформаційно-консультаційні – інформування державних органів влади, фізичних і юридичних осіб з митних питань; здійснення обміну даними в електронній формі з митними службами інших країн, державними органами, учасниками ЗЕД та уповноваженими економічними операторами (Азербайджан); надання консультування у сфері митних правовідносин (Азербайджан, Вірменія, Російська Федерація).

Служба в митних органах віднесена до виду державної служби громадян, які здійснюють професійну діяльність з реалізації функцій, прав та обов'язків митної служби країни. Традиційними вимогами до особи претендента на службу в митні органи є: наявність громадянства країни; належний освітній рівень; стан здоров'я; наявність відповідних ділових та моральних якостей. Окрім того, існує певна специфіка професійного добору, залежно від країни:

- віковий ценз претендента. В Російській Федерації та у Білорусі на службу в митні органи приймаються особи, які досягли повноліття – 18 річного віку; у Таджикистані претендувати на зарахування до митної служби можуть особи чий вік знаходиться у діапазоні від 20 до 35 років. Граничний тридцятип'ятирічний вік встановлено і для претендентів на службу в Державній митній службі при Уряді Киргизької республіки, проте на посади рядового та молодшого командного складу приймаються особи не старше 30 років. Обмеження за віком не застосовуються до осіб, які призначаються на керівні та професорсько-викладацькі посади. У Азербайджані вік претендента на службу в митних органах обмежується 30-річним віком;

- не перебування на посадах штатного співробітника Комітету державної безпеки (КДБ), розвідувальної чи контррозвідувальної служб Радянського Союзу (Латвія)¹⁹;

¹⁹ О Службе государственных доходов [Электронный ресурс] : закон Латвии [от 28.10.1993]. – Режим доступа : <http://www.alex-lawyer.lv/pvid1.htm>

- відсутність подвійного громадянства (Киргизстан)²⁰;
- проходження дійсної військової служби в лавах Збройних сил держави (Туркменістан)²¹;
- проходження спеціальної перевірки підрозділами внутрішньої безпеки (Білорусь, Російська Федерація, Казахстан);
- знання державної мови (Азербайджан, Білорусь, Латвія, Литва, Туркменістан);
- екзаменування претендента при прийомі на роботу до митних органів (Білорусь) шляхом проходження тестування (Азербайджан), що дозволяє визначити освітній рівень особи та його початкову професійну підготовку;
- при прийомі на роботу в митні органи претендент зобов'язаний пройти державну дактилоскопічну реєстрацію (Молдова²², Таджикистан²³). Завдяки цьому унеможливується зарахування на митну службу осіб з кримінальним минулим та дисциплінуються посадові особи митної служби у своїй професійній діяльності.

У Латвійській Республіці претендувати на роботу в місцевій Службі державних доходів (СДД), до складу якої входить митна служба, не можуть близькі родичі (брати, сестри, чоловіки та дружини, родичі першого ступеня) Генерального директора СДД, директорів територіальних установ СДД або ж керівників, в прямому підпорядкуванні яких вони будуть знаходитись²⁴.

При комплектації посад в митній службі Азербайджану, Киргизстану вища освіта (економічна, юридична, військова чи інша) необхідна для осіб, які займають посади середнього, старшого та вищого керівного складу. Це не поширюється на осіб

²⁰ О прохождении службы в таможенных органах Кыргызской Республики [Электронный ресурс] : закон Кыргызской Республики [от 21.06.2008 № 161]. – Режим доступа : <http://www.customs.kg/index.php/ru/custzak/zkni>

²¹ О таможенной службе [Электронный ресурс] : закон Республики Туркменистан. – Режим доступа : <http://www.turkmenbusiness.org/content/zakon-turkmenistana-otamozhennoi-sluzhbe>

²² Фрадинський О. А. Організація діяльності митної служби Республіки Молдова. / О. А. Фрадинський, О. О. Корнійчук // Митна безпека. – 2012. – № 1-2. – С. 93-101.

²³ Таможенный кодекс Туркменистана [Электронный ресурс]. – Режим доступа : http://www.customsonline.ru/tk/tk_turkmenistan.html

²⁴ О Службе государственных доходов [Электронный ресурс] : закон Латвии [от 28.10.1993]. – Режим доступа : <http://www.alex-lawyer.lv/pvid1.htm>

РОЗДІЛ 1. Еволюція митних служб на пострадянському просторі

рядового та молодшого керівного складу митних органів. Для служби в митних органах Таджикистану достатньо середньо-спеціальної освіти. Для кандидатів на службу в митних органах може встановлюватися випробувальний термін до 3 місяців (Казахстан); до 6 місяців (Азербайджан, Білорусь, Російська Федерація, Таджикистан); до одного року (Киргизстан). Випробувальний термін не встановлюється для осіб, які мають вчену ступінь (Азербайджан).

Особам, що прийняті на службу до митних органів можуть присвоюватися персональні (Білорусь) або спеціальні звання митної служби (Азербайджан, Казахстан, Киргизстан, Молдова Російська Федерація, Узбекистан).

Система персональних звань посадових осіб митних органів Республіки Білорусь схожа на вітчизняну (рис. 1.11). Умовно її можна поділити на 3 рівні: молодший керівний склад – інспектори митної служби I-IV рангів; середній керівний склад – радники митної служби I-III рангів; старший керівний склад – державні радники митної служби I-III рангів.

Спеціальні звання, залежно від обсягів повноважень, міри відповідальності та свого підпорядкування поділяються на 5 основних груп (табл. 1.2):

- рядовий склад – звання рядового митної служби існує лише в Киргизстані²⁵;
- молодший начальницький склад – діапазон звань від молодшого сержанта митної служби – у Киргизстані та в Узбекистані²⁶ до старшого прапорщика у Киргизстані. В митній службі Казахстану така група спеціальних звань відсутня взагалі;
- середній начальницький склад передбачає присвоєння звань від молодшого лейтенанта до капітана митної служби;
- старший начальницький склад – звання у діапазоні «майор-полковник» митної служби. В Азербайджані існує звання

²⁵ О прохождении службы в таможенных органах Кыргызской Республики [Электронный ресурс] : закон Кыргызской Республики [от 21.06.2008 № 161]. – Режим доступа : <http://www.customs.kg/index.php/ru/custzak/zkni>

²⁶ О государственной таможенной службе [Электронный ресурс] : закон Республики Узбекистан [№ 472-1 от 29.08.1997]. – Режим доступа : <http://zakonuz.narod.ru/z125.htm>

полковника-лейтенанта митної служби, що відповідає званню підполковника митної служби в інших державах СНД;

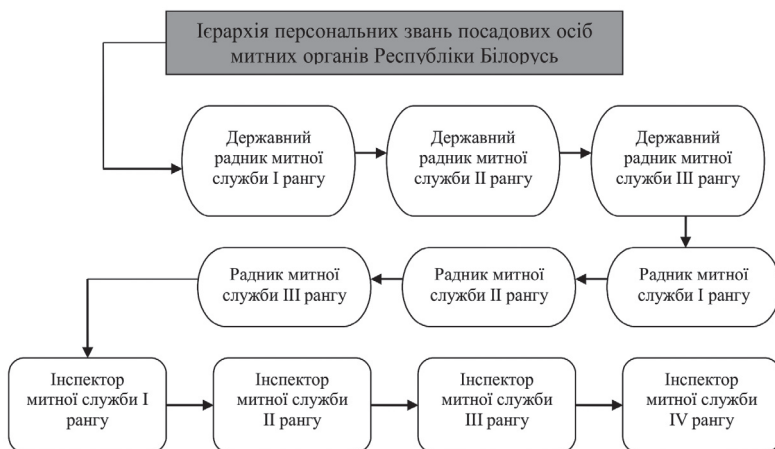


Рис. 1.11. Персональні звання посадових осіб митних органів Рєспублікі Білорусь²⁷

– вищий начальницький склад митної служби складається із генеральських звань – генерал-майора, генерал-лейтенанта, генерал-полковника та, в окремих країнах (Азербайджан, Російська Федерація) – найвищого спеціального звання митної системи – дійсного державного радника митної служби²⁸.

В митній службі Азербайджану, серед звань, передбачених для посадових осіб митних органів, існують особливі спеціальні звання співробітникам, що виконують функції охорони здоров'я особового складу. До звань таких співробітників у діапазоні «прапорщик – генерал-майор» передбачено додаток «медичної служби», наприклад – капітан медичної служби. При звільненні зі служби посадових осіб митних органів Азербайджану, з пра-

²⁷ О некоторых вопросах таможенных органов [Электронный ресурс] : указ Президента Республики Беларусь [от 21.04.2008 № 228]. – Режим доступа : [http:// http://www.akdi.ru/gd/proekt/056664GD.SHTM](http://www.akdi.ru/gd/proekt/056664GD.SHTM)

²⁸ О службе в таможенных органах Российской Федерации [Электронный ресурс]: закон РФ [№ 114-ФЗ от 21.07.1997 года]. – Режим доступа : [http:// http://www.akdi.ru/gd/proekt/056664GD.SHTM](http://www.akdi.ru/gd/proekt/056664GD.SHTM)

РОЗДІЛ 1. Еволюція митних служб на пострадянському просторі

вом отримання пенсії – до їх спеціального звання додається словосполучення «у відставці»²⁹.

Таблиця 1.2. Спеціальні звання працівників митних органів окремих держав СНД

Показники	Республіка Азербайджан	Республіка Казахстан	Республіка Киргизстан	Республіка Молдова	Республіка Узбекистан	Російська федерація
Рядовий склад	-	-	рядовий	-	-	-
Молодший начальницький склад	прапорщик, старший прапорщик	-	молодший сержант, сержант, старший сержант, старшина,	прапорщик, старший прапорщик	молодший сержант, сержант, старший сержант	прапорщик, старший прапорщик
			прапорщи, старший прапорщик			
Середній начальницький склад	молодший лейтенант, лейтенант, старший лейтенант, капітан	молодший лейтенант, лейтенант, старший лейтенант, капітан	молодший лейтенант, лейтенант, старший лейтенант, капітан	молодший лейтенант, лейтенант, старший лейтенант, капітан	молодший лейтенант, лейтенант, старший лейтенант, капітан	молодший лейтенант, лейтенант, старший лейтенант, капітан
Старший начальницький склад	майор, полковник-лейтенант, полковник	майор, підполковник, полковник	майор, підполковник, полковник	майор, підполковник, полковник	майор, підполковник, полковник	майор, підполковник, полковник
Вищий начальницький склад	генерал-майор, генерал-лейтенант, генерал-полковник, дійсний державний радник	генерал-майор, генерал-лейтенант, генерал-полковник	генерал-майор, генерал-лейтенант, генерал-полковник	генерал-майор, генерал-лейтенант, генерал-полковник	генерал-майор, генерал-лейтенант, генерал-полковник	генерал-майор, генерал-лейтенант, генерал-полковник, дійсний державний радник

²⁹ Об утверждении Положения о службе в таможенных органах [Электронный ресурс] : [закон Азербайджанской Республики]. – Режим доступа : http://www.customs.gov.az/files/2013.04.11_798_ru.pdf

В Туркменістані призначення на посаду військовослужбовця митної служби, переведення його на інші посади та звільнення, присвоєння чи позбавлення звання, здійснюється в порядку, передбаченому Законом Туркменістану «Про військовий обов'язок та військову службу»³⁰.

Світовою практикою слід визнати заборону митникам займатися підприємницькою діяльністю (особисто, або ж через підставних осіб), виконувати оплачувану роботу на умовах сумісництва, окрім педагогічної, навчальної та творчої діяльності, а також обов'язкове щорічне декларування власного фінансово-майнового стану.

Подальший розвиток митних служб на території колишнього СРСР пов'язаний із реалізацією стратегічних пріоритетів політичного та соціально-економічного розвитку країн. На чільне місце ставляться питання митного захисту економіки та національного товаровиробника; сприяння розвитку ЗЕД та підвищення рівня надання адміністративних послуг, повноцінного контролю за надходженнями митних доходів бюджетної системи і забезпечення належного рівня економічної безпеки (рис. 1.12).



Рис. 1.12. Стратегічні пріоритети розвитку митних служб на пост-радянському просторі

³⁰ О таможенной службе [Электронный ресурс] : закон Республики Туркменистан. – Режим доступа : <http://www.turkmenbusiness.org/content/zakon-turkmenistana-otamozhennoi-sluzhbe>

РОЗДІЛ 1. Еволюція митних служб на пострадянському просторі

У даному контексті важливого значення набувають питання ефективності здійснення митними службами власних фіскальної та регулюючої функцій, повноцінної реалізації правоохоронних аспектів діяльності та виконання контрольно-наглядових завдань. Необхідними чинниками, які сприятимуть роботі митних органів є підготовка кадрового потенціалу та антикорупційна діяльність, розбудова митної інфраструктури, активне використання електронних сервісів, підвищення престижу митної справи та соціальної захищеності митників.

Узагальнюючи організаційні аспекти діяльності митних служб в колишніх республіках Радянського Союзу варто зробити наступні висновки:

- початок створення митних служб на території колишніх республік СРСР припадає на період набуття ними державних суверенітетів та охоплює період кінця 1991 – початку 1992 рр.;

- основними факторами, що обумовили необхідність створення митних служб стали: центробіжні національні тенденції та несприятлива соціально-економічна ситуація, які призвели до формування на теренах СРСР нових державних утворень;

- на створення митних служб впливали історичні, ментальні, політичні, економічні, територіальні та соціальні чинники;

- залежно від завдань, виконуваних функцій та обсягів прав і повноважень митні органи варто поділити на три основні типи – сервісні, фіскальні та правоохоронні;

- свою діяльність митні служби можуть здійснювати самостійно, у складі окремого міністерства (відомства) або ж об'єднано, разом із податковою службою;

- структурно митні служби можна поділити на митні служби із трирівневою (центральный апарат-митниці-митні пости) або чотирирівневою (центральный апарат-територіальні митні управління-митниці-митні пости) побудовою. Основним чинником, що впливає на вибір варіанта побудови структури митних органів є адміністративно-територіальний устрій країни;

- завдання, які ставляться перед митними службами доцільно поділяти на 2 групи – профільні (основні) та специфічні (допоміжні);

- служба в митних органах відноситься до особливого виду державної служби, який полягає у реалізації повноважень держави у сфері митної справи;
- посадовим особам митних органів можуть присвоювати персональні або спеціальні звання;
- стратегічними завданнями сучасних митних служб на пострадянському просторі є підвищення рівня економічної безпеки країни і ефективна реалізація регулюючої та фіскальної функцій.

1.3. Діяльність митних служб самопроголошених державних утворень

Невід’ємним атрибутом сучасної незалежної держави є наявність власної території, яка обмежена державними кордонами та на якій проживає населення, що визнає державну владу на цій території; система органів виконавчої, законодавчої та судової влади; власна грошова одиниця; міжнародне визнання на державному рівні тощо. Серед таких державницьких атрибутів надзвичайно важливе значення відводиться митним органам як інструменту впливу держави на економічну ситуацію в країні, на стан розвитку її зовнішньоекономічних відносин, транзитного потенціалу; засобу контролю за переміщенням фізичних осіб та важливим джерелом формування дохідної частини бюджетної системи.

Створення власної системи митних органів самопроголошених державних утворень є надважливий крок у їхньому державному ствердженні та смілива заява про побудову подальшої своєї економічної діяльності з іншими країнами (у тому числі - із колишньою метрополією) на умовах партнерства та взаємовигоди.

Обрання для дослідження митних служб Республіки Абхазія (далі – РА) та Придністровської Молдавської Республіки (далі – ПМР) доцільне з огляду на те, що обидва територіальних утворення є самопроголошеними, перебувають під політичним і економічним протекторатом Російської Федерації, підтримують тісні відносини у сфері митної справи. Основні соціально-економічні показники розвитку зазначених юрисдикцій наведені у табл. 1.3.

РОЗДІЛ 1. Еволюція митних служб на пострадянському просторі

Серед характерних рис, які притаманні РА та ПМР слід відмітити: обидва територіальні утворення оголосили про власну державну незалежність після військових дій - грузино-абхазької війни 1992-1993 рр. та військового конфлікту в Придністров'ї у 1992 р.; на їх території присутні військові сили Російської Федерації (7 російська військова база в Абхазії, а у ПМР – угруповання російських миротворців та військові склади колишньої 14 загальновійськової армії Збройних Сил СРСР); невелика площа країни, яку ніяк не можна назвати компактною, враховуючи довжину кордонів (РА – витягнута в широтному напрямі, а ПМР – у меридіональному, уздовж річки Дністер), що у свою чергу ускладнює організацію дієвого прикордонного та митного контролю.

Таблиця 1.3. Основні соціально-економічні показники розвитку РА та ПМР

Показник	Країна	
	Абхазія	Придністровська Молдавська республіка
Дата проголошення	2 вересня 1990 р.	26 листопада 1994 р.
Дипломатичне визнання	частково визнана держава	невизнана держава
Офіційна мова	абхазька, російська	молдавська, російська, українська,
Географічне положення	несприятливе	сприятливе
Країна-метрополія	Грузія	Республіка Молдова
Країни-сусіди	Російська Федерація, Грузія	Україна Республіка Молдова
Площа, км ²	8665	4163
Населення, тис. осіб	240,7	513,4
Протяжність кордону, км	407,8	816
ВВП (2011 рік), млрд. дол. США	710	1005
ВВП на душу населення, дол. США	2955	1954,5
Базові галузі економіки	сільське господарство, роздрібна торгівля, туризм та рекреація	сільське господарство, роздрібна торгівля
Національна валюта	Російський рубль	Придністровський рубль

Юрисдикції межують із 2 країнами, РА – Російською Федерацією і Грузією, а ПМР – Україною та Республікою Молдовою, причому із своїми країнами-метрополією у них відбулися збройні конфлікти. Самопроголошені республіки активно співпрацюють із Російською Федерацією з питань охорони митного кордону, підготовки митників, окрім того, Росія є основним торговим партнером та гуманітарним донором. Митні органи обох країн мають правоохоронний статус, причому в ПМР їх віднесено до воєнізованих організацій, що входять в систему виконавчої влади.

Характерними відмінностями між цими територіальними утвореннями слід визнати – невизнаність ПМР світовою спільнотою, у той час як РА визнано 5 країнами – Росія, Нікарагуа, Венесуела, Республіка Науру, Тувала; відсутність спільного кордону з Російською Федерацією у ПМР, у той час як із РА у Росії 255 км спільного кордону; відсутність у ПМР виходу до морського узбережжя та портів, у той час як у РА є 4 порти у містах Сухумі, Очам-Чирі, Гагрі та Новому Афоні; у РА значний рекреаційний потенціал та передумови для розвитку туризму, що в перспективі для митної служби означає зростання обсягів митних процедур при переміщенні фізичних осіб, у той час як в ПМР основним напрямом роботи митників є контроль за переміщенням товарів сільськогосподарського та промислового призначення.

Більш детальне уявлення про діяльність Державного митного комітету РА та Державного митного комітету ПМР надасть нижченаведений аналіз історичних, організаційних, правових та економічних аспектів їх діяльності.

1.3.1. Державний митний комітет Республіки Абхазія

Перші згадки про діяльність митних органів на території республіки датуються серединою XV ст. та обумовлені розвитком торгівлі князівства Абхазії з Генуезькою республікою. У статуті генуезьких купців, виданому у 1449 р., знаходяться свідчення

РОЗДІЛ 1. Еволюція митних служб на пострадянському просторі

про діяльність торговельного консула, в обов'язки якого входило справляння у столиці князівства – місті Сухумі мита на ввезення і вивезення товарів та речей в розмірі одного відсотка від вартості товарів. Для утримання митних платежів консул у своєму підпорядкуванні зобов'язувався мати писаря, перекладача та помічника-розсильного. При проходженні торгових караванів по суші купці сплачували мито за переміщення по підконтрольній території, прохід через перевали, послуги провідників.

В пізніє Середньовіччя основними торговельними партнерами Абхазії були Кримське ханство та Османська імперія. У торговому статуті султана Сулеймана I як товар абхазького імпорту згадується рис із мішка якого утримувалося мито в розмірі 50 або 100 акче. При імпорті з Абхазії шовку-сирцю розмір мита становив 50 акче з кожної тисячі коконів. Знахідки на території Абхазії польських монет XVI-XVII ст. засвідчують наявність торгово-економічних відносин із теперішніми українськими землями, які на той час були східною частиною Речі Посполитої. А основним польським товаром, що завозився був янтар в торгових операціях з яким посередниками виступали вірменські купці, що мали торговельні представництва у Львові, Кам'янці-Подільському.

У XVII-XVIII ст. основним імпортним товаром Абхазії була сіль, яку закупували на солеварнях Геслева (сучасна Євпаторія) і Керчі та кораблями доставляли в порти Сухума і Кодоша. Вино завозилося із Синопа, Тріполі та портів анатолійського узбережжя Османської імперії. Із Константинополя та Криму доставлялися вироби із заліза та міді, вогнепальна і холодна зброя, тканини і мило. Основним експортним товаром було буксове дерево, яке абхазі обмінювали на сіль у ваговому співвідношенні один до одного. З Абхазії вивозилася велика кількість воску, меду, хутра, свинини. Набіги войовничих кавказьких народів на своїх миролюбивих сусідів супроводжувалися захопленням великої кількості полонених, які згодом потрапляли на невільницькі ринки. Не дивлячись на високу рентабельність, торгівля з Абхазією була надзвичайно небезпечною та велась з використанням добре озброєних торгових суден, а прибуток

розподілявся на три рівні частини між власником вантажу, власником судна та його екіпажем.

Після входження Абхазії до складу Російської імперії, 11.07.1811 р. імператор Олександр I видав Указ «Правила для товаров, ввозимых морем из Абхазии с полным торговым карантинном и таможней» у якому було передбачено що «...товары привозимые в Российские порты из Абхазии, равным образом и из России туда отправляемые, пропускать без пошлин, на тех же самих правилах, как сие производится с товарами из одного в другой Российский порт привозимые, по силе Морского пошлинного Регламента и как повелено Высочайшим указом 22 Ноября 1808 года в разуждении торговли с Мингрелией и Имеретиею; с таковым при том наблюдением, чтобы на вывозимые из Абхазии товары непременно представляемы были от местных Начальств свидетельства, что оные действительно тамошнего происхождения»³¹.

Для розвитку торгівлі з Абхазією в січні 1822 р. було видано імператорський Указ «О штатах попечительства для торговли с Черкесами и Абазинцами», яким засновувалися торгові факторії: в Керчі – для морської торгівлі (з портовим карантинном та митницею) та Бугазі – для сухопутних торгових караванів (з обмінним двором та очисними пакгаузами). Торгівля носила міновий характер, заборонялося використання золотої, срібної та мідної монети російського та іноземного виробництва, паперових російських асигнацій. Окрім того, заборонявся імпорту в Абхазію вогнепальної та холодної зброї, пороху та свинцю³².

У 1832 р. в Сухумі було створено митну заставу, а з 1 березня 1848 р. було створено митні пости в торгових містах Гудава, Очамчіра, Келасур та зроблено необхідні розпорядження про встановлення контролю за контрабандними суднами уздовж аб-

³¹ Полное собрание законов Российской империи. Первое собрание (1649 - 1825). т. 31. Закон № 24719 [Электронный ресурс]. – Режим доступа : http://www.nlr.ru/e-res/law_r/search.php

³² Полное собрание законов Российской империи. Первое собрание (1649 - 1825). Том 38. Закон № 28875 – [Электронный ресурс]. – Режим доступа : http://www.nlr.ru/e-res/law_r/search.php

РОЗДІЛ 1. Еволюція митних служб на пострадянському просторі

хазького узбережжя, для чого планувалося залучати військові судна та азовські ладї. По сухопутному кордону митний контроль здійснювався з використанням мобільних кінних розїздів між містами Інгулом, Сухумом та Бомборамі. Мобільні розїзди комплектувалися змішаним складом – із донських козаків та місцевих жителів. За перехід під російський митний контроль абхазькі князі отримували щорічну винагороду в сумі 12 тисяч рублів сріблом.

У 1851 р. Абхазія ввійшла до складу Сухум-кальського карантинно-митного округу, межі якого простяглися між ріками Інгур та Кубань. Округ був поділений на 2 дистанції – Абхазьку та Черкеську. Абхазька дистанція поділялася на 5 митно-карантинних постів: три внутрішніх в укріпленнях Бомбор, Піцунда та Гагри і два прибережних – Келасурах та Гудаві³³.

Новий етап в історії митних органів республіки розпочався 27 вересня 1991 р. коли було утворено Абхазьку республіканську митницю, яку в 1994 р. перетворено на Державний митний комітет РА. Було створено правову базу діяльності митниці, прийнято Митний кодекс республіки, закони «Про митний тариф», «Про службу в митних органах Республіки Абхазія», які визначили митну службу як правоохоронний орган та суб'єкт оперативно-розшукової діяльності³⁴.

Загальне керівництво митною справою в державі покладено на Кабінет Міністрів РА. Систему митних органів республіки формують Державний митний комітет РА; митні управління; митні пости. Для проведення з митною метою експертиз та досліджень товарів Державний митний комітет РА може створювати митні лабораторії. З метою проведення науково-дослідної роботи у сфері митної справи, підготовки кадрів та підвищення кваліфікації в системі, Державний митний комітет РА може створювати науково-дослідні установи і навчальні заклади професійної та додаткової освіти.

³³ Материалы по истории Абхазии XVIII - XIX ВЕКА (1762-1859) : сб. документ. материалов. Т. 2. – Сухум, 2011. – С. 204–234.

³⁴ Офіційний сайт Державного митного комітету Республіки Абхазія [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://customsra.org/>

На митні органи покладено виконання наступних функцій³⁵:

- участь у розробці та реалізації митної політики держави;
- забезпечення дотримання законодавства, контроль за виконанням якого покладено на митні органи, застосування заходів по захисту прав та інтересів громадян, підприємств і установ при здійсненні митної справи;
 - забезпечення, в межах своєї компетенції, економічної безпеки держави та захист її економічних інтересів;
 - застосування засобів митного регулювання торгівельно-економічних відносин;
 - утримання мита, податків та інших митних платежів;
 - участь в розробці та подальшій реалізації заходів економічної політики по відношенню до товарів, що переміщуються через митний кордон Абхазії;
 - забезпечення дотримання дозвільного порядку переміщення товарів та транспортних засобів через митний кордон;
 - боротьба з контрабандою, порушеннями митних правил та податкового законодавства по відношенню до товарів, що переміщуються через митний кордон, запобігання незаконному обігу через митний кордон наркотичних засобів, зброї, предметів художнього, історичного та археологічного надбання, об'єктів інтелектуальної власності, видів тварин та рослин, що знаходяться під загрозою знищення, їх частин та дериватів, а також сприяння в боротьбі з міжнародним тероризмом та припинення незаконного втручання в аеропортах республіки в діяльність міжнародної цивільної авіації;
 - здійснення та вдосконалення митного контролю та митного оформлення, створення умов, які б сприяли пришвидшенню товарообороту через митний кордон;
 - ведення Товарної номенклатури ЗЕД, митної статистики зовнішньої торгівлі та спеціальної митної статистики;
 - сприяння розвитку зовнішньоекономічних відносин фізичних та юридичних осіб, заходам щодо захисту державної без-

³⁵ Таможенный кодекс Республики Абхазия [Электронный ресурс] : [от 30.12.2005 № 1218-с-XIV]. – Режим доступа : <http://customsra.org/upload/law/doc1.pdf>

РОЗДІЛ 1. Еволюція митних служб на пострадянському просторі

пеки, суспільного порядку, моралі населення, життя і здоров'я людей, інтересів споживачів імпортованої продукції;

- здійснення валютного контролю та контролю за вивезенням стратегічних та інших життєво важливих для республіки матеріалів;

- забезпечення виконання міжнародних зобов'язань Абхазії у частині митної справи, участь у розробці міжнародних договорів країни, співробітництво з митними та іншими компетентними органами зарубіжних держав і міжнародних організацій;

- проводять науково-дослідні роботи та консультування, здійснюють підготовку, перепідготовку та підвищення кваліфікації спеціалістів у сфері митної справи для державних органів, установ і організацій.

Структура митних органів наведена на рисунку 1.13, як бачимо вона є трирівневою: перший рівень – Державний митний комітет РА; другий рівень – митні управління; третій рівень – митні пости.

Служба в митних органах є особливим видом державної служби громадян республіки, які здійснюють професійну діяльність щодо реалізації функцій, прав та обов'язків митної служби. Співробітниками митних органів можуть бути громадяни, які досягли 18 річного віку та здатні за своїми особистими та діловими якостями, рівнем освіти та станом здоров'я забезпечувати виконання функцій, покладених на митні органи³⁶.

При вступі на службу до митних органів претендент зобов'язаний надати: документ, який підтверджує його особу; трудову книжку; документ, що підтверджує професійну освіту; медичний висновок про стан здоров'я; автобіографію; інформацію про місце народження, місце роботи (навчання) та місце проживання батька (матері), чоловіка (жінки), сина (дочки), рідного брата (рідної сестри) або особи, на вихованні якої він знаходився. Зазначені відомості підлягають перевірці відповідно до законодавства РА. При встановленні під

³⁶ О службе в таможенных органах Республики Абхазия [Электронный ресурс] : закон Республики Абхазия. – Режим доступа : <http://customsra.org/upload/law/doc7.pdf>

час такої перевірки обставин, які перешкоджають вступу на службу до митних органів претендента, зазначена особа, протягом одного місяця з дати прийняття рішення про відмову у прийомі на службу, інформується в письмовій формі про причини відмови. Вступ на службу в митні органи громадян здійснюється на добровільній основі та на умовах укладення службового контракту терміном на один, три, п'ять та десять років або до досягнення громадянином граничного віку перебування на службі.

Необхідним елементом вивчення специфіки діяльності митної служби будь-якої країни є аналіз основних показників що характеризують стан зовнішньоекономічної активності країни та фіскальної складової діяльності митних органів.

Динаміка зовнішньоторговельного обороту РА засвідчує зростання обсягів як імпорتنих так і експортних операцій (рис. 1.14), якщо перші за звітний період зросли із 3270 до 13760 млн. рублів, то позитивна динаміка експорту становила 1314 млн. рублів – зростання із 627 млн. рублів у 2006 р. до 1941 млн. рублів у 2011 р. Наявність хронічного негативного зовнішньоторговельного балансу, який зріс за період 2006-2011 рр. із 2643 млн. рублів до 11819 млн. рублів, обумовлюється потребами у розвитку економіки держави та необхідністю зростання добробуту населення та формується, в першу чергу, за рахунок гуманітарної допомоги. Статистичні данні за 2001-2011 рр. засвідчують, що середньорічні темпи зростання негативного сальдо зовнішньоекономічних операцій становить близько 62,2%.

Основними експортними товарами РА є: вина виноградні (35,4%); вугілля (18,5%); піщано-гравійна суміш (10,5%); цитрусові (9,2%); фундук (3,6%); риба та рибопродукти (2,6%); відходи і лом чорних металів (2,5%). Стосовно імпорتنих операцій то тут найбільша частка припадає на готові харчові продукти (17%) та машини, обладнання і механізми (17%); засоби наземного транспорту (12,8%); метали (10,6%); бензин (10,1%); продукцію хімічної промисловості (4,7%) та продукцію тваринного походження (4,2%).

РОЗДІЛ 1. Еволюція митних служб на пострадянському просторі

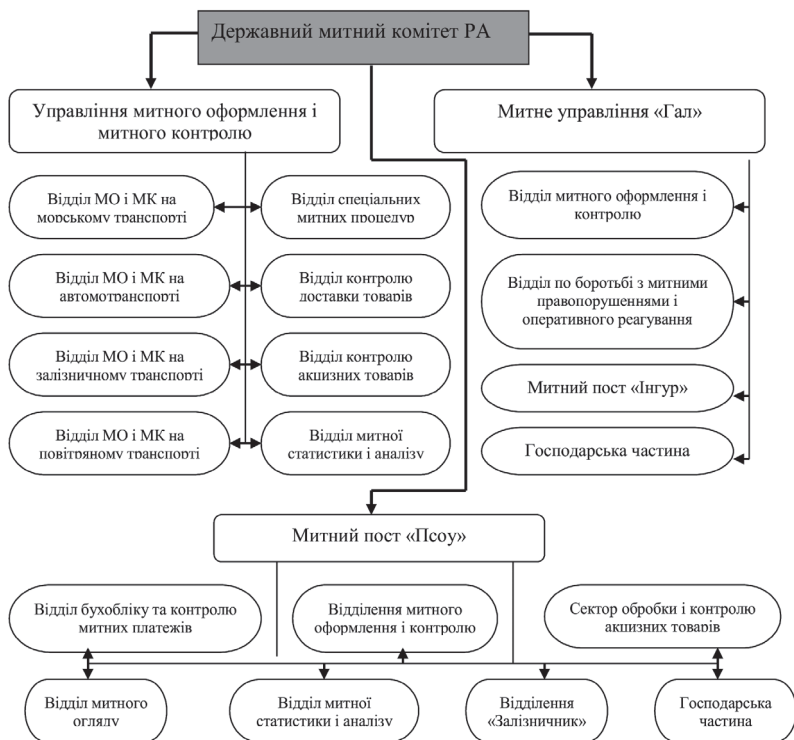


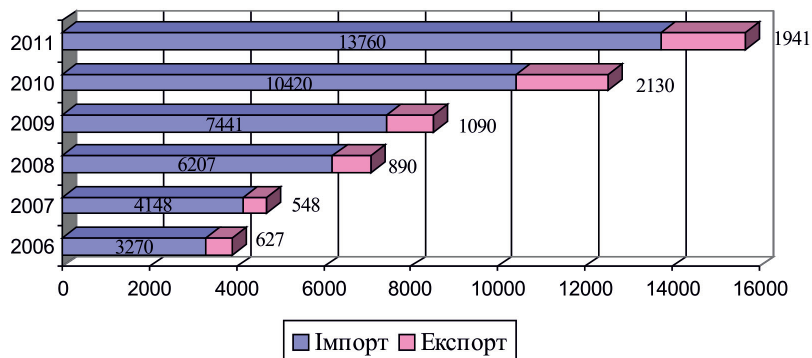
Рис. 1.13. Структура митних органів РА

Рис. 1.15 засвідчує структуру основних торговельних партнерів РА в 2012 р. Як бачимо, найбільша частка зовнішньоекономічних операцій припадає на Російську Федерацію (64%) та Туреччину (18%), питома вага країн Балтії становить 5%, по 2% становить доля Республіки Молдова та Німеччини. Частка України становить близько 1%.

При переміщенні товарів через митний кордон Абхазії митні органи контролюють сплату наступних обов'язкових платежів: мита; податку на додану вартість; акцизів; збору за видачу ліцензії митними органами РА та за відновлення дії ліцензії; зборів за митне оформлення; митних зборів за збереження товарів; митних зборів за митне супроводження товарів; плати за інформування та консулювання; плати за прийняття попереднього рішення; плати за участь

Актуальні питання теорії та практики митної справи

у митних аукціонах; збори за видачу кваліфікаційного атестата спеціаліста по митному оформлення та за відновлення дії атестата.



*Рис. 1.14. Динаміка зовнішньоторговельного обороту РА за період 2006-2011 рр., млн. рублів**

* до обсягів імпорту включено вартісну величину гуманітарної допомоги, отриманої РА в рамках міжнародної допомоги

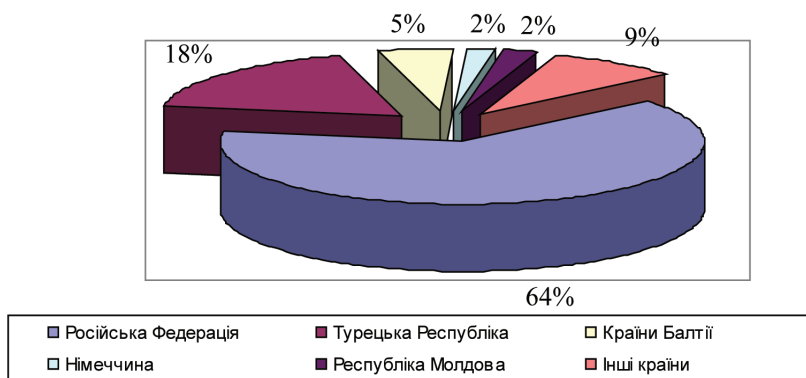


Рис. 1.15. Структура зовнішньоторговельного обороту РА в розрізі основних країн-партнерів у 2012 р.

Фіскальна ефективність митної системи наведена на рисунку 1.16, із якого можна зробити висновок, про зростання сплати

РОЗДІЛ 1. Еволюція митних служб на пострадянському просторі

митних платежів із 87,4 млн. рублів у 2000 р. до 534,4 млн. рублів – у 2010 р., або на 477 млн. рублів (511,44%)³⁷.



Рис. 1.16. Динаміка надходжень митних платежів до бюджету РА у 2000 – 2010 рр.

Рис. 1.17 дозволяє охарактеризувати структуру митних платежів у 2012 р. – найбільша частка припадає на імпортне мито – 54%; питома вага митного збору становить 26%; акцизний податок у структурі складає 13%, а частка експортного мита рівна 7%. Залежно від структури зовнішньоторговельних операцій на частку експортних митних платежів припадає 12%, а питома вага імпортних митних платежів 88% (імпортне мито - 54%, акцизний податок - 13%, митний збір – 21%).

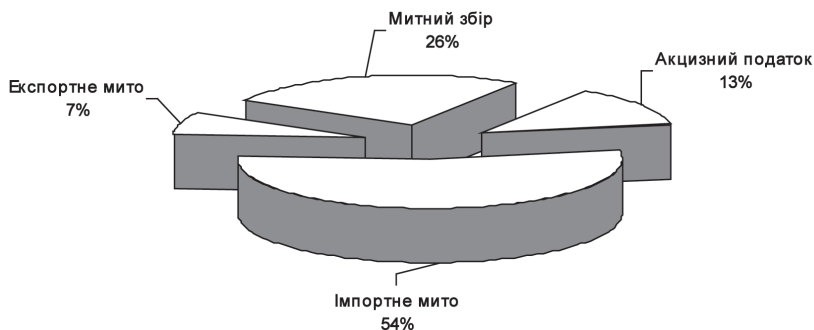


Рис. 1.17. Структура митних платежів до бюджету РА у 2012 р.

³⁷ Банк Абхазії. Годовий отчет за 2011 год (публикуемая форма) [Электронный ресурс]: [Утвержден Правлением Банка Абхазии 13 апреля 2012 года (протокол №23)] – Режим доступа: <http://www.nb-ra.org/ru/pdfdoc/ReportBA/2012/01.01.2012.pdf>

Аналізуючи надходження митних платежів у розрізі структурних підрозділів Державного митного комітету РА за 2012 рік, слід зазначити що найбільша їх частка припала на відділ митного оформлення та митного контролю на автомобільному транспорті – 33%; питома вага митного поста «Псоу» склала 25%; по відділу митного оформлення та митного контролю на залізничному транспорті мобілізовано 18%; частка відділу митного оформлення та митного контролю на морському транспорті становила 15%, а по відділу спеціальних митних процедур надійшло 9% усіх митних платежів.

Узагальнюючи вищевикладене, слід зазначити, що на сьогодні РА, не дивлячись на свій частково визнаний державний статус, сформувала власну систему митних органів, основне призначення яких полягає у захисті економічної безпеки держави, формуванні дохідної частини бюджетної системи та боротьбі з правопорушеннями на митному кордоні. Одним із пріоритетних напрямів розвитку митної служби РА є вдосконалення методів митного контролю та технологій митного оформлення товарів, що повинно забезпечити гарантоване надходження митних платежів при максимальному пришвидшенні та спрощенні митного оформлення. Все це дозволить створити цивілізований ринок митних послуг, характерний для країн з ринковою економікою.

1.3.2. Державний митний комітет Придністровської Молдавської Республіки

Початок розвитку міждержавного торгівельного обміну в Дністровському регіоні припадає на II-III ст. нашої ери коли місцеві землі стали прикордонними із римською провінцією Дакією. На початку I тисячоліття нашої ери Придністров'я потрапило в орбіту впливу Болгарського царства, яке у нижній течії Дністра почало будувати прикордонні фортеці для оборони від войовничих сусідів. Згодом, під захистом фортець, почали утворюватися

РОЗДІЛ 1. Еволюція митних служб на пострадянському просторі

поселення, переважно ремісничої спеціалізації, чії вироби знаходили свого споживача далеко від місця свого виготовлення. Протісні економічні зв'язки Придністров'я із Візантійською імперією свідчать знайдені археологами багаточисельні предмети візантійського походження – амфори, керамічний посуд, предмети культового призначення, ювелірні вироби та зброя. Протягом XIX ст. археологами в Придністров'ї було знайдено більше 25 скарбів із візантійськими монетами.

Після переходу Придністров'я під протекторат молдавських князів у XIV ст., для захисту та контролю торговельних шляхів було засноване митно-прикордонне укріплення Тяганакач (сучасні Бендери). Тогочасні історичні документи свідчать про надавання торгівлі та митні пільги для львівських купців.

Після входження до складу Османської імперії регіон почав активно залучатися до європейської торгівлі. Основним експортним товаром стала сільськогосподарська продукція (худоба, риба, мед, віск, тощо), зерно ж експортувалося виключно до Туреччини. Основними предметами тогочасного придністровського імпорту були промислові товари – серпи, коси, сокири, ножі, зброя, порох, тканини тощо.

Після приєднання північного Причорномор'я до складу Російської імперії та розбудови портів Одеси, Херсона, Миколаєва, було закладено передумови для активізації торгової діяльності. З метою впорядкування зовнішньої торгівлі та контролю за діяльністю купецтва у 1791 р. указом імператриці Катерини II було створено митницю в Дубоссарах, на розбудову митної інфраструктури якої було заплановано виділити близько 17 тис. рублів. У червні 1828 р. було відкрито митницю в місті Тирасполь, яка підпорядковувалася начальнику Одеського митного округу. В штаті митниці перебували пакагаузний наглядач, троє писарів, шестеро доглядачів та сторож. Якщо в перший рік роботи митниці на рахунок казначейства було внесено близько 19,5 тис. рублів, то вже у 1835 р. її фіскальна ефективність склала 75,5 тис. рублів, а основними товарами, що пересікали митний кордон в Тирасполі були папір, кава, макарони, прянощі, цукор. Навіть після перенесення кордону

на річку Прут, митниця в Тирасполі продовжувала функціонувати у якості внутрішньої³⁸.

Новітня історія митних органів Придністровської Молдавської Республіки (далі - ПМР) бере свій початок 08.09.1992 р., коли відповідно до постанови Верховної Ради ПМР № 221 «Про вдосконалення структури органів державного управління ПМР» розпочався процес розбудови митної служби. На митні органи було покладено функції щодо захисту економічних інтересів республіки, нарахування та утримання митних платежів, боротьби з контрабандою та порушеннями митних правил. Діяльність було сконцентровано на наступних напрямках³⁹:

- формування дохідної частини державного бюджету;
- вдосконалення роботи по запобіганню та виявленню митних правопорушень;
- впровадження сучасних технологій митного оформлення та контролю;
- оснащення митних органів сучасними технічними засобами;
- сприяння розвитку співробітництва з митними органами інших держав.

У 1993 р. Урядом республіки було прийнято необхідні для функціонування митної служби документи – «Положення про Державний митний комітет, митниці та митні пости», «Положення про проходження служби в митних органах», у яких визначався статус митних органів як правоохоронних та окреслювалось коло завдань, обов'язків та функцій. Було затверджено Дисциплінарний статут, введено персональні звання в митних органах ПМР. Постановою Уряду ПМР від 23.06.1993 № 162 було утворено Тираспольську та Рибницьку митниці.

Починаючи із 1995 р. Республіканське митне управління було перетворено в Державний митний комітет ПМР, змінилася

³⁸ Офіційний сайт Державного митного комітету Придністровської Молдавської Республіки. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.tiraspol.net/>

³⁹ Офіційний сайт Державного митного комітету Придністровської Молдавської Республіки. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.tiraspol.net/>

РОЗДІЛ 1. Еволюція митних служб на пострадянському просторі

його структура та сформувалася концепція нормативно-правової бази. 18 серпня 1997 р. було встановлено професійне свято митників ПМР - День утворення митних органів, яке відзначається 1 жовтня, а також затверджено їх прапор та емблему.

У 1998 р. Указом Президента ПМР від 08.07.1998 № 245 «Про встановлення митних пунктів пропуску на території ПМР» було закріплено організаційну структуру більшості митних пунктів пропуску. А у 2000 р. – прийнято постанову Уряду ПМР від 10.03.2000 № 86 «Про затвердження «Основних напрямків модернізації митної служби Придністровської Молдавської Республіки на 2000 – 2003 роки», основною метою якої було визначено підвищення ефективності практичного виконання митної справи на території ПМР, всебічне сприяння розвитку зовнішньої торгівлі. 15.04.2000 вступив у дію прийнятий Верховною Радою ПМР Митний кодекс, який став не тільки збіркою нормативних актів, але й визначив стратегічний розвиток митної служби ПМР у напрямку «митниці для торгівлі».

З 2002 р. Державний митний комітет ПМР увійшов в структуру центральних органів виконавчої влади на правах самостійного відомства зі статусом міністерства, якому було передано питання обліку ЗЕД та реалізації державної політики у цій сфері.

Починаючи із 2005 р. на митницю було покладено обов'язок щодо здійснення на кордоні контролю у сфері забезпечення радіаційної безпеки, затверджено Концепцію системи управління ризиками у митних органах ПМР та прийнята Програма розвитку митної служби ПМР на 2006-2008 рр., розроблена із врахуванням Рамкових стандартів ВТО з безпеки та спрощення світової торгівлі.

Структурно митні органи республіки складаються із (рис. 1.18):

- Апарату управління Державного митного комітету ПМР;
- п'яти митниць (Тираспольської, Бендерської, Дубоссарської, Рибницької та Енергетичної);
- 1 митного поста (Кам'янського);
- 30 митних пунктів пропуску.

До складу Апарату управління Державного митного комітету ПМР входять: 3 відділи (Правовий, Кадровий, Митного співро-

бітництва); 6 управлінь (Організації митного контролю, Інформації та технічного обслуговування, Боротьби з контрабандою та порушеннями митних правил, Власної безпеки, Фінансово-економічне, Матеріально-технічного постачання); Секретаріат та Оперативно-чергова служба.

У складі митних органів ПМР може створюватися мобільна група – спеціальний оперативний підрозділ Державного митного комітету ПМР, який забезпечує дотримання митного законодавства республіки. Мобільна група забезпечується вогнепальною зброєю та спеціальними засобами, транспортом, радіо та телефонними засобами зв'язку, а також іншим службовим спорядженням. Основними завданнями мобільної групи є: виявлення, попередження та запобігання контрабандній та іншій злочинній діяльності, порушенням митних правил особами поза межами митних пунктів пропуску; охорона зони митного контролю від будь-яких протиправних посягань фізичними особами; захист співробітників митних органів та товарів, що знаходяться у зоні митного контролю від направлених проти них незаконних дій; локалізація конфліктних ситуацій у зоні митного контролю; участь у ліквідації наслідків катастроф, аварій, стихійних лих та екологічного забруднення в зоні митного контролю.

З метою організації ефективної діяльності Державний митний комітет може створювати спеціалізовані митні лабораторії, кінологічні служби, будівельні та господарські органи, установи по підготовці та перепідготовці кадрів, консультативно-інформаційні пункти, діяльність яких направлена на забезпечення можливості виконання митними органами своїх прямих функцій.

Співробітником митних органів може бути громадянин республіки, якого прийнято на державну службу в митні органи у відповідності до вимог Закону «Про службу в митних органах Придністровської Молдавської Республіки». Цим же нормативним документом врегульовано порядок проходження служби в митних органах та організаціях, види та розміри матеріального забезпечення, включаючи види та розмір грошового утримання співробітників митних органів, а також пільги, гарантії та компенсації.

РОЗДІЛ 1. Еволюція митних служб на пострадянському просторі

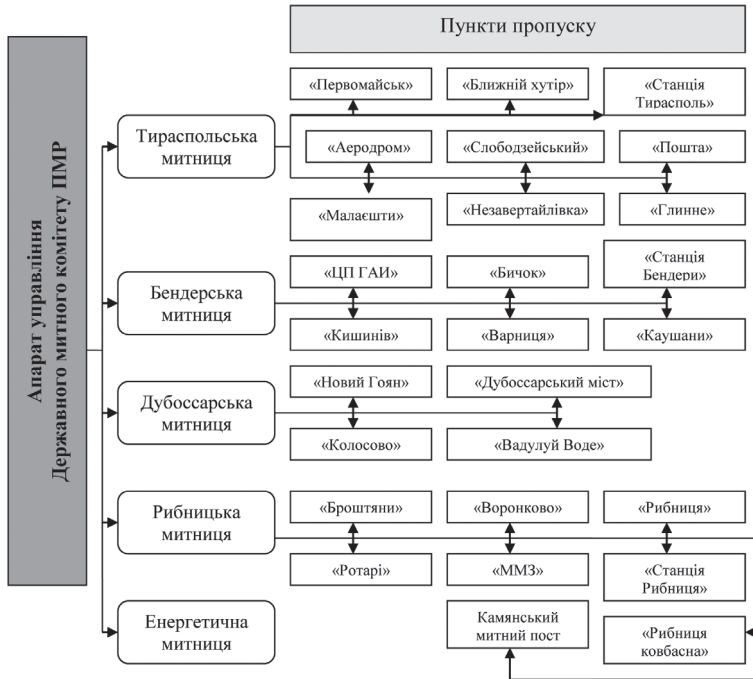


Рис. 1.18. Організаційна структура митних органів ПМР

На митні органи республіки покладено виконання наступних функцій⁴⁰:

- участь у розробці митної політики ПМР та безпосередня її реалізація;
- участь у розробці, спільно з Міністерством економіки ПМР, економічної політики та її реалізація в межах своєї компетенції;
- захист економічних інтересів республіки;
- контроль за дотриманням законодавства у сфері митної справи;
- застосування заходів щодо захисту прав та інтересів громадян, підприємств, установ і організацій при здійсненні митної справи;

⁴⁰ Таможенный кодекс Приднестровской Молдавской Республики [Электронный ресурс] : [принятый 24.01.2013] – Режим доступа: [http:// www.customs.tiraspol.net/content/category/6/20/54/](http://www.customs.tiraspol.net/content/category/6/20/54/)

Актуальні питання теорії та практики митної справи

- застосування заходів митного регулювання торгово-економічних відносин;
- утримання митних платежів;
- забезпечення дотримання дозвільного порядку переміщення товарів та транспортних засобів через митний кордон держави;
- ведення боротьби з контрабандою, порушеннями митних правил та податкового законодавства, запобігання незаконному обороту наркотичних засобів, зброї, предметів, художнього, історичного та археологічного значення, об'єктів інтелектуальної власності, видів тварин і рослин, які знаходяться під загрозою вимирання, а також сприяння боротьбі з міжнародним тероризмом;
- здійснення та вдосконалення митного контролю та оформлення, створення умов для прискорення товарообороту;
- ведення номенклатури ЗЕД, митної статистики зовнішньої торгівлі та спеціальної митної статистики;
- здійснення валютного контролю у межах своєї компетенції;
- сприяння заходам щодо захисту національної безпеки, суспільного порядку, життя і здоров'я людей, інтересів вітчизняних споживачів імпортованих товарів;
- забезпечення виконання міжнародних зобов'язань ПМР, в частині митної справи, участь в розробці міжнародних договорів республіки;
- здійснення співпраці з митними та іншими компетентними органами зарубіжних держав, міжнародними організаціями, що займаються питаннями митної справи;
- надання консультацій у сфері митної справи, забезпечення в установленому порядку юридичних та фізичних осіб митною інформацією;
- здійснення підготовки, перепідготовки та підвищення кваліфікації спеціалістів у сфері митної справи для державних органів, підприємств, установ та організацій.

Аналіз зовнішньоекономічних показників ПМР дає змогу зробити висновок про її імпортоорієнтованість, залежність від Російської Федерації та важливу роль митних органів у формуванні республіканського бюджету.

РОЗДІЛ 1. Еволюція митних служб на пострадянському просторі

На рис. 1.19 наведена динаміка експортно-імпортних операцій ПМР протягом 2006-2012 рр. За звітний період відбулося зростання обсягів як ввезення так і вивезення товарів, причому вартісна величина імпорту зросла на 1062,1 млн. дол. США – із 738,1 до 1800,2 млн. дол. США, у час як експорт збільшився із 422,1 до 696,5 млн. дол. США – на 274,4 млн. дол. США. Зовнішньоторговий баланс є дефіцитним, причому, якщо у 2006 р. дефіцит становив 316 млн. дол. США, то у 2012 р. він зріс до 1103,7 млн. дол. США⁴¹.

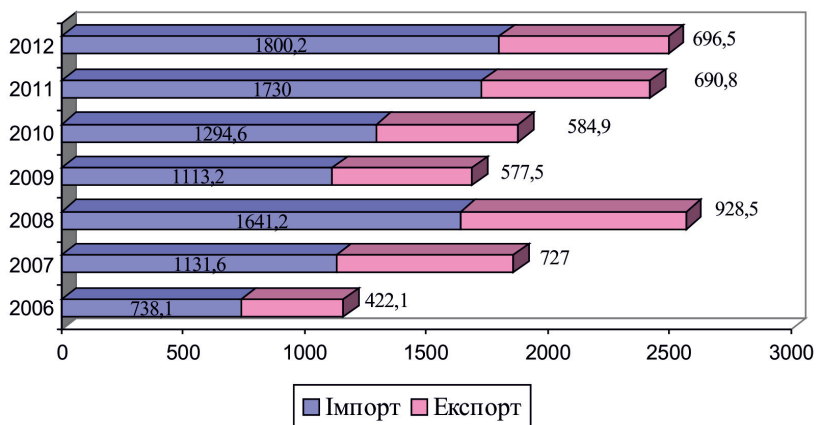


Рис. 1.19. Динаміка зовнішньоторговельного обороту ПМР за період 2006-2012 рр., млн. дол. США

Основні зовнішньоторговельні партнери ПМР в 2012 р. представлені на рис. 1.20. Майже половина товарообороту – 43% припадає на Російську Федерацію, частка країн-сусідів – Республіки Молдови та України становить, відповідно 15 та 11%, важливими є торгівлі відносини з країнами Євросоюзу – 19%, питома вага інших країн складає 11%.

⁴¹ Приднестровский республиканский банк Платежный баланс [Электронный ресурс]. - Режим доступа: <http://www.cbpmr.net/?id=109&lang=ru>

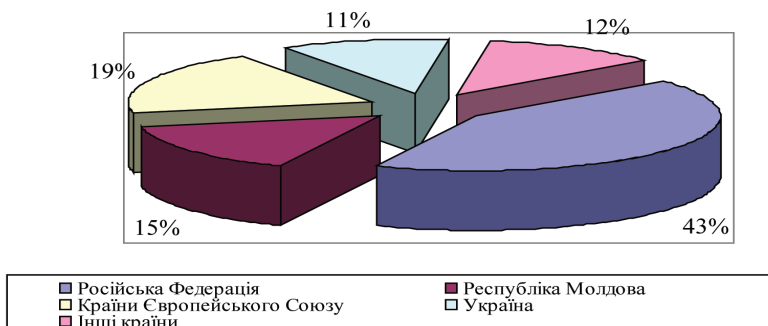


Рис. 1.20. Структура зовнішньоторговельного обороту ПМР в розрізі основних країн-партнерів у 2012 р.⁴²

Найбільшу питому вагу у структурі експорту ПМР в 2012 р. становили металопродукція – 32,7%, частка продукції легкої промисловості склала 18,4%, а на поставки по паливно-енергетичній групі припало 27,8% вартості вивезених товарів. Основною статтею імпорту за цей же період були товари непродовольчої групи – 89,5% від вартості сукупних поставок, серед яких 50,3% становили енергоносії. Митна вартість імпортованої продукції склала 1799,9 млн. дол. США⁴³.

У 2012 р. значно зросли надходження від непрямих податків, контроль за сплатою яких здійснюється митними органами при оформленні економічними агентами експортно-імпортних операцій (рис. 1.21). Питома вага таких платежів у структурі податкових надходжень зросла, у порівнянні з попереднім роком, у 2,5 рази – до 26,8%, а самі надходження стали другим за значимістю фіскальним джерелом формування бюджету ПМР (після податку на доходи організацій – 33,3%). Середньорічний квартальний тренд надходження митних платежів характеризується зростаючою динамікою – якщо у I кварталі 2012 р. їх сплата склала 74,8 млн. рублів, то у IV кварталі зросла до 175,5 млн. рублів.

⁴² Вестник Приднестровского республиканского банка: Информ.-аналит. издание/ Гл. ред.: Зам. председателя ПРБ Степанов В.И.; ПРБ [УМАИРДО] – Тирасполь, ПРБ, 2013 – № 3. – С. 11-12

⁴³ Вестник Приднестровского республиканского банка: Информ.-аналит. издание/ Гл. ред.: Зам. председателя ПРБ Степанов В.И.; ПРБ [УМАИРДО] – Тирасполь, ПРБ, 2013 – № 3. – С. 11

РОЗДІЛ 1. Еволюція митних служб на пострадянському просторі



Рис. 1.21. Питома вага митних платежів у податкових доходах бюджету ПМР у 2008– 2012 рр.

Рис. 1.22 дозволяє охарактеризувати структуру податкових доходів республіканського бюджету у 2012 р. – найбільшу частку займає податок на доходи організацій – 37%; питома вага подорожного податку становить 22%; акцизний збір у структурі складає 9%, а частка мита рівна близько 27%, на групу інших податків припало 5% від загальних надходжень.

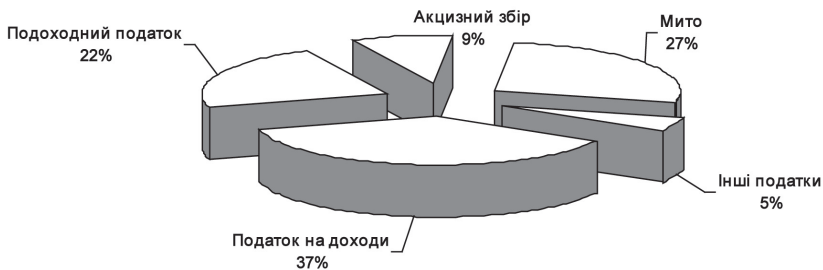


Рис. 1.22. Структура податкових доходів бюджету ПМР у 2012 р.

Одним із пріоритетних напрямків в роботі митниці ПМР залишається тісне співробітництво із учасниками ЗЕД та створення сприятливих умов для розвитку зовнішньої торгівлі. У рамках цієї роботи митниця Придністров'я ініціює зустрічі із представниками бізнесу під час яких обговорюються питання взаємодії та

співробітництва митних органів із виконавчими органами влади, підприємницькими структурами, громадськими організаціями.

За роки свого функціонування митна служба ПМР пройшла через процеси реформування та розширення функцій, модернізації відповідно до міжнародних вимог. В організації діяльності митні органи республіки враховують головні принципи, сформовані Всесвітньою митною організацією в Рамкових стандартах безпеки та спрощення міжнародної торгівлі, в тому числі, пов'язані із вдосконаленням процедур контролю з метою підвищення їх оперативності та ефективності, із максимальним використанням сучасних технологій.

Розділ 2

РОЗВИТОК СИСТЕМИ УПРАВЛІННЯ РИЗИКАМИ ЯК ФАКТОР ПІДВИЩЕННЯ ЕФЕКТИВНОСТІ ПРОЦЕДУРИ МИТНОГО КОНТРОЛЮ

2.1. Аналіз наукових поглядів щодо сутності категорії «ризик в митній справі» та її змістовне наповнення

В економічній літературі досить широко досліджена сутність поняття «ризик», проте, традиційні підходи до тлумачення категорії «ризик» не відображають практику його застосування митними органами. В новій редакції МК України під ризиком розуміється «ймовірність недотримання вимог законодавства України з питань державної митної справи», а управління ризиками – це робота органів доходів і зборів з аналізу ризиків, виявлення та оцінки ризиків, розроблення та практичної реалізації заходів, спрямованих на мінімізацію ризиків, оцінки ефективності та контролю застосування цих заходів⁴⁴. Тобто, митні органи використовують показник ризику як інструмент прийняття рішення щодо визначення товарів, транспортних засобів, документів і осіб, які підлягатимуть митному контролю у певних формах та обсягах. Цей показник є основним інструментом органів доходів і зборів, який визначає обсяг митного контролю та застосовується для того, щоб, з одного боку, забезпечити вибірковість митного контролю, а з іншого – підвищити його ефективність шляхом зосередження на ризикованих експортно-імпортних операціях.

Недостатня розробленість теоретичних основ управління ризиками в митній сфері породжує необхідність проведення детального аналізу саме у цьому напрямі.

⁴⁴ Митний кодекс України [Електронний ресурс] : закон України [прийнято Верховною Радою 13.03.2012 № 4495-VI]. – Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/4495-17>

З метою дослідження властивостей, структури та форм системи управління ризиками необхідно, в першу чергу, визначити сутнісні характеристики поняття «митний ризик», як економічної категорії.

Проаналізуємо визначення даного поняття на рівні законодавства країн та міжнародних об'єднань і союзів (табл. 2.1).

Таблиця 2.1. Визначення поняття «митний ризик» у законодавстві країн та міжнародних об'єднань і союзів

Країна / об'єднання	Джерело	Визначення
Казахстан	Таможенный кодекс Республики Казахстан ⁴⁵	ступінь ймовірності недотримання митного законодавства Республіки Казахстан, яке може призвести до збитків для держави
Російська федерація	Таможенный кодекс Российской Федерации ⁴⁶	потенційна ймовірність недотримання митного законодавства
Республіка Молдова	Об утверждении Концепции системы управления рисками в Таможенной службе: Постановление Правительства Республики Молдова ⁴⁷	вірогідність недотримання чинного законодавства Республіки Молдова
Республіка Білорусь	Таможенный кодекс Республики Беларусь ⁴⁸	оцінену митними органами можливість недотримання митного законодавства
Республіка Азербайджан	Таможенный кодекс Азербайджанской республики ⁴⁹	ймовірність невиконання вимог митного законодавства.

⁴⁵ Таможенный кодекс Республики Казахстан [Электронный ресурс] : закон Казахстана [принято Парламентом 30.06.2010 № 296-IV]. – Режим доступа : http://online.zakon.kz/Document/?doc_id=30776062.

⁴⁶ Таможенный кодекс Российской Федерации [Электронный ресурс] : закон Российской Федерации [принято Государственной Думой 28.05.2003 № 61-ФЗ]. – Режим доступа : http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_95441/.

⁴⁷ Об утверждении Концепции системы управления рисками в Таможенной службе [Электронный ресурс] : постановление [утверждено Правительством Республики Молдова 03.11.2005 № 1144]. – Режим доступа : http://www.customs.gov.md/files/acte/legi_ru/Risk.doc.

⁴⁸ Таможенный кодекс Республики Беларусь [Электронный ресурс] : закон Республики Беларусь [принято Палатой представителей 04.01.2007 № 204–3]. – Режим доступа: <http://www.wipo.int/edocs/lexdocs/laws/ru/by/by031ru.pdf>.

РОЗДІЛ 2. Розвиток системи управління ризиками як фактор підвищення ефективності процедури митного контролю

Продовження таблиці 2.1.

Країна	Джерело	Визначення
Республіка Азербайджан	Таможенный кодекс Азербайджанской республики ⁴⁹	ймовірність невиконання вимог митного законодавства.
Україна	Про затвердження Концепції створення, упровадження і розвитку системи аналізу та керування ризиками та Положення про систему аналізу й селекції факторів ризику при визначенні окремих форм митного контролю ⁵⁰	ймовірність недодержання законодавства України з питань митної справи.
	Про затвердження Порядку розроблення профілів ризику: наказ ДМСУ від 22 грудня 2010 р. №1514 ⁵¹	кількісна величина митного виклику у вигляді визначеної оцінки або ймовірності реалізації діючої або потенційної митної загрози в зовнішньоекономічній діяльності, митних співвідношеннях та в галузі митної справи з погляду усвідомленої можливості виникнення митної шкоди.
	МК України ⁵²	ймовірність недотримання вимог законодавства України з питань державної митної справи.

⁴⁹ Таможенный кодекс Азербайджанской республики [Электронный ресурс] : закон Республики Азербайджан [принято Милли Меджлис 20.09.2011 № 200]. – Режим доступу: <http://www.customs.gov.az/uploads/customs%20code.pdf>.

⁵⁰ Про затвердження Концепції створення, упровадження і розвитку системи аналізу та керування ризиками та Положення про систему аналізу й селекції факторів ризику при визначенні окремих форм митного контролю [Електронний ресурс] : наказ [видано Державною митною службою України 27.05.2005 № 435]. – Режим доступу : <http://www.customs.com.ua/php/document.php?ISN=21366>.

⁵¹ Про затвердження Порядку розроблення профілів ризику [Електронний ресурс] : наказ [видано Державною митною службою України 22.12.2010 № 1514]. – Режим доступу : <http://zakon.nau.ua/doc/?code=v1514342-10>.

⁵² Митний кодекс України [Електронний ресурс] : закон України [прийнято Верховною Радою 13.03.2012 № 4495-VI]. – Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/4495-17>.

Закінчення таблиці 2.1.

Країна	Джерело	Визначення
ЄС	Таможенный кодекс Европейского Сообщества ⁵³	<p>вірогідність настання події, яка може виникнути під час увезення, вивезення, транзиту або кінцевого використання товарів, що переміщуються між митною територією Співтовариства і країнами або територіями за межами цієї території, а також за належності товарів, які не мають статусу товарів Співтовариства. Це може мати один з таких наслідків:</p> <ul style="list-style-type: none"> а) перешкода правильному застосуванню заходів Співтовариства або державних заходів; б) порушення фінансових інтересів Співтовариства і його держав-членів; в) виникнення загрози безпеці й надійності Співтовариству і його мешканцям, здоров'ю людей, тварин або рослин, екології або споживачам (п. 7 ст. 4 Митного кодексу Співтовариства (Модернізованого митного кодексу).
Митний союз Білорусії, Казахстану та Росії	Таможенный кодекс таможенного союза ⁵⁴	ступінь імовірності недотримання митного законодавства митного союзу та (або) законодавства держав – членів митного союзу

Аналіз інформації табл. 2.1 показує, що існують досить значні відмінності між трактуванням митного ризику в європейських країнах і країнах СНД.

Зокрема, в країнах СНД досліджуване поняття трактується практично однаково, а саме з точки зору, що митний ризик є

⁵³ Таможенный кодекс Европейского Сообщества [Электронный ресурс] : регламент [утвержден Европейским Парламентом и Советом (ЕС) 23.04.2008 № 450]. – Режим доступа : <http://logisticsinfo.ru/wp-content/uploads/2012/11/EUcustomsRegulation.pdf>.

⁵⁴ Таможенный кодекс Таможенного союза (приложение к Договору о Таможенном кодексе Таможенного союза, принятому Решением Межгосударственного Совета ЕврАзЭС на уровне глав государств от 27 ноября 2009 г. № 17) (ред. от 16.04.2010)// СПС «КонсультантПлюс».

РОЗДІЛ 2. Розвиток системи управління ризиками як фактор підвищення ефективності процедури митного контролю

ймовірністю недотримання або невиконання законодавства країни. Відмінним і більш конкретним є трактування запропоноване митним кодексом Європейського Союзу, яке крім вірогідності настання події містить також напрямок переміщення об'єктів аналізу ризиків і визначає можливі наслідки митних ризиків.

Також заслуговує на увагу той факт, що в країнах Митного союзу, а саме в Російській Федерації, Білорусії і Казахстані чинними є два нормативних документи, які регулюють відносини в галузі митної діяльності, а саме: митний кодекс Митного союзу і митний кодекс країни. Хоча визначення поняття «митний ризик» зустрічається і у митному законодавстві країн і митного союзу вони не суперечать один одному, а є досить близьким за змістом.

Щодо трактування поняття «митний ризик» у науковій літературі, то слід відзначити, що хоча дослідження питань управління митними ризиками розпочалося ще на початку 2000-х рр., на сьогоднішній день не вироблено єдиного підходу чи спільної точки зору до трактування цієї категорії. Це і зумовлює необхідність проведення більш детального аналізу митної наукової літератури для уточнення визначення даної митної категорії. Аналіз трактувань поняття продемонструємо за допомогою табл. 2.2.

Таблиця 2.2. Визначення поняття «митний ризик» у науковій літературі

Автор	Визначення
Пісної П. Я. ⁵⁵	вірогідність реалізації певної митної загрози, із прогнозованим або не прогнозованим можливим збитком, а також її можливих наслідків у митній галузі
Терещенко С.С. ⁵⁶	імовірність наявності контрабандних товарів або порушень митних правил під час здійснення процедур митного контролю та митного оформлення вантажів

⁵⁵ Пісної П. Державна митна служба України на шляху аналізу та управління митними ризиками / П. Пісної // Ефективність державного управління. Збірник наукових праць. – 2009. – Вип. 18/19. – С. 345.

⁵⁶ Терещенко С. Митний контроль. Алгоритм аналізу факторів ризику під час митного контролю. Основні методи шахрайства під час транзиту / С. Терещенко // Вісник Академії митної служби України. - 2000. – №3. – С.3.

Автор	Визначення
Савунова Т.М. ⁵⁷	ймовірність (загроза) недотримання учасниками ЗЕД і митними органами порядку ведення операцій ЗЕД, що підлягають митному регулюванню, в результаті чого наноситься шкода національній економіці у вигляді уповільнення процесу зовнішньої торгівлі (експортно-імпортного товаропотоку), недобору митних платежів до бюджету, втрати частини прибутку учасниками ЗЕД тощо
Пашко П. В. ⁵⁸	кількісна величина митного виклику у вигляді визначеної оцінки або ймовірності реалізації діючої або потенційної митної загрози в зовнішньоекономічній діяльності, митних співвідношеннях та митної галузі з погляду усвідомленої можливості виникнення митної шкоди
Войцещук А. Д. ⁵⁹	ймовірність недодержання законодавства України з питань митної справи
Комаров О. В. ⁶⁰	потенційна ймовірність порушення норм митного, а також норм відповідних галузей національного законодавства, що регулюють пов'язані з митними правовідносини. У першу чергу йдеться про норми кримінального права, а також трудового та адміністративного

Аналіз вище наведених визначень дозволяє стверджувати, що всі вони за своїм змістом значно відрізняються один від одного, хоча можна виділити декілька спільних ознак:

- по-перше: у всіх можна виділити характерну особливість ризику – це небезпека, можливість невдачі, поразки, ймовірність або митний виклик;
- по-друге: виникнення митної шкоди, збитку, що наноситься національній економіці;

⁵⁷ Савунова Т. Совершенствование методики управления таможенными рисками [Електронний ресурс] / Т. Савунова // Митня і знешнеэканамічная дзейнасць. – 2010. – Режим доступу: http://elib.bsu.by/bitstream/123456789/35594/1/savunova_2010_1_CA_issues.

⁵⁸ Пашко П. В. Понятійний апарат системи забезпечення митної безпекоспроможності / П. В. Пашко // Актуальні проблеми економіки. Економіка та управління національним господарством. – 2009. – № 4 (94). – С. 67.

⁵⁹ Регулювання митної справи: підручник / За заг. ред. Войцещука А.Д. – Хмельницький: Видавництво ІНТРАДА, 2007. – 260 с.

⁶⁰ Комаров О. В. Митний ризик як ключовий елемент механізму державного ризик-менеджменту в митній галузі [Електронний ресурс] / О. В. Комаров // - Режим доступу: http://archive.nbuv.gov.ua/portal/soc_gum/Vamsu_du/2011_2/Komarov.htm.

РОЗДІЛ 2. Розвиток системи управління ризиками як фактор підвищення ефективності процедури митного контролю

– по-третє: недодержання або порушення норм митного законодавства, а також норм інших галузей законодавства.

Таким чином, на основі аналізу визначення поняття «митний ризик» у міжнародному законодавстві і науковій літературі можна зробити висновок, що його слід трактувати як вірогідність недодержання або порушення норм вітчизняного законодавства і порядку ведення операцій ЗЕД суб'єктами господарювання, що спричиняє виникнення митної шкоди.

Доцільно зазначити, що ризик і невизначеність тісно пов'язані між собою. Джерелами виникнення ризику є певна небезпека і загроза, так звані фактори ризику. Кількість цих факторів є значною, тому для підвищення ефективності управління ними необхідно їх класифікувати. В науковій літературі виділяють різні підходи до класифікації цих факторів в залежності від певних класифікаційних ознак. Розглянемо найбільш поширені підходи, що застосовуються в митній сфері, серед яких можна виділити:

– класифікацію за критерієм об'єктивно-суб'єктивного характеру факторів ризику. До об'єктивних відносять фактори, які виникають незалежно від дій працівників органів доходів і зборів (зміна товаропотоку, митного законодавства тощо). Суб'єктивні фактори породжуються ненавмисними (або навмисними) діями осіб, що здійснюють митні процедури (корупція тощо);

– класифікацію за критерієм можливості прогнозування факторів ризику. За цією ознакою фактори можна поділити на передбачувані та непередбачувані. Передбачувані можна визначити з помилкою в допустимих межах, виходячи з досвіду або з використанням методів наукового прогнозування. Непередбачувані фактори виникають несподівано, і на них часто буває важко знайти адекватну відповідь. Тут можна провести аналогію з «Порядком здійснення аналізу та оцінки ризиків, розроблення і реалізації заходів з управління ризиками в митній службі України», відповідно до якого ризики розділені на два типи: виявлені і потенційні. Причому виявленим ризикам відповідають відомі фактори, коли порушення законодавства вже відбулося, а потенційні ризики - ризики, які не проявили себе, але існують умови

для їх виникнення. Очевидно, що потенційні ризики становлять велику небезпеку для органів доходів і зборів;

– класифікацію за критерієм видимості факторів ризику. За цією ознакою фактори поділяються на явні (видимі) і приховані (латентні). Явні - реально існуючі, очевидні фактори (зміна обсягів і напрямків товаропотоку, нестабільність митного законодавства тощо). Приховані - існують в замаскованому вигляді, їх важко оцінити (неповнота інформації щодо задумів і намірів учасників ЗЕД тощо);

– класифікацію за критерієм приналежності факторів ризику. За цією ознакою їх поділяють на внутрішні і зовнішні. Внутрішні чинники є результатом діяльності працівників всіх рівнів Міністерства доходів і зборів України, якості управління та прийняття рішень, планування, досконалості технологічних процесів тощо. Зовнішні фактори виникають за межами організації, це так звані фактори її зовнішнього середовища.

Проведене узагальнення в цілях класифікації факторів ризику в сфері митної діяльності дозволило запропонувати їх поділ на зовнішні і внутрішні ризики. До зовнішніх факторів ризику пропонується віднести:

- нестабільність митного законодавства;
- непередбачуваність інтенсивності товаропотоку;
- невизначеність щодо задумів і намірів учасника ЗЕД;
- низький рівень взаємодії органів доходів і зборів з іншими правоохоронними і контролюючими органами;
- неповноту і непередбачуваність інформації про діяльність органів доходів і зборів на довгострокову перспективу і ін.

До внутрішніх факторів ризику слід віднести:

- неповноту інформації про цілі, інтереси, поведінку працівників органів доходів і зборів;
- недостатню глибину і частоту контролю, у тому числі після випуску товарів;
- недостатню оснащеність митних органів технічними засобами митного контролю;
- неповноту відомостей про характеристики, параметри, показники процесу надання митних послуг.

РОЗДІЛ 2. Розвиток системи управління ризиками як фактор підвищення ефективності процедури митного контролю

Ці фактори ризику, викликані явищами невизначеності, створюють ризикові ситуації і є джерелами ризиків. Дієвим механізмом, що забезпечує задоволення інтересів держави і ефективну реалізацію митних функцій, можна вважати управління ризиком. Сутність такого управління зводиться до забезпечення мінімуму відхилення кінцевого результату від встановленого (прийнятного) цільового значення показників досягнення цілей.

Відповідно до цього, пропонуються наступні ознаки класифікації митних ризиків⁶¹, зокрема:

- за фактом виявлення: виявлений ризик; потенційний ризик;
- за цілями митного контролю: ризик несплати митних платежів; ризик заниження митної вартості товарів; ризик незаконного ввезення товарів; ризик недостовірного декларування товарів;
 - за характером розвитку системи: закономірний; випадковий;
 - за сферою розповсюдження: загальнодержавний; регіональний;
 - за часом функціонування: довготривалі; середньотривалі; короткотривалі;
 - за частотою прояву: систематичний; несистематичний;
 - за характером виявлення: з високим рівнем спрацювання; з низьким рівнем спрацювання;
 - за причинами виникнення виділяють: суб'єктивні; об'єктивні;
 - за належністю товарів виділяють: ризики, пов'язані з обігом іноземних товарів; ризики, пов'язані з обігом вітчизняних товарів;
 - за об'єктами аналізу ризику: характеристики товарів, транспортних засобів, що переміщуються через митний кордон України; характер зовнішньоекономічної операції; характеристики суб'єктів, що беруть участь у зовнішньоекономічній операції;
 - за частотою прояву: систематичний; епізодичний;

⁶¹ Рудніченко Є.М. Класифікація ризиків в митній справі / Є.М. Рудніченко, І.В. Несторишен // Митна безпека. – 2012. – № 1-2. – С. 13-19.

– за можливістю прогнозування: прогнозовані; частково прогнозовані; не прогнозовані.

Слід зазначити, що наказом ДМСУ «Про затвердження Порядку розроблення профілів ризику» від 22.12.2010 № 1514 (із змінами і доповненнями, внесеними наказом ДМСУ від 11.01.2012 № 22) визначено класифікатор сфер ризику (табл. 2.3)⁶².

Таблиця 2.3. Класифікатор сфер ризику

Розділ	Назва сфери ризику
1. Митний режим	Імпорт
	Реімпорт
	Експорт
	Реекспорт
	Транзит
	Тимчасове ввезення (вивезення)
	Митний склад
	Спеціальна митна зона
	Магазин безмитної торгівлі
	Переробка на митній території України
	Переробка за межами митної території України
	Знищення або руйнування
Відмова на користь держави	
2. Можливий характер порушення	Неправильна класифікація товару
	Неправдиві дані про походження товару
	Заниження/завищення митної вартості товару
	Недекларування товару

⁶² Про затвердження Порядку розроблення профілів ризику [Електронний ресурс] : наказ : [видано Держмитслужбою України 22.12.2010 № 1514]. – Режим доступу : <http://zakon.nau.ua/doc/?code=v1514342-10>.

РОЗДІЛ 2. Розвиток системи управління ризиками як фактор підвищення ефективності процедури митного контролю

Продовження таблиці 2.3.

Розділ	Назва сфери ризику
	Контрабанда/приховування від митного контролю
	Неправильні дані про підстави надання пільг зі сплати митних платежів
	Неправильні дані про характеристики/властивості товару
	Декларування товару не своїм найменуванням
3. Можлива мета порушення	Ухилення від сплати/зменшення розміру ввізного мита
	Ухилення від сплати/зменшення розміру вивізного мита
	Ухилення від сплати/зменшення розміру особливого виду мита (антидемпінгового, спеціального, компенсаційного)
	Відшкодування ПДВ
	Ухилення від сплати/зменшення розміру акцизного збору
	Використання митних пільг
	Ухилення від нетарифних обмежень
4. Вид товару, стосовно якого може бути вчинене порушення	Товари сільськогосподарського виробництва
	Метали та брухт
	Товари, які містять об'єкти права інтелектуальної власності
	Отруйні, радіоактивні, вибухові речовини, небезпечні відходи
	Наркотичні засоби, психотропні речовини
	Зброя та боєприпаси
	Історичні та культурні цінності
	Міжнародна торгівля дикими видами тварин та рослин, що перебувають під загрозою зникнення

Отже, за результатами проведеного дослідження можна зробити наступні висновки. Різноманітність ризиків, які присутні в повсякденному житті та різних сферах економіки, вимагають їхньої видової класифікації, яка існує в усіх галузях знань. Сьогодні практично в кожному джерелі, що висвітлює питання теорії ризику, наводиться один з варіантів класифікації ризиків. У більшості випадків вибрані критерії не дозволяють охопити всі класифікаційні ознаки ризиків, проте, можна виділити певні закономірності.

2.2. Правове регулювання застосування системи управління ризиками в Україні

В сучасних умовах світова економіка стає єдиним ринком і виробничою зоною з національними та регіональними секторами, а не простою сукупністю національних економік, що розгортають взаємне економічне співробітництво. Відповідно до цих умов трансформується і вітчизняне законодавство у різних сферах державного управління.

Враховуючи існуючі тенденції, впровадження системи управління ризиками в Україні здійснюється відповідно до міжнародних договорів.

Фундаментальним документом, який заклав базові принципи та підходи до впровадження системи управління ризиками в діяльності органів доходів і зборів є Міжнародна конвенція про спрощення і гармонізацію митних процедур, до якої Україна приєдналась 5 жовтня 2006 р.⁶³. Зокрема, пунктами 6.3, 6.4, 6.5 Конвенції передбачено, при застосуванні митного контролю використання системи управління ризиками, яка визначає осіб та товари, в тому числі транспортні засоби, що підлягають перевірці, та ступінь такої перевірки.

Концептуальні засади впровадження системи управління ризиками в митній сфері задекларовано наказом ДМСУ «Про затвердження Концепції створення, впровадження і розвитку системи аналізу та керування ризиками та Положення про систему аналізу й селекції факторів ризику при визначенні окремих форм митного контролю» від 27.05.2005 № 435⁶⁴. Відповідно до цього

⁶³ Про приєднання України до Міжнародної конвенції про спрощення і гармонізацію митних процедур у змінений редакції згідно з Додатком I до Протоколу про внесення змін до Міжнародної конвенції про спрощення та гармонізацію митних процедур [Електронний ресурс] : закон України [прийнято Верховною Радою 05.10.2006 № 227-V]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/227-16>.

⁶⁴ Про затвердження Концепції створення, впровадження і розвитку системи аналізу та керування ризиками та Положення про систему аналізу й селекції факторів ризику при визначенні окремих форм митного контролю [Електронний ресурс] : наказ [видано Державною митною службою України 27.05.2005 № 435]. – Режим доступу : <http://www.customs.com.ua/php/document.php?ISN=21366>.

РОЗДІЛ 2. Розвиток системи управління ризиками як фактор підвищення ефективності процедури митного контролю

наказу, пропонувалось, з метою забезпечення вдосконалення діяльності митної служби України, прискорення митних формальностей і спрощення митних процедур, підвищення ефективності митного контролю розробити та впровадити систему аналізу та керування ризиками. Крім того, в «Положенні про систему аналізу й селекції факторів ризику при визначенні окремих форм митного контролю» визначено категорійний апарат системи аналізу й селекції факторів ризику (табл. 2.4).

Таблиця 2.4. Категорійний апарат системи аналізу й селекції факторів ризику

Категорія	Визначення
Ризик	імовірність недодержання законодавства України з питань митної справи. Ризики поділяються на два типи: виявлений та потенційний
Виявлений ризик	факт, відомий ризик, коли порушення законодавства України з питань митної справи вже відбулося і митні органи мають інформацію про даний факт
Категорія	Визначення
Потенційний ризик	ризик, який не виявив себе, але умови для його виникнення існують
Селекція ризиків	розподіл ризиків за типами
Аналіз ризику	систематичне використання наявної у митних органах інформації для визначення причин і умов виникнення ризиків та їх ідентифікації та оцінки можливих наслідків недодержання законодавства України з питань митної справи
Індикатори ризику	визначені критерії із заданими наперед параметрами, відхилення від яких дозволяє здійснювати відбір об'єкта контролю.
Сфера ризику	окремі згруповані об'єкти аналізу, щодо яких необхідно застосувати окрему форму митного контролю або їх сукупність
Оцінка ризику	систематичне визначення ймовірності виникнення ризику і наслідків порушень законодавства України з питань митної справи у разі його виникнення
Профіль ризику (ПР)	сукупність відомостей про сферу ризику, індикаторів ризику, а також вказівки із застосування необхідних заходів запобігання або мінімізації ризику. Залежно від регіону застосування профіль ризику за видами поділяється на: загальноукраїнський, регіональний і зональний
Керування ризиком	систематична робота з розроблення та практичної реалізації заходів запобігання і мінімізації ризиків, методики оцінки ефективності їх застосування, а також контролю за застосуванням митних процедур, яка передбачає безперервне оновлення, аналіз і перегляд наявної у митних органах інформації

Отже, з прийняттям вказаного документу було визначено принципи формування і діяльності системи аналізу й селекції факторів ризику, призначені відповідальні виконавці за групами критеріїв ризику та розроблено підготовчий етап робіт перед застосуванням системи аналізу й селекції факторів ризику при визначенні окремих форм митного контролю.

Слід зазначити, що імплементація системи управління ризиками в роботу митних органів значно пошквалилась після прийняття 2 червня 2010 р. Програми економічних реформ на 2010-2014 роки «Заможне суспільство, конкурентоспроможна економіка, ефективна держава», запропонованою Президентом України В.Ф. Януковичем⁶⁵. Зокрема, було зазначено, що необхідною передумовою побудови цілісної й всеосяжної законодавчої бази й гармонізації українського законодавства із законодавством ЄС є гармонізація податкового, валютного, митно-тарифного, зовнішньоекономічного й цивільного законодавства. Крім того, з метою полегшення ведення бізнесу, було запропоновано шляхи спрощення, підвищення ефективності й прискорення процесу митного оформлення, а саме:

а) створити й застосовувати якісну систему управління ризиками разом з ефективними процедурами перевірки після митного оформлення;

б) імплементувати Кіотську конвенцію, зокрема концепцію авторизованих митних операторів, і здійснювати подальшу модернізацію митного законодавства на основі законодавства ЄС, зокрема EC Customs Blueprints;

в) спростити процедуру оцінювання митної вартості й привести її у відповідність до вимог СОТ, а саме:

– запровадити процедуру оцінювання митної вартості відповідно до рекомендацій СОТ і ЄС;

– ліквідувати плани з мобілізації податків і зборів для митних постів і центрів митного оформлення;

⁶⁵ Програма економічних реформ на 2010 - 2014 роки «Заможне суспільство, конкурентоспроможна економіка, ефективна держава» [Електронний ресурс] : програма [затверджена Президентом України 02.06.2010]. – Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/n0004100-10>.

РОЗДІЛ 2. Розвиток системи управління ризиками як фактор підвищення ефективності процедури митного контролю

- поліпшити професійну підготовку митних інспекторів за правилами й процедурами оцінювання митної вартості;
- г) передати повноваження щодо надання сертифікатів походження EUR1 до ДМСУ.

Реалізація Програми економічних реформ на 2010-2014 рр. знайшла своє відображення у наказах та листах Міністерства фінансів України та ДМСУ. Зокрема, 29 жовтня 2010 р. ДМСУ була прийнята Концепція реформування діяльності митної служби України «Обличчям до людей»⁶⁶. В цьому документі зазначається, що проведений внутрішній та зовнішній аналіз діяльності митної служби України свідчить про наявність значних ресурсів підвищення ефективності, усталеності та надійності здійснення митної справи. Вони можуть бути використані шляхом застосування новітніх технологій інформаційного митного контролю на основі системи аналізу ризикових ситуацій, централізованого митного оформлення і широкого впровадження пост-аудит контролю.

В результаті, наказом ДМСУ «Про затвердження Порядку застосування автоматизованої системи аналізу та управління ризиками під час митного контролю та митного оформлення товарів із застосуванням вантажної митної декларації» від 13.12.2010 № 1467 було формалізовано порядок застосування автоматизованої системи аналізу та управління ризиками (далі – АСАУР) під час митного контролю та митного оформлення товарів із застосуванням митної декларації⁶⁷. Зокрема, документом регламентується порядок дій посадових осіб підрозділів митного оформлення та інших посадових осіб регіональних митниць, митниць під час застосування АСАУР та розроблено положення щодо організації контролю застосування АСАУР.

Пунктом 1.3 Порядку передбачено процес оцінки ризику за електронною копією митної декларації (далі – МД) з допомогою

⁶⁶ Концепція реформування діяльності митної служби України «Обличчям до людей» [Електронний ресурс] : концепція [прийнято Державною митною службою України від 29.10.2010]. – Режим доступу : <http://www.customs.gov.ua/dmsu/control/uk/publish>.

⁶⁷ Про затвердження Порядку застосування автоматизованої системи аналізу та управління ризиками під час митного контролю та митного оформлення товарів із застосуванням вантажної митної декларації [Електронний ресурс] : наказ : [видано Держмитслужбою України 13.12.2010 N 1467]. - Режим доступу : <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/z0180-11>.

АСАУР. Така перевірка здійснюється в автоматизованому режимі після прийняття митної декларації до митного оформлення і внесення електронної копії митної декларації до бази даних митного органу. Результатом оцінки ризику є сформований в електронному вигляді АСАУР перелік митних процедур, які бувають трьох видів: «обов'язкова», «у разі необхідності» та «обов'язкова за умови». Митна процедура виду «обов'язкова» повинна бути здійснена в обов'язковому порядку; виду «у разі необхідності» – носить рекомендаційний характер, її виконання не є обов'язковим; «обов'язкова за умови» – прирівнюється до митної процедури виду «обов'язкова», якщо виконуються умови, зазначені в повідомленні до митної процедури. У протилежному випадку такі митні процедури прирівнюються до митних процедур виду «у разі необхідності». Уся інформація про результати оцінки ризику за митною декларацією за допомогою АСАУР, а також дані про результати виконання митних процедур та причини незавершення митного оформлення (зворотна інформація) в автоматизованому режимі передаються регіональними митницями, митницями до Єдиної автоматизованої інформаційної системи ДМСУ (далі – ЄАІС).

Одним з етапів розробки та впровадження системи управління ризиками є розробка профілів ризику (далі – ПР), які є за собом, за допомогою якого митні органи застосовують управління ризиками на практиці. Відповідно до цього, наказом ДМСУ «Про затвердження Порядку розроблення профілів ризику» від 22.12.2010 № 1514 (із змінами і доповненнями, внесеними наказом Державної митної служби України від 11.01.2012 № 22) регламентовано порядок розробки, формалізації, тестування та затвердження профілів ризику⁶⁸. Крім того, цей наказ впорядкував термінологію, яка використовується в системі управління ризиками в діяльності митних органів України (табл. 2.5).

⁶⁸ Про затвердження Порядку розроблення профілів ризику [Електронний ресурс] : наказ : [видано Держмитслужбою України 22.12.2010 № 1514]. – Режим доступу : <http://zakon.nau.ua/doc/?code=v1514342-10>.

РОЗДІЛ 2. Розвиток системи управління ризиками як фактор підвищення ефективності процедури митного контролю

Таблиця 2.5. Категорійний апарат

Категорія	Визначення
Автоматизована система аналізу та управління ризиками ДМСУ	сукупність програмно-інформаційних комплексів, які забезпечують функціонування системи управління ризиками (далі - СУР) під час контролю із застосуванням СУР (оцінки ризику шляхом аналізу (в тому числі з використанням інформаційних технологій) поданих документів у конкретному випадку переміщення товарів, транспортних засобів комерційного призначення через митний кордон України з метою обрання форм та обсягу митного контролю, достатніх для забезпечення додержання вимог законодавства України з питань митної справи)
Модуль АСАУР	одна з підсистем АСАУР, що входить до складу певного модуля автоматизованої системи митного оформлення товарів та інших предметів (далі - АСМО) і забезпечує роботу АСАУР під час митного контролю та митного оформлення товарів і транспортних засобів. Залежно від модуля АСМО, до якого включений модуль АСАУР, розрізняють: – модуль АСАУР при митному оформленні за допомогою митної декларації (далі - МД) (в тому числі електронної МД), – модуль АСАУР в пунктах пропуску через державний кордон для автомобільного сполучення («Журнал пункту пропуску»), – модуль АСАУР в пунктах пропуску через державний кордон для автомобільного сполучення («Пасажирський пункт пропуску»), – модуль АСАУР в пунктах пропуску через державний кордон для залізничного сполучення, – модуль АСАУР в пунктах пропуску через державний кордон для морського сполучення
Забезпечення митної безпеки	здатність управлінських рішень протидіяти можливим небезпекам у галузі митної справи. Головна мета забезпечення митної безпеки - досягти необхідного рівня надійності митної системи.
Митна небезпека	об'єктивно існуюча можливість негативного впливу на стан митної безпеки
Митна загроза	конкретна чи безпосередня форма митної небезпеки на стадії переходу її з можливості в реальність як результат протиріч, що мають місце і формуються в самому суспільстві, в зовнішньоекономічних сферах і видах політичних та економічних відносин, у сфері управління митною службою, в регіонах, у природних та інших явищах тощо, та конкретизується відповідною формою прояву й способом впливу, наслідки якої можуть заподіяти будь-якої митної шкоди
Митний виклик	критична точка прояву митної загрози, що потребує відповідного реагування з метою попередження або зменшення можливої митної шкоди
Митна шкода	оцінені наслідки дійсних, фактичних або можливих небажаних негативних економічних і соціальних втрат, що виникають у результаті митних викликів у галузі митної справи та можуть мати як вартісну, так і загальну ситуаційну експертну оцінку втрат, збитку, проведених заходів або робіт з ліквідації небажаних негативних наслідків та додаткових витрат для їх попередження і т. п
Митний вплив	залежність між величиною дії митного виклику на об'єкт, що розглядається, і митною шкодою від його дії

Актуальні питання теорії та практики митної справи

Продовження таблиці 2.5.

Категорія	Визначення
Митний ризик	кількісна величина митного виклику у вигляді визначеної оцінки або ймовірності реалізації діючої або потенційної митної загрози в зовнішньоекономічній діяльності, митних співвідношеннях та в галузі митної справи з погляду усвідомленої можливості виникнення митної шкоди
Надійність митної системи	її властивості зберігати за часом і встановленими межами значення усіх показників, які характеризують здатність митних органів та митної системи в цілому виконувати потрібні функції цілодобово з ефективним використанням потенціалу митної безпекоспроможності в існуючих економічних умовах, кадровому потенціалі, матеріальному та технічному забезпеченні
Ступінь ризику	числове значення, яке показує ймовірність порушення законодавства з питань митної справи в конкретному випадку та визначає адекватні цьому ризикові форми контролю
Форми контролю	митні процедури, які потрібно здійснити посадовій особі митного органу для перевірки відповідності проведення конкретної зовнішньоекономічної операції вимогам законодавства з питань митної справи. Перелік митних процедур згідно з Класифікатором окремих митних процедур, що затверджується ДМСУ видається інспекторові у формалізованому вигляді
Селективність профілю ризику	показник профілю ризику (далі - ПР), який кількісно характеризує його вибіркочку здатність (числове значення від 0 до 100, що показує відсоток митних оформлень, який ПР дає можливість відбирати із загальної кількості митних оформлень)
Негативна історія ПР	числове значення (у межах від 0 до максимально допустимого значення для цієї історії), яке враховується при визначенні ступеня ризику за ПР (у бік підвищення ступеня ризику) і характеризує наявність у певний період порушень митного законодавства, описаних у ПР
Позитивна історія ПР	числове значення (у межах від 0 до максимально допустимого значення для цієї історії), яке враховується при визначенні ступеня ризику за ПР (у бік зниження ступеня ризику) і характеризує наявність у певний період фактів митного оформлення, які підтвердили відсутність порушень митного законодавства, описаних у ПР
Центральний ПР	ПР, який наповнюється Департаментом боротьби з контрабандою, аналізу ризиків та протидії корупції або іншим визначеним у ПР структурним підрозділом ДМСУ чи спеціалізованою митною установою, і застосовується у всіх регіональних митницях, митницях
Регіональний ПР	ПР, який наповнюється регіональними митницями, митницями і застосовується в кожній регіональній митниці, митниці у межах визначених нею значень індикаторів ризику

РОЗДІЛ 2. Розвиток системи управління ризиками як фактор підвищення ефективності процедури митного контролю

Також, цим наказом регламентуються етапи розроблення ПР, а саме:

- визначення індикаторів ризику;
- оцінка селективності ПР, перегляд ПР при великих значеннях його селективності. Значення показника, яке відповідає великому чи малому значенню селективності електронного ПР, визначається Експертною комісією із застосування системи аналізу та управління ризиками (далі – Експертна комісія), яка діє згідно з Положенням, що затверджувалась окремим наказом ДМСУ. Для ПР, які характеризуються великим значенням селективності, може визначатись окремий порядок застосування залежно від особливостей конкретного ПР;
- оцінка значимості цього ПР для наповнення держбюджету, митної безпеки України чи для безпеки населення; оцінка можливої митної шкоди в разі виникнення ризиків, описаних у ПР;
- визначення впливу негативної історії ПР на ступінь ризику (здійснюється для електронних ПР). При цьому для кожної причини, наведеної в Класифікаторі причин не завершення митного оформлення, Експертною комісією визначається коефіцієнт значимості цієї причини для конкретного ПР;
- визначення порядку обчислення ступеня ризику за ПР та визначення залежно від ступеня ризику адекватних цьому ризику форм контролю.

Варто зазначити, що обов'язковою складовою розроблення ПР є контроль їх ефективності (п. 9.3), а саме:

- чи сприяло застосування ПР отриманню очікуваних результатів? Структурний підрозділ Міндоходів здійснює обробку даних про результати оцінки ризику за МД і про результати застосування форм контролю під кутом зору обсягу заходів, яких було вжито, та результатів, яких досягнуто;
- чи можна визнати досягнуті результати задовільними? Якщо відповідний підрозділ виявив, що застосування ПР дало очікувані результати, то здійснюється перевірка: чи існує ризик і надалі; чи слід уживати заходів у тому самому обсязі; чи слід розширити коло заходів;
- чи можна вважати досягнуті результати незадовільними? Якщо застосування ПР не дало очікуваних результатів, то слід

проаналізувати причини цього, перевірити особливо ретельно: чи не були надані вказівки щодо застосування форм контролю неадекватними індикаторами ризику; чи контрольні підрозділи змогли застосувати форми контролю на практиці; чи не занадто неточним виявився ПР; чи не надто коротким був термін його дії. Після проведення аналізу слід прийняти рішення про застосування певних форм контролю чи про відмову від них.

Наступним етапом імплементації системи управління ризиками стало затвердження наказу ДМСУ від 28.03.2012 № 191 «Про Концепцію інтегрування системоутворюючих компонентів технічних та спеціальних засобів митного контролю з автоматизованою системою митного оформлення Держмитслужби України»⁶⁹. Зокрема, Концепція визначає мету, основні завдання та пріоритетні заходи з інтегрування системоутворюючих компонентів технічних та спеціальних засобів митного контролю із автоматизованої системи митного оформлення (далі – АСМО), а також принципи побудови такої інформаційної автоматизованої системи (далі – ІАС) та етапи її створення, основні положення з формування її інформаційно-телекомунікаційного та спеціального технічного забезпечення для цілей митного оформлення та контролю, а також створення передумов для подальшого її інтегрування зі створюваною комплексною системою моніторингу митного оформлення та контролю ЄАІС ДМСУ. В цілому, реалізація Концепції спрямована як на забезпечення спостережуваності та постійного моніторингу процесів виконання митних процедур та власне дій виконавців цих процедур, так і на зменшення інформаційного навантаження на виконавців митних процедур, пов'язаного зі значним обсягом та/або невдалим поданням необхідних відомостей від системоутворюючих компонентів технічних та спеціальних засобів митного контролю.

З метою підвищення ефективності виконання завдань реформування діяльності митної служби, визначених Програмою економічних реформ на 2010-2014 роки «Заможне суспільство, конку-

⁶⁹ Про Концепцію інтегрування системоутворюючих компонентів технічних та спеціальних засобів митного контролю з автоматизованою системою митного оформлення Держмитслужби України [Електронний ресурс] : наказ [видано Державною митною службою України від 28.04.2012]. – Режим доступу : <http://minrd.gov.ua/baneryi/mitne-oformlennya/subektam-zed/elektronna-mitnitsya/62601.html>.

РОЗДІЛ 2. Розвиток системи управління ризиками як фактор підвищення ефективності процедури митного контролю

рентоспроможна економіка, ефективна держава» та Концепцією реформування діяльності митної служби України «Обличчям до людей», ДМСУ було розроблено Комплексний план заходів щодо досягнення кінцевих цілей реформування митної служби (наказ Держмитслужби України «Про затвердження Комплексного плану заходів щодо досягнення кінцевих цілей реформування митної служби» від 25.11.2011 № 994)⁷⁰.

Відповідно до Комплексного плану заходів щодо досягнення кінцевих цілей реформування митної служби запропоновано розширити межі використання принципу селективності контролю на основі автоматизованого управління ризиками. Кінцевою ціллю виконання завдання – зменшення кількості митних оглядів вантажів у митному режимі імпорту з урахуванням кращої європейської практики, орієнтуючись на частку 7-15% загальної кількості митних оформлень при імпорті (табл. 2.6). Індикатором досягнення є використання системи управління ризиками як основного інструменту для визначення форм та обсягів митного контролю. Зменшення частки митних оглядів з інших підстав (крім системи управління ризиками) до 10-15% від загальної кількості оглядів.

Таблиця 2.6. Складова комплексного плану заходів щодо досягнення кінцевих цілей реформування митної служби України

Захід	Термін виконання	Виконавці	Індикатор квартального моніторингу	Кінцева ціль виконання заходу
Переглянути діючі профілі ризику з метою зменшення кількості вказівок щодо проведення митного огляду	2011 - 2014 роки	Департамент боротьби з контрабандою, аналізу ризиків та протидії корупції	Внесення змін до діючих профілів ризику або скасування деяких профілів ризику	Зменшення кількості митних оглядів вантажів у митному режимі імпорту з урахуванням кращої європейської практики, орієнтуючись на частку 7-15% загальної кількості митних оформлень імпорту

⁷⁰ Про затвердження Комплексного плану заходів щодо досягнення кінцевих цілей реформування митної служби [Електронний ресурс] : наказ [видано Держмитслужбою України від 25.11.2011 № 994]. – Режим доступу : http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/MK111193.html видано Держмитслужбою України від 25.11.2011 № 994. – Режим доступу : http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/MK111193.html

Продовження таблиці 2.6.

Захід	Термін виконання	Виконавці	Індикатор квартального моніторингу	Кінцева ціль виконання заходу
Внести зміни до Порядку здійснення митного контролю й митного оформлення товарів із застосуванням вантажної митної декларації, затвердженого наказом Державної митної служби України від 20.04.2005 № 314 та зареєстрованого в Міністерстві юстиції України 27.04.2005 за № 439/10719 (зі змінами), щодо підстав для проведення митного огляду	2012 рік	Департамент організації митного контролю та оформлення, Департамент боротьби з контрабандою, аналізу ризиків та протидії корупції	Затвердження наказу ДМСУ про внесення відповідних змін (визначення системи управління ризиками як основної підстави для ініціювання проведення митного огляду)	Зменшення впливу людського (особистісного) фактора при прийнятті рішень посадовими особами митних органів шляхом запровадження формалізованої процедури визначення підстав для здійснення заходів митного контролю
Підготувати проект відомчого нормативно-правового акту щодо складових елементів системи управління ризиками	2012 рік	Департамент боротьби з контрабандою, аналізу ризиків та протидії корупції, Департамент організації митного контролю та оформлення	Затвердження наказу Міністерства фінансів України	

Варто зазначити, що концептуально система управління ризиками представлена в новій редакції МК України⁷¹. Відповідно до ст. 361 МК України, митні органи застосовують систему управління ризиками для визначення товарів, транспортних

71 Митний кодекс України [Електронний ресурс] : закон України [прийнято Верховною Радою 13.03.2012 № 4495-VI]. – Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/4495-17>.

РОЗДІЛ 2. Розвиток системи управління ризиками як фактор підвищення ефективності процедури митного контролю

засобів, документів і осіб, які підлягають митному контролю, форми митного контролю, що застосовуються до таких товарів, транспортних засобів, документів і осіб, а також обсягу митного контролю.

Крім того, цілями застосування системи управління ризиками є:

- запобігання, прогнозування і виявлення порушень законодавства України з питань державної митної справи;
- забезпечення більш ефективного використання наявних у органах доходів і зборів та зосередження їх уваги на окремих згрупованих об'єктах аналізу ризику, щодо яких є потреба у застосуванні окремих форм митного контролю або їх сукупності, а також у підвищенні ефективності митного контролю (областях ризику);
- забезпечення в межах повноважень органів доходів і зборів заходів із захисту національної безпеки, життя і здоров'я людей, тварин, рослин, довкілля, інтересів споживачів;
- прискорення митного оформлення товарів, що переміщуються через митний кордон України.

Прийняття нової редакції МК України остаточно закріпило необхідність впровадження нових інструментів митного контролю та зумовило подальший розвиток нормативно-правового забезпечення управління ризиками в митній справі. Зокрема, з метою підвищення ефективності роботи митних органів під час митного контролю та митного оформлення за рахунок упровадження методів управління ризиками, у тому числі із використанням інформаційних технологій, Міністерством фінансів України було видано наказ «Про затвердження Порядку здійснення аналізу та оцінки ризиків, розроблення і реалізації заходів з управління ризиками в митній службі України» від 24.05.2012 №597⁷². Наказом узагальнено термінологію та інструментарій системи управління ризиками (табл. 2.7).

⁷² Про затвердження Порядку здійснення аналізу та оцінки ризиків, розроблення і реалізації заходів з управління ризиками в митній службі України [Електронний ресурс] : наказ [видано Міністерством фінансів України 24.05.2012]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0882-12>.

Таблиця 2.7. Категорійний апарат

Категорія	Визначення
АСАУР ДМСУ	сукупність програмно-інформаційних комплексів, які забезпечують функціонування системи управління ризиками ДМСУ під час контролю із застосуванням СУР
Випадковий відбір	спосіб відбору об'єктів для митного контролю, коли кожен об'єкт основи вибірки має однакову імовірність бути відібраним
Виявлений ризик	ризик, щодо якого у митних органів наявна інформація про порушення законодавства України з питань державної митної справи
Індикатори ризику	критерії із заданими наперед параметрами, використання яких дає можливість здійснювати вибір об'єкта контролю, що становить ризик
Модуль АСАУР	одна з підсистем АСАУР, що входить до складу модуля автоматизованої системи митного оформлення товарів та транспортних засобів і забезпечує роботу АСАУР під час митного контролю та митного оформлення товарів і транспортних засобів
Негативна історія профілю ризику	показник, який кількісно характеризує наявність у певний період порушень законодавства України з питань державної митної справи, описаних у профілі ризику, і враховується при визначенні ступеня ризику за профілем ризику (у бік підвищення ступеня ризику)
Область ризику	згруповані об'єкти аналізу ризику, щодо яких є потреба у застосуванні окремих форм митного контролю або їх сукупності, а також у підвищенні ефективності митного контролю
Орієнтування	інформація про осіб та/або транспортні засоби, за допомогою яких можуть бути вчинені порушення законодавства України з питань державної митної справи, а також інформація про товари, що можуть бути об'єктом правопорушення, яка створена митними органами самостійно за результатами здійснення аналітичної роботи або отримана митними органами
Оцінка ризику	визначення ймовірності виникнення ризику і наслідків порушень законодавства України з питань державної митної справи у разі проявлення ризику

РОЗДІЛ 2. Розвиток системи управління ризиками як фактор підвищення ефективності процедури митного контролю

Продовження таблиці 2.7.

Категорія	Визначення
Позитивна історія профілю ризику	показник, який кількісно характеризує наявність у певний період фактів митного оформлення, які підтвердили відсутність порушень законодавства з питань державної митної справи, і враховується при визначенні ступеня ризику за профілем ризику (у бік зниження ступеня ризику)
Потенційний ризик	ризик, який не був виявлений, але умови для його виникнення існують
Профіль ризику	сукупність відомостей про області, індикатори ризику та заходи, необхідні для запобігання або мінімізації ризиків
Регіональний профіль ризику	профіль ризику, який наповнюється митницями і застосовується в кожній митниці у межах визначених нею значень індикаторів ризику. При цьому під наповненням профілю ризику розуміється визначення конкретних значень окремих індикаторів ризику та інших параметрів профілю ризику (перелік відповідних індикаторів ризику та інших параметрів профілю ризику визначається у профілі ризику)
Селективність профілю ризику	Показник профілю ризику, який кількісно характеризує його вибіркову здатність (числове значення від 0 до 100, що показує відсоток митних оформлень, який профіль ризику дає можливість відібрати із загальної кількості митних оформлень)
Ступінь ризику	результат кількісної оцінки ризику
Центральний профіль ризику	профіль ризику, який наповнюється структурним підрозділом ДМСУ чи спеціалізованим митним органом в межах компетенції і застосовується у всіх митницях

Затверджений наказом «Порядок здійснення аналізу та оцінки ризиків, розроблення і реалізації заходів з управління ризиками в митній службі України» визначає процедуру аналізу, виявлення та оцінки ризиків, у тому числі з використанням інформаційних технологій, а саме:

- а) виявлення умов і факторів, що впливають на виникнення ризиків;
- б) визначення областей ризику;

- в) визначення індикаторів ризику;
- г) здійснення оцінки імовірності виникнення ризиків та можливої шкоди у разі їх проявлення.

Крім того, наказом визначено взаємодію митних органів в процесі аналізу ризиків, порядок розроблення профілів ризику, використання індикаторів ризику та орієнтування, як одного з інструментів розробки і реалізації заходів з управління ризиками. Отже, Порядок передбачає більш прогресивні підходи до організації процесу митного контролю, що дозволить підвищити ефективність митної справи щодо мінімізації ризиків.

Результатом значної нормотворчої діяльності з питань управління митними ризиками стало видання наказу ДМСУ «Про експлуатацію модуля АСАУР в пунктах пропуску через державний кордон для автомобільного сполучення» від 28.11.2012 № 683, яким передбачалось введення в експлуатацію модуля АСАУР в пунктах пропуску через державний кордон для автомобільного сполучення, що входить до модуля «Журнал пункту пропуску» автоматизованої системи митного оформлення «Інспектор-2006»⁷³. Підписання зазначеного наказу було здійснено з метою забезпечення умов для автоматизованого контролю із застосуванням системи управління ризиками в автомобільних пунктах пропуску.

Подальше удосконалення системи управління ризиками потребує як розробки загального нормативно-правового забезпечення, так і формування нормативного забезпечення на рівні пунктів пропуску через митний кордон України. Зокрема, до актуальних питань впорядкування правого регулювання управління ризиками слід віднести впровадження відповідних модулів АСАУР в пунктах пропуску через державний кордон для морського та залізничного сполучення.

⁷³ Про експлуатацію модуля АСАУР в пунктах пропуску через державний кордон для автомобільного сполучення [Електронний ресурс] : наказ [видано Державною митною службою України 28.11.2012 № 683]. – Режим доступу: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/MK120854.html.

РОЗДІЛ 2. Розвиток системи управління ризиками як фактор підвищення ефективності процедури митного контролю

2.3. Пріоритетні напрями розвитку системи управління ризиками

Світові інтеграційні процеси потребують нового наукового переосмислення та розробки ефективних шляхів удосконалення митної політики, які враховуватимуть сучасні умови розвитку економічних систем та спрямовані на підвищення рівня національної безпеки держави. Ґрунтовний аналіз наукових джерел з проблем функціонування державних органів управління та, власне, аналіз їх діяльності, свідчить про активне впровадження досягнень ризикології в практиці їх господарювання. Як зазначив І.Бережнюк, ризикологія в митній сфері – це напрям наукових досліджень про основні закономірності, механізми, принципи та інструментарій (методики, правила) виявлення, оцінювання, аналізу та управління ризиком, а також виявлення його рівня в сфері державної митної справи, який відображує характерні особливості сприйняття відповідними суб'єктами діяльності об'єктивно існуючих невизначеності, конфліктності, іманентно притаманних процесам цілепокладання, оцінювання, управління об'єктами ризику з метою визначення форм та обсягу митного контролю⁷⁴.

Зауважимо, практика функціонування митних та податкових органів розвинутих країн світу свідчить про використання ризику як головного інструмента, що дозволяє перевіряючим органам відмовлятися від тотальних перевірок та концентрувати свою увагу лише на недобросовісних платниках податків та суб'єктах ЗЕД. Зокрема, Стратегічним планом розвитку на 2009-2014 рр., затвердженим Всесвітньою митною організацією, рекомендується уникати введення нових торговельних бар'єрів, які можуть викликати додаткові затримки на кордоні. Тому, митним органам пропонувалось використовувати систе-

⁷⁴ Бережнюк І.Г. Ризикологія в митній сфері / І.Г.Бережнюк, А.Д. Войцещук // Матеріали Міжнародної науково-практичної конференції [«Зовнішньоекономічна політика держави та актуальні проблеми митної справи: економіко-управлінські, правові, інформаційно-технічні, гуманітарні аспекти», 30 листопада 2012]. – м. Дніпропетровськ. – С. 38-42.

му управління ризиками, яка є основним елементом сучасної системи митного контролю⁷⁵.

Доцільність впровадження системи управління ризиками в Україні підтверджується інформацією щодо кількості митних оглядів вантажів під час виконання митних процедур. Зокрема, станом на 01.01.2013 кількість митних оглядів зменшено у 7 разів – у порівнянні з 2009 р., у 4 рази – у порівнянні з 2010 р. та у 2 рази – порівняно з 2011 р. У 2009 р. митному огляду підлягало 69 % товарів, у 2010 р. – 42 %, у 2011 р. – 22 %, у 2012 р. – 9,9 %⁷⁶. Слід зазначити, що відповідно до програм зовнішньої допомоги Європейського Союзу, Україна взяла на себе зобов'язання станом на 01.01.2013 зменшити кількість митних оглядів до 15 %. Скорочення кількості митних оглядів пов'язано із набуттям чинності МК України, яким встановлено проведення огляду товарів за результатами застосування системи управління ризиками⁷⁷.

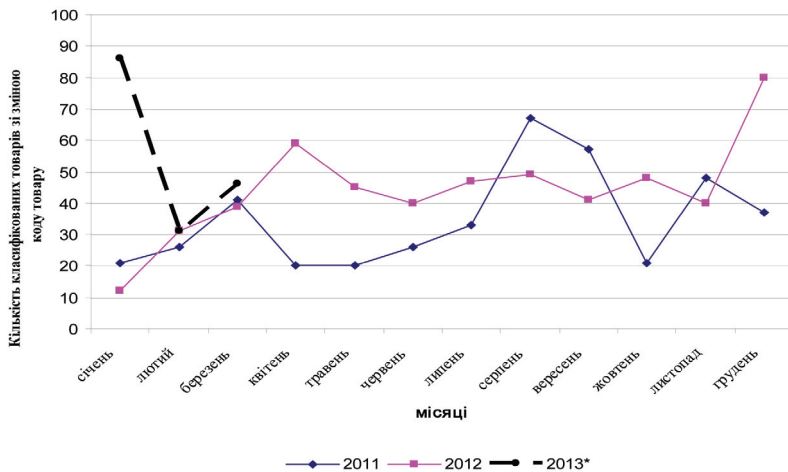
Зауважимо, ефективність впровадження системи управління ризиками як сучасної форми митного контролю підтверджується інформацією щодо результативності застосування митних процедур за результатами роботи автоматизованої системи аналізу та управління ризиками під час митного контролю та митного оформлення товарів, надана Департаментом митного аудиту, аналізу та управління ризиками. Зокрема, в 2011 р. загальна кількість класифікованих товарів зі зміною коду товару, що призвели до збільшення митних платежів склала 417 позицій, що призвело до збільшення митних платежів на 8544,89 тис. грн. В середньому, на одну товарну позицію припадало 20,54 тис. грн суми збільшення митних платежів (рис. 2.1).

⁷⁵ Customs Environment. World Customs Organization. – [Electronic resource]. - Mode of access: http://www.wcoomd.org/home_about_us_strategic_plan.htm

⁷⁶ У 2012 році митники удвічі зменшили кількість оглядів та перевиконали зобов'язання перед ЄС. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.customs.gov.ua/dmsu/control/uk/publish/>

⁷⁷ Там само.

РОЗДІЛ 2. Розвиток системи управління ризиками як фактор підвищення ефективності процедури митного контролю

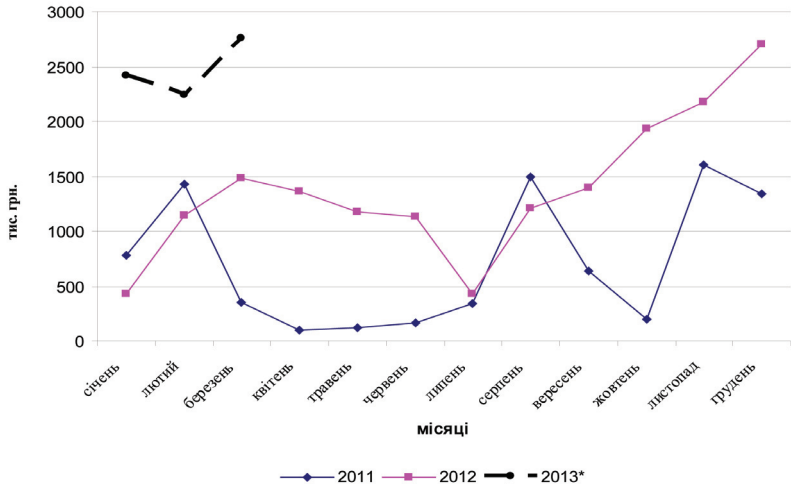


* – за 3 місяці 2013 року

Рис. 2.1. Кількість класифікованих товарів зі зміною коду, що призвели до збільшення митних платежів

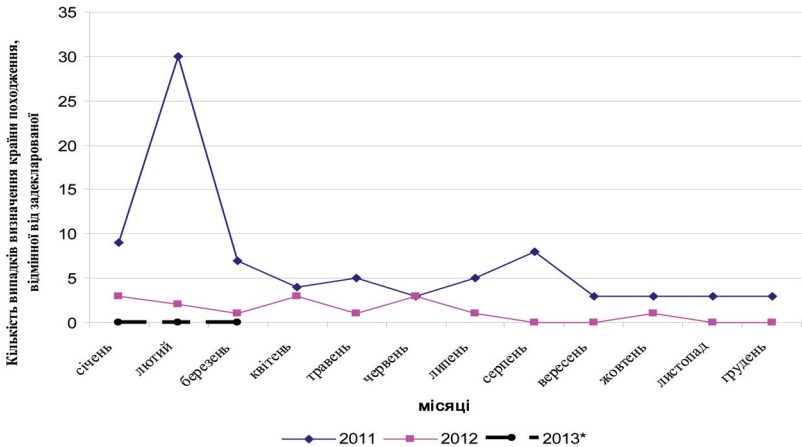
В 2012 р. спостерігається незначне зростання кількості товарів зі зміною коду, що призвело до збільшення митних платежів на 27,3 % (до 531), проте сума збільшення митних платежів зростає майже на 94 % (з 8544,89 тис. грн. до 16569,96 тис. грн.). Проте, за січень-березень 2013 р. спостерігається значне зростання як кількості товарів зі зміною коду, що призвели до збільшення митних платежів – приріст склав 85,2 % порівняно з січнем-березнем 2011 р., так і суми збільшення митних платежів – приріст відповідно склав 189 %. Крім того, середнє значення суми збільшення митних платежів на одну товарну позицію збільшилось до 54,3 тис. грн (рис. 2.2).

Слід зазначити, що ефективною є система управління ризиками в напрямі контролю правильності визначення країни походження товару. Зокрема, за допомогою системи управління та аналізу ризиків в 2011 р. виявлено 83 випадки визначення країни походження, відмінної від задекларованої складала, а сума збільшення митних платежів складала 185,55 тис. грн. (рис. 2.3 та 2.4).



* – за 3 місяці 2013 року

Рис. 2.2. Сума збільшення митних платежів за результатами контролю правильності класифікації товарів, тис. грн.

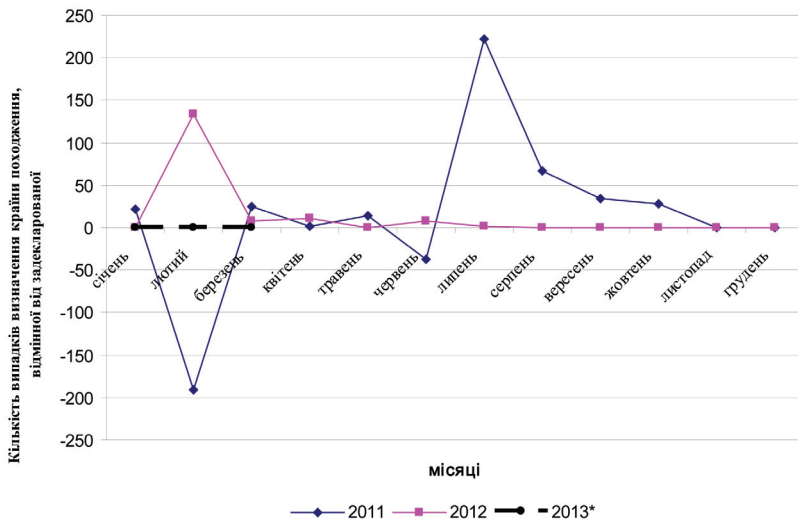


* – за 3 місяці 2013 року

Рис. 2.3. Кількість випадків визначення країни походження, відмінної від задекларованої

РОЗДІЛ 2. Розвиток системи управління ризиками як фактор підвищення ефективності процедури митного контролю

В 2012 р. кількість таких випадків зменшилась до 15, а сума збільшення митних платежів зменшилась на 25,44 тис. грн. і складала 160 тис. грн. За січень-лютий 2013 р. випадків неправильного визначення країни походження за допомогою АСАУР виявлено не було.



* – за 3 місяці 2013 року

Рис. 2.4. Сума збільшення митних платежів за результатами контролю правильності визначення країни походження товару, тис. грн.

Ефективність застосування системи управління ризиками під час митного контролю та оформлення безпосередньо залежить від її наповнення профілями ризику. Аналіз діючих профілів ризику (на основі матеріалів засідань Експертної комісії із застосування системи аналізу та управління ризиками⁷⁸ показує, що переважна більшість діючих ПР стосуються напрямку переміщення в митному режимі імпорту, що пояснюється в першу чергу

⁷⁸ Про створення колегіальних органів [Електронний ресурс] : наказ [видано Державною митною службою України 02.01.2010 №1]. – Режим доступу : http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/MK101802.html

пріоритетними напрямками митного контролю, що спрямовані на забезпечення повноти справляння митних платежів, та загально-прийнятим підходом, коли найбільше уваги спрямовується на товари і транспортні засоби, що ввозяться в країну (рис. 2.5).

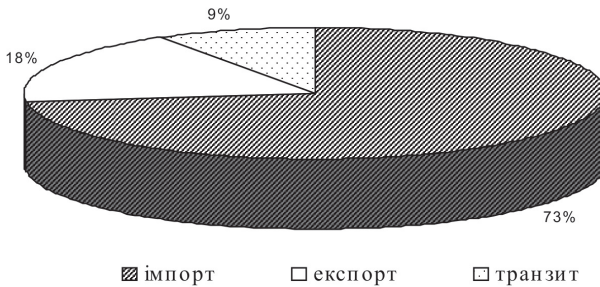


Рис. 2.5. Розподіл профілів ризику, імплементованих до АСАУР, за напрямками переміщення (станом на жовтень 2012 року)

Станом на жовтень 2012 р. наказами ДМСУ затверджено понад 120 ПР, з них діючими є близько 60 ПР. При цьому 5 ПР у 2011 та 2012 рр. було затверджено для застосування в пунктах пропуску автомобільного сполучення (щодо ризику приховування тютюнових виробів при експорті, щодо порушників митних правил – коли порушення мали місце при пропуску через митний кордон України або пов’язані з контролем доставки товарів, щодо підприємств, які значаться в орієнтуваннях, тощо).

Особливої актуальності набуває питання вдосконалення використання ризику як головного інструменту податкового та митного контролю в умовах реформування Державної митної служби України та Державної податкової служби України шляхом створення Міндоходів, а саме актуалізується необхідність наукового обґрунтування подальших досліджень щодо вдосконалення системи управління ризиками в сфері митного та податкового законодавства. Зауважимо, що серед пріоритетних напрямів функціонування новоствореного міністерства є забезпечення форму-

РОЗДІЛ 2. Розвиток системи управління ризиками як фактор підвищення ефективності процедури митного контролю

вання єдиної державної податкової, державної митної політики в частині адміністрування податків і зборів, митних платежів та реалізації єдиної державної податкової, державної митної політики; забезпечення формування та реалізації державної політики з адміністрування єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування; забезпечення формування та реалізації державної політики у сфері боротьби з правопорушеннями при застосуванні податкового та митного законодавства, а також законодавства з питань сплати єдиного внеску⁷⁹.

Позитивним моментом реформування податкової та митної системи є створення єдиного державного органу, який буде відповідати за реалізацію податкової та митної політики, в тому числі управління митними та податковими ризиками. Практика функціонування податкових та митних служб розвинутих країн світу свідчить про використання ризикоорієнтованих систем податкового та митного контролю, що дозволяє податківцям та митникам відмовлятися від тотальних перевірок та сконцентрувати свою увагу тільки на недобросовісних платниках податків та суб'єктах ЗЕД. Тому створення Управління аналізу ризиків та аналітичної роботи Департаменту митної справи Міндоходів дозволить підвищити ефективність управління ризиками на рівні держави. У такому контексті підвищуються вимоги до митниць Міндоходів, які виконують достатньо складні завдання щодо забезпечення захисту національних інтересів України при здійсненні суб'єктами господарювання ЗЕД, а також належного рівня митного контролю та водночас сприяють розвитку зовнішньої торгівлі.

Відповідно до вітчизняної та світової практики, основним, найбільш ефективним методом для досягнення цих завдань є використання під час митного контролю системи управління ризиками. У зв'язку з прийняттям нової редакції МК України та Положення про Міндоходів (п. 4.34), відповідно до якого Міндоходів проводить аналіз та здійснює управління ризиками з метою визначення форм та обсягів митного та податкового контролю, пи-

⁷⁹ Положення про Міністерство доходів і зборів України [Електронний ресурс] : указ [видано Президентом України від 18.03.2013 № 141/2013.] – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/141/2013/print1361865823648909>.

тання розвитку системи управління ризиками набуває особливої ваги⁸⁰. Наразі вже застосовуються автоматизовані системи управління ризиками під час митного контролю та оформлення товарів із використанням митних декларацій під час митного контролю та оформлення в автомобільних пунктах пропуску через державний кордон України, на черзі – в морських пунктах пропуску.

Слід зазначити, що відповідно до Стратегії розвитку Міндоходів на 2013-2017 роки, визначено сім основних стратегічних напрямів розвитку міністерства, одним з яких є «Здійснення контролю за повнотою сплати податків, зборів та митних платежів» (табл. 2.8).

Таблиця 2.8. Реалізація функції ризику відповідно до Дорожньої карти стратегічних ініціатив

Стратегічний напрям	Стратегічні цілі	Стратегічні ініціативи
Здійснення контролю за повнотою сплати податків, зборів та митних платежів	Посилення функції оцінки та управління ризиками як основи контролю за повнотою сплати податків, зборів та митних платежів	Розробка методик роботи з платниками податків різних категорій ризиків
		Створення системи контролю на всіх етапах пересування товарів на території України
		Впровадження підходу «проактивного» адміністрування податків
	Розвиток централізованої аналітичної функції	Розвиток функції аналізу податкових та митних ризиків
		Розвиток системи попередження ризиків несплати податків та зборів

Зауважимо, наказом Міндоходів «Про функціональні повноваження структурних підрозділів Міністерства доходів і зборів України» від 14.06.2013 № 170 було визначено перелік та зміст функцій, які здійснюють структурні підрозділи Міндоходів, а

⁸⁰ Положення про Міністерство доходів і зборів України [Електронний ресурс] : указ [видано Президентом України від 18.03.2013 № 141/2013.] – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/141/2013/print1361865823648909>.

РОЗДІЛ 2. Розвиток системи управління ризиками як фактор підвищення ефективності процедури митного контролю

також закріплення функцій та процедур за цими структурними підрозділами (табл. 2.9)⁸¹.

Таблиця 2.9. Закріплення функцій управління ризиками за структурними підрозділами Міндоходів

Номер функції	Функція	Закріплення функцій	Кількість підфункцій
83	Аналіз та управління ризиками з метою визначення форм та обсягів митного та податкового контролю в частині здійснення контрольньо-перевірочних заходів	– Департамент податкового та митного аудиту; – 83.6 спільно з Департаментом розвитку ІТ, електронних сервісів та обліку платників	15
84	Організація роботи з ризиками несплати податків для формування плану-графіка проведення планових документальних перевірок суб'єктів господарювання	– Департамент податкового та митного аудиту; –Департамент доходів і зборів з фізичних осіб (крім 84.1, 84.2)	4
101	Аналіз та здійснення управління ризиками з метою визначення форм та обсягів митного контролю	Департамент митної справи	29
172	Організація заходів з виявлення та упередження схем ухилення від оподаткування суб'єктами господарювання при здійсненні зовнішньоекономічних операцій	– Головне оперативне управління; – Головне управління внутрішньої безпеки	5

Розглянемо наповнення закріплених функцій більш детальніше. Функція № 83 – «Аналіз та управління ризиками з метою визначення форм та обсягів митного та податкового контролю в частині здійснення контрольньо-перевірочних заходів». Відповідно до додатку 3 зазначеного наказу, ця функція закріплена за Департаментом податкового та митного аудиту та передбачає виконання таких процедур, а саме:

– участь у розгляді питань про застосування, внесення змін та припинення дії електронних профілів ризику у складі експертної комісії з питань застосування системи управління ризиками;

⁸¹ Про функціональні повноваження структурних підрозділів Міністерства доходів і зборів [Електронний ресурс] : наказ [видано Міністерством доходів і зборів України 14.06.2013 № 170.] – Режим доступу: minrd.gov.ua.

- здійснення розробки індикаторів ризику та надання пропозицій щодо їх застосування;
- визначення факторів ризику та надання пропозицій щодо розробки конкретних профілів ризику для застосування під час здійснення митного контролю та оформлення, використання їх результатів в контрольно-перевірочній роботі;
- збір, накопичення, систематизація та аналіз інформації щодо здійснених зовнішньоекономічних операцій, учасників зовнішньоекономічної діяльності, результатів митного контролю та митного оформлення товарів і транспортних засобів з метою аналізу та управління ризиками;
- здійснення аналізу та співставлення, з метою управління ризиками, наявної в інформаційних базах даних Міндоходів попередньої інформації про товари та транспортні засоби комерційного призначення, що перемішуються через митний кордон України, яка надходить від митних органів іноземних держав;
- на підставі аналізу ризиків та пропозицій, наданих структурними підрозділами Міндоходів та підвідомчими структурними підрозділами територіальних органів Міндоходів, розробка у межах компетенції заходів з управління ризиками з метою визначення форм та обсягів контролю (спільно з Департаментом розвитку ІТ, електронних сервісів та обліку платників);
- проведення аналізу статистичної та іншої інформації, яка надходить від підвідомчих структурних підрозділів територіальних органів Міндоходів, про результати аналітичної роботи та управління ризиками;
- підготовка пропозицій щодо пріоритетних напрямів реалізації заходів з управління ризиками при здійсненні контрольно-перевірочних робіт;
- участь у межах компетенції у здійсненні аналізу та оцінки ризиків розробленні і реалізації заходів з управління ризиками під час митного контролю та оформлення товарів і транспортних засобів;
- здійснення на основі результатів аналізу ризиків та пропозицій, наданих підвідомчими структурними підрозділами територіальних органів Міндоходів, підготовки узагальнених

РОЗДІЛ 2. Розвиток системи управління ризиками як фактор підвищення ефективності процедури митного контролю

пропозицій щодо пріоритетних напрямів реалізації заходів з управління ризиками;

- підготовка у встановленому порядку звернень до органів державної влади, правоохоронних органів України, підприємств, установ, організацій, громадян України, уповноважених органів іноземних держав, запитів про надання необхідної інформації;

- використання в установленому порядку інформаційних і довідкових баз даних Міндоходів та відповідних програмно-інформаційних комплексів, створення власних та використання міжнародних інформаційних баз даних з метою виконання покладених на підрозділ завдань;

- підготовка та подання керівництву Міндоходів пропозиції щодо вдосконалення законодавства України, запровадження міжнародного досвіду у напрямі управління ризиками;

- аналіз результатів контрольної-перевірочної роботи та визначення об'єктів ухилення від оподаткування для подальшої імплементації інформації до програмних комплексів з метою застосування під час здійснення митного контролю;

- збір та аналіз інформації щодо суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності, створення інформативних баз даних відповідно до результатів аналізу зовнішньоекономічних операцій підприємств із застосуванням системи управління ризиками.

Наступна функція № 84 – «Організація роботи з ризиками несплати податків для формування плану-графіка проведення планових документальних перевірок суб'єктів господарювання». Відповідно до додатку 3 функція закріплена за Департаментом податкового та митного аудиту та Департаментом доходів і зборів з фізичних осіб (крім 84.1, 84.2) та передбачає виконання таких процедур, а саме:

- організація роботи структурних підрозділів Міндоходів щодо визначення ризиків несплати податків для відбору платників податків до перевірок;

- моніторинг та затвердження ризиків несплати податків для відбору платників податків до перевірок відповідним наказом Міндоходів;

- розробка методики розрахунків ризиків несплати податків для відбору платників податків до перевірок;

- аналіз ефективності роботи з ризиками несплати податків.

Важливою функцією Міндоходів щодо забезпечення процедури ефективного митного контролю є функція № 101 – «Аналіз та здійснення управління ризиками з метою визначення форм та обсягів митного контролю», яка закріплена за Департаментом митної справи. Перелік процедур, які здійснює закріплений департамент, включає:

- організація, спільно з іншими структурними підрозділами Міндоходів, територіальними органами Міндоходів впровадження системи;

- управління ризиками при здійсненні митного контролю та митного оформлення товарів і транспортних засобів;

- розробка вимог та координація побудови автоматизованих систем аналізу та управління ризиками на різних етапах митного контролю та оформлення;

- координація застосування системи управління ризиками під час митного контролю та оформлення;

- підготовка пропозицій щодо проектів нормативно-правових актів та розпорядчих документів з питань аналізу та управління ризиками при здійсненні митного контролю та підготовка пропозицій у межах компетенції щодо вдосконалення нормативно-правової бази з питань державної митної справи;

- розгляд пропозицій інших структурних підрозділів Міндоходів, територіальних органів Міндоходів з питань застосування системи управління ризиками під час митного контролю та оформлення;

- здійснення на основі аналізу ризику та пропозицій, наданих іншими структурними підрозділами Міндоходів, територіальними органами Міндоходів, підготовки узагальнених пропозицій щодо пріоритетних напрямів реалізації заходів з управління ризиками під час митного контролю та оформлення (реєстру ризиків);

- взаємодія з міністерствами, іншими центральними органами виконавчої влади, з громадянами, суб'єктами ЗЕД, неуря-

РОЗДІЛ 2. Розвиток системи управління ризиками як фактор підвищення ефективності процедури митного контролю

довими міжнародними організаціями та установами з питань функціонування системи управління ризиками під час митного контролю та оформлення;

- внесення пропозицій щодо вдосконалення державної митної справи, запровадження міжнародного досвіду в роботі митниць у частині управління ризиками під час митного оформлення;

- співробітництво з митними органами іноземних держав з питань управління ризиками;

- здійснення у межах компетенції аналізу та оцінки ризиків, аналізу причин та умов, що призвели до виникнення ризику, з метою розробки профілів ризику та інших заходів з управління ризиками під час митного контролю та оформлення;

- збір, накопичення, систематизація та аналіз інформації щодо здійснених зовнішньоекономічних операцій, учасників зовнішньоекономічної діяльності, результатів митного контролю та митного оформлення товарів і транспортних засобів з метою розробки профілів ризику та інших заходів з управління ризиками;

- на підставі аналізу ризиків та пропозицій, наданих структурними підрозділами Міндоходів та його територіальними органами, формування профілів ризику та розробка в межах компетенції інших заходів з управління ризиками з метою визначення форм та обсягів митного контролю;

- розгляд, у межах компетенції, пропозицій інших структурних підрозділів Міндоходів, територіальних органів Міндоходів щодо розробки профілів ризику та інших заходів з управління ризиками під час митного оформлення;

- погодження у межах компетенції розроблених територіальними органами Міндоходів заходів з управління ризиками під час митного контролю та оформлення товарів та транспортних засобів;

- аналіз інформації про результати застосування митницями профілів ризику та інших заходів з управління ризиками, визначення їх ефективності, підготовка у межах компетенції змін до профілів ризику та інших заходів з управління ризиками, роз-

роблених самостійно, та ініціювання і внесення змін до заходів з управління ризиками, розроблених територіальними органами Міндоходів;

- збір, систематизація та аналіз інформації про стан і результати застосування системи управління ризиками під час митного контролю та оформлення;

- здійснення аналізу та співставлення, з метою управління ризиками, наявної в ЄАІС Міндоходів попередньої інформації про товари та транспортні засоби, що переміщуються через митний кордон України, яка надходить до Міндоходів від митних органів іноземних держав;

- контроль за відповідністю дій посадових осіб митниць під час здійснення процедур митного контролю та митного оформлення із використанням наявної в ЄАІС попередньої інформації про товари та транспортні засоби, що переміщуються через митний кордон України, яка надходить до Міндоходів від митних органів іноземних держав;

- здійснення аналітично-пошукової роботи, спрямованої на виявлення способів і механізмів незаконного переміщення товарів і транспортних засобів через митний кордон України, вивчення закономірностей у цьому процесі, а також причин, що до цього призводять, і умов, що цьому сприяють;

- вивчення форм, способів, характеру вчинення порушень законодавства України з питань державної митної справи учасниками зовнішньоекономічної діяльності, а також причин, що до них призводять, і умов, що їм сприяють;

- здійснення онлайн-моніторингу найбільш ризикових зовнішньоекономічних операцій, митне оформлення яких здійснюється митницями;

- здійснення аналізу зовнішньоекономічних операцій та товаропотоків з метою виявлення чинників, які негативно впливають на етап дотримання законодавства України з питань державної митної справи;

- підготовка аналітичних матеріалів щодо зовнішньоекономічних операцій з товарами та транспортними засобами, виявлених тенденцій, областей ризику;

РОЗДІЛ 2. Розвиток системи управління ризиками як фактор підвищення ефективності процедури митного контролю

- внесення пропозицій щодо застосування методів посиленого контролю до суб'єктів і об'єктів митного контролю, коригування часу й механізмів митного контролю й митного оформлення та стосовно інших заходів з метою запобігання порушенням чинного законодавства;

- здійснення контролю за діяльністю митниць з питань управління ризиками;

- взаємодія, у межах компетенції, із міністерствами, іншими центральними органами виконавчої влади, з громадянами, суб'єктами ЗЕД, неурядовими міжнародними організаціями та установами;

- розгляд, у межах компетенції, звернень органів державної влади, правоохоронних органів України, підприємств, установ, організацій, уповноважених органів іноземних держав;

- у встановленому законодавством України порядку звернення до органів державної влади, правоохоронних органів України, підприємств, установ, організацій, громадян України, уповноважених органів іноземних держав, а також міжнародних організацій і установ, із запитом про надання необхідної інформації, відомостей, документів, інших матеріалів;

- одержання в установленому порядку від органів Міндоходів, а також міжнародних організацій і установ, митних органів іноземних держав інформації, відомостей, документів, інших матеріалів, необхідних для виконання завдань в межах компетенції.

Ще однією функцією міністерства, реалізація якої передбачає врахування критерію ризику, є функція № 172 – «Організація заходів з виявлення та упередження схем ухилення від оподаткування суб'єктами господарювання при здійсненні зовнішньоекономічних операцій», за якою закріплені Головне оперативне управління та Головне управління внутрішньої безпеки. Функція передбачає виконання таких процедур:

- моніторинг експортно-імпортних операцій, формування критеріїв ризику, за якими зовнішньоекономічні операції підлягають посиленому контролю;

- оперативне реагування на факти подання до митного оформлення ризикових експортно-імпортних операцій;

Отже, Міндоходів націлено на використання ризикоорієнтованої системи податкового та митного контролю, що має на меті, з однієї сторони – підвищити якість податкового та митного контролю, з іншої – зменшити втручання у справи сумлінних платників.

Слід зауважити, що елементи теорії ризиків активно використовувалась в практичній діяльності податкових й митних органів України. Зокрема, наказом Державної податкової адміністрації України «Про затвердження Методичних рекомендацій щодо організації проведення перевірок підприємств, які входять до складу фінансово-промислових груп, інших об'єднань та великих платників податків» від 16.07.2007 № 432 сформульовано поняття «ризико-орієнтовний контроль», під яким розуміється система заходів, направлена на упередження можливості втрати бюджетних надходжень⁸². Відповідно до цього наказу, фінансово-промислові групи за рівнем ризику поділяються на три групи, що зумовлює обсяг та форми податкових перевірок.

Про активне використання ризиків, як індикаторів порушення податкового законодавства, свідчить практика діяльності податкових органів Російської Федерації. Зокрема, наказом Федеральної податкової служби Російської Федерації «Концепція системи планування виїзних податкових перевірок» визначено критерії самостійної оцінки ризиків для платників податків, які використовуються податковими органами в процесі відбору об'єктів для проведення виїзних податкових перевірок⁸³. Як зазначив В. Ардашев, критерії оцінювання податкових ризиків дозволяють податківцям під час реалізації контрольних заходів відмовлятися від тотального охоплення і сконцентрувати свою увагу лише на підозрілих платниках податків. Саме такий спосіб зможе забезпечити податківцям 100% успіх виїзних податкових перевірок,

⁸² Про затвердження Методичних рекомендацій щодо організації проведення перевірок підприємств, які входять до складу фінансово-промислових груп, інших об'єднань та великих платників податків [Електронний ресурс] : наказ [затверджено Державною податковою адміністрацією України 16.07.2007 № 432.] – Режим доступу : <http://zakon.nau.ua>.

⁸³ Там само.

РОЗДІЛ 2. Розвиток системи управління ризиками як фактор підвищення ефективності процедури митного контролю

кількість яких об'єктивно буде знижуватися⁸⁴. Отже, головним інструментом податкового контролю за таких умов стає камеральна перевірка, що формує реальні передумови підвищення ефективності діяльності податкових органів.

Підсумовуючи наведене вище, можемо констатувати, що для підвищення ефективності застосування системи аналізу та управління ризиками при здійсненні митного контролю в умовах створення єдиної системи управління ризиками в системі Міндоходів є доцільним:

- удосконалення роботи структурних підрозділів Міндоходів в напрямі поліпшення аналітичної складової їх роботи і наповнення АСАУР профілями ризиків;
- розробка єдиних підходів щодо інтегрованого управління податковими та митними ризиками;
- розвиток інформаційно-технічного забезпечення – основний фактор, що визначає ступінь ефективності системи управління ризиками;
- здійснення подальшої інтеграції наявних внутрішніх баз даних до АСАУР (база порушників митних правил тощо) і баз даних інших органів державної влади та міжнародних організацій;
- накопичення й використання в АСАУР інформації про суб'єктів ЗЕД – резидентів України, в результаті документальної перевірки яких були виявлені факти порушення митного законодавства;
- накопичення й використання в АСАУР даних про фіктивних суб'єктів ЗЕД – резидентів і нерезидентів;
- забезпечення автоматизованого оперативного обміну інформацією з митними службами інших країн;
- впровадження системи попереднього інформування, як фактора підвищення ефективності функціонування системи управління ризиками;
- створення системи наскрізного контролю (від подання попередньої інформації і декларації на товари до здійснення митного контролю після випуску) з метою скорочення часу здій-

⁸⁴ Ардашев В. Оцени самостоятельно налоговый риск [Электронный ресурс] / В. Ардашев. – Режим доступа : <http://www.klerk.ru/buh/articles/81266/>.

Актуальні питання теорії та практики митної справи

снення митних операцій і, як наслідок, формування сприятливих умов для розвитку зовнішньої торгівлі;

— вдосконалення системи електронного декларування товарів;

— розвиток суб'єктно-орієнтованого підходу в рамках системи управління ризиками шляхом групування учасників ЗЕД з метою реалізації принципу вибіркості при проведенні митного контролю.

Розділ 3

МІЖНАРОДНЕ ТА НАЦІОНАЛЬНЕ РЕГУЛЮВАННЯ МИТНОЇ ВАРТОСТІ ТОВАРІВ

3.1. Формування поняття митної вартості товарів

У першій половині ХХ століття у світової спільноти виникла об'єктивна необхідність врегулювати міжнародні відносини в сфері торгівлі шляхом запровадження єдиних норм і правил з метою забезпечення глобальної координації торгівельної стратегії та спрощення і уніфікації порядку переміщення товарів.

На міжнародному рівні значною перешкодою для розширення торгівлі було існування різних, відмінних і нестабільних систем митної оцінки. Тарифні угоди, які існували на той час, не могли ефективно функціонувати, оскільки система оцінки створювала можливість маніпуляції із узгодженими рівнями мита в односторонньому порядку, змінюючи критерії оцінки⁸⁵.

У цьому контексті особливої актуальності в умовах сьогодення набуває ідея створення наднаціонального міжнародного приватного права як протилежності внутрішньому міжнародному приватному праву, котра була висунута в кінці ХІХ — на початку ХХ століття. Учасники світового торгового обороту, керуючись не стільки теоретичними, скільки суто прагматичними міркуваннями, почали самостійний пошук альтернативних міжнародному приватному праву засобів правового регулювання їхніх взаємин. У результаті цього пошуку в другій половині ХХ століття починається спонтанний процес формування нового правового явища, яке отримало в юридичній літературі назву транснаціональне торгове право або «lex mercatoria».

Прихильники нового (сучасного) «lex mercatoria» відстоюють тезу про появу відокремленої від національних систем права

⁸⁵ Каленський М. М., Войцещук А. Д., Бережнюк І. Г. Митна вартість імпортованих товарів : моногр. – К.: 2005. – 224 с., С. 10-11

сукупності юридичних норм, що регламентують зовнішньоекономічні операції, які виникли в результаті поширення елементів саморегуляції в діяльності учасників міжнародного торгового обороту. Основний зміст теорії «*lex mercatoria*» полягає в обґрунтуванні автономності, відособленості регламентації міжнародних торгових угод від національних правових систем⁸⁶. Особливого значення набували у цьому контексті дослідження, що передбачали заміну застосовуваних у той час нестабільних, довільних методів митної оцінки міжнародною системою, яка у цьому розумінні була би нейтральною.

ООН, ЮНСІТРАЛ, ЮНКТАД, система ГАТТ/СОТ, ОЕСР, УНІДРУА, Гаазька конференція з міжнародного приватного права, МТП (Міжнародна торгова палата) є суб'єктами такої правотворчості.

Фундаментальною в питаннях уніфікації торгівлі в період після Другої світової війни стала Генеральна угода з тарифів і торгівлі (далі – ГАТТ), що була підписана на Конференції Об'єднаних Націй з торгівлі та зайнятості у Женеві в жовтні 1947 р., яка набрала чинності 1 січня 1948 р. На початковому етапі ГАТТ була суто тарифною угодою, до якої з метою недопущення впливу на торгівлю нетарифних норм і правил були включені положення, пов'язані з іншими формами регулювання торгівлі (кількісними обмеженнями, субсидіями, демпінгом тощо). Протягом наступних років до Угоди були внесені доповнення, за допомогою яких Угода стала більш адаптованою до сучасних світових вимог.

Домовленості у питаннях основних загальних принципів митної оцінки статті реалізовано у ст. VII ГАТТ.

Митна вартість є однією з найважливіших категорій не тільки в системі митного оподаткування, але й у системі митного контролю та митного оформлення. Це обумовлено ключовою роллю, яку відіграє митна вартість у системі митно-тарифного регулювання ЗЕД. Функціональне призначення митної вартості товарів — це

⁸⁶ Мережко О. О. Теорія та принципи транснаціонального торгового права (*lex mercatoria*) : автореф. дис... д-ра юрид. наук: 12.00.11/ Мережко Олександр Олександрович ; Інститут міжнародних відносин Київського національного університету імені Тараса Шевченка. – К., 2002. – 39 с., С. 11

РОЗДІЛ 3. Міжнародне та національне регулювання митної вартості товарів

база, покладена в основу митних платежів, — митного тарифу, митних зборів, акцизного збору та податку на додану вартість.

Наступним етапом еволюції митної вартості товарів стало дефініціювання поняття митної вартості та аналіз методів і процедур її визначення. Дане поняття знайшло своє відображення у Конвенції з оцінки товарів для митних цілей, підписаної у Брюсселі 15 грудня 1950 р. (набрала чинності 28 липня 1953 р.). У зазначеній Конвенції митна вартість визначена як нормальна ціна товару (тобто ціна, що укладається між взаємонезалежними продавцем і покупцем за умов повної конкуренції відкритого ринку), визначена на умовах CIF у місці перетинання товаром митного кордону країни-імпортера. Також, узгоджено суттєву умову – ціна товару має утворюватися на основі ринкових відносин між незалежними один від одного продавцем та покупцем.

Запропоноване поняття ґрунтується на тому, що митна вартість – це ціна, за яку відповідно до певних умов буде продано товар, що підлягає оцінюванню.

Загалом, до згаданої Конвенції, яку часто називають «Конвенцією про Брюссельську Митну Вартість», приєдналося понад 70 держав, і до 80-х рр. вона була найпоширенішою методикою визначення митної вартості товару. Проте, практика її реалізації свідчить, що згадана Конвенція закріпила лише уніфіковану методику визначення митної вартості для західноєвропейських країн. Разом з тим, багато країн, що застосовували Брюссельську Митну Вартість, розглядали її як угоду, що уніфікувала швидше техніку визначення митної вартості, ніж її сутність.

До інших найістотніших змін можна зарахувати включення в текст ГАТТ у 1964 р. частини IV «Торгівля і розвиток» (вона набрала чинності в 1968 р.), де визначалися умови застосування угоди до країн, що розвиваються. Підсумки переговорів у межах Токійського раунду у період з 1973 по 1979 рр. поширили положення ГАТТ на нові сфери, що виходять за межі митно-тарифної політики, й істотно змінили низку статей Угоди. Одночасно Токійський раунд став новим етапом у розвитку інституту митної вартості. Під егідою ГАТТ у 1979 р. було підписано угоду про застосування ст. VII ГАТТ «Оцінка товарів для митних цілей».

Митну вартість було визначено як ціну, яку фактично сплачено або яка підлягає сплаті за товари при продажу з метою експорту до країн імпорту, і скориговано з урахуванням встановлених додаткових нарахувань до цієї ціни. На думку Терещенка С.С., пакет угод, ухвалених на Токійському раунді переговорів, можна вважати Кодексом про митну вартість та основним міжнародним джерелом права, що регулює відносини зазначеної сфери для усіх розвинених країн та більшості тих, які розвиваються⁸⁷. Зазначений Кодекс містив умови продажу товару до країни імпортера. Перша з них – необмежений перехід права власності на товар до імпортера, за винятком обмежень щодо конкретного товару з боку країни-імпортера або обмежень регіону, куди може бути продано товар. Зміст другої умови полягає у тому, що ціна угоди або реалізація самої угоди залежить тільки від якісних та кількісних характеристик самого товару. Третя та четверта умови обумовлюють, що частина прибутку у будь-якому вигляді не повертається імпортером експортерів. Експортер та імпортер не взаємозалежні⁸⁸.

Наступною віхою у процесі розвитку поняття митної вартості стала угода про застосування ст. VII ГАТТ 1994 р., укладена в ході Уругвайського раунду багатосторонніх торговельних переговорів під егідою ГАТТ. У результаті переговорів сторони домовились, що митна вартість імпортованих товарів є контрактною, тобто фактично сплаченою ціною або такою, що підлягає сплаті за товари, якщо вони продаються на експорт до країни імпорту. Причому, в Угоді митна вартість імпортованих товарів означає вартість товарів для цілей стягнення адвалерних мит на імпортовані товари.

Україна у 1992 р. стала повноправним членом Всесвітньої митної організації, а в національне законодавство поняття митної вартості товару було запроваджено з набуттям чинності Закону України «Про Єдиний митний тариф»⁸⁹. У ст. 16 цього Закону ви-

⁸⁷ Терещенко С. Основи митного законодавства України: Питання теорії та практики зовнішньоекономічної діяльності: Навчальний посібник для студентів вищ. та серед. спец. навч. закл. / С. Терещенко – К.: АТ «Август», 2001. – 422 с., С. 37

⁸⁸ Там само.

⁸⁹ Про Єдиний митний тариф : закон України, від 02.05.1992 № 2097-XII /Верховна Рада України // ЛІГА: ЗАКОН Юрист

РОЗДІЛ 3. Міжнародне та національне регулювання митної вартості товарів

значено, що базою оподаткування є митна вартість товарів, тобто ціна, яка фактично сплачена або підлягає сплаті за них на момент перетину митного кордону України. Верховною Радою України 11 липня 2002 р. було прийнято нову редакцію МК України, який закріпив у національному законодавстві основні положення низки міжнародних конвенцій та угод з питань митної справи, зокрема ГАТТ/СОТ. У 2005 р. до МК України було внесено зміни, внаслідок чого глава XI набула назви «Митна вартість товарів». Згідно з цією редакцією МК України ціна є базою для визначення митної вартості, обчислення якої для імпортованих товарів здійснювалось одним із шести методів⁹⁰.

Новий МК України від 01.06.2012 у ст. 49 закріпив імплементаційне визначення митної вартості товарів, які переміщуються через митний кордон України, як вартість товарів, що використовується для митних цілей, яка базується на ціні, що фактично сплачена або підлягає сплаті за ці товари.

На нашу думку, доцільно розмежувати схожі поняття, що використані у ГАТТ та законодавстві України. Зокрема, у ст. VII використано поняття «дійсна ціна товару», що включає фактурну ціну і витрати; в статтях XI, XII, XIII ГАТТ йдеться про «фактурну ціну товару», у статті VI використано поняття «демпінгова ціна». Насамперед доцільно розмежувати поняття вартості і ціни.

Науковці-економісти вважають, що вартість – це економічна категорія, яка виражає матеріалізовану в товарах і послугах суспільно необхідну працю й економічні відносини між суб'єктами господарської діяльності, що пов'язані суспільним поділом праці й обміном товарами та послугами. В основу вартості товару та послуги покладена суспільно необхідна праця – праця робітників середнього рівня освіти і кваліфікації за середнього рівня технічної оснащеності, середньої продуктивності й інтенсивності праці та інших середніх величин. Такі середні показники формуються на тих підприємствах, які виробляють основну масу продукції даного виду. Саме суспільна праця лежить в основі обмінюва-

⁹⁰ Митний кодекс України від 07.11.2002 № 92-IV / Верховна Рада України // ЛІГА: ЗАКОН Юрист

ності товарів чи послуг, робить їх кількісно зіставленими, а отже формує їхню вартість⁹¹.

За розвиненого товарного виробництва вартість отримує грошову й перетворену форму свого вираження – ціну. П. Самуельсон виходить з того, що ціна формується під впливом попиту і пропозиції⁹².

В економічній теорії сутність категорій «ціна» та «вартість» розглядається залежно від розвитку товарного виробництва в суспільстві.

Сутність ціни товарів А. Кредисов визначає як відображення загальної ринкової стратегії компанії⁹³. Ціни можуть встановлюватись залежно від мети: оволодіти певною часткою ринку, розширити обсяг продажу, отримати плановий обсяг прибутку (у коротко чи довгостроковій перспективі), витіснити конкурента з ринку або захистити свої позиції тощо. Л. Круковська дійшла до висновку, що в ціні фокусуються практично всі економічні відносини в суспільстві, саме тому ціна опосередковує всі товарно-грошові відносини⁹⁴. Вчені-економісти відзначають, що ціни формуються залежно від продуктивності праці, митно-тарифної політики держави, валютної політики, рівня розвитку технологій. Крім того, на ціну впливають суми витрат виробництва і середнього прибутку на авансовий капітал, попит і пропозиція, розмір оптової й торгової надбавки, умови поставки, платежі, податки, кон'юнктура ринку, сезонний попит та інші фактори. Зазначені фактори впливають на ціну не ізолювано один від одного, а комплексно, у діалектичній єдності: одні з них зумовлюють необхідність підвищення ціни, а інші –

⁹¹ Мочерний С. В. Основи економічних знань / С. В. Мочерний. - К. : Феміна, 1996. - 352 с., С. 86

⁹² Семюельсон П. Мікроекономіка / Пол А. Семюельсон, В. Д. Нордгауз, Д. Вільям ; пер. з англ. - К. : Основи, 1998. - 676 с., С. 98

⁹³ Управління зовнішньоекономічною діяльністю : навч. посіб. / під заг.ред. А. І. Кредисова. - К., 2000. - 448 с., С. 223

⁹⁴ Круковська Л. Ринок, ціни та ціноутворення в Україні: теорія та практика [Електронний ресурс] / Л. Круковська // Актуальні проблеми державного управління. Збірник наукових праць Одеського регіонального інституту державного управління. –Режим доступу: http://www.nbu.gov.ua/Portal/Soc_Gum/Apdu_o/2009_2/R_2/Krukovska.pdf

РОЗДІЛ 3. Міжнародне та національне регулювання митної вартості товарів

зниження. Ціни поділяються залежно від умов, які вплинули на їх формування, на: внутрішні та зовнішньоторговельні; світові, експортні та імпорتنі; ринкові, монопольні, олігополістичні, державні фіксовані; регульовані та нерегульовані; роздрібні та оптові; змінні, тверді, з подальшою фіксацією, рухомі, виробничі; ціни пропозиції, ціни попиту, контрактні ціни, біржові ціни або біржові котировки⁹⁵.

Для науки видається цікавим дослідження співвідношення понять ціна та вартість у законодавстві України.

У Господарському кодексі України визначено, що ціна – виражений у грошовій формі еквівалент одиниці товару (продукції, робіт, послуг, матеріально-технічних ресурсів, майнових та немайнових прав), що підлягає продажу (реалізації), який повинен застосовуватися як тариф, розмір плати, ставки або збору, крім ставок і зборів, що використовуються в системі оподаткування⁹⁶.

Ст. 3 ЗУ «Про ціни і ціноутворення» визначає, що ціна – це виражений у грошовій формі еквівалент одиниці товару; фіксована ціна – обов'язкова для застосування суб'єктами господарювання ціна, встановлена Кабінетом Міністрів України, органами виконавчої влади та органами місцевого самоврядування відповідно до їх повноважень⁹⁷.

У ПК України звичайна ціна – ціна товарів (робіт, послуг), визначена сторонами договору, якщо інше не встановлено ПК України. Якщо не доведено зворотне, вважається, що така звичайна ціна відповідає рівню ринкових цін⁹⁸.

У новій редакції МК України, що відображає позицію Угоди про застосування статті VII ГАТТ 1994 р., визначено, що митною вартістю товарів, які переміщуються через митний кордон

⁹⁵ Терещенко С. С. Основи митного законодавства України: Питання теорії та практики зовнішньоекономічної діяльності / С. С. Терещенко. - К. : АТ «Август», 2001. - 422 с., С. 297

⁹⁶ Господарський кодекс України [від 06.11.1991 № 1799-ХІІ] кодекс: [із змінами від 06.12.2012 № 5518-VI, ОВУ, 2013 р., № 1, ст. 6] // ЛІГА: ЗАКОН Юрист.

⁹⁷ Про ціни та ціноутворення [від 21.06.2012 № 5007-VI] закон:[із змінами від 20.11.2012 № 5496-VI] // ЛІГА: ЗАКОН Юрист

⁹⁸ Податковий кодекс України [від 02.12.2010 №2755- VI] кодекс:[із змінами від 12.06.2012 № 13-рп/2012]] // ЛІГА: ЗАКОН Юрист

України, є вартість товарів, що використовується для митних цілей, та уточнено, що ця вартість базується на ціні, що фактично сплачена або підлягає сплаті за ці товари⁹⁹.

Виходячи з аналізу правових джерел, підтримуємо припущення Терещенка С.С. про те, що нормотворці в галузі митного права трактують категорії «ціна» та «вартість» як рівнозначні¹⁰⁰. У джерелах митного права зустрічаються непоодинокі випадки таких словосполучень, як: «ціна угоди», «ціна контракту», «договірна ціна», «фактурна вартість», «вартість операції». Ці вирази за своїм змістом у митній справі мають майже однакове тлумачення. Проте, дане ототожнення призводить до проблем у практиці їх застосування при визначенні митної вартості товарів, оскільки формування понять «ціни» та «вартості» з точки зору національних економічних теорій виходить з іншого, ніж у митній справі, наповнення змісту цих понять.

Не зважаючи на це, у системі міжнародного та національного митного регулювання продовжує розвиватися власне праворозуміння понять «вартості» та «ціни» для митних цілей. Відповідно до п. 6 ст. VII ГАТТ під «дійсною вартістю» слід розуміти ціну, за яку під час та в місці, визначених законодавством імпортуючої країни, такий чи аналогічний товар продається або пропонується до продажу при звичайному ході торгівлі за умов повної конкуренції. У тій мірі, в якій на ціну такого чи аналогічного товару впливає кількість окремої трансакції, ціна, що розглядається, повинна єдиним способом пов'язуватися або (i) з порівнюваними кількостями, або (ii) з кількостями, не менш сприятливими для імпортерів, ніж ті, в яких більший обсяг товарів продається у торгівлі між країнами експорту та імпорту.

Традиційно «фактурну ціну» розглядають як ціну товарів, які переміщуються через митний кордон України, зазначену в рахунку-фактурі (рахунку-проформі).

⁹⁹ Митний кодекс України [Електронний ресурс] : закон України [прийнято Верховною Радою 13.03.2012 № 4495-VI]. – Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/4495-17> (із зм. і доп. за станом на 01.05.2013)

¹⁰⁰ Терещенко С. П. Ціна та вартість у сфері митного регулювання / С. П. Терещенко, Г. О. Хабло // Вісник КНТЕУ. – 2010. - № 3. – С. 40-48

РОЗДІЛ 3. Міжнародне та національне регулювання митної вартості товарів

Окрім того, у ст. VI йде мова про «демпінгову ціну». Така ціна не порівнюється з митною ціною (дозволимо собі такий термін, виходячи зі змісту, що вкладається в нього, та сучасних аналітичних підходів щодо достовірності поняття митної вартості), а є нижче «нормальної ціни» товарів.

Поняття «нормальної ціни» було вперше застосовано у 1953 р., коли окремі промислово розвинені країни підписали конвенцію про уніфікацію методів визначення митної вартості товарів. За цією конвенцією, адвалерне мито стягується з так званої «нормальної ціни» товару, яка є ціною, що укладається між незалежними один від одного продавцем і покупцем за умов повної конкуренції відкритого ринку, та визначена на умовах поставки CIF у місці перетинання митного кордону країни-імпортера товару¹⁰¹. Така ціна є базою для визначення митної вартості товарів.

Ціна товару, що надходить на ринок країни-імпортера, вважається нижче його «нормальної ціни», якщо ціна товару, що експортують із однієї країни в іншу:

а) нижче порівняної ціни, при звичайній торгівлі на аналогічний товар, коли останній призначається для споживання в країні експорту (тобто, мова йде про внутрішню ціну в країні експорту);

б) при відсутності такої внутрішньої ціни нижче, ніж: 1) найвища порівнювана ціна на аналогічний товар, призначений для експорту в яку-небудь третю країну, при нормальному веденні торгівлі або 2) вартість виробництва товару в країні походження з додаванням в помірних розмірах витрат на продаж та прибуток.

На підставі проведеного аналізу можемо стверджувати, що поняття «митна вартість», що використовується у митній справі відрізняється від поняття «вартість товарів», що використовують у економічній теорії та реалізують в інших, крім митної справи, галузях національної економіки.

¹⁰¹ Войцещук А. Митна вартість: теоретичні основи та концептуальні положення / А. Войцещук, І. Бережнюк // Вісник Академії митної служби України. - 2003. - № 4. - С. 3-8., с. 7

3.2. Основні міжнародно-правові джерела в питаннях митної вартості товарів

3.2.1. Передумови укладення Угоди про застосування статті VII ГАТТ 1994 року

У системі міжнародних джерел права в галузі міжнародних торгових відносин провідне місце займає Генеральна угода з тарифів і торгівлі (далі - угода), а саме її ст. VII «оцінка товару для митних цілей».

Структурно ст. VII ГАТТ «Оцінка товару для митних цілей» складається з п'яти пунктів. Першим пунктом ст. VII ГАТТ визначено спільність принципів оцінки стосовно всіх товарів, які підпадають під імпорتنі чи експортні обмеження, що засновані на ціні товару або регулюються в якій-небудь іншій формі залежно від ціни.

В пункті 3 ст. VII ГАТТ зазначено, що ціна товару для митних цілей, тобто митна вартість, відповідно до нашого законодавства, не повинна включати суми будь-якого внутрішнього податку, що застосовується в країні походження або експорту, від сплати якого ввезений товар був звільнений або який був чи буде повернений.

Окрім того, у п. 4 цієї статті акцентовано увагу на валютному курсі, що має використовуватися для вираження ціни товару. Цей валютний курс може базуватися на встановленому паритетному курсі валют або, якщо його не існує, повинен відображати реальну поточну ціну такої валюти в комерційних операціях (рис. 3.1).

Без сумніву, існує прямий вплив валютного курсу на ціну товару при вираженні її в національній валюті та, відповідно, на суму податків.

З метою забезпечення сприятливих умов здійснення ЗЕД її суб'єктами, п. 5 ст. VII ГАТТ закріплено положення про те, що засади і методи визначення ціни товарів, які підпадають під обкладання митом чи іншими зборами, або імпорتنі чи експортні обмеження, що ґрунтуються на вартості товару чи врегульовані будь-яким способом на основі вартості, повинні бути стабільними і оприлюдненими у достатній мірі для того, щоб надати можливість комерсантам із достатньою впевненістю оцінити вартість

РОЗДІЛ 3. Міжнародне та національне регулювання митної вартості товарів

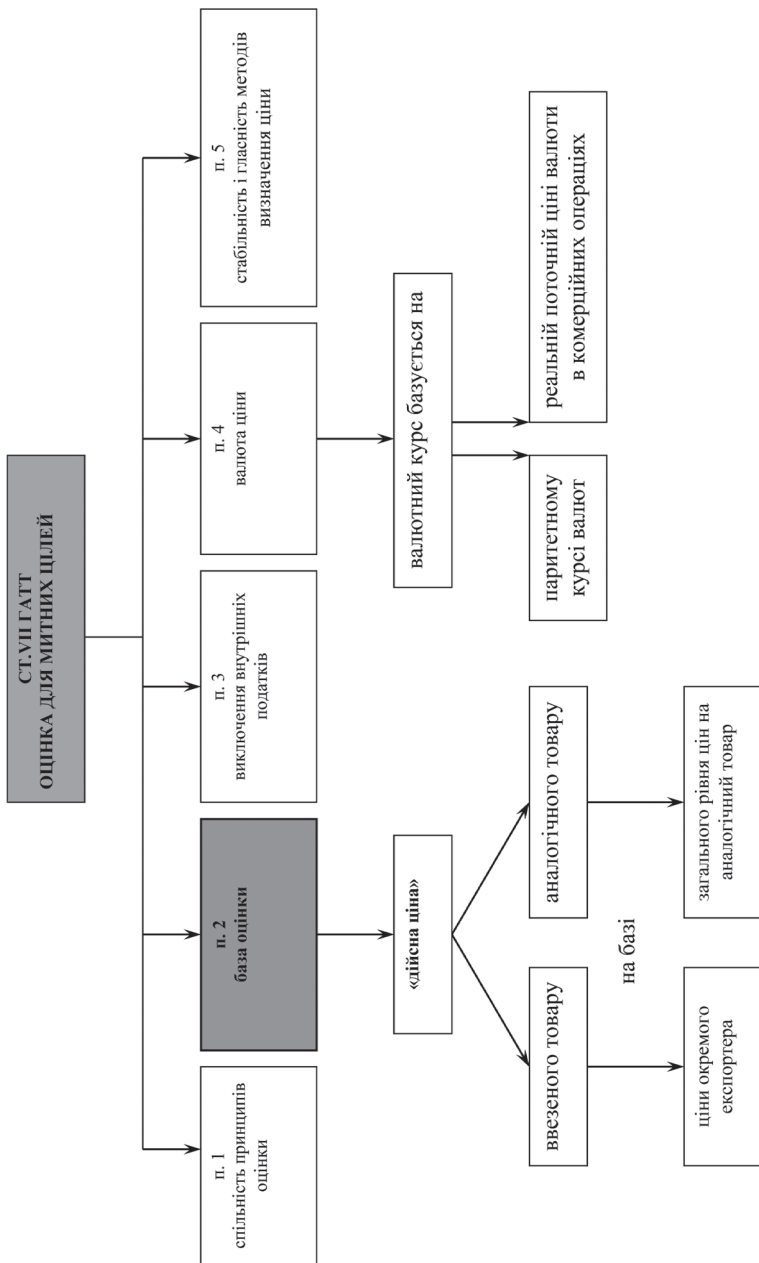


Рис. 3.1. Структура статті VII ГАТТ

товарів для митних цілей. Даний пункт надає можливість учасникам ГАТТ самостійно, з урахуванням національних особливостей економічних систем, встановлювати методи визначення митної вартості товарів, які переміщуються через кордон.

Разом з тим, надаючи певну автономність країнам-учасникам із метою запобігання зловживань, заснованих на різниці методів визначення митної вартості, пункт 2 цієї статті зобов'язує країни притримуватись єдиного принципу, за яким оцінка ввезеного товару для митних цілей повинна базуватися на дійсній вартості імпортованого товару, на який розраховується мито, або аналогічного товару, і не повинна базуватися на вартості товару національного походження чи на довільній або фіктивній вартості.

У цьому ж пункті у підпункті «в» розтлумачується поняття дійсної вартості, під якою розуміється ціна, за яку такий чи аналогічний товар продається або пропонується до продажу при звичайному ході торгівлі за умов повної конкуренції в час та в місці, що визначені законодавством країни-імпортера. Разом з тим, у тій мірі, в якій на ціну такого чи аналогічного товару впливає кількість окремої трансакції, ціна, що розглядається, повинна єдиним способом пов'язуватися або з порівнюваними кількостями (або з кількостями), не менш сприятливими для імпортерів, ніж ті, в яких більший обсяг товарів продається у торгівлі між країнами експорту та імпорту.

Додатково у примітках роз'яснюється, що «дійсна ціна» може виражатися фактурною ціною з додаванням будь-яких невключених зборів за узаконені витрати. Разом з тим, у самій статті та роз'ясненнях відсутня чітка регламентація складових «дійсної вартості».

Аналізуючи зміст ГАТТ загалом та ст. VII зокрема, можемо стверджувати, що вона є елементом системи правового регулювання митної вартості та перебуває у тісному взаємозв'язку з іншими елементами цієї системи. І хоча безпосередньо про ціну товару, що обраховується митом, сказано тільки в ст. VII, опосередковано про неї йдеться також в інших статтях ГАТТ, а саме у

РОЗДІЛ 3. Міжнародне та національне регулювання митної вартості товарів

першій та другій. Такий взаємозв'язок досить вдало схематично зобразили С. Терещенко та С. Галько (рис.3.2)¹⁰².

Зокрема, в ст. I ГАТТ згадується узагальнено про метод нарахування податків та зборів, який має бути спільним для усіх сторін угоди без надання будь-яких переваг, привілеїв чи імунітету будь-якій країні стосовно до будь-якого товару (тобто, режим найбільшого сприяння має надаватися усім учасникам угоди в однаковому обсязі). П. 3 ст. II встановлює заборону змінювати свій метод оподаткованої вартості чи конвертації валюти сторонам угоди. Він має бути стабільним та не призвести до зниження надходжень по даній угоді.

Як бачимо, присутнє також пряме посилення на статтю VII, зокрема на пункт 2 і 4.

На думку вчених-економістів, ст. VII не забезпечила належний та необхідний на момент прийняття ГАТТ рівень уніфікації правил оцінки товару для митних цілей та умов їх застосування. А відтак і зміст статті не повністю відповідає її назві. Ми частково погоджуємось із даною точкою зору¹⁰³. Однак вважаємо, що, попри певні недоліки та зауваження науковців, стаття має суттєве значення у правовому регулюванні митної вартості, оскільки встановила загальні принципи визначення митної вартості товарів, закріпила вимогу приведення внутрішнього законодавства учасників угоди у відповідність до цих принципів, вимогу стабільності і оприлюднення методів визначення митної вартості товарів, вимогу до паритетності курсів валют. При цьому статтею збережено автономність учасників угоди у встановленні методів визначення митної вартості товарів, що переміщуються через державний кордон.

Відтак, з проведеного аналізу очевидно, що ст. VII є одним із основних елементів механізму правового регулювання міжнародних відносин у сфері товарообігу. А відсутність чітко визначеної методики обрахунку бази оподаткування в ГАТТ при-

¹⁰² Терещенко С. Генеральна угода з тарифів і торгівлі в контексті визначення митної вартості / С. Терещенко, С. Галько // Держава та економіка — К. : ВІСНИК КНТЕУ., 2009. - № 6 — С. 21-30 —, с.25

¹⁰³ Там само.

звела до потреби у подальших переговорних процесах у даному напрямі та до необхідності тлумачення положень ст. VII ГАТТ. Адже, коли до товарів міжнародної торгівлі застосовується адвалерне мито, дуже важливим є встановлення чіткої процедури визначення митної вартості імпортованих товарів. Застосування нечітких правил митної оцінки може мати дію нетарифного протекціоністського заходу і бути ще більш обмежувальною, ніж саме мито.

З метою одноманітного розуміння та тлумачення ст. VII ГАТТ країнами-учасниками було підписано Угоду про застосування ст. VII ГАТТ 1994 р. Дана угода є «розгорнутим» продовженням ст. VII Генеральної угоди з тарифів і торгівлі 1994 р. Відповідно до ст. VII ГАТТ, митна вартість (value for customs purposes – вартість для митних цілей) повинна базуватися на дійсній вартості (actual value) ввезеного товару. Зауважимо, що ст. VII припускає досить вільне трактування «дійсної вартості» ввезеного товару. Це дозволяло сторонам ГАТТ протягом певного часу застосовувати різноманітні методи оцінки вартості.

У 1950-х роках для гармонізації цих методів оцінки 13 урядів європейських країн розробили метод оцінки, що має назву Брюссельське визначення вартості – Brussels Definition of Value (далі – BDV), відповідно до якого обкладається податками звичайна ринкова ціна, визначена як «ціна, за яку товар може бути реалізований на відкритому ринку між покупцем і продавцем, незалежними один від одного».

Концепція передбачає, що є уявна або теоретична (notional price) ціна, яка може бути визначена митницею на базі доступної інформації та інших обставин, які мають відношення до окремого контракту, що оцінюється.

Фактичні відхилення від цієї ціни враховувалися тільки там, де задекларована ціна була вища, ніж ціна, внесена до списку (реєстру).

Нижчі ціни враховувалися, якщо вони становили не менше 10 %. Цей метод викликав значне незадоволення серед торговців, оскільки ціна змінювалася і конкурентні переваги фірми не відо-

РОЗДІЛ 3. Міжнародне та національне регулювання митної вартості товарів

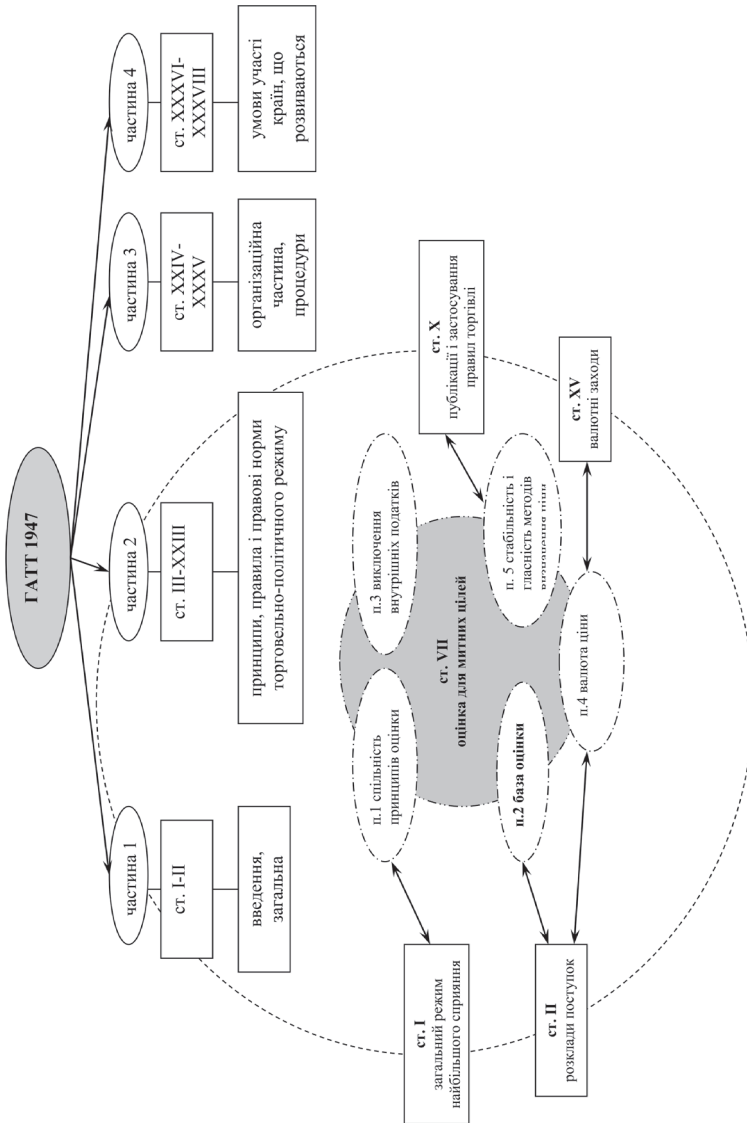


Рис. 3.2. Стаття VII в структурі Генеральної угоди з торгівлі і тарифів

бражались, поки теоретична ціна (notional price) за якийсь час не встановлювалася митною установою.

Нові та рідкісні продукти були часто не зафіксовані в списку (реєстрі), що ускладнювало визначення «нормальної ціни».

З початку 1970-х років біля 100 країн застосовували BDV, однак Австралія, Канада, Нова Зеландія та Сполучені Штати Америки категорично відмовилися приєднатися до них. Ці чотири країни використовували визначену або точну (positive) концепцію (на відміну від уявної (notional) BDV концепції), що відображала бажання заборонити митним структурам діяти на свій розсуд у визначенні вартості. Така система оцінки базувалася на ціні, фактично сплаченій, або що буде сплачена за імпортований товар – ціні угоди (transaction value).

На підготовчому етапі до Токійського раунду Європейська Спільнота потребувала покращень у правилах ГАТТ щодо оцінки товарів для митних цілей.

Результатом внутрішніх переговорів стали погодження в проєктах правил та пояснювальних приміток для однакового використання та інтерпретації ст. VII ГАТТ. Тексти проєктів базувалися в основному на BDV та його пояснювальних примітках. Країни, що розвиваються, які приймали участь у даних переговорах, повністю підтримали ці проєкти. Але Австралія, Канада, Нова Зеландія та США були би змушені змінити свої системи, щоб привести їх у відповідність із принципами та правилами проєкту, тобто зробити те, чого вони зовсім не хотіли. Ситуація різко змінилася після зустрічі в листопаді 1977 р., на якій учасники переговорів із країн Європейської Спільноти оголосили про свою згоду на фундаментальні зміни їх системи оцінки, обравши «точний підхід» (positive approach) замість «уявного підходу BDV». Вони аргументували це тим, що нові пропозиції базуються, на їхню думку, «на надійній характеристиці системи оцінки США».

Проєкт угоди передбачав, що у більшості випадків митна вартість має визначатися за «ціною сплаченою або такою, що підлягає сплаті» за імпортовані товари відповідно до певної (окремої) угоди. Це означало, що митні установи повинні прийняти «ціну рахунку фактури» по угоді, що оцінювалася.

РОЗДІЛ 3. Міжнародне та національне регулювання митної вартості товарів

Обмежену кількість випадків було занесено в списки, для яких митні органи могли не прийняти ціну угоди. У такому разі ціна мала визначатися із використанням 5 специфічних методів у певному ієрархічному порядку, в якому вони подані в списку.

Для країн, що розвиваються, такі зміни в позиції країн Європейської Спільноти стали несподіванкою. Багато хто з них лише нещодавно перейшов на систему BDV, і всі вони, активні учасники переговорів, підтримували початкову позицію Європейської спільноти щодо базування міжнародної системи оцінки має на покращеній системі BDV.

Країни, що розвиваються, зазначили, що вимога митних установ приймати ціну угоди, відображену в рахунках-фактурах, стверджену імпортерами, перешкоджатиме виявленню випадків, коли імпортовані товари недооцінені задля зменшення ціни, що підлягає оподаткуванню.

Зниження ціни в рахунку-фактурі, як вони доводили, було більш розповсюджене в країнах, що розвиваються, оскільки загальний рівень тарифів у тих країнах був вищий, і тому використання цін угод (transaction values) призвело би до значних втрат державних надходжень.

Ці аргументи країн, що розвиваються, були проігноровані розвиненими країнами. Результатом цих напружених переговорів стало узгодження умов, серед яких була й відстрочка використання таких правил на 5 років для країн, що розвиваються.

Відповідно до ГАТТ 1947 країни могли вирішувати, приєднуватися чи ні до угод, що обговорювалися, для доповнення або роз'яснення правил ГАТТ. Більшість країн, що розвиваються, обрали неприєднання до Угоди щодо митної оцінки (Customs Valuation Agreement).

Ситуація змінилася після підписання Марракеської угоди, відповідно якої було створено Світову організацію торгівлі (далі – СОТ). Угода щодо митної оцінки або Угода про застосування ст. VII ГАТТ 1994 р. (Agreement on Implementation of Article VII of the General Agreement on Tariffs and Trade 1994) стала обов'язковою для всіх країн-членів, що розвиваються.

Угода щодо митної оцінки визнає, що митна вартість має базуватися на контрактній вартості (transaction value), або, інакше кажучи, на реальній ціні товару. У дуже специфічних випадках, де контрактна вартість не може бути використана як база для визначення митної вартості, Угодою передбачається п'ять інших методів митної оцінки, що повинні бути застосовані в певному ієрархічному порядку.

Потрібно зауважити, що Угода СОТ дещо відрізняється від Кодексу Токійського раунду або, іншими словами, Угоди про застосування ст. VII ГАТТ, укладеної в 1979 р. (до речі, підписаною більше, ніж 40 країнами-учасниками): до неї була додана умова, відома як «Рішення стосовно випадків, де митні установи мають підстави сумніватися у правдивості або правильності (точності) задекларованої ціни»¹⁰⁴.

Країни-члени Угоди про застосування ст. VII ГАТТ 1994 р. визнали, що основою для оцінювання товарів для митних цілей більшою мірою має бути контрактна вартість товарів, що оцінюються, при цьому митна вартість повинна базуватись на простих і справедливих критеріях, сумісних із комерційною практикою, а процедури оцінювання повинні мати загальне застосування без розрізнення джерел постачання та не повинні використовуватися для боротьби з демпінгом.

У загальному вступному коментарі до Угоди про застосування ст. VII ГАТТ 1994 р. представлено узагальнення усіх правил даної Угоди, які включені до статей 1-8 – її основоположних статей.

Угода про застосування ст. VII ГАТТ 1994 р. складається із загального вступного коментарю, чотирьох частин та трьох додатків, що схематично зображено на рис. 3.3.

Перша частина Угоди «Правила митної оцінки» складається з 17-ти статей, є найбільшою і містить базові положення митної оцінки.

¹⁰⁴ Тоцька Т.С. Державне регулювання митної вартості : дис. ... канд. наук з держ. упр.: 25.00.02 / Т.С. Тоцька; Гуманітарний ун-т «Запорізький ін-т держ. та муніцип. управління». - Запоріжжя, 2007. – 206 с.

РОЗДІЛ 3. Міжнародне та національне регулювання митної вартості товарів

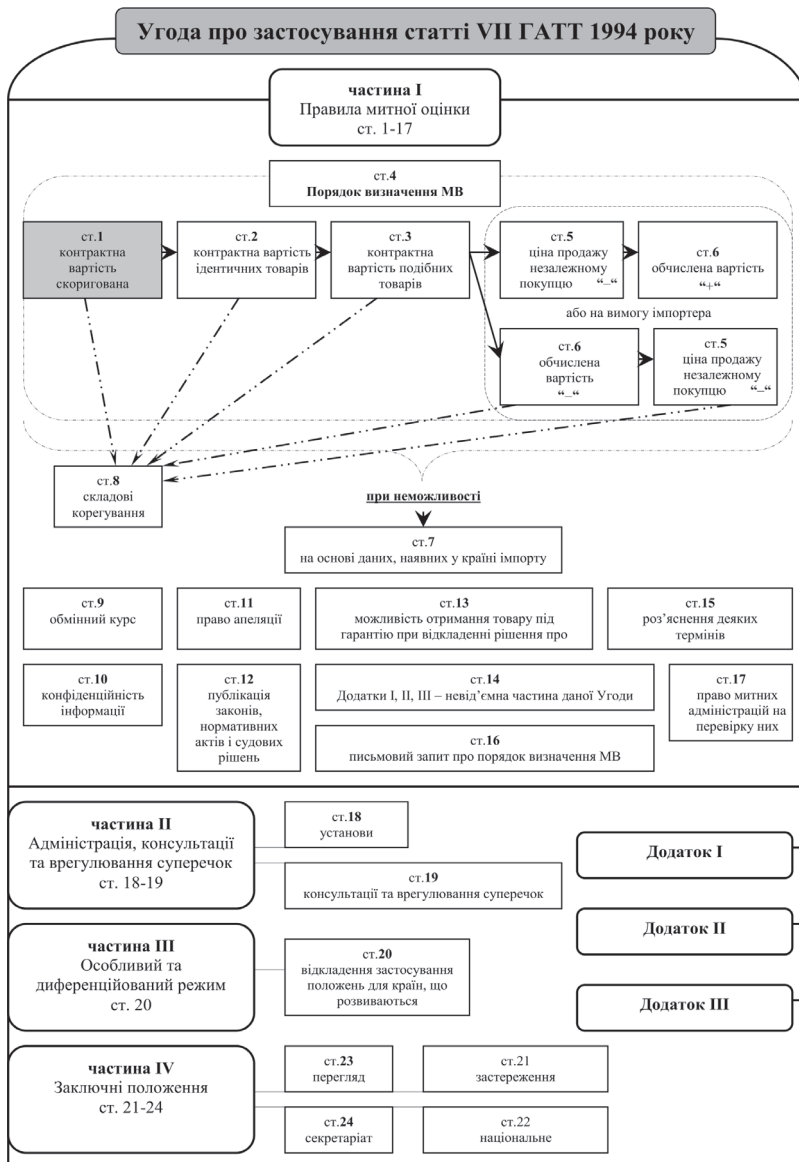


Рис. 3.3. Структура Угоди про застосування ст. VII ГАТТ 1994 р.

Аналіз першої частини, з урахуванням загального вступного коментарю Угоди, дозволив представити статті 1-8 Угоди окремим блоком на рис. 3.3.

Ст. 4 Угоди встановлює послідовність визначення митної вартості. Як видно з рис. 3.3, первинною основою для визначення вартості є контрактна вартість (transaction value), визначена у ст. 1 Угоди.

Необхідно зауважити, що контрактна вартість не стає одразу митною вартістю. Вона має бути скоригована та до неї мають бути додані конкретні елементи, відповідно до ст. 8 Угоди, котрі, як вважається, формують частину вартості для митних цілей, понесені покупцем, але не включені до ціни, що фактично сплачена або підлягає сплаті за імпортовані товари.

Якщо митна вартість імпортованих товарів не може бути визначена за контрактною вартістю товарів із коригуванням, то вона визначається за контрактною вартістю ідентичних товарів (transaction value of identical goods) (ст. 2 Угоди), якщо цього не можна зробити, то – за контрактною вартістю подібних товарів (transaction value of similar goods) (ст. 3 Угоди). Якщо ж і цей метод не підходить, то митна вартість визначається за ціною одиниці товарів, за якою імпортовані товари або ідентичні чи подібні імпортовані товари

продаються у найбільшій сукупній кількості в той час або приблизно в той час, коли відбувається імпорт товарів, що оцінюються, особам, які не пов'язані з особами, у яких вони купують такі товари (ст. 5 Угоди).

Іншими словами, митна вартість визначається за ціною продажу незалежному покупцю, яка базується на ціні одиниці товару у найбільшій сукупній кількості, з певними відрахуваннями – deductive¹⁰⁵ value. Якщо ж і цей метод не може бути застосований, то митна вартість має ґрунтуватися на обчисленій вартості – computed¹⁰⁶ value (ст. 6 Угоди). Ст. 4 Угоди припускається зміна порядку застосування останніх двох методів за вимогою імпортера. Таким чином, у зміненому порядку визначення митної

¹⁰⁵ **deductive** – дедуктивний; **deduct** – відраховувати, віднімати.

¹⁰⁶ **compute** – рахувати, підраховувати, обчислювати.

РОЗДІЛ 3. Міжнародне та національне регулювання митної вартості товарів

вартості застосовується така послідовність: спочатку на базі обчисленої вартості, і лише потім – на основі ціни продажу незалежному покупцю.

3.2.2. Постатейна характеристика змісту Угоди про застосування статті VII ГАТТ 1994 року

Статтю 1 Угоди визначається, що митна вартість імпортованих товарів є контрактною вартістю, тобто ціною, фактично сплаченою, або, такою, що підлягає сплаті за товари, якщо вони продаються на експорт до країн імпорту, скоригованою відповідно до положень ст. 8 цієї Угоди.

Тлумачення ціни, фактично сплаченої, або яка підлягає сплаті, міститься в примітках до ст. 1 Додатку I Угоди, де роз'яснюється, що це загальний платіж, який зроблений або має бути зроблений покупцем продавцеві імпортованих товарів або на його користь. При цьому платіж не обов'язково повинен набувати форми переказу грошей; платіж може бути здійснений шляхом акредитиву або оборотних документів; платіж може бути здійснений прямо або опосередковано. Прикладом опосередкованого платежу буде врегулювання покупцем повністю або частково боргу, який має бути сплачений продавцем.

Разом з тим, опосередкованим платежем продавцеві не вважається діяльність, яка здійснюється покупцем за власний кошт покупця, окрім тієї, для якої в ст. 8 передбачається коригування, хоча вона і може вважатися вигідною для продавця. Таким чином, вартість такої діяльності не додається до ціни, яка фактично сплачена або підлягає сплаті при визначенні митної вартості.

Крім того, відповідно до п. 4 приміток до ст. 1 Додатку I Угоди, термін «фактично сплачена ціна або ціна, що підлягає сплаті» належить до ціни за імпортовані товари. Таким чином, потік дивідендів або інших платежів від покупця до продавця, які не належать до імпортованих товарів, не є частиною митної вартості.

Також додатково про ціну, фактично сплачену або ту, яка підлягає сплаті, згадується в п. 7 Додатку III Угоди, де зауважено, що

вона включає всі платежі, фактично здійснені, або ті, які мають бути здійснені як умова продажу імпортованих товарів покупцем продавцеві або покупцем третій стороні для виконання зобов'язань продавця.

Як бачимо, характеристика вищезазначеного поняття приводиться в ст. 1 та примітках до неї в Додатку I, а також в Додатку III Угоди, що може свідчити про важливість даної ключової категорії Угоди для країн-учасниць Угоди.

Зазначимо, що при визначенні митної вартості імпортованих товарів за ціною контракту (ст. 1 Угоди) повинні бути враховані певні умови (рис. 3.4).

По-перше, не повинно бути жодних обмежень щодо розпорядження або використання товарів покупцем, за винятком тих обмежень, які:

- а) накладаються або вимагаються законом чи органами державної влади в країні імпорту;
- б) обмежують географічний район, куди ці товари можуть бути перепродані;
- в) не впливають значною мірою на вартість товарів.

Прикладом обмежень, які суттєво впливають на вартість товарів, є вимога продавця не продавати або не виставляти автомобілі покупцем до зафіксованої дати, яка становить початок модельного року (п. 1 (а) (iii) приміток до ст. 1 Додатку I Угоди).

По-друге, продаж або така контрактна ціна не повинні підпадати під якусь умову або мотивований висновок про те, що вартість не може бути визначена щодо товарів, що оцінюються.

Прикладами, коли продаж або ціна підпадають під деяку умову або міркування і, в результаті операції, є неприйнятною для митних цілей, є випадки:

- (а) коли продавець встановлює ціну імпортованих товарів за умови, що покупець також купить інші товари у вказаних кількостях;
- (б) коли ціна імпортованих товарів залежить від ціни або цін, за якими покупець імпортованих товарів продає інші товари продавцеві імпортованих товарів;
- (с) коли ціна встановлюється на основі форми платежу, яка не стосується імпортованих товарів, наприклад, якщо імпортовані товари – це напівфабрикати, які надаються продавцем за умови, що

РОЗДІЛ 3. Міжнародне та національне регулювання митної вартості товарів

продавець одержить конкретну кількість готової продукції (п. 1 приміток до п. 1 (б) ст. 1 Додатку I Угоди).

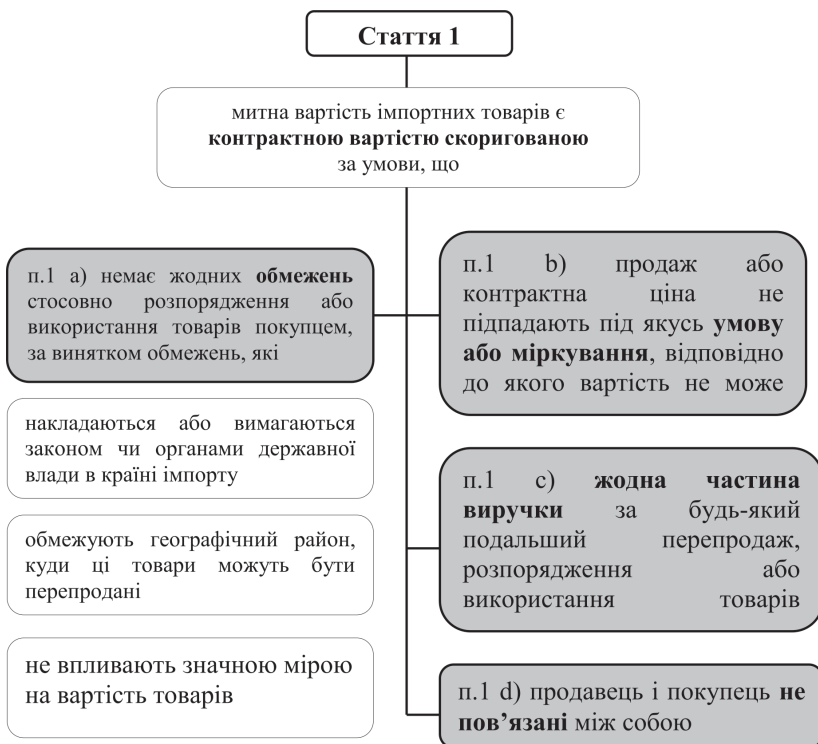


Рис. 3.4. Блок-схема ст. 1 Угоди щодо умов застосування контрактної вартості скоригованої для визначення митної вартості імпортованих товарів

Разом з тим, умови або міркування щодо виробництва або збуту імпортованих товарів, не повинні призводити до ігнорування контрактної вартості. Наприклад, той факт, що покупець надає продавцеві техніку та плани, виконані у країні ввезення, не повинен спричиняти ігнорування контрактної вартості для цілей ст. 1. Аналогічним чином, якщо покупець здійснює за власний коштом, навіть за угодою з продавцем, дії, що належать до збуту імпортованих товарів, то вартість цих дій не є частиною митної вартості, і

такі дії не повинні призводити до ігнорування контрактної вартості (п. 2 приміток до п. 1 (b) ст. 1 Додатку I Угоди).

По-третє, жодна частина виручки за будь-який подальший перепродаж, розпорядження або використання товарів покупцем не повинна переходити прямо або опосередковано продавцю, якщо тільки не може бути зроблене відповідне коригування відповідно до положень ст. 8.

Останньою умовою застосування контрактної вартості для визначення митної вартості імпортованих товарів є не пов'язаність між собою продавця і покупця (рис. 3.5). Або, якщо покупець і продавець пов'язані між собою, то контрактна вартість має бути прийнята для митних цілей відповідно до положень п. 2 ст. 1 Угоди.

Зауважимо, що в Угоді наголошується, що пов'язаність між покупцем і продавцем не є підставою для визнання контрактної вартості неприйнятною (п. 2(a) ст. 1 Угоди).

Пункти 2 (a) і 2 (b) ст. 1 Угоди надають різні засоби встановлення прийнятності контрактної вартості.

Пункт 2 (a) ст. 1 Угоди передбачає, що якщо покупець і продавець пов'язані між собою, то мають бути вивчені обставини продажу, а контрактна вартість приймається як митна вартість за умови, що ці відносини не вплинули на ціну.

Разом з тим, не передбачається вивчення обставин у всіх випадках, коли продавець і покупець пов'язані між собою. Таке вивчення вимагатиметься лише тоді, коли існують сумніви стосовно прийнятності ціни. Якщо митна адміністрація не має сумнівів стосовно прийнятності ціни, то ціна має бути прийнята без запиту подальшої інформації від імпортера (п. 2 приміток до п. 2 ст. 1 Додатку I Угоди).

Якщо митна адміністрація не в змозі прийняти контрактну вартість без подальшого запиту, вона повинна подати імпортеру можливість надати таку додаткову детальну інформацію.

У п. 3 приміток до п. 2 ст. 1 Додатку I Угоди стверджується, що якщо можна показати, що покупець і продавець, хоча вони і пов'язані між собою, відповідно до положень ст. 15 Угоди, здійснюють покупки і продаж один одному так, як ніби вони не були пов'язані, це підтвердить, що відносини не вплинули на ціну.

РОЗДІЛ 3. Міжнародне та національне регулювання митної вартості товарів

Отже, якщо така взаємопов'язаність не впливає на контрактну вартість, то ця вартість застосовується для визначення митної вартості (рис. 3.5). Однак, якщо вона вплинула на контрактну вартість, то імпортеру надається можливість за його власною ініціативою (п. 2 (с) ст. 1 Угоди) продемонструвати, що така вартість досить наближена до однієї з наступних цін, які мали місце в той же або наближений до того ж час:

1. Контрактної вартості при продажі непов'язаним покупцям ідентичних чи подібних товарів на експорт в ту ж країну імпорту;
2. Митної вартості ідентичних або подібних товарів, як це визначено згідно з положеннями ст. 5 Угоди;
3. Митної вартості ідентичних або подібних товарів, як це визначено згідно з положеннями ст. 6 Угоди.

Якщо йому це вдасться, то така контрактна вартість приймається для визначення митної вартості.

В примітках до п. 2 (b) ст. 1 Додатку I Угоди стверджується, що при визначенні того, чи дійсно одна вартість «досить наближена» (*closely approximates*) до іншої вартості, має братися до уваги ряд факторів: характер імпорتنих товарів, характер самої галузі, сезон, коли товари імпортуються, чи є різниця у вартостях комерційно значущою.

Зауважимо, що відносно «достатньої наближеності» немає інших роз'яснень в Угоді. Разом з тим, в положеннях Угоди визнається, що оскільки ці фактори можуть відрізнитися в кожному випадку, то буде неможливо застосувати однорідний стандарт, такий, як фіксований процент, у кожному випадку.

Саме це, на нашу думку, може бути підґрунтям для непорозумінь та трактуванням «достатньої наближеності» на свою користь як зі сторони імпортерів, так і з боку митних органів.

Потрібно звернути увагу на те, що у положеннях пункту 2 (b) ст. 1 Угоди йде мова не тільки про контрактну вартість, але й про митну вартість ідентичних або подібних товарів.

Роз'яснення такому порівнянню подане в п. 2 приміток до ст. 1 Додатку I, де наголошується, що п. 2 (b) ст. 1 Угоди передбачається можливість для імпортера показати, що контрактна вартість максимально наближається до «тестувальної» вартості, яка раніше була прийнята митною адміністрацією, і тому прийнятною відповідно до положень ст. 1 Угоди.

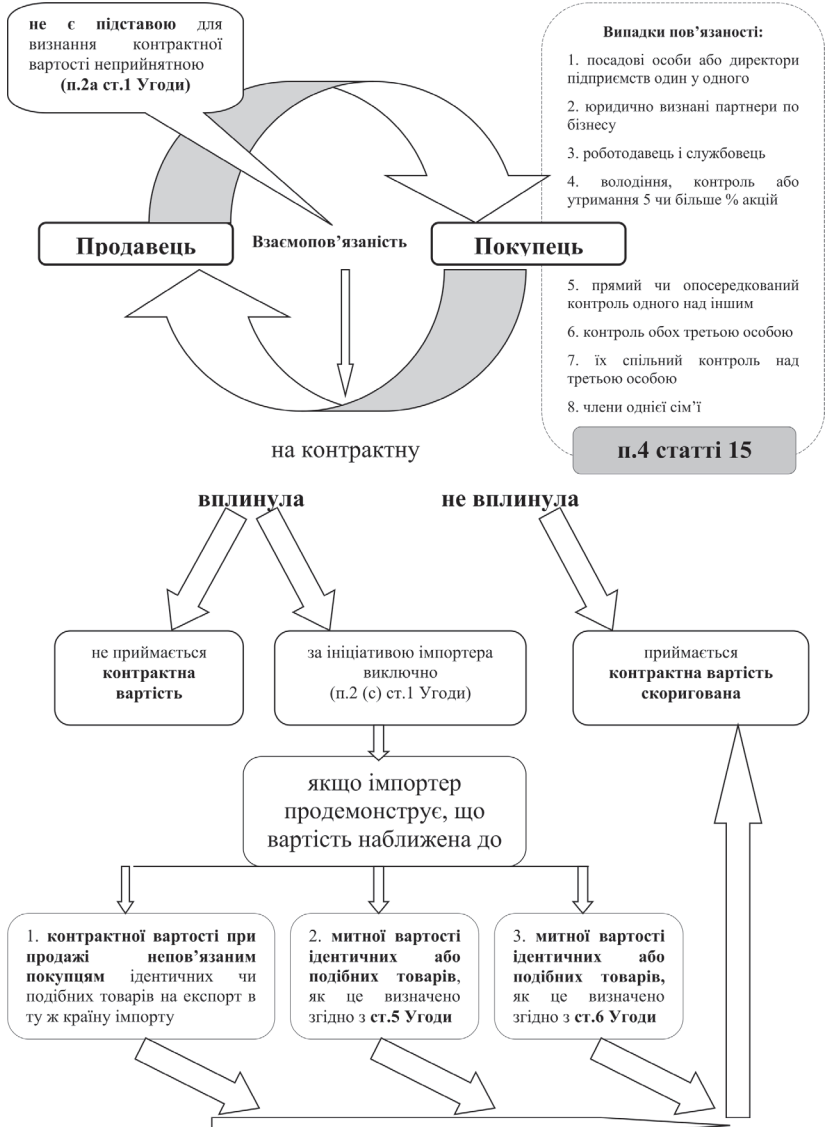


Рис. 3.5. Блок-схема ст. 1 Угоди щодо взаємопов'язаності продавця і покупця

РОЗДІЛ 3. Міжнародне та національне регулювання митної вартості товарів

Відповідно до положень п. 1 (а) ст. 2 Угоди, якщо митна вартість не може бути визначена згідно з положеннями ст. 1 Угоди, митною вартістю є контрактна вартість ідентичних товарів, що продаються на експорт до тієї ж країни імпорту та експортуються в той же час (або близько до нього), що і товари, які оцінюються.

Контрактна вартість ідентичних імпортних товарів для цілей ст. 2 Угоди означає митну вартість, скориговану, як це передбачено в пункті 1 (b) та 2 ст. 2, яка вже прийнята згідно зі ст. 1 Угоди (п. 4 приміток до ст. 2 Додатку I Угоди).

Тлумачення поняття «ідентичні товари» подається в п. 2 (а) ст. 15 Угоди, де вказується, що це товари, які є однаковими в усіх відношеннях, включаючи фізичні характеристики, якість та репутацію. Разом з тим, невеликі розбіжності у зовнішньому вигляді не заважатимуть товарам, які в інших випадках відповідають цьому визначенню, вважатися ідентичними.

Зауважимо, що в Угоді визначення категорій «фізичні характеристики», «якість» та «репутація» не наведені, через що ці поняття можуть досить вільно трактуватися країнами-учасниками Угоди, а також учасниками ЗЕД.

Узагальнивши наведені у ст. 15 Угоди особливості, що характеризують ідентичні товари, можна виділити наступні ознаки ідентичності товарів (табл. 3.1): однаковість в усіх відношеннях, країна-виробник та виробник.

Щодо останньої ознаки ідентичності товарів – виробника – Угодою допускається брати для оцінки ідентичні товари іншого виробника, за умови, коли не існує залежно від обставин ідентичних товарів, виготовлених тим же виробником, що і товари, які оцінюються.

Тобто, остання ознака ідентичності товарів щодо виробника не є обов'язковою для дотримання у всіх випадках.

При порівнянні контрактної вартості імпортних товарів із контрактною вартістю ідентичних товарів враховується вже згаданий час продажу (time), комерційний рівень (commercial level) та кількість товарів (quantity) (рис. 3.6).

Таблиця 3.1. Ознаки ідентичності товарів

Назва ознаки	Стаття Угоди, що її визначає
1. однаковість в усіх відношеннях, включаючи - фізичні характеристики, - якість та - репутацію	<i>пункт 2а статті 15 Угоди</i>
2. країна-виробник	<i>пункт 2d статті 15 Угоди</i>
3. виробник	<i>пункт 2e статті 15 Угоди</i>

При цьому, коли не виявлено таких продаж, то, відповідно до п. 1 приміток до ст. 2 Додатку I Угоди, може застосовуватися:

- 1) продаж на тому ж комерційному рівні, проте в іншій кількості;
- 2) продаж на іншому комерційному рівні, але приблизно у тій же кількості;
- 3) продаж на іншому комерційному рівні та в іншій кількості.

Після виявлення продажу за будь-якої однієї з цих трьох умов вносяться корективи залежно від обставин (п. 2 приміток до ст. 2 Додатку I Угоди):

- 1) лише на кількісні фактори;
- 2) лише на фактори комерційного рівня;
- 3) як на фактори комерційного рівня, так і кількості.

Відповідно до п. 2 ст. 2 Угоди, коли кошти та витрати, про які згадується в п. 2 ст. 8, включаються у контрактну вартість, здійснюється коригування для врахування значних різниць у таких коштах та витратах між імпортованими товарами та згаданими ідентичними товарами, що виникають із різниць у відстанях і способах транспортування.

Умовою для такого коригування є наявність доказів, які чітко свідчать про обґрунтованість та точність коригування, наприклад, чинні прейскуранти, що містять ціни, які відносяться до різних рівнів та кількостей (п. 5 приміток до ст. 2 Додатку I Угоди).

Якщо при застосуванні ст. 2 Угоди виявляється більше однієї контрактної вартості з ідентичними товарами, митну вартість імпортованих товарів визначають на основі найменшої вартості (п. 3 ст. 2 Угоди).

РОЗДІЛ 3. Міжнародне та національне регулювання митної вартості товарів

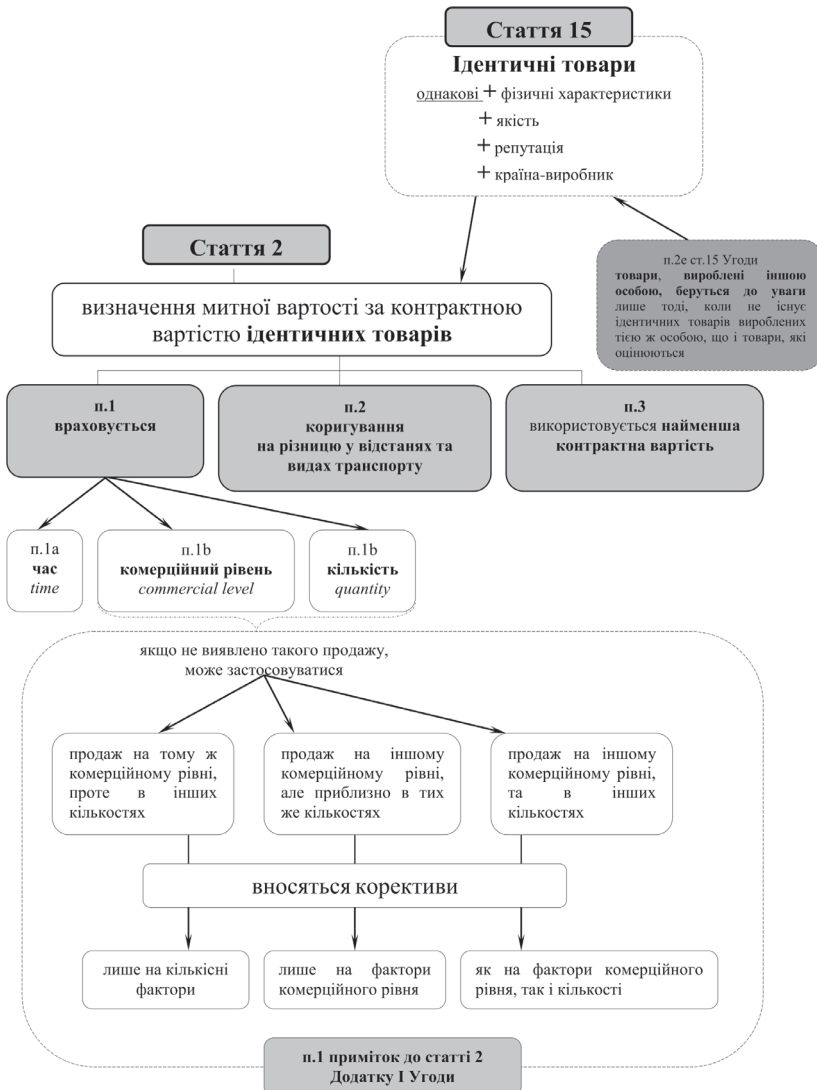


Рис. 3.6. Критерії визначення митної вартості за контрактною вартістю ідентичних товарів – ст. 2 Угоди

Разом з тим, зауважимо, що такий вибір створює певні труднощі при практичній реалізації та потребує чітко прописаної методики, яка не наведена в даній Угоді.

Угодою передбачаються майже всі ті ж умови застосування щодо визначення митної вартості за контрактною вартістю подібних товарів, що і для ідентичних товарів (рис. 3.7). Відмінність полягає у характерних особливостях подібних товарів, визначених положеннями ст. 15 Угоди.

Під подібними товарами розуміються товари, які, хоча й не однакові в усіх відношеннях, мають подібні характеристики та подібні складові матеріали, що дозволяють їм виконувати однакові функції та бути взаємозамінними в комерційному плані. Якість товарів, їхня репутація та існування товарного знаку включаються до факторів, які підлягають розгляду при визначенні того чи товари є подібними (п. 2 (b) ст. 15 Угоди).

Ознаки подібності товарів наведені в табл. 3.2. Як бачимо, різні ознаки визначаються окремими пунктами ст. 15 Угоди.

Таблиця 3.2. Ознаки подібності товарів

Назва ознаки	Стаття Угоди, що її визначає
1. подібність характеристик та складових матеріалів	<i>пункт 2b статті 15 Угоди</i>
2. якість	
3. репутація	
4. існування товарного знаку	
5. країна-виробник	<i>пункт 2d статті 15 Угоди</i>
6. виробник	<i>пункт 2e статті 15 Угоди</i>

Потрібно зазначити, що для подібних товарів, як і для ідентичних, щодо останньої ідентифікаційної ознаки – виробника – Угодою допускається брати для оцінки подібні товари іншого виробника, але за умови, коли не існує залежно від обставин, подібних товарів, виготовлених тим же виробником, що і оцінювані товари.

Крім того, як і у випадку з ідентичними товарами, для подібних товарів визначення категорій «якість», «характеристики», «репутація» в Угоді не наведено та не регламентовано порядок застосування даних ознак товару при визначенні подібності: необхідно застосовувати ознаки усі разом або ж можна зробити висновки лише за декількома із цих ознак.

РОЗДІЛ 3. Міжнародне та національне регулювання митної вартості товарів

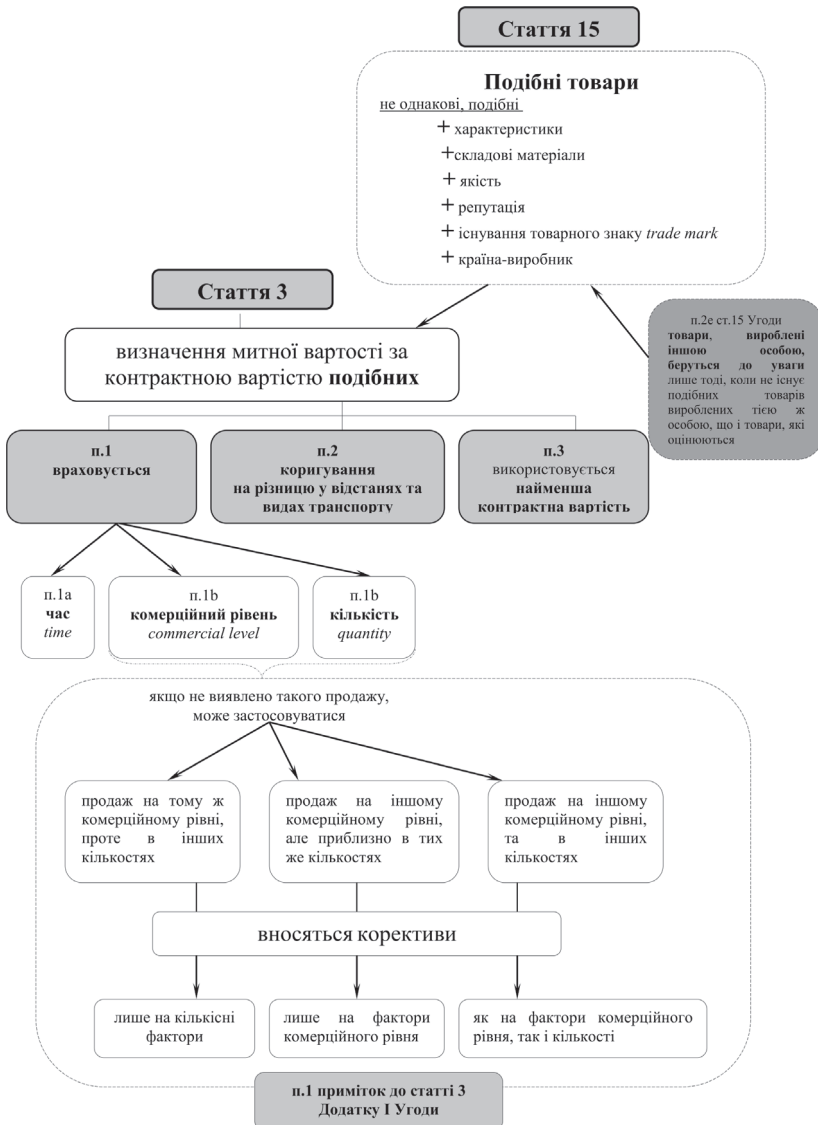


Рис. 3.7. Критерії визначення митної вартості за контрактною вартістю подібних товарів – стаття 3 Угоди

Таким чином, узагальнивши наведені в Угоді ідентифікаційні ознаки ідентичних та подібних товарів, та урахувавши спільний підхід до визначення митної вартості, встановлений Угодою для даних двох груп товарів, можна навести певні етапи проведення ідентифікації для підтвердження ідентичності чи подібності товарів (рис. 3.8).

Як видно із рис. 3.8, першим етапом є ідентифікація товарів за характерними ознаками. Якщо вони не співпадають з наведеними, то товари не є ідентичними чи подібними, а їх контрактна вартість не може бути застосована для визначення митної вартості оцінюваних товарів. Якщо ж ознаки відповідають наведеним на рис. 3.6, то здійснюється наступний етап – перевірка щодо включення чи відображення в товарах, що ідентифікуються, технічних, науково-дослідних, художніх, дизайнерських робіт, а також планів і креслень, для яких не робиться коригування згідно з пунктом 1(b) (iv) ст. 8 Угоди, оскільки такі елементи були додані в країні ввезення.

Якщо такі товари включають згадані роботи, то вони не можуть вважатися ідентичними або подібними, а їх контрактна вартість не може бути застосована для визначення митної вартості оцінюваних товарів. Якщо ж товари не включають або не відображають вказані роботи, то вони вважаються ідентичними або подібними товарами, а їх контрактна вартість може бути застосована для визначення митної вартості оцінюваних товарів.

Наступною статтею Угоди, яку використовують у випадку, якщо митна вартість імпортованих товарів не може бути визначена згідно з положеннями ст. 1, 2, 3, є ст. 5 Угоди. В ній передбачається, що митна вартість імпортованих товарів базується на ціні одиниці товарів, за якою імпортовані товари або ідентичні чи подібні товари продаються непов'язаному покупцю у найбільшій сукупній кількості. Крім того, покупець і продавець не повинні бути пов'язані, та продаж має здійснюватися в той час або приблизно в той час, коли відбувається імпорт товару (п. 1 (а) ст. 5 Угоди). Якщо немає такого продажу в той час або приблизно в той час, коли відбувається імпорт товару, то дозволено використовувати продажі, які здійсню-

РОЗДІЛ 3. Міжнародне та національне регулювання митної вартості товарів

ються впродовж 90 днів після імпорту товарів, що оцінюються (п. 1 (b) ст. 5 Угоди).

Ціна за одиницю товару, за якою товари продаються в найбільшій сукупній кількості, відповідно до п. 1 приміток до ст. 5 Додатку I Угоди, є ціною, за якою найбільша кількість одиниць продається не пов'язаним особам на першому комерційному рівні продажу після ввезення.

Різні випадки визначення найбільшої сукупної кількості розглядаються в пп. 2, 3, 4 приміток до ст. 5 Додатку I Угоди. Із їх врахуванням можна сформулювати таке узагальнене правило: усі продажі по певній ціні збираються і сума всіх одиниць товарів, проданих за цією певною ціною, порівнюється з сумою одиниць товарів, проданих за будь-якою іншою ціною. Найбільша кількість одиниць товарів, проданих за однією ціною, і є найбільшою сукупною кількістю.

Відрахування від ціни товарів найбільшої сукупної кількості включають¹⁰⁷:

- комісійні, які зазвичай сплачуються, або на сплату яких отримана згода, суми прибутку та загальних витрат, доданих до ціни в зв'язку з продажем у такій країні імпортованих товарів того ж класу або виду;

- звичайні витрати на транспорт і страхування та пов'язані з цим витрати, коли такі витрати були понесені в країні імпорту;

- кошти і витрати, про які згадується в п. 2 ст. 8 Угоди, де це доречно;

- мито та інші національні податки, що підлягають сплаті в країні імпорту з причини імпорту або продажу товарів (п. 1 (a) ст. 5 Угоди).

Словосполучення «де це доречно...» в п. 1 (a) (iii) ст. 5 Угоди, на нашу думку, потребує детальнішого роз'яснення, оскільки прикладів доречних випадків в Угоді не наведено, а посилання на п. 2 ст. 8 стосується коштів і витрат, що відраховуються від ціни товарів найбільшої сукупної кількості.

¹⁰⁷ Оскільки початковим пунктом в підрахунках ціни продажу з відрахуванням (deductive value) є ціна продажу в країні імпорту, то різні відрахування повинні знизити цю ціну до доречної митної вартості

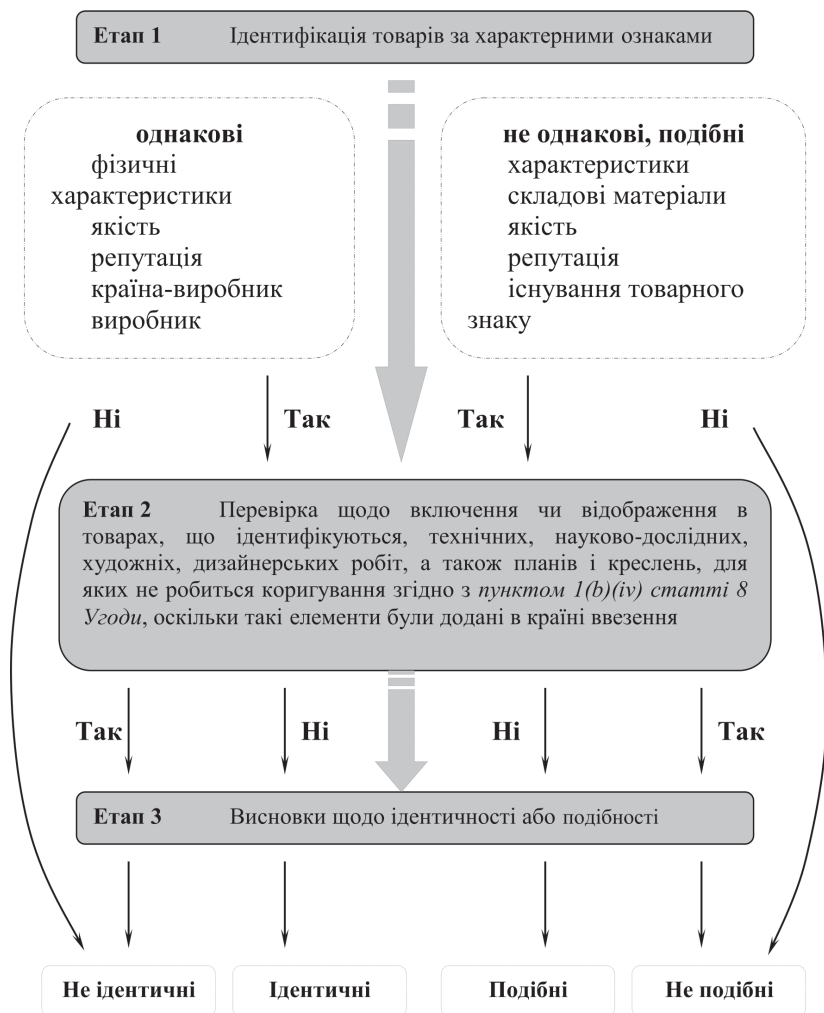


Рис. 3.8. Етапи ідентифікації для підтвердження ідентичності чи подібності товарів

Крім того, зауважимо, що до коштів та витрат, про які згадується в п. 2 ст. 8 Угоди, відносяться:

- вартість транспортування, імпортованих товарів до порту або місця ввезення;

РОЗДІЛ 3. Міжнародне та національне регулювання митної вартості товарів

- витрати на завантаження, розвантаження та обробку, пов'язані з транспортуванням імпортованих товарів до порту або місця ввезення;

- вартість страхування.

Разом з тим, усі перераховані кошти і витрати вже згадані раніше у п. 1 (а) (ii) ст. 5 Угоди.

Інакше кажучи, витрати на вартість транспортування і страхування і пов'язані з цим витрати, понесені у країні ввезення, повинні відніматися від ціни продажу відповідно до п. 1 (а) (ii) ст. 5 Угоди, а таке посилання на п. 2 ст. 8 Угоди, що приведене в п. 1 (а) (iii) ст. 5 Угоди, допускає відрахування ще й додаткових витрат на транспортування, страхування та пов'язаних із ними витрат, здійснених до кордону і після кордону країни ввезення, оскільки в положенні п. 2 ст. 8 Угоди вказано «до порту або місця ввезення».

Можливо, у п. 2 ст. 8 Угоди була спроба зробити посилання на різні умови поставки товарів, однак, це важко стверджувати, виходячи із аналізу даної статті.

Детальний розгляд положень ст. 5 Угоди дозволяє навести такий алгоритм визначення митної вартості за ціною продажу одиниці товару з найбільшої сукупної кількості незалежному покупцю, який враховує всі пункти даної статті (рис. 3.9).

Як бачимо, п. 1 в ст. 5 Угоди є основним, а п. 2 можна назвати уточнюючим, у якому стверджується, що коли імпортовані товари або ідентичні чи подібні товари не продаються в країні імпорту в якості імпортованих, то, виключно на вимогу імпортера, митна вартість має ґрунтуватися на ціні одиниці товару з найбільшої сукупної кількості, за якою імпортовані товари після подальшої обробки продаються в країні імпорту не пов'язаним особам, однак при цьому має робитися відповідна поправка на вартість, додану такою обробкою, та вирахування, передбачені п. 1 (а) ст. 5 Угоди.

В Додатку I Угоди, у примітках до ст. 5 (п. 6), звертається увага на те, що цифри, які застосовуються для відрахування від ціни продажу незалежному покупцю прибутків та загальних витрат (п. 1 (а) (i) ст. 5 Угоди), повинні визначатися на основі інформації, наданої імпортером або від його імені. Якщо ж дані імпортера є несумісними з тими, що одержані при продажах імпортованих това-

рів того ж класу або виду у країні ввезення, то сума для прибутку та загальних витрат може ґрунтуватися на іншій відповідній інформації. Тобто тут наголошується, що, в першу чергу, мають братися до уваги дані, надані імпортером.

Аналогічне роз'яснення подається і щодо ст. 6, де мова йде про обчислену вартість: «сума для прибутків та загальних витрат», про які йдеться в п. 1 (b) ст. 6 Угоди, повинна визначатися на основі інформації, наданої виробником або від його імені, якщо тільки цифри виробника не є несумісними з тими, які, як правило, відображаються в продажах товарів того ж класу або виду, як і товари, що оцінюються, які виготовляються виробниками в країні експорту для експорту до країни ввезення.

1. В ст. 6 Угоди йде мова про обчислену вартість – найскладніший та нечасто застосовуваний (вживаний) метод¹⁰⁸. За цим методом митна вартість визначається на базі вартості виробництва оцінюваних товарів із додаванням кількості прибутку та загальних витрат, зазвичай відображених у продажах із країни експорту до країни імпорту товарів того ж класу та виду (рис. 3.10). Як наголошується в Угоді, зокрема в п. 1 приміток до ст. 6 Додатку І, використання методу обчисленої вартості, як правило, буде обмежуватися випадками, коли покупець і продавець пов'язані між собою, а виробник готовий надати органам влади країни ввезення необхідні калькуляції собівартості та засоби для будь-якої подальшої перевірки, яка може виявитися необхідною.

Відповідно до п. 1 ст. 6 Угоди, обчислена вартість є сумою наступних елементів:

а) кошту або вартості матеріалів та виготовлення чи іншої обробки, застосованої при виробництві імпортних товарів;

б) прибутку та загальних витрат, що дорівнює сумі, яка здебільшого відображається при продажі товарів того ж класу або виду, як і товари, що оцінюються і виготовляються виробниками у країні експорту для експорту до країни імпорту;

¹⁰⁸ Угода про застосування статті VII Генеральної угоди з тарифів і торгівлі 1994 року [Електронний ресурс]: Режим доступу. - // http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?page=1&nreg=981_011

РОЗДІЛ 3. Міжнародне та національне регулювання митної вартості товарів

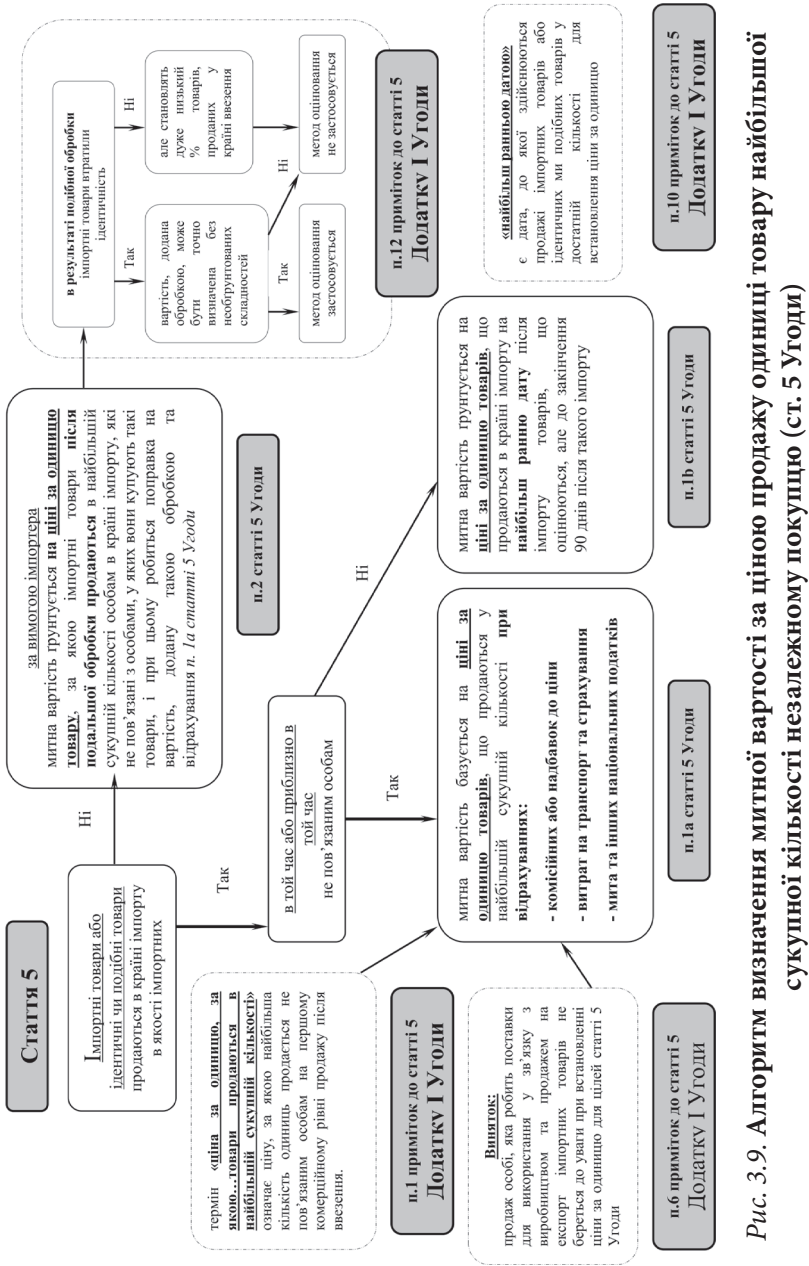


Рис. 3.9. Алгоритм визначення митної вартості за ціною продажу одиниці товару найбільшої сукупної кількості незалежному покупцю (ст. 5 Угоди)

(с) кошту або вартості всіх інших витрат, необхідних для відображення варіанта оцінювання, вибраного країною-Членом згідно з п. 2 ст. 8 Угоди.

Необхідно звернути увагу на термінологію, що присутня в тексті Угоди і застосовується нами в даній роботі. Ми вживаємо поняття «вартість транспортування» або ж «вартість страхування»; також застосовуємо словосполучення «витрати на транспортування або страхування», а у певних випадках – термін «кошти» (табл. 3.3).

Таблиця 3.3. Приклади перекладу з англійської мови тексту Угоди про застосування статті VII ГАТТ 1994 року

Витяг з тексту Угоди англійською мовою	Витяг з тексту Угоди українською мовою
article 8 2. (a) the cost of transport of the imported goods 2. (c) the cost of insurance	стаття 8 2. (a) вартість транспортування 2. (c) вартість страхування
article 6 1. (c) the cost or value of all other expenses...	стаття 6 1. (c) кошту або вартості всіх інших витрат...
article 5 1. (a)(iii) where appropriate, the cost and charges to in paragraph 2 of Article 8	стаття 5 1. (a)(iii) де це доречно, коштів та витрат, про які згадується в параграфі 2 статті 8
1. (a)(ii) the usual costs of transport and insurance and associated costs incurred within the country of importation	1. (a)(ii) звичайних витрат на транспорт та страхування і пов'язаних з цим витрат у країні імпорту

2. Поясненням цьому слугують особливості перекладу української мови. Так, термін *cost* має наступні варіанти перекладу з англійської на українську: 1) вартість; ціна; собівартість 2) витрати, затрати¹⁰⁹. Разом з тим, синонімом слова «витрати» є «кошти»¹¹⁰. Отже, все вищевикладене дозволяє зробити припущення, що поняття «кошти», «витрати» та «вартість» є тотожними, і тому їхня взаємозамінність в даній Угоді є обґрунтованою.

¹⁰⁹ Балла М.І. Новий англо-український словник. –К.: Чумацький шлях, 2004. –668с.

¹¹⁰ GATT/WTO Customs valuation [Electronic resource]: Mode access. -/ <http://www.asycuda.org/pdfdocs/val.pdf>

РОЗДІЛ 3. Міжнародне та національне регулювання митної вартості товарів

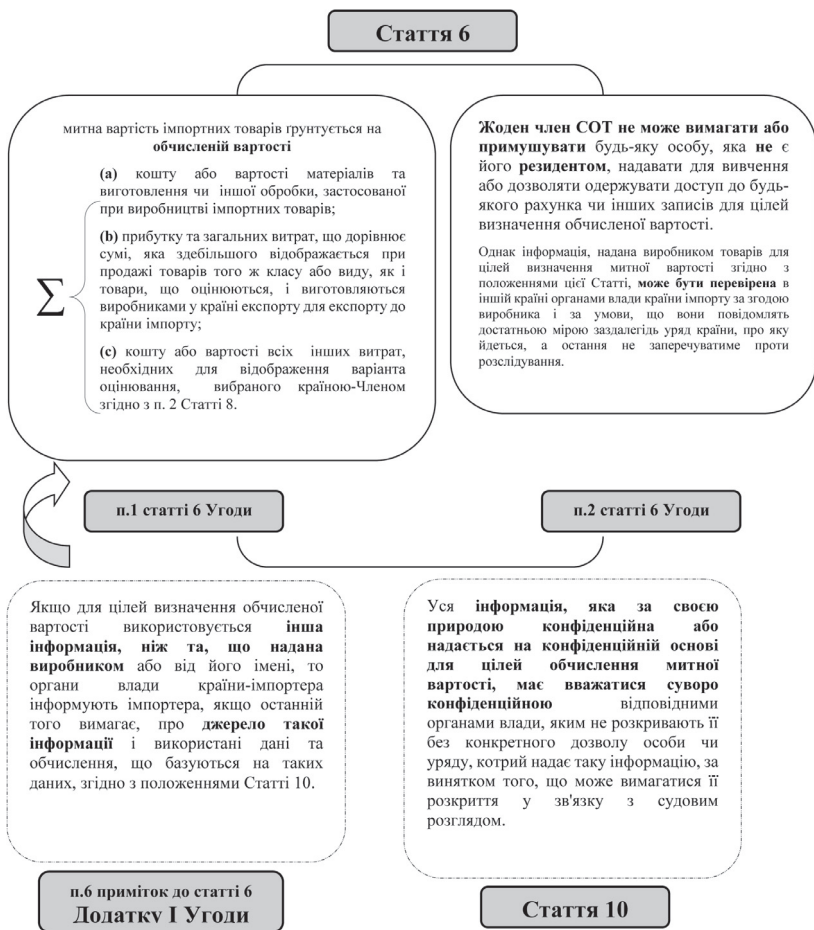


Рис. 3.10. Блок-схема ст. 6 Угоди

Як зазначено в даній Угоді, зокрема в ст. 7, якщо митна вартість імпортованих товарів не може бути визначена згідно з положеннями ст. 1-6 Угоди, то застосовується останній варіант визначення митної вартості з використанням розумних засобів, сумісних із принципами та загальними положеннями цієї Угоди і ст. VII ГАТТ 1994, та на основі даних, наявних у країні імпорту (п. 1 ст 7 Угоди).

Разом з тим, із уточнень, поданих в п. 2 ст. 7 Угоди, стає зрозумілим, що митна вартість, згідно з положеннями цієї Угоди, не визначається на підставі:

(а) ціни продажу в країні імпорту тих товарів, що вироблені в такій країні;

(б) системи, яка передбачає прийняття для митних цілей вищої з двох альтернативних вартостей;

(с) ціни товарів на внутрішньому ринку країни-експортера;

(д) вартості виробництва, окрім обчислених вартостей, які були визначені для ідентичних або подібних товарів відповідно до положень ст. 6;

(е) ціни товарів для експорту в іншу країну, а не в країну імпорту;

(ф) мінімальної митної вартості;

(г) довільних чи фіктивних вартостей.

Детальніші роз'яснення, щодо даної статті, подано в примітках до ст. 7 Додатку I Угоди (блок-схема ст. 7 та її зв'язок з іншими положеннями Угоди подані на рис. 3.11), де зазначено, що «митні вартості, визначені згідно з положеннями ст. 7, повинні щонайбільшою мірою ґрунтуватися на раніше визначених митних вартостях» (п. 1 приміток до ст. 7 Додатку I Угоди).

До того ж, Угода дозволяє певну обґрунтовану гнучкість у застосуванні методів оцінювання (п. 2 приміток до ст. 7 Додатку I Угоди), приклади якої щодо ідентичних, подібних товарів, а також дедуктивного методу ст. 5 Угоди, наведено у п. 3 приміток до ст. 7 Додатку I Угоди (рис. 3.11).

У результаті ґрунтового аналізу Угоди про застосування ст. VII ГАТТ 1994, а також ГАТТ 1994, нами були виявлені основні структурні зв'язки даних угод (рис. 3.12). Оскільки правовою базою для ГАТТ 1994 р. слугує ГАТТ 1947 р., доцільно посилатися безпосередньо на першоджерело – ГАТТ 1947 р.

Як ми вже згадували, в ст. VII ГАТТ 1947 р. закладені принципи оцінки товарів для митних цілей, в той час як в Угоді про застосування ст. VII ГАТТ 1994 була зроблена спроба навести правила для застосування положень ст. VII та висвітлені методи визначення митної вартості.

РОЗДІЛ 3. Міжнародне та національне регулювання митної вартості товарів

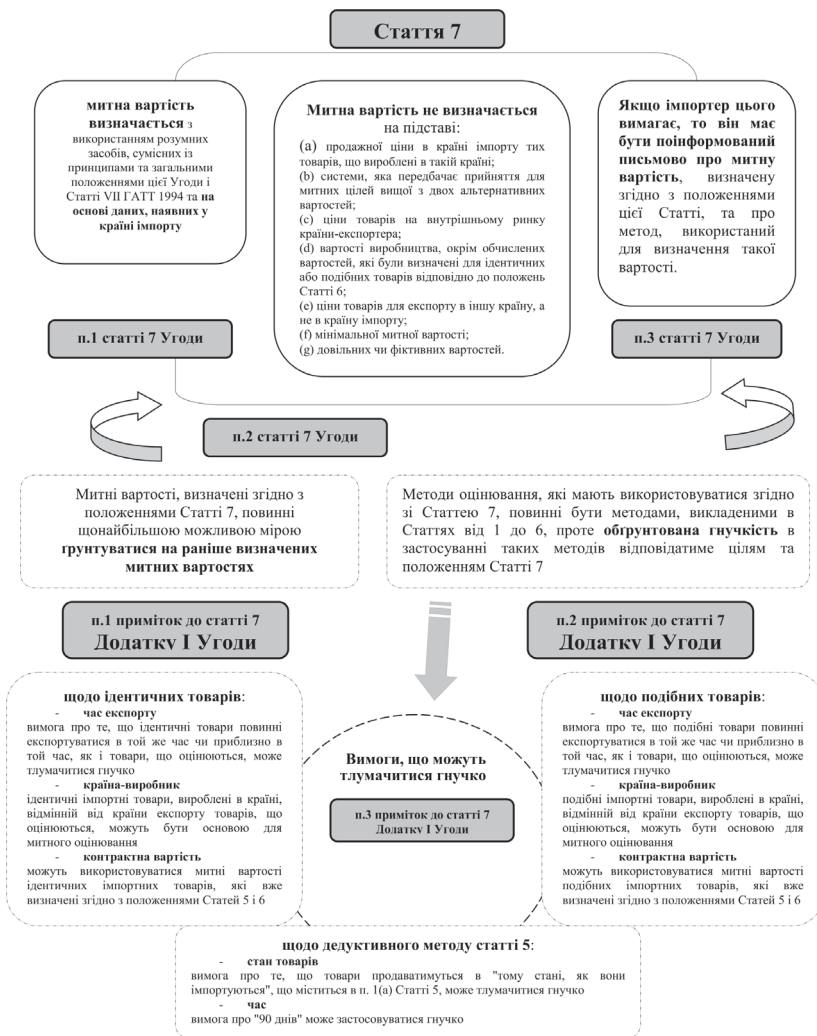


Рис. 3.11. Блок-схема ст. 7 Угоди

Як можна бачити із рис. 3.12, майже всі пункти ст. VII ГАТТ 1947 р. були висвітлені у тих чи інших положеннях Угоди про застосування ст. VII ГАТТ 1994 р., за винятком п. 3 ст. VII ГАТТ 1947 р.

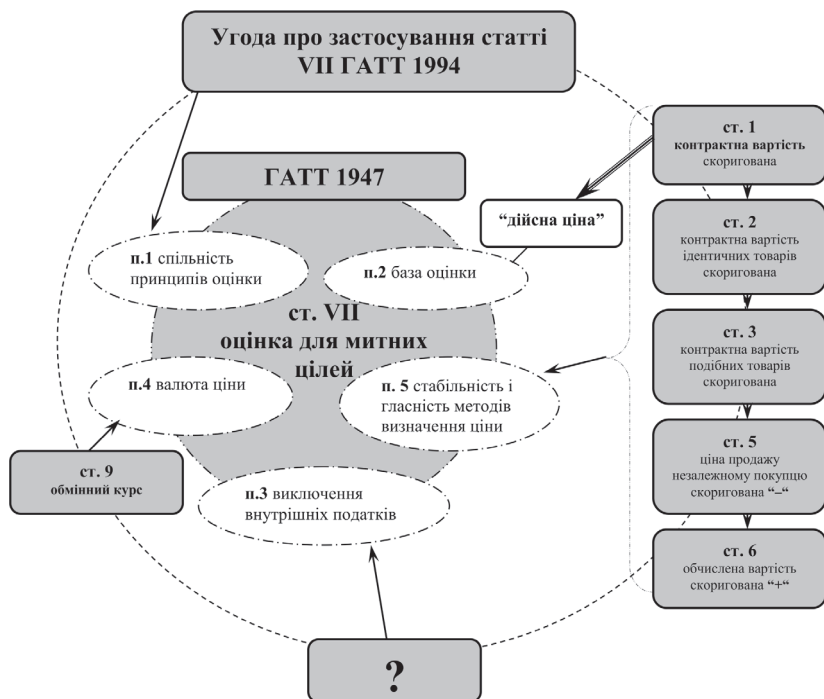


Рис. 3.12. Основні структурні зв'язки ст. VII ГАТТ 1947 р. та Угоди про застосування ст. VII ГАТТ 1994 р.

Пункт 1 ст. VII ГАТТ 1947, у якому йдеться про спільність принципів оцінки, покладений в основу усієї Угоди про застосування ст. VII ГАТТ 1994 р.

У п. 2 ст. VII ГАТТ 1947 р. наголошувалося, що оцінка товару для митних цілей має базуватися на «дійсній ціні» ввезеного товару. На нашу думку, під терміном «дійсна ціна» в ст. VII ГАТТ 1947 можна розуміти загалом митну вартість. Так, у ГАТТ 1947 р. «дійсна ціна» тлумачиться як ціна, за якою в час та у місці, визначених законодавством країни імпортера, такий або аналогічний товар продається або пропонується до продажу при нормальному ході торгівлі в умовах вільної конкуренції. До того ж «дійсна ціна» може виражатися фактурною ціною з додаванням будь-

РОЗДІЛ 3. Міжнародне та національне регулювання митної вартості товарів

яких невиключених зборів за узаконені витрати. З урахуванням вищевикладеного та аналізу Угоди про застосування ст. VII ГАТТ 1994 р., можна стверджувати, що п. 2 ст. VII ГАТТ 1947 р. отримав ґрунтовне тлумачення в ст. 1-6 Угоди про застосування ст. VII ГАТТ 1994 р.

Пункт 4 ст. VII ГАТТ 1947 р., у якому йде мова про валюту ціни та про те, що валютний курс базується на паритетному курсі валют або реальній поточній ціні валюти в комерційних операціях, знайшов своє повне відображення у ст. 9 Угоди про застосування ст. VII ГАТТ 1994 р.. Цією статтею стверджується, що «якщо для визначення митної вартості необхідна конвертація валюти, то обмінний курс, який має використовуватися, має бути курсом, який належним чином опублікований компетентними органами влади відповідної країни ввезення, і має відображати, наскільки це можливо, відносно періоду, що охоплюється кожним таким опублікованим документом, поточну вартість такої валюти в комерційних операціях у валюті країни ввезення».

У п. 5 ст. VII ГАТТ 1947 р. стверджувалося, що основи і методи визначення ціни товарів, які підлягають оподаткуванню митом, повинні бути стабільними і оприлюдненими для того, щоб дати можливість комерсантам визначити максимально точно ціну товарів для митних цілей.

На нашу думку, сам факт наявності окремих методів визначення митної вартості в Угоді про застосування ст. VII ГАТТ 1994 р. є підтвердженням достатнього оприлюднення для надання можливості учасникам зовнішньоекономічної діяльності визначити вартість товарів для митних цілей. Крім того, в Угоді про застосування ст. VII ГАТТ 1994 р. охарактеризовано кожен із цих методів та визначено чіткий порядок їх застосування, що може бути підтвердженням їх стабільності.

Щодо п. 3 ст. VII ГАТТ 1947 р. не можна стверджувати, що він знайшов своє відображення в Угоді про застосування ст. VII ГАТТ 1994.

У п. 3 ст. VII ГАТТ 1947 р. йшлося про те, що оцінка для митних цілей будь-якого ввезеного товару не повинна включати суми будь-якого внутрішнього податку, що застосовується в

країні походження або експорту, від сплати якого ввезений товар був звільнений або, в тому числі, був чи буде звільнений шляхом повернення сплаченої суми.

В Угоді про застосування ст. VII ГАТТ 1994 р. щодо вирахування мита і податків згадується у п. 3 приміток до ст. 1 Додатку I. Однак, мова йде про те, що митна вартість не включає мита і податків країни ввезення, за умови, що вони виділені із фактично сплаченої ціни або такої, що підлягає сплаті за імпорتنі товари.

Загалом, елементи коригування митної вартості в Угоді наведені у ст. 8, де основний акцент зроблено на тих елементах, що додаються до ціни, яка фактично сплачена або підлягає сплаті за імпорتنі товари.

Крім того, про складові коригування, що відраховуються, йдеться у ст. 5 Угоди, де наведено безпосередній метод визначення митної вартості за ціною продажу незалежному покупцю, яка базується на ціні одиниці товару в найбільшій сукупній кількості з певними відрахуваннями.

Зауважимо, що в Угоді зроблена спроба направити питання щодо напрямку коригування (включення або виключення) на відкуп національному законодавству. Зокрема, в п. 2 ст. 8 Угоди вказано, що при формуванні своєї національної законодавчої бази кожен член Угоди передбачає включення до митної вартості або виключення з неї повністю або частково нижче наведених елементів:

(а) вартості транспортування імпорتنих товарів до порту або місця ввезення;

(b) витрат на завантаження, розвантаження та обробку, пов'язаних із транспортуванням імпорتنих товарів до порту або місця ввезення;

(c) вартості страхування.

Однак і тут не згадуються податки, які повинні виключатися із митної вартості.

Таким чином, можна стверджувати, що для віднімання від суми, фактично сплаченої або такої, що підлягає сплаті за імпорتنі товари, суми будь-якого внутрішнього податку країни походження або експорту, від сплати якого ввезений товар був звільнений або, в тому числі, був чи буде звільнений шляхом по-

РОЗДІЛ 3. Міжнародне та національне регулювання митної вартості товарів

вернення сплаченої суми, необхідно звертатися не до положень Угоди про застосування ст. VII ГАТТ 1994, а безпосередньо до ст. VII ГАТТ 1947.

Крім правил та порядку визначення митної вартості, в процедурі митної оцінки є необхідність у визначенні того, на кого покладаються основні функції оцінки товарів для митних цілей. Слід зазначити, що в Угоді немає розмежувань функцій того, хто визначає митну вартість, і того, хто її контролює. Із положень Угоди стає очевидним, що ці повноваження надані виключно митним адміністраціям.

Про функції визначення митної вартості митними адміністраціями йде мова в ст. 16, 7, примітках до ст. 2,3 та 11 Додатку I Угоди.

Статтею 16 Угоди стверджується, що «за письмовою вимогою імпортер має право на письмове пояснення стосовно того, як митною адміністрацією країни ввезення було визначено митну вартість товарів імпортера». Це дозволяє припустити, що функції визначення митної вартості надаються саме митним адміністраціям.

Крім того, у п. 1 приміток до ст. 2, а також у п. 1 приміток до ст. 3 Додатку I Угоди (зауважимо, що відповідно до ст. 14 Угоди, Додатки I, II та III є невід'ємною частиною даної Угоди), зазначається, що при застосуванні ст. 2 чи ст. 3 митна адміністрація (customs administration), коли тільки можливо, застосовує продаж ідентичних чи подібних товарів на тому ж комерційному рівні та приблизно в тих же кількостях, як і товари, що оцінюються. Тобто, на нашу думку, тут також мова йде про визначення митної вартості митною адміністрацією.

Положення п. 3 ст. 7 Угоди «якщо імпортер цього вимагає, то він має бути поінформований письмово про митну вартість, визначену згідно з положеннями цієї Статті, та про метод використаний для визначення такої вартості» також дозволяє висловити припущення про наявність функцій визначення митної вартості у органів влади країни імпорту.

Крім того, у п. 1 приміток до ст. 11 Додатку I Угоди, зазначено, що «ст. 11 надає право подавати апеляцію проти визначення оцінки, зробленої митною адміністрацією, тих чи інших товарів, що оцінюються».

Повноваження на здійснення митними адміністраціями функцій контролю можна простежити, починаючи зі ст. 1 Угоди: «якщо в світлі інформації, наданої імпортером або отриманої іншим чином, митна адміністрація має підстави вважати, що відносини вплинули на ціну, вона має повідомити свої підстави імпортеру, а імпортеру має бути надана можливість для відповіді» (п. 2 (а) ст. 1 Угоди).

Крім того, про контроль органами влади країни ввезення йдеться в п. 1 приміток до ст. 6 Додатку I Угоди, де наголошується, що «використання методу обчисленої вартості, як правило, буде обмежуватися тими випадками, коли покупець і продавець пов'язані між собою, а виробник готовий надати органам влади країни ввезення необхідні калькуляції собівартості та надати засоби для будь-якої подальшої перевірки, яка може виявитися необхідною».

Зауважимо, що тут мова не йде про надання документації виробником імпортерів, а безпосередньо органам влади, під якими можуть розумітися митні адміністрації.

У ст. 6 Угоди (п. 2) зазначено, що «інформація, надана виробником товарів для цілей визначення митної вартості... може бути перевірена в іншій країні органами влади країни імпорту за згодою виробника і за умови, що вони повідомлять достатньою мірою заздалегідь уряд країни, про яку йдеться, а остання не заперечуватиме проти розслідування».

На наш погляд, це є досить довгою і складною процедурою, разом з тим, вона прямо свідчить про дозвіл на виконання функцій контролю органами влади країни імпорту.

Насамкінець зазначимо, що ще однією підставою для визнання функцій контролю за митними адміністраціями може бути ст. 17 Угоди, де зазначено, що «ніщо в Угоді не повинно тлумачитися так, що обмежує або ставить під сумнів право митних адміністрацій упевнитися в істинності або точності будь-якої заяви, документа чи декларації, поданої для цілей митного оцінювання».

На наш погляд, варто звернути увагу на таке загальне поняття даної угоди, як інформація. В Угоді згадується інформація про

РОЗДІЛ 3. Міжнародне та національне регулювання митної вартості товарів

митну вартість, інформація на основі якої визначається митна вартість та джерела інформації.

Про обмін інформацією, за умови дотримання комерційної конфіденційності, йдеться у загальному вступному коментарі Угоди, де передбачається процедура консультацій між митним органом та імпортером щоб визначити основу митної вартості згідно з положеннями ст. 2 або 3 Угоди.

Разом з тим, для визначення митної вартості застосовується, в основному, інформація, наявна в країні ввезення, надана імпортером, виробником або від його імені.

Відповідно до положень даної Угоди, більшість зобов'язань щодо надання інформації, на наш погляд, лежать на імпортерів, а про надання інформації митною адміністрацією (як органом влади країни імпортера) імпортерів згадується лише в примітках до ст. 6 Додатку I Угоди: «якщо для цілей визначення обчисленої вартості використовується інша інформація, ніж та, що надана виробником або від його імені, то органи влади країни-імпортера інформують імпортера, якщо останній того вимагає, про джерело такої інформації, використані дані та обчислення, що базуються на таких даних, згідно з положеннями ст. 10 Угоди.

Розділ 4

ФОРМУВАННЯ СИСТЕМИ МИТНОГО АУДИТУ УКРАЇНИ

4.1. Організаційно-правові засади здійснення митного аудиту в Україні

Зростаючі тенденції лібералізації міжнародної торговельно-економічної діяльності та інтеграції практично всіх галузей суспільного відтворення на міжнаціональному рівні призводять до повного усунення та мінімізації, а де це неможливо – гармонізації та уніфікації торгово-тарифних і митних обмежень. В даному випадку, митно-тарифна система з її адміністративними та економічними важелями впливу перебуває в центрі світогосподарських процесів.

Необхідною умовою реалізації політичних та соціально-економічних перетворень в Україні є поступове приведення системи митного контролю до рівня європейських стандартів, забезпечення єдиного злагодженого механізму взаємодії митних, податкових, інших органів влади та суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності. Із створенням у грудні 2012 р. Міндоходів шляхом реорганізації Державної податкової та Державної митної служб України¹¹¹, гостро стає питання пошуку нових підходів до розробки та реалізації ефективних управлінських рішень щодо організації митного контролю за зовнішньоекономічними операціями. За таких умов зростає роль та значення такої форми митного контролю як документальні перевірки суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності після митного оформлення товарів та транспортних засобів комерційного призначення, які на практиці отримали назву «митного аудиту»¹¹².

¹¹¹ Про деякі заходи з оптимізації системи центральних органів виконавчої влади [Електронний ресурс] : указ [видано Президентом України 24.12.2012 № 726/2012]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/726/2012>.

¹¹² Формування системи митного аудиту України : Звіт з НДР (проміжний) / Державний науково-дослідний інститут митної справи ; Керівник роботи О. М. Вакульчик. – Хмельницький, 2012. – 142 с.: ілюстр.

РОЗДІЛ 4. Формування системи митного аудиту України

Оскільки митний аудит є формою митного контролю, то для визначення стратегічних напрямків його розвитку потрібно звернутися до визначення природи митного контролю, його сутності та видів.

Згідно зі ст. 4 МК України від 13.03.2012 № 4495-VI митний контроль – це сукупність заходів, що здійснюються органами доходів і зборів в межах своїх повноважень з метою забезпечення додержання норм МК України, законів та інших нормативно-правових актів з питань державної митної справи, міжнародних договорів України, укладених у встановленому законом порядку¹¹³.

Питанням організації та здійснення митного контролю присвячений XI розділ МК України. Митному контролю підлягають усі товари, транспортні засоби комерційного призначення, які переміщуються через митний кордон України. На практиці розрізняють такі види митного контролю:

1) попередній документальний контроль, який здійснюється у пунктах пропуску через державний кордон України;

2) контроль під час митного оформлення товарів і транспортних засобів комерційного призначення;

3) митний аудит – контроль після митного оформлення товарів і транспортних засобів комерційного призначення.

Митний контроль в Україні здійснюється у формах, визначених ст. 336 МК України, а саме:

1) перевірки документів та відомостей, які надаються органам доходів і зборів під час переміщення товарів, транспортних засобів комерційного призначення через митний кордон України;

2) митного огляду (огляду та переогляду товарів, транспортних засобів комерційного призначення, огляду та переогляду ручної поклажі та багажу, особистого огляду громадян);

3) обліку товарів, транспортних засобів комерційного призначення, що переміщуються через митний кордон України;

¹¹³ Митний кодекс України [Електронний ресурс] : закон України [прийнято Верховною Радою 13.03.2012 № 4495-VI]. – Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/4495-17>.

4) усного опитування громадян та посадових осіб підприємств;

5) огляду 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 відповідно до МК України та інших законів України покладено на органи доходів і зборів;

6) перевірки обліку товарів, що переміщуються через митний кордон України та/або перебувають під митним контролем;

7) проведення документальних перевірок дотримання вимог законодавства України з питань державної митної справи, у тому числі своєчасності, достовірності, повноти нарахування та сплати митних платежів;

8) направлення запитів до інших державних органів, установ та організацій, уповноважених органів іноземних держав для встановлення автентичності документів, поданих органам доходів і зборів¹¹⁴.

Таким чином, проведення документальних перевірок підприємств (митний аудит) є однією з форм митного контролю. Тому, сьогодні назріла необхідність перегляду теоретико-методичних засад митного аудиту, моніторингу його нормативно-правового й інформаційного забезпечення, підходів щодо його організації та здійснення посадовими особами уповноважених структурних підрозділів органів доходів і зборів в Україні із врахування досвіду зарубіжних країн та стандартів ЄС.

Вперше право на проведення перевірок працівниками митних органів суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності було надано Указом Президента України «Про деякі заходи з дерегулювання підприємницької діяльності» від 23.07.1998 № 817/98¹¹⁵. Указом

¹¹⁴ Митний кодекс України [Електронний ресурс] : закон України [прийнято Верховною Радою 13.03.2012 № 4495-VI]. – Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/4495-17>.

¹¹⁵ Про деякі заходи з дерегулювання підприємницької діяльності [Електронний ресурс] : указ [видано Президентом України 23.07.1998 № 817/98]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/817/98>.

РОЗДІЛ 4. Формування системи митного аудиту України

визначено, що органи виконавчої влади (органи державної податкової служби, митні органи, органи державного казначейства, державної контрольно-ревізійної служби) є контролюючими органами, які уповноважені від імені держави здійснювати перевірку фінансово-господарської діяльності суб'єктів підприємницької діяльності. Працівникам митних органів надано право проводити планові та позапланові виїзні перевірки суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності щодо сплати ввізного мита, акцизного збору та податку на додану вартість, які справляються у разі ввезення (пересилання) товарів на митну територію України в момент перетинання митного кордону. Проте, таке право не було закріплене нормами діючого на той момент МК України від 12.12.1991 № 1970-XII¹¹⁶. Крім того, відповідної інструктивно-методичної бази щодо здійснення таких перевірок не було розроблено.

Закон України «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами» від 21.12.2000 № 2181-III¹¹⁷ розширив повноваження працівників митних органів на предмет перевірки правильності нарахування та сплати митних платежів під час планових і позапланових виїзних перевірок суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності.

Проте, не зважаючи на існування цих двох нормативних документів, реальне право здійснювати митний аудит посадові особи митних органів набули лише з 01.01.2004, коли набрав чинності МК України від 11.07.2002 № 92-IV¹¹⁸. Редакцією МК України 2002 року визначено сім форм митного контролю, серед яких посадовим особам митного органу надавалось право здійснювати перевірки системи звітності та обліку товарів, що пере-

¹¹⁶ Митний кодекс України [Електронний ресурс] : закон [прийнято Верховною Радою України 12.12.1991 № 1970-XII]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/1970-12>.

¹¹⁷ Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами [Електронний ресурс] : закон України [прийнято Верховною Радою 21.12.2000 № 2181-III]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2181-14/print1320850215104560>.

¹¹⁸ Митний кодекс України [Електронний ресурс] : закон України [прийнято Верховною Радою 11.07.2002 № 92-IV]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/92-15/page2>.

міщуються через митний кордон України, а також своєчасності, достовірності, повноти нарахування та сплати податків і зборів, які відповідно до законів справляються при переміщенні товарів через митний кордон України. З цього часу починає активно формуватись нормативно-правова база щодо порядку організації та проведення митного аудиту.

Після приєднання України в 2006 р. до Кіотської конвенції¹¹⁹ митний аудит набув ще більшої актуальності. Відповідно до гл. 6 Кіотської конвенції до основних методів митного контролю належать методи митного контролю за переміщенням та заходи контролю, що базуються на застосуванні методів аудиту (Стандартне правило 6.6). У додатках до Конвенції визначено: «контроль на основі методів аудиту» – це сукупність заходів, за допомогою яких посадова особа митного органу переконується у правильності заповнення митних декларацій та вірогідності зазначених даних, перевіряючи книги обліку, облікову документацію, комерційну інформацію (Визначення ЕЗ)¹²⁰.

З прийняттям у 2012 р. нової редакції МК України від 13.03.2012 № 4495-VI¹²¹ митним органам безпосередньо було надано право на здійснення митного контролю у формі документальних перевірок підприємств. Метою проведення таких перевірок є контроль за правильністю заповнення митних декларацій, декларацій митної вартості та достовірності зазначених у них даних, законності ввезення (пересилання) товарів на митну територію України або на територію вільної митної зони, вивезення (пересилання) товарів за межі митної території України або за межі території вільної митної зони, а також своєчасності, достовірності, повно-

¹¹⁹ Про приєднання України до Міжнародної конвенції про спрощення і гармонізацію митних процедур у зміненій редакції згідно з Додатком I до Протоколу про внесення змін до Міжнародної конвенції про спрощення та гармонізацію митних процедур [Електронний ресурс] : закон України [прийнято Верховною Радою 05.10.2006 № 227-V]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/227-16>.

¹²⁰ Міжнародна конвенція про спрощення та гармонізацію митних процедур (Кіотська конвенція) [Електронний ресурс] : конвенція [затверджена Радою митного співробітництва 18.05.1973 у редакції Брюсельського Протоколу 1999 р.]. – Режим доступу : http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/995_643.

¹²¹ Митний кодекс України [Електронний ресурс] : закон України [прийнято Верховною Радою 13.03.2012 № 4495-VI]. – Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/4495-17>.

РОЗДІЛ 4. Формування системи митного аудиту України

ти нарахування та сплати митних платежів. Предметом таких перевірок є дотримання законодавства України з питань державної митної справи щодо:

- правильності визначення бази оподаткування, своєчасності, достовірності, повноти нарахування та сплати митних платежів;

- обґрунтованості та законності надання (отримання) пільг і звільнення від оподаткування;

- правильності класифікації згідно з Українською класифікацією товарів зовнішньоекономічної діяльності (далі – УКТ ЗЕД) товарів, щодо яких проведено митне оформлення;

- 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 перевіряються, інформації, зазначеній у митній декларації, декларації митної вартості, за якими проведено митне оформлення товарів у відповідному митному режимі;

- законності переміщення товарів через митний кордон України, у тому числі ввезення товарів на територію вільної митної зони або їх вивезення з цієї території.

ЗУ «Про внесення змін до Митного кодексу України у зв'язку із проведенням адміністративної реформи»¹²², який прийнято Верховною радою України 04.08.2013, ст. 4 МК України доповнена новими термінами: «органи доходів і зборів» та «центральний орган виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну податкову і митну політику». Згідно з даним Законом орган доходів і зборів – це центральний орган виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну податкову і митну політику, митниці та митні пости. Законом також визначено замінити слова «митний орган» в МК України у всіх числах та відмінках словами «орган доходів і зборів» у відповідних числах та відмінках, а слова «центральний орган виконавчої влади,

¹²² Про внесення змін до Митного кодексу України у зв'язку із проведенням адміністративної реформи [Електронний ресурс] : законопроект [прийнятий Верховною Радою України 04.07.2013] : [zareestrovaniy za № 2834 від 17.04.2013]. – Режим доступу : http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=46640.

що забезпечує реалізацію державної політики у сфері державної митної справи», «центральный орган виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну політику у сфері фінансів» у відповідних відмінках замінити словами «центральный орган виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну податкову і митну політику».

Крім цього, Міністерство доходів і зборів України листом «Про проведення перевірок» від 21.06.2013 № 9069/7/99-99-22-02-03-17¹²³ визначило, що Головним управлінням Міндоходів делеговано право проводити документальні перевірки з питань державної митної справи. Також наголошено, що порядок проведення та оформлення результатів таких перевірок регламентовано виключно нормами МК України та відповідними підзаконними нормативно-правовими актами. У разі необхідності Головні управління набули право включати до складу робочої групи з проведення документальної перевірки (з виданням відповідного посвідчення на право проведення перевірки) посадових осіб митниць Міндоходів (за попереднім погодженням з начальником таких митниць).

Особливістю проведення документальних перевірок посадовими особами уповноважених структурних підрозділів органів доходів і зборів є урахування строків давності, визначених статтею 102 ПК України¹²⁴. Зокрема посадові особи органів доходів і зборів мають право провести документальну перевірку підприємства за період не пізніше закінчення 1095 дня, що настає за останнім днем граничного строку подання митної декларації та/або граничного строку сплати грошових зобов'язань, нарахованих контролюючим органом, а якщо така митна декларація була надана пізніше – за днем її фактичного подання.

¹²³ Про проведення перевірок [Електронний ресурс] : лист [видано Міністерством доходів і зборів України 21.06.2013 № 9069/7/99-99-22-02-03-17]. – Режим доступу : <http://www.nau.ua/index.php?page=hotline&file=437528-21062013-0.htm>.

¹²⁴ Податковий кодекс України [Електронний ресурс] : закон України [прийнято Верховною Радою 02.12.2010 № 2755-VI]. – Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/%D0%BF%D0%BE%D0%B4%D0%B0%D1%82%D0%BA%D0%BE%D0%B2%D0%B8%D0%B9%20%D0%BA%D0%BE%D0%B4%D0%B5%D0%BA%D1%81>.

РОЗДІЛ 4. Формування системи митного аудиту України

При цьому згідно МК України від 13.03.2012 р. в залежності від підстав, мети та термінів проведення документальні перевірки підприємств можуть бути документальними невиїзними, документальними виїзними плановими та документальними виїзними позаплановими перевірками підприємств.

Документальною невиїзною перевіркою підприємства вважається перевірка, яка проводиться посадовими особами органу доходів і зборів в приміщенні цього органу у разі: виявлення ознак, що свідчать про можливе порушення законодавства України з питань державної митної справи, за результатами аналізу електронних копій митних декларацій, інформації, що стосується товарів, митне оформлення яких завершено, отриманої від суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності та виробників таких товарів, з висновків акредитованих відповідно до законодавства експертів; надходження від уповноважених органів іноземних держав документально підтвердженої інформації про непідтвердження автентичності поданих митниці документів щодо товарів, митне оформлення яких завершено, недостовірність відомостей, що в них містяться, а також запитів стосовно надання інформації про зовнішньоекономічні операції, які здійснювалися за участю суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності – резидентів України.

Документальною виїзною плановою перевіркою підприємства вважається перевірка, яка передбачена в плані-графіку органу доходів і зборів та проводиться за місцезнаходженням підприємства, що перевіряється, або за згодою керівника підприємства у приміщенні органу доходів і зборів у разі відсутності на підприємстві належних умов для роботи посадових осіб уповноважених на проведення такої перевірки.

Документальною виїзною позаплановою перевіркою підприємства вважається перевірка, яка не передбачена планами роботи органу доходів і зборів та може проводитися за наявності хоча б однієї з обставин, визначених п. 7 ст. 346 МК України:

– центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну податкову і митну політику, в порядку контролю здійснено перевірку матеріалів документальної перевірки, проведеної посадовими особами уповноважених

органів доходів і зборів, та виявлено невідповідність висновків акта перевірки вимогам законодавства або неповне з'ясування під час перевірки питань, що повинні бути з'ясовані під час перевірки для винесення об'єктивного висновку щодо дотримання підприємством вимог законодавства з питань державної митної справи. Проведення такої позапланової документальної виїзної перевірки може ініціюватися центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну податкову і митну політику, тільки за умови, що стосовно посадових осіб органів доходів і зборів, які проводили таку перевірку, розпочато службове розслідування або порушено кримінальну справу. У такому разі центральний орган виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну податкову і митну політику, визначає орган доходів і зборів, що проводитиме таку перевірку;

– виявлено факти або отримано документальну інформацію, які свідчать про порушення підприємством вимог законодавства з питань державної митної справи, якщо підприємство не надасть пояснення та їх документальні підтвердження на обов'язковий письмовий запит митниці Міндоходів протягом 10 робочих днів з дня отримання такого запиту;

– підприємством не подано в установлений строк митну декларацію;

– розпочато процедуру припинення діяльності підприємства (крім перетворення), порушено провадження у справі про визнання підприємства банкрутом;

– підприємством подано в установленому порядку органу доходів і зборів заперечення до акта перевірки або скаргу на прийняте за її результатами податкове повідомлення-рішення, в яких вимагається повний або частковий перегляд результатів відповідної перевірки чи скасування прийнятого за її результатами податкового повідомлення-рішення і зазначаються обставини, які не були досліджені під час перевірки та об'єктивний розгляд яких неможливий без проведення перевірки. Така перевірка проводиться виключно з питань, що стали предметом оскарження.

Під час проведення документальної виїзної перевірки посадові особи органів доходів і зборів можуть проводити зустрічні

РОЗДІЛ 4. Формування системи митного аудиту України

звірки. Зустрічною звіркою вважається комплекс заходів, який полягає у зіставленні та дослідженні інформації, яка міститься у митних деклараціях, деклараціях митної вартості, доданих до них комерційних, інших документах підприємства з інформацією інших осіб (безпосередньо або опосередковано залучених до операцій із задекларованими підприємством товарами), та здійснюється уповноваженим структурним підрозділом органів доходів і зборів з метою підтвердження виду, обсягу операцій з товарами (транспортними засобами комерційного призначення) та з'ясування їх реальності і достовірності. Результати зустрічної звірки оформляються довідкою та можуть бути використані виключно для підтвердження або спростування інформації, що міститься у митній декларації, декларації митної вартості, а також доданих до них комерційних та інших документах.

В умовах об'єднання податкових та митних служб у єдине Міністерство та створення у структурі його територіальних органів Управління податкового та митного аудиту, актуальним питанням є порівняння вимог ПК України та МК України щодо видів, порядку організації та проведення перевірок. Оскільки ПК України¹²⁵ документальну перевірку визначає як перевірку своєчасності, достовірності, повноти нарахування та сплати усіх податків і зборів, а також дотримання валютного та іншого законодавства, дотримання роботодавцем законодавства щодо укладення трудового договору, оформлення трудових відносин з працівниками (найманими особами) та таку, що проводиться на підставі податкових декларацій (розрахунків), фінансової, статистичної та іншої звітності, реєстрів податкового та бухгалтерського обліку, первинних документів, які використовуються в бухгалтерському обліку та пов'язані з нарахуванням податків і зборів, виконанням вимог іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на територіальні органи Міндоходів, документів та податкової інформації, у тому числі за результатами перевірок інших платників

¹²⁵ Податковий кодекс України [Електронний ресурс] : закон України [прийнято Верховною Радою 02.12.2010 № 2755-VI]. – Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/%D0%BF%D0%BE%D0%B4%D0%B0%D1%82%D0%BA%D0%BE%D0%B2%D0%B8%D0%B9%20%D0%BA%D0%BE%D0%B4%D0%B5%D0%BA%D1%81>.

податків, то в порівнянні з МК України є суттєві розбіжності у предметі документальних перевірок.

Узагальнену класифікацію перевірок визначених ПК України ¹²⁶ та МК України ¹²⁷ можна представити наступним чином (рис. 4.1).

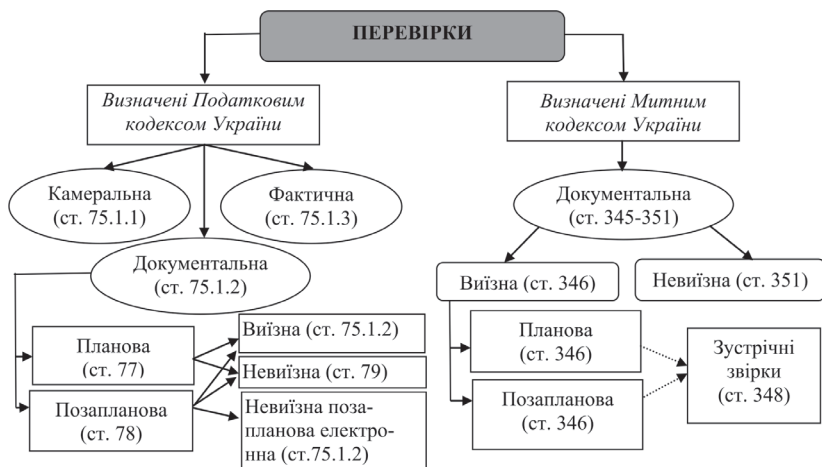


Рис. 4.1. Узагальнена класифікація перевірок, визначених Податковим і Митним кодексами України¹²⁸

Згідно ПК України різновидом документальної невійзної позапланової перевірки є електронна, що проводиться на підставі заяви платника податків, яка подається за 10 календарних днів до очікуваного початку її проведення. Виходячи з визначення електронної перевірки тільки платник податків з незначним ступенем

¹²⁶ Податковий кодекс України [Електронний ресурс] : закон України [прийнято Верховною Радою 02.12.2010 № 2755-VI]. – Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/%D0%BF%D0%BE%D0%B4%D0%B0%D1%82%D0%BA%D0%BE%D0%B2%D0%B8%D0%B9%20%D0%BA%D0%BE%D0%B4%D0%B5%D0%BA%D1%81>.

¹²⁷ Митний кодекс України [Електронний ресурс] : закон України [прийнято Верховною Радою 13.03.2012 № 4495-VI]. – Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/4495-17>.

¹²⁸ Туржанський В. А. Податковий і митний аудит за податками та зборами: проблеми уніфікації / В. А. Туржанський // Сталій розвиток економіки. – 2013. – № 4. – С. 357–363.

РОЗДІЛ 4. Формування системи митного аудиту України

ризикау має право на її проведення¹²⁹. Наказом Міндоходів України від 03.06.2013 № 143¹³⁰ передбачено, що електронні перевірки платників податків, які застосовують спрощену систему оподаткування, обліку та звітності будуть проводитись починаючи з 01.01.2014; суб'єктів господарювання мікро-, малого та середнього бізнесу – з 01.01.2015; інших платників податків – з 01.01.2016.

З метою оптимізації процесу митного аудиту підприємств в Україні пропонуємо виділити основні види аудиторських процедур, що відповідають кожному з етапів¹³¹. На нашу думку, такі процедури доцільно об'єднати у чотири блоки відповідно до етапів перевірки і визначити як: підготовчі, оціночні, доказові та підсумкові (рис. 4.2).

Запропоноване групування процедур здійснено відповідно до мети, яка ставиться перед перевіряючим на кожному з етапів митного аудиту. Зокрема, на першому етапі проводиться аналіз нормативно-правових актів, що регулюють процес підготовки та проведення митного аудиту, здійснюється оцінка та аналіз ризиків порушення митного законодавства суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності, проводяться запити до відповідних уповноважених органів іноземних держав.

На даному етапі співробітники Управління податкового та митного аудиту територіальних органів Міндоходів формують плани-графіки проведення митного аудиту.

¹²⁹ Фрадинський О. А. Порівняльна характеристика перевірок при проведенні податкового та митного аудитів : Матеріали міжнародної науково-практичної конференції [«Стратегічні напрями соціально-економічного розвитку держави в умовах глобалізації»], (Хмельницький, 18 – 20 квітня 2013 р.) / О. А. Фрадинський. – Хмельницький, Хмельницький університет управління та права, 2013. – С. 448–451.

¹³⁰ Про затвердження Порядку подання платником податків заяви про проведення документальної невиїзної позапланової електронної перевірки та прийняття рішення територіальним органом Міністерства доходів і зборів України про проведення такої перевірки [Електронний ресурс] : наказ [видано Міністерством доходів і зборів України 03.06.2013 № 143]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0950-13>.

¹³¹ Туржанський В.А. Етапи та процедури митного аудиту суб'єктів ЗЕД : Науково-практичний семінар : Матеріали науково-практичного семінару [«Формування системи митного аудиту України»], (Хмельницький, 22.05.2013) / В.А. Туржанський, О.О. Пунда. – Хмельницький, Державний науково-дослідний інститут митної справи, 2013. – С. 21 – 24.



Рис. 4.2. Запропоновані етапи застосування аудиторських процедур при організації та проведенні митного аудиту в Україні

Завданням другого етапу є підготовчі процедури пов'язані зі збором інформації про підприємство, що підлягає митному аудиту, формується доказова база та готуються попередні висновки.

На етапі здійснення митного аудиту необхідно отримати аудиторські докази щодо правильності та достовірності записів у бухгалтерському обліку та звітності щодо митних платежів. Тому ми їх об'єднали у групу доказових процедур.

На останньому етапі митного аудиту необхідно оцінити інформацію про стан розрахунків за митними платежами підприємства, а також порівняти їх з попередніми результатами митного аудиту та перевірок інших державних органів. Завданням цього етапу є підведення підсумків митного аудиту та оформлення результатів у формі акта або довідки, які підписуються посадовою особою органів доходів і зборів й керівником підприємства, що перевірялося. Це здійснюється за допомогою підсумкових процедур.

Розглянемо детальніше процес організації та проведення документальних перевірок визначених МК України.

РОЗДІЛ 4. Формування системи митного аудиту України

Документальні невізні перевірки. Предметом документальних невізних перевірок є конкретний факт (або група фактів), що підлягає перевірці, зокрема дані про своєчасність, достовірність, повноту нарахування та сплати митних платежів при переміщенні товарів через митний кордон України підприємствами, а також при переміщенні товарів через митний кордон України громадянами з поданням митної декларації, передбаченої законодавством України для підприємств.

На підготовчому етапі документальної невізної перевірки посадовими особами органів доходів і зборів проводяться наступні заходи:

- опрацьовуються нормативно-правові акти. У разі потреби, можуть проводитися консультації з працівниками інших структурних підрозділів органів доходів і зборів, представниками інших державних органів, експертних установ та ін.;

- збирається доказова база. Доказами при проведенні документальної невізної перевірки можуть бути як письмова інформація від інших державних органів, експертних установ, так і витяги з офіційних Інтернет-сторінок підприємств, які містять інформацію, що має відношення до предмету такої перевірки;

- здійснюється підготовка попередніх висновків. Самостійно або з залученням відповідних спеціалістів вивчається питання правильності класифікації товарів згідно з УКТ ЗЕД, визначення країни їх походження, в тому числі проводяться попередні розрахунки суми заниження податкового зобов'язання підприємства.

На етапі проведення документальних невізних перевірок посадові особи органів доходів і зборів, що проводять дану перевірку, приймають остаточні рішення щодо вчинення посадовими особами підприємства порушення митного законодавства. У разі встановлення фактів порушення митного законодавства посадовими особами підприємства – проводяться розрахунки суми заниження податкового зобов'язання підприємства.

Важливим моментом на даному етапі є дослідження заяв, інформації та документів, які можуть бути надані підприємством до початку документальної невізної перевірки, на предмет їх

впливу на результати перевірки, зокрема, в частині спростування фактів порушення митного законодавства.

Оформлення результатів документальної невиїзної перевірки в залежності від наявності порушень митного законодавства в діях посадових осіб підприємства здійснюється у формі акта або довідки. Кількість додатків до акта (довідки) залежить від складності документальної невиїзної перевірки та може змінюватися (інформаційні додатки, фототаблиці, розрахунок податкового зобов'язання та інше).

Завершений акт (довідка) за результатами документальної невиїзної перевірки складається в двох примірниках, які підписуються та реєструються посадовими особами органу доходів і зборів, після чого направляються підприємству для ознайомлення та підписання. Обов'язково акт (довідка) має містити інформацію щодо процедури оскарження результатів документальної невиїзної перевірки.

З урахуванням дій керівництва підприємства, що перевірялося, (відмова від отримання акту (довідки) перевірки, відмова від підписання акту (довідки) перевірки) на даному етапі посадовими особами органів доходів і зборів складаються відповідні акти, які також надаються підприємству.

Після повернення підприємством до органів доходів і зборів підписаного примірника акта документальної невиїзної перевірки керівником органу доходів і зборів приймається рішення щодо направлення підприємству податкових повідомлень-рішень. У разі наявності заперечень підприємства на акт документальної невиїзної перевірки дане рішення приймається з урахуванням результатів їх розгляду.

З урахуванням результатів документальної невиїзної перевірки та позиції щодо них підприємства, вони можуть бути узгодженими, або ж оскарженими як в адміністративному, так і в судовому порядку. Як наслідок, податкові повідомлення-рішення, складені за результатами документальної невиїзної перевірки, можуть бути сплачені підприємством добровільно або за результатами примусового стягнення, або ж взагалі скасовані.

Після завершення усіх процедур, пов'язаних з документальною невиїзною перевіркою, керівник робочої групи надає ке-

РОЗДІЛ 4. Формування системи митного аудиту України

рівнику органу доходів і зборів ґрунтовну інформацію щодо її результатів та обставин проведення, після чого матеріали перевірки формуються в окрему справу й зберігаються в підрозділі податкового і митного аудиту, та, відповідно до встановленого порядку в органі доходів і зборів, періодично передаються до архіву на зберігання.

Не зважаючи на відсутність ускладнень в процедурі проведення документальних невиїзних перевірок, як здається на перший погляд, даний тип перевірок має свої особливості, недотримання яких може стати визначальним фактором при прийнятті рішення під час проведення процедури оскарження результатів такої перевірки. Найважливішими вимогами до проведення документальної невиїзної перевірки є дотримання:

- процедури повідомлення підприємства про дату початку та місце проведення перевірки (ч. 4 ст. 351 МК України);
- строків давності (ст. 102 ПК України);
- тривалість проведення перевірки (ч. 6 ст. 351 МК України);
- строків складання акта (довідки) про результати перевірки (ч. 2 ст. 354 МК України);
- процедури розгляду заперечень акта (довідки) про результати перевірки (ч. 8 та 9 ст. 354 МК України);
- процедури прийняття податкового повідомлення-рішення (ч. 12 ст. 354 МК України).

Документальні виїзні перевірки. Проведенню документальної виїзної перевірки передують процедури підготовки, вивчення матеріалів про діяльність підприємства, отриманих від правоохоронних органів, особи, яка мала правові стосунки з об'єктом контролю, інших державних органів, а також інформації, отриманої від структурних підрозділів органу доходів і зборів, що проводить дану перевірку, а саме інформації про зовнішньоекономічну діяльність, претензійно-позовну роботу, застосовані санкції, наявність фактів порушення митних правил тощо. За результатами аналізу зовнішньоекономічної діяльності та наявних матеріалів посадовою особою підрозділу органу доходів і зборів уповноваженою на проведення документальної виїзної перевірки готуються пропозиції керівнику органу доходів і зборів щодо

складу робочої групи з проведення перевірки, наказ про проведення перевірки, посвідчення на право проведення перевірки та розробляється програма її проведення. Також, на даному етапі проводяться наступні заходи:

- опрацьовуються нормативно-правові акти, які регулюють зовнішньоекономічну діяльність підприємства, що перевіряється. У разі потреби, можуть проводитися консультації з працівниками інших структурних підрозділів органів доходів і зборів, з представниками інших державних органів, експертних установ тощо;

- збирається доказова база. Доказами при проведенні документальної виїзної перевірки можуть бути як письмова інформація від інших державних органів, експертних установ тощо, так само і витяги з офіційних Інтернет-сторінок підприємств, які містять інформацію, що має відношення до предмету такої перевірки;

- здійснюється підготовка попередніх висновків. Самостійно або з залученням відповідних спеціалістів вивчається питання правильності класифікації товарів згідно з УКТ ЗЕД, визначення країни їх походження, тощо, а також проводяться попередні розрахунки суми заниження податкового зобов'язання підприємства.

Під час проведення документальної виїзної перевірки є можливість отримати додаткові документи та інформацію, які не подавалися органам доходів і зборів при оформленні товарів. Нововиявлені факти можуть мати вирішальне значення при прийнятті рішення щодо фактурної вартості товарів, правильності визначення їх митної вартості, їх класифікації згідно з УКТ ЗЕД, ґрунтовності надання пільг при нарахуванні та сплаті платежів. Більшість інформації, необхідної для проведення документальної виїзної перевірки, зберігається в бухгалтерії підприємства, зокрема щодо:

- коштів, сплачених за товари, їх транспортування, страхування;

- коштів сплачених за інженерні та дослідно-конструкторські роботи, дизайн, художнє оформлення, ескізи та креслення, які виконані за межами України і безпосередньо необхідних для виробництва оцінюваних товарів;

РОЗДІЛ 4. Формування системи митного аудиту України

– роялті та інших ліцензійних платежів, що стосуються оцінюваних товарів та які покупець повинен сплачувати прямо чи опосередковано як умову продажу оцінюваних товарів, якщо такі платежі не включаються до ціни, що була фактично сплачена або підлягає сплаті тощо.

Разом з тим, важлива інформація може зберігатися і в інших відділах підприємства, зокрема виробничих підрозділах, а саме щодо:

- фізико-хімічних властивостей товарів, їх комплектності, призначення;
- фактичного обсягу використання товарів (особливо важливо стосовно підприємств, які здійснюють переробку давальницької сировини на території України);
- обсягів товарів (внутрішній контроль зважування, обмірювання тощо).

При проведенні документальної виїзної перевірки ознаки порушень митного законодавства можуть бути виявленні під час:

- опрацювання документів на підприємстві;
- спілкування з працівниками підприємства (особливу увагу слід звернути на працівників, які не мають відношення до зовнішньоекономічної діяльності підприємства);
- огляду складських та/або виробничих приміщень підприємства тощо.

При цьому, контрольні заходи, здійснені з метою з'ясування питань перевірки мають бути задокументовані та описані в акті (довідці) про результати документальної виїзної перевірки.

З метою уникнення непорозумінь в подальшому, рекомендується на початку документальної виїзної перевірки узгодити з підприємством, що перевіряється, порядок (послідовність) надання документів необхідних для перевірки та ознайомитися з усіма технологічними процесами, що здійснюються на підприємстві. Також, дана процедура дозволяє ознайомитися з обліком товарів на підприємстві.

Інформація, отримана під час документальної виїзної перевірки, порівнюється з тою, що міститься в документах, які подавалися при митному оформленні товарів. Дотримання підприєм-

ством, що перевіряється, законодавства з питань митної справи, встановлюється шляхом:

- опрацювання матеріалів, що подавалися при митному оформленні товарів та перевірка правильності їх оподаткування;
- дослідження розбіжностей між документами, виявленими на підприємстві, та документами, що подавалися при митному оформленні товарів, на предмет повноти нарахування та сплати податків при оформленні товарів.

Посадовими особами органів доходів і зборів під час проведення документальних виїзних перевірок використовуються інформаційні ресурси відображені на рис. 4.3. Незалежно від виду транспорту, яким здійснюється переміщення товарів, під час прибуття товарів у пункт пропуску через державний кордон України надаються документи (відомості) або їх реквізити, у тому числі засобами інформаційних технологій (або у вигляді електронного документа), які підтверджують дотримання заборон та/або обмежень згідно із законами України щодо пропуску товарів через митний кордон України, крім тих, що необхідні виключно для поміщення товарів у митний режим. Разом з митною декларацією органу доходів і зборів подаються рахунок або інший документ, який визначає вартість товару, та, у випадках, встановлених МК України, декларація митної вартості.

Тривалість документальної виїзної перевірки не повинна перевищувати 30 робочих днів (рис. 4.4).

Підстави для продовження строку проведення документальної планової виїзної перевірки визначені пунктом 9 статті 346 МК України (рис. 4.5).

Згідно п. 10 ст. 346 МК України вищезазначені строки, підстави та порядок проведення документальних виїзних перевірок підприємств не поширюються на перевірки, що проводяться за заявою самого підприємства, уповноважених економічних операторів (у тому числі на підприємствах, які звернулися для отримання такого статусу), а також на перевірки, що проводяться відповідно до кримінально-процесуального законодавства у разі порушення кримінальної справи або у процесі провадження в адміністративній справі про порушення митних правил стосовно посадової особи цього підприємства.

РОЗДІЛ 4. Формування системи митного аудиту України

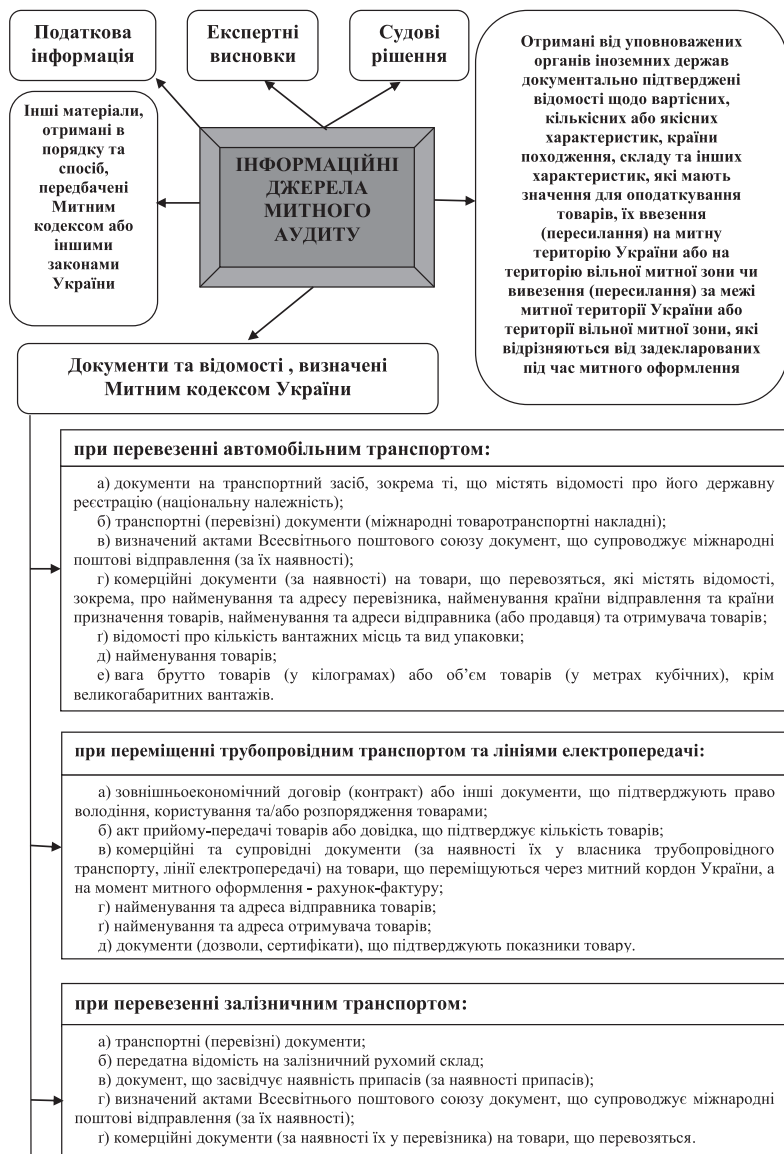


Рис. 4.3. Джерела інформації, які можуть бути використані для підготовки висновків за результатами митного аудиту

при перевезенні водним транспортом:

- а) генеральна декларація, що містить, зокрема, найменування та опис судна, відомості про його реєстрацію та національну належність, прізвище капітана, прізвище та адресу суднового агента;
- б) декларація про вантаж, яка містить, зокрема, відомості про найменування портів відправки, портів заходу судна, завантаження та вивантаження товарів, першого порту відправки товарів, порту вивантаження товарів, що залишаються на борту, перелік коносаментів або інших документів, що підтверджують наявність та зміст договору морського (річкового) перевезення, кількість вантажних місць товару, опис та вид упаковки товарів, які підлягають вивантаженню у даному порту;
- в) декларація про припаси (суднові припаси), яка містить, зокрема, відомості про найменування суднових припасів, що є в наявності на судні, та їх кількість;
- г) декларація про особисті речі екіпажу судна;
- г) суднова роль, що містить відомості про кількість і склад членів екіпажу під час прибуття і відправлення судна, зокрема, прізвища, імена, громадянство, звання або посаду, дату і місце народження, вид і номер документа, що посвідчує особу;
- д) список пасажирів, що містить відомості про пасажирів під час прибуття і відправлення судна, зокрема, кількість пасажирів на судні, прізвища, імена, громадянство, дату і місце народження, порти посадки і висадки;
- е) визначений актами Всесвітнього поштового союзу документ, що супроводжує міжнародні поштові відправлення (за їх наявності);
- є) транспортні (перевізні) документи на товари (за наявності), які містять, зокрема, відомості про загальну кількість товарів, кількість вантажних місць, найменування товарів, вид упаковки;
- ж) комерційні документи (за наявності) на товари та відомості про розміщення товарів на борту судна;
- з) відомості про наявність (відсутність) на борту судна товарів, ввезення яких на митну територію України заборонено або обмежено, включаючи валютні цінності, наявні у членів екіпажу, лікарські засоби, до складу яких входять наркотичні, сильнодіючі засоби, психотропні та отруйні речовини;
- и) відомості про наявність (відсутність) на борту судна небезпечних товарів, зброї.

при перевезенні повітряним транспортом:

- а) стандартний документ перевізника, передбачений укладеними відповідно до закону міжнародними договорами в галузі цивільної авіації (генеральна декларація);
- б) документи, що містять відомості про товари, які перевозяться на борту (вантажні відомості, авіаційні вантажні накладні);
- в) документ, що містить відомості про припаси (бортові припаси) та про кількість припасів (бортових припасів), завантажених на борт судна та вивантажених з нього;
- г) транспортні (перевізні) документи;
- г) комерційні документи (за наявності їх у перевізника) на товари, що перевозяться;
- д) визначений актами Всесвітнього поштового союзу документ, що супроводжує міжнародні поштові відправлення (за їх наявності);
- е) відомості про знаки національної належності та реєстраційні знаки судна, номер рейсу, маршрут польоту, пункт вильоту та пункт прибуття судна;
- є) відомості про найменування підприємства (організації, установи), що експлуатує судно, та кількість членів екіпажу;
- ж) список пасажирів із зазначенням їх кількості на судні, прізвищ та ініціалів, пунктів посадки та висадки; відомості щодо багажу пасажирів (пасажирська відомість);
- з) найменування товарів, номери вантажних накладних, кількість місць за кожною накладною, пунктів завантаження та пунктів вивантаження товарів;
- и) відомості про наявність (відсутність) на борту судна товарів, ввезення яких на митну територію України заборонено або обмежено, включаючи валютні цінності, наявні у членів екіпажу, лікарські засоби, до складу яких входять наркотичні, сильнодіючі засоби, психотропні та отруйні речовини;
- і) відомості про наявність (відсутність) на борту судна небезпечних товарів, зброї.

Закінчення Рис. 4.3.

РОЗДІЛ 4. Формування системи митного аудиту України

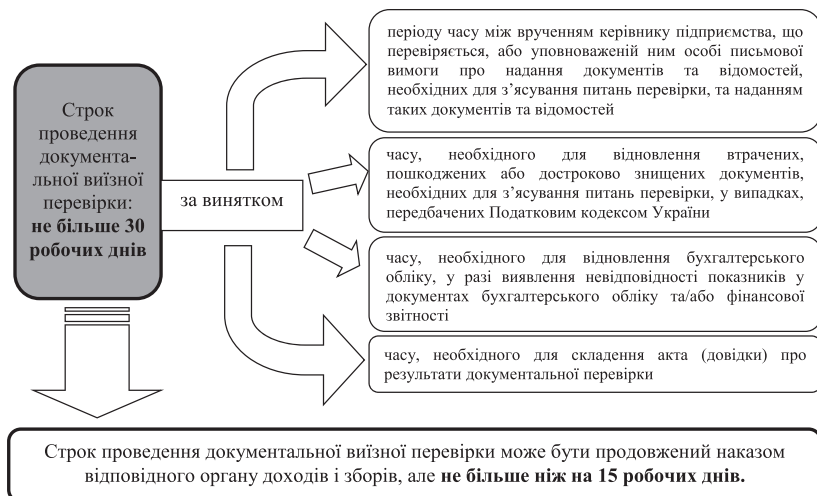


Рис. 4.4. Тривалість документальної візної перевірки згідно вимог Митного кодексу України

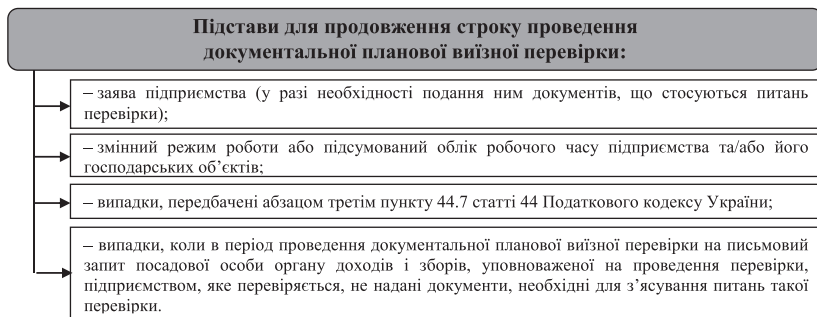


Рис. 4.5. Підстави продовження строку проведення документальної планової візної перевірки підприємства згідно Митного кодексу України

Документальну візну (планову чи позапланову) перевірку підприємства може бути зупинено наказом відповідного органу доходів і зборів, копія якого не пізніше наступного робочого дня надсилається підприємству рекомендованим листом з повідомленням про вручення або вручається під розписку керівнику

підприємства чи уповноваженій ним особі, з подальшим поновленням її проведення на невикористаний строк за наявності хоча б однієї з підстав визначених п. 11 ст. 346 МК України (рис. 4.6).

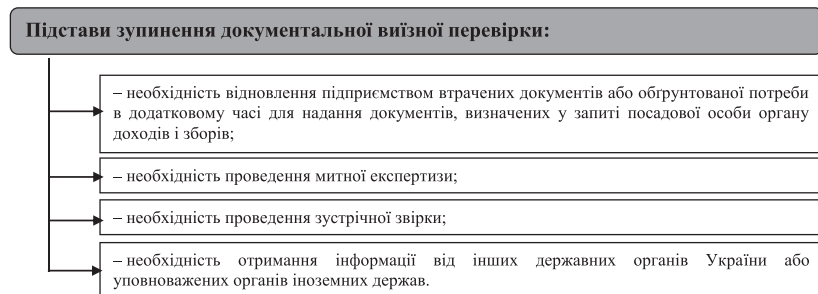


Рис. 4.6. Підстави зупинення документальної виїзної (планової чи позапланової) перевірки підприємства згідно Митного кодексу України

Оформлення результатів документальної виїзної перевірки в залежності від наявності порушень митного законодавства в діях посадових осіб підприємства здійснюється у вигляді акта або довідки. Кількість додатків до акта (довідки) залежить від складності документальної виїзної перевірки та може змінюватися (інформаційні додатки, фототаблиці, розрахунок податкового зобов'язання тощо). В акті (довідці) про результати документальної виїзної перевірки мають бути задокументовані та описані усі контрольні заходи, здійснені з метою з'ясування питань такої перевірки.

Акт (довідка) про результати документальної виїзної перевірки складається в двох примірниках, які підписуються та реєструються посадовими особами органу доходів і зборів, після чого направляються підприємству для ознайомлення та підписання. Обов'язково акт (довідка) має містити інформацію щодо процедури оскарження результатів документальної виїзної перевірки.

З урахуванням дій керівництва підприємства, що перевірялося, (відмова від отримання акту (довідки) перевірки, відмова

РОЗДІЛ 4. Формування системи митного аудиту України

від підписання акту (довідки) перевірки) на даному етапі посадовими особами органу доходів і зборів складаються відповідні акти, які також надаються підприємству.

Після повернення підприємством до органів доходів і зборів примірника акту документальної виїзної перевірки керівником органу доходів і зборів приймається рішення щодо направлення підприємству податкових повідомлень-рішень. У разі наявності заперечень підприємства на акт документальної виїзної перевірки дане рішення приймається з урахуванням результатів їх розгляду.

З урахуванням результатів документальної виїзної перевірки та позиції щодо них підприємства, вони можуть бути узгодженими або ж оскарженими як в адміністративному, так і в судовому порядку. Як наслідок, податкові повідомлення-рішення, складені за результатами документальної виїзної перевірки, можуть бути сплачені підприємством добровільно або за результатами примусового стягнення, або ж взагалі скасовані.

Після завершення усіх процедур, пов'язаних з документальною виїзною перевіркою, керівник робочої групи надає керівнику органу доходів і зборів ґрунтовну інформацію щодо обставин та результатів її проведення, після чого матеріали перевірки формуються в окрему справу й зберігаються в уповноваженому підрозділі податкового і митного аудиту, та, відповідно до встановленого порядку в органі доходів і зборів, періодично передаються до архіву для зберігання.

Документальні планові та позапланові виїзні перевірки як правило є більш складними ніж документальні невиїзні перевірки, а тому дані таких перевірок мають додаткові застереження, а саме:

- документальна планова виїзна перевірка одного й того самого підприємства може проводитися не частіше одного разу на 12 місяців, а підприємства, яке отримало статус уповноваженого економічного оператора – не частіше одного разу на 30 місяців (п. 4 ст. 346 МК України);

- право на проведення документальної планової перевірки підприємства надається лише за умови, що керівнику цього підприємства або уповноваженій ним особі не пізніше ніж за

10 календарних днів до дня проведення зазначеної перевірки вручено під розписку або надіслано рекомендованим листом з повідомленням про вручення копію наказу про проведення документальної планової перевірки та письмове повідомлення із зазначенням дати початку проведення такої перевірки (п. 6 ст. 346 МК України);

– посадові особи органу доходів і зборів мають право приступити до проведення документальної (планової чи позапланової) виїзної перевірки підприємства чи зустрічної звірки на підприємстві за наявності підстав для їх проведення, визначених МК України, та за умови пред'явлення керівнику відповідного підприємства або уповноваженій ним особі під розписку посвідчення на право проведення перевірки, в якому зазначаються дата його видачі, назва органу доходів і зборів, мета проведення перевірки, вид (планова чи позапланова) та підстави її проведення, дата початку та закінчення перевірки, посади, спеціальні звання та прізвища посадових осіб органів доходів і зборів, які проводитимуть перевірку, а також копії наказу органу доходів і зборів про проведення перевірки та службових посвідчень посадових осіб органів доходів і зборів, які проводитимуть перевірку (п. 1 ст. 349 МК України).

– неперед'явлення керівнику підприємства або уповноваженій ним особі копії наказу органу доходів і зборів про проведення документальної виїзної перевірки, службових посвідчень посадових осіб органів доходів і зборів, які проводитимуть перевірку, посвідчення на право проведення перевірки або їх пред'явлення з порушенням вимог, є підставою для недопущення посадових осіб органу доходів і зборів до проведення такої перевірки (п. 3 ст. 349 МК України);

– під час проведення документальної виїзної перевірки посадові особи органу доходів і зборів, які проводять перевірку, для отримання документів (їх копій), пояснень, довідок подають керівнику підприємства або уповноваженій ним особі письмові запити під особистий підпис на другому примірнику таких запитів із зазначенням переліку документів (їх копій), пояснень, довідок, необхідних для перевірки, та строку їх надання. Такі запити

РОЗДІЛ 4. Формування системи митного аудиту України

можуть бути подані не пізніше ніж за п'ять робочих днів до закінчення строку документальної виїзної перевірки (у тому числі продовженого) (п. 4 ст. 353 МК України);

– процедури повідомлення підприємства про дату початку та місце проведення документальної виїзної перевірки (ч. 4 ст. 351 МК України);

– строки давності (ст. 102 ПК України);

– тривалість проведення документальної виїзної перевірки (ч. 6 ст. 351 МК України);

– строків складання акта (довідки) про результати документальної виїзної перевірки (ч. 2 ст. 354 МК України);

– процедури розгляду заперечень на акт (довідку) про результати документальної виїзної перевірки (ч. 8 та 9 ст. 354 МК України);

– процедури прийняття податкового повідомлення-рішення (ч. 12 ст. 354 МК України).

4.2. Аналіз зарубіжного досвіду проведення митного аудиту

Розвиток світових інтеграційних процесів і міжнародної кооперації призводить до зростання обсягів зовнішньоекономічних операцій. Паралельно з ростом обсягів зовнішньої торгівлі посилюється роль органів доходів і зборів, які повинні діяти на якісно новому рівні. Це, з одного боку, здійснюється при можливому спрощенні процесу митного оформлення, істотному скороченні різномірних процедур і часу, необхідного для їх здійснення, а з іншого боку – впровадженні більш сучасних й результативних механізмів митного контролю.

Основним міжнародним документом у сфері організації та проведення митного контролю є Міжнародна конвенція про спрощення та гармонізацію митних процедур (м. Кіото), яка при-

йнята Радою митного співробітництва 18.05.1973¹³². У Конвенції зазначено, що спрощення та гармонізація процедур митного контролю полягає у прозорості, послідовності, логічності та прогнозованості цього процесу для всіх суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності. Однією з головних умов Конвенції для країн, що прагнуть увійти у Світову організацію торгівлі, та її членів є використання сучасних методів контролю на основі управління ризиками та методів митного аудиту.

У липні 1997 року Єврокомісія запропонувала стратегію для країн-кандидатів, що готувалися до вступу у ЄС. Пріоритетом для них визначено сфери митного та податкового управління. Вважалося, що реформовані у відповідності до артикульованих стандартів митні служби таких держав зможуть ефективніше контролювати додержання свого внутрішнього законодавства, адаптованого до вимог права ЄС, яке в тому числі регламентує торгівлю та економічну політику цього регіонального об'єднання.

З цією метою Європейською Комісією підготовлено низку правил у документі Customs Blueprints¹³³ та рекомендовано їх використовувати митним органам з метою перегляду адміністративних та операційних функцій, а також для приведення відповідних процесуальних норм і процедур до вимог стандартів ЄС. За напрямками Customs Blueprints розподілені на: законодавство; організацію та управління людськими ресурсами; митну етику; внутрішній аудит; навчання; сприяння торгівлі та взаємини із бізнесом; зв'язки із громадськістю та комунікації; митне співробітництво; збір платежів; управління ризиками; сучасна аграрна політика: експортний контроль; прикордонний та внутрішній контроль; транзит та переміщення товарів; оцінка митної вартості; контроль після випуску товарів і аудит; розслідування та правоохоронна діяльність; правоохоронна діяльність митних органів у сфері захисту прав інтелектуальної власності; безпека

¹³² Міжнародна конвенція про спрощення та гармонізацію митних процедур (Київська конвенція) [Електронний ресурс] : конвенція [затверджена Радою митного співробітництва 18.05.1973 у редакції Брюссельського Протоколу 1999 р.]. – Режим доступу : http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/995_643.

¹³³ Офіційний сайт Європейської Комісії [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://ec.europa.eu>.

РОЗДІЛ 4. Формування системи митного аудиту України

ланцюга поставок; інфраструктура та обладнання; митні лабораторії; інформаційні та комунікаційні технології.

Сьогодні Customs Blueprints виступає орієнтиром для реформування законодавства, що регламентує сферу зовнішньої торгівлі. На думку розробників Customs Blueprints причиною успіху цього документу є той факт, що сучасні митні адміністрації мають однакові проблеми у своїй діяльності. Відтак, цілком природно, що шлях їх вирішення може виглядати як певна універсальна модель, яка через глобалізацію та прискорене зростання торгівлі вимагає формулювання нових пріоритетів. У свою чергу, їх реалізація передбачає більш тісне міжнародне співробітництво, застосування більш узгоджених і осучаснених процедур, дій та процесів. Ідея співробітництва та постійної взаємодії митної служби із суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності (або «економічними операторами») справді може бути реалізована, коли засоби спрощення процедур зовнішньої торгівлі забезпечать державний контроль, заснований на системі управління ризиками, зведенні до мінімуму паперового документообігу, принципі «єдиного вікна», митному аудиту, внутрішньому аудиту, врахуванні думки громадськості, ефективному регіональному та міжнародному митному співробітництві.

У Customs Blueprints є окремий розділ «Post-clearance control and audit», який визначає підходи щодо проведення митного аудиту та дозволяє зберігати баланс між спрощенням процедур торгівлі та ефективним митним контролем. Стратегічними цілями Customs Blueprints є:

- розробка комплексної правової основи, яка надає посадовим особам митних органів необхідні повноваження на проведення ефективного митного аудиту;
- розробка організаційної структури, яка дозволяє митним аудиторам та їх керівникам виконувати свої обов'язки з максимальною ефективністю і результативністю;
- розвиток аудиту системи управління, який забезпечує ефективний контроль якості аудиту з використанням відповідних методів. Для цього необхідно застосовувати стандарти якості проведення аудиту;

- розробка стратегії підготовки кадрів, які мають необхідні знання та навички для виконання своїх посадових обов'язків;
- розробка політики національного короткострокового та довгострокового планування аудиту, яка заснована на системі аналізу й оцінки ризиків.

Зазначимо, що у зарубіжних країнах немає єдиного визначення митного аудиту, а зустрічаються наступні терміни: «post-customs control», «post-customs audit», «post-clearance control», «post-clearance audit». Однак, не зважаючи на різноманітність категоріального визначення, сутність усіх понять зводиться до того, що під митним аудитом розуміють зведення до мінімуму «пропускних» митних процедур та здійснення митного контролю шляхом подальшої поглибленої документальної перевірки суб'єкта зовнішньоекономічної діяльності після факту митного оформлення товарів та транспортних засобів.

Документи WCO and UNCTAD Technical Note 5 Post-clearance audit, 2011¹³⁴ під митним аудитом визначають аудит, що базується на методах контролю після випуску товарів у вільний обіг, а його метою є перевірка точності та достовірності декларацій, бухгалтерських книг та інших документів за зовнішньоекономічними операціями.

Досліджуючи зарубіжний досвід впровадження системи митного аудиту, спостерігається ситуація, коли у багатьох країнах (країнах ЄС, ВМО, СОТ), країнах СНД та Україні мета, завдання та функції митного аудиту значно відрізняються¹³⁵.

Всесвітня митна організація трактує митний аудит як процес, який дозволяє працівникам митних органів проводити контроль за достовірністю даних митних декларацій шляхом перевірки бухгалтерських книг, записів, бізнес-систем, комерційних даних фізичних осіб / підприємств, задіяних у міжнародній торгівлі¹³⁶.

¹³⁴ WCO and UNCTAD Technical Note № 5 «Post-clearance audit», rev 3, 2011 [Electronic resource]. – Mode of access : URL : http://www.unctad.org/en/docs/TN05_PostClearanceAudit.pdf.

¹³⁵ Єдинак Т. С. Постмитний аудит як фактор забезпечення економічної безпеки країни: зарубіжний досвід та українська перспектива / Т. С. Єдинак, В. Ю. Єдинак // Вісник Академії митної служби України. – 2008. – № 4. – С. 70–76.

¹³⁶ Офіційний веб-сайт Всесвітньої митної організації [Electronic resource]. – Mode of access : <http://www.wcoomd.org/en/about-us/legal-instruments.aspx>.

РОЗДІЛ 4. Формування системи митного аудиту України

Статтю 27 Митного кодексу Європейського Союзу¹³⁷ по-стмитний контроль визначається як сукупність засобів митного контролю, які здійснюються після випуску товарів у вільний обіг з метою перевірки точності та достовірності даних декларацій та охоплює контроль бізнес-систем, записів, бухгалтерських книг.

Таким чином, законодавче регулювання здійснення митного аудиту в ЄС має наступні ознаки: загальними нормативними актами, які визначають стандарти проведення митного аудиту є Митний кодекс ЄС 1992 р., Модернізований Митний кодекс ЄС 2008 року, Керівництво з митного аудиту ВМО (WCO – Guidelines for Post-clearance Audit, 2012), технічні примітки ВМО до митного аудиту (UNCTAD Technical Note 5 Post-clearance audit, 2011), митні стандарти ЄС (Customs Blueprints) та інші нормативні акти ЄС. Разом з тим в кожній країні-учасниці ЄС діють власні законодавчі акти (кодекси, закони, інструкції, керівництва), які в межах норм ЄС детально регулюють та відображають особливості здійснення митного аудиту.

Аналізуючи концептуальні засади ЄС щодо здійснення митного аудиту, доцільно окремо розглядати країни ЄС (Великобританія, Ірландія, Португалія), де контроль за достовірністю нарахування і сплати податків та митних платежів здійснюється одним державним органом, та країни ЄС (Німеччина, Італія, Болгарія, Туреччина, Австрія), де контроль за достовірністю нарахування і сплати податків покладено на податковий орган, а митних платежів – на митний орган.

Актуальність вивчення європейського досвіду з проведення митного аудиту в аспекті розмежування або об'єднання податкових та митних органів пов'язана зі створенням в Україні 24.12.2012 єдиного державного органу, однією з основних функцій якого є адміністрування і контроль за сплатою податків, зборів, митних платежів та єдиного соціального внеску.

Серед країн – членів Європейського співтовариства та Митного союзу Європейського співтовариства, в яких аналогічно до України існує єдиний державний орган, відповідальний за адмі-

¹³⁷ Митний кодекс Європейського Союзу [Electronic resource]. – Mode of access : <http://kompmp.rada.gov.ua/kompmp/control/uk/doccatalog/list?currDir=47240>.

ністрування податків, зборів, митних платежів та обов'язкових соціальних внесків є Республіка Ірландія. Якщо в Україні функції контролю за сплатою податків, в тому числі митних платежів, покладено на окреме Міністерство доходів і зборів, то в Ірландії цю функцію здійснює окреме Відомство доходів Ірландії (Відомство податкових комісарів Ірландії). Аналогічно до України однією з форм аудиту платників податків в Ірландії є документальні перевірки, які можуть бути ініційовані контролюючим органом на протязі трьох років з дати прийняття декларацій.

В залежності від повноти та тематики питань серед аудиторських перевірок платників податків, які здійснюють підрозділи Відомства доходів Ірландії можна виділити наступні:

– комплексний аудит платників податків (перевірка), який спрямований на визначення достовірності нарахування всіх податків, в тому числі митних платежів, які сплачуються платником податків. Досліджуваний період такої перевірки зазвичай становить від трьох місяців до трьох років;

– тематичний аудит платників податків (перевірка), який спрямований на дослідження достовірності нарахування окремого податку, наприклад ПДВ, акцизного збору, корпоративного податку тощо. У випадку, якщо таким податком є ввізне мито чи інший митний платіж, то така перевірка буде митним аудитом, і зазвичай спрямована на встановлення достовірності нарахування і сплати митних платежів за окремий рік, місяць або за окремими митними деклараціями (декларацією);

– тематичний аудит платників податків (перевірка), який спрямований на дослідження достовірності двох і більше податків, наприклад ПДВ і ввізного мита за окремий рік, квартал, місяць або за окремими господарськими операціями;

– аудит платників податків (перевірка) за окремими напрямками, який спрямований на дослідження достовірності окремих даних, пов'язаних з нарахуванням податків, наприклад визначення митної вартості або країни походження товарів¹³⁸.

138 Revenue Commissioners Headline Results for 2012 [Electronic resource]. – Mode of access : URL : <http://www.revenue.ie/en/about/publications/annual-reports.html>.

РОЗДІЛ 4. Формування системи митного аудиту України

Комплексний аудит платників податків, тематичний аудит платників податків, в тому числі митний аудит, та аудит платників податків за окремими напрямками організовується і здійснюється уповноваженими підрозділами Відомства доходів Ірландії за загальними підходами, а одним з основних нормативних документів, який встановлює та регулює такі підходи є Кодекс практики для проведення аудиту Відомством доходів Ірландії (Code of Practice for Revenue Audit, 2010). При цьому митний аудит в Ірландії можна розглядати як складову загального аудиту платників податків (наприклад при проведенні уповноваженими підрозділами Відомства доходів Ірландії комплексного аудиту платників податків з питань достовірності нарахування податків, в тому числі митних платежів), так і як самостійний вид аудиту платників податків – у випадку здійснення уповноваженими підрозділами Відомства доходів Ірландії після випуску товарів перевірки платника податку, предметом якої є встановлення достовірності нарахування та сплати лише митних платежів та пов'язаних з ними даних.

Аналізуючи аспекти організації та здійснення посадовими особами Відомства доходів Ірландії аудиту платників податків, в тому числі митного аудиту доцільно розглянути наступне:

- 1) форми та заходи контролю за достовірністю декларування і сплати податків, зборів та митних платежів;
- 2) мету та завдання аудиторських перевірок платників податків;
- 3) особливості взаємодії посадових осіб Відомства доходів Ірландії з платниками податків до початку та під час проведення аудиторської перевірки;
- 4) особливості відбору платників податків для проведення аудиторської перевірки;
- 5) особливості застосування штрафних санкцій при встановленні аудиторською перевіркою Відомства доходів Ірландії порушень платником податків законодавства.

Зокрема, відповідно до Кодексу практики для проведення аудиту (Code of Practice for Revenue Audit, 2010) Відомство доходів Ірландії при організації та проведенні аудиту платників податків здійснює такі заходи як неаудиторські втручання, аудиторські перевірки та спеціальні (кримінальні) розслідування (рис. 4.7).

Характерною ознакою контрольно-перевірочної роботи Відомства доходів Ірландії, в тому числі при здійсненні митного аудиту, є акцентування не на фіскальній, а на контролюючій, консультуючій та профілактичній функціях, спрямованих на інформування і підвищення свідомого рівня дотримання платниками податків законодавства, прозорого декларування результатів господарської діяльності, налагодження доброзичливих відносин між контролюючим органом та суб'єктом господарювання.

Значна частина роботи Відомства доходів Ірландії приділяється неаудиторським втручанням у господарську діяльність суб'єкта господарювання. У випадку виявлення посадовими особами підрозділу, уповноваженого на здійснення аудиту платників податків, можливих ризиків щодо порушення податкового та митного законодавства, в тому числі за результатами аналізу автоматизованих систем профілів ризиків, такі особи вживають ряд заходів у формі неаудиторських втручань (за допомогою розмов по телефону, електронної пошти, листування з платником податків) з метою спростування виявлених ризиків або надання можливості платнику податків самостійно виправити допущені порушення. Зокрема: платнику податків направляються запити на надання додаткової інформації (документів), які можуть підтвердити або спростувати виявлені профільні ризики порушення законодавства; здійснюються спеціальні письмові опитування (на тематику, що потребує перевірки) як одного, так і багатьох платників податків з однієї виробничої галузі; досліджуються інформаційні ресурси на Інтернет сайтах платника податків; вивчається інформація, отримана від інших державних та комерційних організацій. Під час проведення та після проведення неаудиторських втручань платнику податків пропонується (в тому числі в письмовій формі) самостійно виправити виявлені недоліки і у разі необхідності уточнити дані поданих податкових та митних декларацій. Неаудиторські втручання не є аудиторськими перевірками платників податків та спрямовані на в'яснення питання: потрібно чи не потрібно ініціювати проведення аудиторської перевірки відповідного платника податків.

РОЗДІЛ 4. Формування системи митного аудиту України

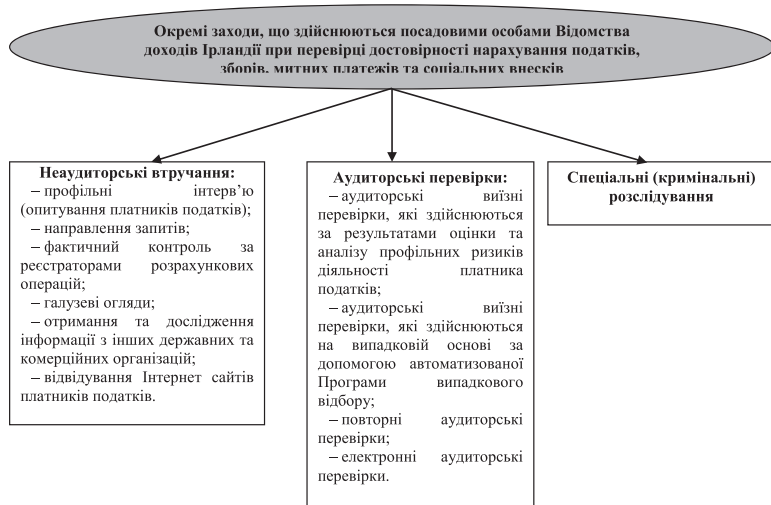


Рис. 4.7. Окремі заходи, що здійснюються посадовими особами Відомства доходів Ірландії при перевірці достовірності нарахування податків, зборів, митних платежів та соціальних внесків (складено за даними ¹³⁹)

При прийнятті рішення уповноваженим підрозділом Відомства доходів Ірландії про проведення аудиторської перевірки платнику податку або його агенту за 21 день до початку такої перевірки надсилається (вручається) відповідне повідомлення із зазначенням дати початку аудиторської перевірки платника податку. При цьому до початку перевірки платник податків має право самостійно зробити запропоноване «вибіркове розкриття», яке полягає у наданні повної інформації пов'язаної із достовірністю сплати податків (митних платежів) та уточненні даних декларацій у випадку неповноти декларування податків (митних платежів) із відповідною сплатою податків (митних платежів) та штрафних санкцій.

За необхідності платнику податків може надаватися шістдесятиденний термін для підготовки та здійснення «вибіркового розкриття» (самостійного уточнення даних декларацій із спла-

¹³⁹ Офіційний сайт Відомства доходів Республіки Ірландія [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.revenue.ie/en>

тою додатково задекларованих податків (митних платежів) та штрафних санкцій). У такому випадку платник податків повинен подати контролюючому органу письмове повідомлення про намір зробити «вибіркові розкриття». Письмове повідомлення подається протягом 14 днів, наступних за днем отримання повідомлення про проведення аудиторської перевірки та додатково передбачає надання платнику податків шістдесятиденного терміну (що настає з дня надсилання письмового повідомлення про намір зробити «вибіркові розкриття») на підготовку такого «вибіркового розкриття». Протягом шістдесятиденного терміну платнику податків дозволяється консультуватися з уповноваженим підрозділом Відомства доходів Ірландії щодо наявних питань з порушення законодавства та розмірів штрафних санкцій за «розкриття» платником податків таких порушень. Слід відмітити, що законодавством Ірландії передбачені випадки, коли контролюючий орган не розглядає (не приймає) «вибіркові розкриття», зокрема якщо вони були зроблені платником податків після початку проведення аудиторської перевірки платника податків, якщо повідомлення про намір зробити «вибіркові розкриття» здійснено в усній формі та інші випадки.

Безпосередній відбір платників податків для проведення перевірки здійснюється уповноваженим підрозділом Відомства доходів Ірландії за двома напрямками:

1) на основі інформативного вибору виходячи з проведеної аналітичної діяльності аудитора, заходів неаудиторських втручань та профілів ризику, включаючи інформування автоматизованих систем профілів ризику;

2) на основі програми випадкового відбору, яка гарантує, що всі платники податків можуть бути відібрані для аудиторської перевірки.

Першочерговою метою проведення аудиторської перевірки платника податку відповідно до Кодексу практики для проведення аудиту Відомством доходів Ірландії (Code of Practice for Revenue Audit, 2010) є сприяння добровільного дотримання суб'єктами господарювання декларування і сплати податків, виявлення та зменшення випадків недостовірного декларування.

РОЗДІЛ 4. Формування системи митного аудиту України

Здійснюється аудиторська перевірка платника податків за фактичним місцезнаходженням суб'єкта господарювання за умов пред'явлення посадовою особою підрозділу Відомства доходів Ірландії відповідного посвідчення та роз'яснення мети аудиторської перевірки. Як правило в ході аудиторської перевірки платника податків досліджуються спірні питання, які виникли у контролюючого органу при проведенні заходів неаудиторського втручання, а також перевіряються будь-які інші питання відповідно до аудиторської програми. Посадові особи Відомства доходів Ірландії ознайомлюються та визначають характер бізнесу; визначають осіб, відповідальних за господарські операції; перевіряють бухгалтерські та облікові документи, в тому числі перевіряють, чи платник податків не здійснює аналогічних порушень, що були виявленні за результатами попередньої аудиторської перевірки платника податків; здійснюють огляди приміщень та консультують платника податків щодо помилок та порушень, пов'язаних із нарахуванням та сплатою податків. При перевірці бухгалтерської та податкової звітності найбільша увага приділяється тим звітним періодам, де спостерігається низький рівень декларування податків (митних платежів), та господарським операціям, які можуть здійснюватися з метою ухилення або зниження рівня сплати податків (митних платежів). Одночасно визначаються причини низького рівня сплати податків (митних платежів) та ідентифікуються схеми ухилення, які призводять до зниження рівня сплати податків (митних платежів). в тому числі аналізуються господарські операції, здійснювані через офшорні зони^{140 141}.

У випадку виявлення, під час проведення аудиторської перевірки платника податків, фактів, що свідчать про значні ухилення від сплати податків (митних платежів) платнику податків надсилається (вручається) повідомлення, в якому зазначається, що разом із проведенням аудиторської перевірки розпочинається спеціальне (кри-

¹⁴⁰ Code of Practice for Revenue Audit, 2010 [Electronic resource]. – Mode of access : URL : <http://www.revenue.ie/en/practitioner/codes-practice.html>.

¹⁴¹ Офіційний сайт Відомства доходів Республіки Ірландія [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.revenue.ie/en>

мінальне) розслідування справ платника податків із залученням відповідних додаткових підрозділів Відомства доходів Ірландії.

Окремим видом аудиту платників податків в Ірландії є електронний аудит, який полягає у перевірці достовірності даних декларацій за допомогою баз даних інформаційних комп'ютерних програм та електронних копій документів, які надаються платником податків на запит контролюючого органу. При цьому цифрова інформація, в тому числі електронні копії документів, передаються та зберігаються на спеціальних зашифрованих інформаційних ресурсах.

Стимулюванню для самостійного виправлення (самостійного розкриття випадків заниження податкових зобов'язань) платниками податків у поданих ними деклараціях в Ірландії сприяє своєрідна система застосування штрафних санкцій. Зокрема, у випадку самостійного виправлення платником податків недостовірних даних у податкових (митних) деклараціях розмір штрафних санкцій може варіюватися в межах 3-100% в залежності від того, чи платник податків самостійно (без вказівок контролюючого органу) донарахував занижені податкові зобов'язання, чи донарахував занижені податкові зобов'язання за вказівками контролюючого органу, чи він це зробив до отримання повідомлення про проведення аудиторської перевірки, чи після отримання повідомлення про проведення аудиторської перевірки, але до початку її проведення, чи були дії платника навмисними чи ненавмисними, чи здійсненні платником податків зазначені дії вперше, вдруге або втретє протягом останніх п'яти років, чи сприяв платник податків співробітництву з контролюючим органом, чи вчиняв дії, які перешкоджали встановити достовірність нарахування та сплати податків (митних платежів). Так, найменший розмір штрафних санкцій застосовується у випадках самостійного виправлення платником податків недостовірних даних у поданих ним деклараціях без вказівок (або за вказівками) контролюючого органу, за умови співпраці з ним, якщо такі виправлення робляться ще до отримання повідомлення про початок проведення аудиторської перевірки та аналогічні порушення не носять повторюючого характеру за останні п'ять років.

РОЗДІЛ 4. Формування системи митного аудиту України

Особлива увага в Ірландії приділяється такому питанню, як сплата штрафних санкцій за результатами аудиторської перевірки платника податків та судовому узгодженню донарахованих сум, в тому числі прискоренню процесу судового оскарження. Якщо в Україні розмежування юрисдикції судів щодо розгляду оскарження результатів документальних перевірок в залежності від донарахованих податкових зобов'язань відсутнє, то в Ірландії встановлено обмеження юрисдикції судів щодо визначення штрафних санкцій, в залежності від сум штрафів, які оскаржуються:

- для районного суду – до 6348,69 євро;
- для окружного суду – до 38092,14 євро;
- для Вищого суду – суми, що перевищують 38092,14 євро ¹⁴².

Таким чином, узагальнюючи основні підходи при організації та проведенні підрозділами Відомства доходів Ірландії аудиту платників податків, в тому числі митного аудиту, слід відмітити: спрямованість на налагодження доброзичливих відносин між контролюючим органом і суб'єктом господарювання та стимулювання до добровільної сплати податків (митних платежів); направленість на підвищення свідомого рівня дотримання платниками податків законодавства, прозорого декларування результатів їх господарської діяльності, вивчення причин низького рівня декларування податків (митних платежів) та виявлення схем ухилення від сплати податків (митних платежів); застосування диференційованої системи штрафних санкцій у випадку самостійного виправлення платником податків недостовірних даних (які призвели до заниження сплати податків або митних платежів) у деклараціях; широке використання в роботі заходів неаудиторських втручань та систем електронного обміну інформацією (електронними копіями документів) між контролюючим органом і платником податків; розмежування правової юрисдикції судів щодо розгляду справ в залежності від розміру неузгоджених штрафних санкцій.

Безумовна важливість для України досвіду європейських держав щодо організації та проведення спільних перевірок під-

¹⁴² Code of Practice for Revenue Audit, 2010 [Electronic resource]. – Mode of access : <http://www.revenue.ie/en/practitioner/codes-practice.html>.

приємств (митних та податкових) в рамках одного відомства не заперечується, однак виникає доцільність дослідження практики їх здійснення окремими відомствами. При цьому потрібно пам'ятати, що основні стратегічні завдання проведення митного аудиту визначенні у загальноєвропейських нормах, але існує ніша національних норм країн, які становлять окремий інтерес дослідження в контексті можливості та доречності їх запровадження в нашій державі.

У структурі Центрального митного управління Болгарії визначено Дирекцію «Наступного контролю», основною місією якої є розробка й сприяння впровадженню методичних рекомендацій щодо здійснення митного аудиту дотримання вимог митного та акцизного законодавства¹⁴³.

Митні органи Болгарії мають право після випуску товарів у вільний обіг, з метою встановлення достовірності даних митної декларації, здійснювати наступний контроль комерційних документів і даних про операції з імпорту та експорту задекларованих товарів. Такий контроль здійснюється посадовими особами регіональних митних органів під час виїзної або невиїзної документальної перевірки. Об'єктом перевірки є товари, складська готівка, бухгалтерські книги, торгова, облікова та інша документація підприємства, що перевіряється. Підставою для проведення перевірки, після випуску товарів у вільний обіг, є наказ підписаний керівником Митного управління (агентства) Болгарії, уповноваженою ним посадовою особою або керівником регіонального митного органу з повідомленням керівника Митного управління (агентства) Болгарії. Наказ оформляється у письмовій формі і повинен містити: юридичні та фактичні підстави здійснення перевірки; імена та посади службовців, які здійснюватимуть перевірку; дані про підприємство, що перевіряється; вид та обсяг перевірки; дата початку та термін проведення перевірки. Наказ надсилається підприємству, що підлягає перевірці, якщо це не загрожує її проведенню.

¹⁴³ Устройствен правилник на Агенция «Митници» от 8.11.2011 [Електронен ресурс]. - Начин на достъп : <http://www.customs.bg/bg/page/234>.

РОЗДІЛ 4. Формування системи митного аудиту України

Термін проведення перевірки, після випуску товарів не може перевищувати двох місяців (при обґрунтованій необхідності термін може бути продовжений, але не більше ніж на чотири місяці, новим мотивованим наказом органу, який призначив таку перевірку).

Посадові особи підприємства, що перевіряється, зобов'язані сприяти митним органам при поясненні фактів і обставин, які мають значення для перевірки. Зокрема, надають облікову та іншу документацію; дають пояснення; готують довідки; надають завірені довідки документів; забезпечують доступ до службових приміщень, складів, кас; забезпечують місцем і створюють умови для здійснення перевірки тощо.

При здійсненні перевірки посадові особи митних органів у Болгарії з метою отримання доказів формують опис документів необхідних для проведення перевірки, а також згідно чинного законодавства уповноважені здійснювати обшук і вилучення документів, паперів та інших носіїв інформації, товарів, засобів обробки інформації, дотримуючись відповідних заходів щодо їх автентичності. Коли немає іншої можливості забезпечення доказів, митні органи можуть опечатувати офіси, каси, склади, торговельні та інші приміщення.

За результатами проведеної перевірки митними органами протягом 14 днів після завершення такої перевірки складається письмова доповідь про її результати, яка у семиденний строк подається (особисто або рекомендованим листом) під підпис підприємству, що перевірялося. Підприємство може письмово заперечувати і подавати додаткові докази митному органу в 14-денний термін.

Досвід митного аудиту Франції полягає у тому, що по відношенню до суб'єктів зовнішньої торгівлі митними органами здійснюється контроль за двома напрямками – формальний та документальний. Під час перетину митного кордону представниками митних органів Франції фактично перевіряється близько 5 % імпорту та 1 % експорту вантажів. Інші 95 % імпортованих вантажів підлягають митному аудиту протягом одного-трьох років після оформлення митних документів.

Перевагами митного аудиту Франції є, по-перше, прискорення митного оформлення вантажів під час перетину митного кордону, по-друге, збільшення ймовірності виявлених порушень митних правил або контрабанди.

Федеративна республіка Німеччина (далі – ФРН) належить до групи країн, у яких перевірки підприємств здійснюються окремо податковими та митними органами. Федеральне митне управління як і Федеральне центральне податкове управління входять до складу Федерального міністерства фінансів.

Під перевіркою, що здійснюється митним відомством розуміється: митна перевірка (додаткова перевірка у сфері митного законодавства); перевірка преференцій (при експорті товарів на основі міжнародних договорів чи законодавства Європейського співтовариства); перевірка зовнішньоекономічної діяльності; перевірка в сфері управління повітряними рухом (рис. 4.8).

При здійсненні митної перевірки (Zollprüfung) і перевірки преференцій (Präferenzprüfung) застосовується законодавство ЄС, зокрема Митний кодекс ЄС (Zollkodex)¹⁴⁴, а також положення Податкового кодексу ФРН¹⁴⁵, якщо вони не суперечать загальноєвропейським нормам. Перевірка зовнішньоекономічної діяльності (Außenwirtschaftsprüfung) та перевірка у сфері управління повітряним рухом базуються на Податковому кодексі.

Перевірка зовнішньоекономічної діяльності фокусується на різноманітних зовнішньоторгівельних правових аспектах. Напрямками перевірок при цьому є: експорт, імпорт, заявлений капітал. У діяльності компаній-експортерів контролюється дотримання зовнішньоторгівельних правил, пов'язаних з експортом. Серед них, зокрема: експортні ліцензійні вимоги, ліцензійні вимоги при постачаннях в ЄС, формальні аспекти в експортних операціях, а також різні індивідуальні правові аспекти зовнішньої торгівлі, спрощені процедури експорту (наприклад, для уповноважених економічних операторів) щодо додержання умов до-

¹⁴⁴ Modernisierter Zollkodex - Zollkodex der Union [Elektronische Ressource]. - Mode für den Zugang : <http://www.stuttgart.ihk24.de/>

¹⁴⁵ Abgabenordnung Bundesrepublik Deutschland [Elektronische Ressource]. - Mode für den Zugang : <http://dejure.org/gesetze/AO>

РОЗДІЛ 4. Формування системи митного аудиту України

зволу. При імпорті перевіряється наявність усіх ліцензій чи інших дозвільних документів. Проте потрібно зазначити, що тільки для окремих товарів, як правило, з визначених країн походження існують відповідні обмеження.

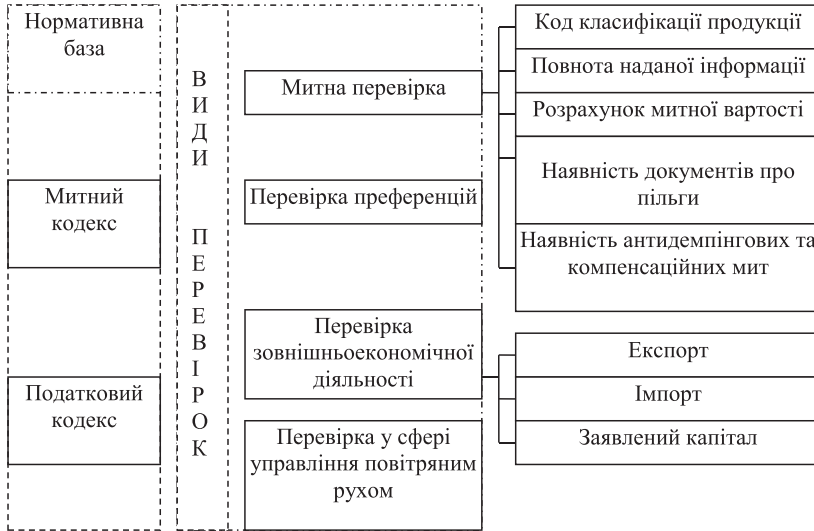


Рис. 4.8. Види перевірок, які здійснюються митними органами Федеративної республіки Німеччини

В ході проведення митної перевірки увага зосереджується на імпортних операціях, зокрема перевіряється правильність нарахування і сплати ввізного мита. Результатом проведеної роботи можуть бути як додаткові стягнення, так і відшкодування надлишково сплачених платежів. Митна перевірка передбачає контроль за наступними аспектами: кодом класифікації товару, повнотою наданої інформації, розрахунком митної вартості, наявністю документів про пільги, наявністю та сплатою антидемпінгових та компенсаційних мит.

В рамках перевірки зовнішньоекономічної діяльності, контролюється наявність на банківських рахунках заявленого капіталу у відповідній формі. Згідно законодавства Німеччини перевірки митними органами можуть підлягати будь-які

компанії, що здійснюють експортно-імпортні операції, та інші операції, що входять до сфери контролю Федерального митного управління.

Факторами, що обумовлюють вибір компанії як об'єкту перевірки є: участь у торгівельних відносинах із партнерами, що не входять в ЄС; наявність дозволів на спрощення митних процедур (статусу Уповноваженого економічного оператора); поява відмітки «об'єкт аудиту» при митній очистці товару.

З 2009 року процедура відбору компанії для аудиту по всій країні здійснюється на основі показника «оцінка ризику», що розрахований за критеріями ризику. Для оцінки ризику використовується інформація з усіх сфер діяльності митного відомства.

Перевірці Федеральним митним управлінням можуть також піддаватись компанії, які працюють тільки на території Німеччини чи ЄС. При цьому перевіряється дотримання ліцензійних вимог при постачаннях з ЄС чи законодавство щодо захисту прав споживачів.

Проведення перевірок митними органами базується на дотриманні основних принципів: результати перевірки можуть бути як на користь, так і не на користь платника податку; під час проведення перевірки зацікавлені сторони повідомляються про виникаючі обставини справи та їх можливі наслідки, за умови, що це не зашкодить меті та перебігу перевірки; час, необхідний для проведення перевірки залежить від мети її проведення.

Права та обов'язки сторін (рис. 4.9) при здійсненні митного аудиту регламентуються відповідними інструкціями¹⁴⁶.

Відповідно до рис. 4.9 аудитор має право на запит матеріалів, що стосуються сфери перевірки. До них відносять первинні документи, звітність підприємства, ділові папери, у тому числі в електронному вигляді. Крім того, до цього переліку включаються записи із систем відеоспостереження.

¹⁴⁶ Informationen zur Zollprüfung, Außenwirtschaftsprüfung und Präferenzprüfungen [Elektronische Ressource]. - Mode für den Zugang : http://www.aachen.ihk.de/linkableblob/1440148/.6./data/zollpruefung_aussenwirtschaftspruefung_praeferenzpruefungen-data.pdf;jsessionid=82ED851F21DAFE4B9E7B9507DF518A9.repl2

РОЗДІЛ 4. Формування системи митного аудиту України



Рис. 4.9. Права та обов'язки сторін при проведенні митного аудиту у Федеративній республіці Німеччина

Персонал перевіряючих служб має дотримуватись податкової таємниці¹⁴⁷. За порушення податкової таємниці передбачається дисциплінарна та кримінальна відповідальність. Податкова таємниця поширюється на суспільні, особисті, економічні, правові, громадські і приватні відносини фізичних та юридичних осіб.

Загальна схема проведення перевірок, що здійснюються Федеральним митним управлінням наведена на рис. 4.10. Відправним моментом проведення перевірки є вручення підприємству Повідомлення про перевірку. Це документ, що містить інформацію про: установу (орган), що здійснюватиме перевірку; посадових осіб, що проводитимуть перевірку; тип перевірки; правові підстави для здійснення перевірки; об'єкт перевірки, із зазначенням точного найменування особи чи підприємства; звітний період, за який здійснюється перевірка; сфера перевірки (які види

¹⁴⁷ Merkblatt – Betriebsprüfung Zoll Informationen zu Zoll-, Außenwirtschafts- und Präferenzprüfungen [Elektronische Ressource]. - Mode für den Zugang : http://www.heilbronn.ihk.de/ximages/1436657_merkblattb.pdf

податків, чи повернення надлишково сплачених сум, і обставини справи мають перевірятись; які операції підлягають перевірці).

Повідомлення про перевірку є адміністративним актом, який може бути оскарженим. Проте, при поданні скарги на адміністративне рішення перевірка розпочинається незважаючи на скаргу. Перенесення терміну початку перевірки із цієї причини можливе лише коли представлена скарга задоволена Головним митним управлінням чи Фінансовим судом.

Термін початку перевірки може бути перенесений за заявою підприємства при наявності вагомих причин. До них згідно Податкового кодексу ФРН належить хвороба платника податку чи осіб, що відповідають за проведення відповідних операцій на підприємстві.

Після встановлення дати початку перевірки обов'язково зустрічаються представники підприємства та посадові особи митного органу, уповноважені на здійснення перевірки. Працівники митного органу повинні інформувати підприємство про проведення перевірки та визначити перелік документів, файлів та інших матеріалів, які повинні бути передані їм на першому етапі.

В залежності від виду підприємства та обсягу необхідної інформації, встановлюється строк її надання. Цей період становить від 1 до 4 тижнів.

Для досягнення цілей перевірки посадові особи контролюючих органів можуть використовувати матеріали усіх прямо чи опосередковано задіяних в певних операціях учасників та при потребі вимагати надання інформації акціонерами, клієнтами, експедиторами.

Згідно Податкового кодексу¹⁴⁸ підприємство зобов'язане забезпечити перевіряючим доступ до своїх електронних даних. За відмову у наданні такого доступу передбачено штраф у розмірі 25000 євро, за затримку доступу до даних передбачається штраф на суму 5000 євро. Доступ перевіряючих до даних може надаватись у такому форматі: безпосередній доступ, непрямий доступ, передача носіїв інформації.

¹⁴⁸ Abgabenordnung Bundesrepublik Deutschland [Elektronische Ressource]. - Mode für den Zugang : <http://dejure.org/gesetze/AO>

РОЗДІЛ 4. Формування системи митного аудиту України



Рис. 4.10. Послідовність проведення перевірок митними органами ФРН

При проведенні перевірки потрібно враховувати строк позовної давності для різних операцій, що належать до сфери перевірки. У німецькому законодавстві для операцій, що стосуються нарахування та сплати митних платежів переважну силу має законодавство ЄС, згідно якого встановлено строк позовної давності 3 роки. Для операцій з підакцизними товарами строк позовної давності становить 1 рік, але при ухиленні від сплати податків продовжується до 10 років.

За результатами перевірки формується письмовий звіт з перевірки, який на прохання підприємства передається йому для ознайомлення та оцінки.

Якщо за результатами перевірки передбачено зміну бази оподаткування чи преференцій, підприємство має право на заключне обговорення, на якому можна ще раз узагальнити та обговорити конкретні висновки перевірки. В обговоренні приймають участь представники підприємства та перевіряючі особи. Діалог може відбутися у формі заключного засідання з офіційним характером або, у разі відмови підприємства від заключного засідання, у формі завершальної розмови з неофіційним характером. При цьому підприємство може попросити відкоригувати факти або обставини, які на його думку, представлені в звіті з перевірки у помилковому трактуванні.

Згідно Податкового кодексу Німеччини підприємство може висловити власну позицію стосовно звіту з перевірки і подати відповідне оскарження. Оскарження подається не проти звіту, а тільки проти прийнятих на основі перевірки рішень. Позиція підприємства щодо окремих результатів перевірки може включатись до Звіту з перевірки у вигляді додаткових пунктів.

При проведенні позапланової виїзної перевірки заключне обговорення не проводиться. Замість письмового звіту з перевірки підприємство отримує за результатами перевірки письмове повідомлення про найзначніші результати перевірки.

В рамках проведення митного аудиту перевіряючою особою визначається необхідність проведення дорозслідування чи відшкодування збитків. Визначення сум штрафів та санкцій не відноситься до компетенції аудитора. Його завдання полягає лише у зібранні інформації про підприємство і поданні звіту визначеної структури без оцінки. Після написання та будь-якого обговорення звіту з перевірки він перенаправляється у відповідні підрозділи Головних митних управлінь.

Якщо вже під час перевірки стали помітні повторні або особливо важкі порушення, аудитор зобов'язаний, цю інформацію одразу ж переадресувати на компетентних посадових

РОЗДІЛ 4. Формування системи митного аудиту України

осіб. У деяких випадках передача виявленої інформації відбувається навіть після завершення перевірки. Ці органи (посадові особи), в свою чергу, повинні проінформувати зацікавлені підприємства, незалежно від виду та масштабів виявлених порушень, про ініціювання адміністративних чи кримінальних розслідувань.

Порушення в галузі міжнародного господарського права можуть бути класифіковані як проступки або злочини. Адміністративні правопорушення караються, як правило, штрафами. Кримінальні санкції застосовуються досить рідко, наприклад, при порушенні ембарго. В окремих одиничних випадках може бути застосоване позбавлення волі для керівництва або відповідальних осіб. При виявленні порушень у ході перевірки митними органами, крім накладення пені та штрафів, держава конфіскує не тільки отриманий прибуток, а весь оборот від здійсненої неправомірної угоди.

Аналізуючи досвід проведення перевірок митними органами Німеччини варто відмітити їх узгоджувальний характер, тобто прагнення досягти максимальної співпраці і взаєморозуміння між підприємством та митним органами; використання найсучасніших технічних засобів, технологій для здійснення контролю; мотиваційний характер, що проявляється у прагненні максимально заохотити підприємство до ведення ретельного обліку, розрахунку та сплати податків і зборів, через функціонування ефективних систем внутрішнього контролю.

Серед країн пострадянського простору позитивний досвід розвитку митного аудиту має Республіка Вірменія, яка є членом Всесвітньої митної Організації та має низку зобов'язань по спрощенню митних процедур. У даному напрямку була впроваджена система вибіркової перевірки товарів, а також система самодекларування, ведуться роботи по скороченню зайвих документів, що заповнюються під час митного оформлення, зниження питомої ваги нетарифного регулювання. В ході реформування були вдосконалені механізми митного контролю, зокрема, починаючи з 2003 року був впроваджений постмитний контроль.

У 2004 році у структурі центрального апарату Митної служби Республіки Вірменія був створений Відділ постмитного контролю, а в червні 2005 року – Управління постмитного контролю¹⁴⁹.

Постмитний контроль здійснюється з метою перевірки законності переміщення через митний кордон Республіки Вірменія товарів і транспортних засобів з метою нарахування митних платежів, а також перевірки достовірності інформації, що зазначена в декларації.

Для досягнення наведених цілей спочатку ведуться аналітичні роботи з метою виявлення тих областей підвищеного ризику, в яких можливі порушення митних правил, і, внаслідок цього – ухилення від сплати митних платежів. Для виявлення порушень за цими напрямками здійснюються аналітичні роботи за конкретними товарами, країнами походження і призначення товару, підприємствами, що займаються зовнішньоекономічною діяльністю, митними органами, що здійснюють оформлення.

В результаті аналітичних робіт, виходячи із зіставлення вищевикладених параметрів, виділяють такі угоди, в яких можливі порушення митних правил. В результаті більш детального дослідження виділених угод, у разі достатніх підстав, починається постмитний контроль або готуються відповідні запити до митних органів країн-експортерів, які надають реальні рахунки-фактури та інші необхідні документи.

У разі виявлення порушень згідно зі статтею 209 Митного кодексу Республіки Вірменія¹⁵⁰ складається акт порушення митних правил. При виявленні неповно сплачених митних платежів складається також протокол про неповно сплачені суми та штрафи.

За результатами своєї діяльності Управління постмитного контролю Республіки Вірменії в 2011 р. здійснило 52 перевірки, в результаті яких було нараховано додаткові 537 400 000 драмів митних платежів, а в 2012 р. – 54 перевірки та 375 129 772 драмів митних платежів відповідно.

¹⁴⁹ Офіційний веб-сайт Митної служби Республіки Вірменія [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.customs.am/Content.aspx?itn=csCIPostClearanceControl>

¹⁵⁰ Таможенный кодекс Республики Армения [Электронный ресурс] : [принято 9 августа 2000 года №3Р-83]. – Режим доступа : http://www.customs.am/Shared/Documents/_CL/RA_Customs_Laws/or_2000_ho83.pdf.

РОЗДІЛ 4. Формування системи митного аудиту України

Певні особливості проведення митного аудиту мають такі держави як Китай і Японія, що зумовлено практикою їх господарської діяльності, ступенем державного втручання у діяльність підприємств, обсягами зовнішньоторгівельних операцій.

Основною метою митного аудиту Китаю є зміцнення митного нагляду та контролю зовнішньоекономічної діяльності, підтримання прав і законних інтересів населення країни, захист державних доходів і сприяння зовнішній торгівлі. При цьому митний аудит поширюється на підприємства, які безпосередньо пов'язані з імпортом та експортом. Основними процедурами митного аудиту Китаю є аудиторська підготовка, здійснення, планування та оцінка. Митний аудит можна проводити протягом 3 років з дати здійснення експортно-імпортних операцій або протягом строку митного нагляду та контролю за товарами, що ввозяться із митними пільгами або звільнені від сплати мита.

За період функціонування системи митного аудиту в Китаї досягнуто значних успіхів у регулюванні імпорту та експорту, запобіганні незаконної контрабандної діяльності та захисті національного оподаткування. Розвиток митного аудиту Китаю передбачає формування, так званої, прогресуючої системи «чотири в одному», яка передбачає аналіз ризиків, аудит підприємств, торговельні розслідування та управління підприємствами.

У Китайській народній республіці система митного аудиту почала активно розвиватися з 1994 р. при Бюро з розслідування Генеральної митної адміністрації. По усій країні функціонують спеціальні агентства аудиту, в яких працює біля 1700 чоловік професійного персоналу¹⁵¹.

Також заслуговує на увагу досвід Японії щодо системи функціонування митного аудиту. Митна служба Японії, яка підпорядкована Міністерству фінансів, виконує три головні функції: 1. Збір податків (полягає в зборі мита та інших податків на імпортовані товари); 2. Забезпечення надійного та безпечного суспільства (спостереження і контроль за переміщенням товарів, щоб запобігти контрабанді); 3. Сприяння торгівлі (полегшує та

¹⁵¹ Офіційний веб-сайт Генеральної Митної Адміністрації Китайської народної республіки [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.customs.gov.cn/publish/portal0/>.

сприяє міжнародній гармонізації торгових процедур, розширенню світової економіки та підвищенню рівня життя)¹⁵². В структурі митної служби Японії є штаб-квартира та регіональні митниці, які розташовані у 9 головних відкритих портах Японії: Йокогама, Кобе, Моджі, Нагасаки, Нагоя, Окінава, Осака, Токіо та Хакоodate. Більшість повноважень щодо здійснення митного контролю та митного оформлення належать саме цим дев'яти митницям.

В структурі центрального апарату митної служби Японії виділено департамент митного аудиту, розслідування та розвідки, який виконує наступні функції:

- дослідження та формування запитів, що стосуються цінностей, вантажів, страхування імпортованих товарів для застосування відповідних ставок імпортованого тарифу;
- розслідування порушень митного законодавства, інших законів і правил, а також збір і аналіз інформації про такі порушення;
- взаємодія з митними адміністраціями зарубіжних країн шляхом обміну інформацією про порушення митного законодавства;
- складання і публікація статистики зовнішньої торгівлі та іншої митної статистики¹⁵³.

Імпортовані товари, що надходять у Японію підлягають митному оформленню шляхом заповнення митних декларацій. При цьому в Японії діє система самостійної оцінки нарахування та сплати податків і зборів. З метою прискорення проходження митного оформлення в Японії діє система попередньої перевірки, яка дає змогу імпортерам здійснити оформлення усіх необхідних документів ще до моменту імпорту товарів у країну. Впровадження такої системи дало змогу Міністерству фінансів Японії встановити граничний термін митного оформлення вантажів у морських та повітряних портах країни, який складає 0,1 години, не включаючи час розвантаження та завантаження суден.

¹⁵² Japanese Public Finance Fact Sheet - FY2011 [Electronic resource]. - Mode of access : <http://www.mof.go.jp/english/budget/budget/fy2011/factsheet.pdf>.

¹⁵³ Офіційний веб-сайт Митної служби Японії [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.customs.go.jp/english/index.htm>

РОЗДІЛ 4. Формування системи митного аудиту України

Якщо імпортером виявлені факти недоплати мита та інших обов'язкових податків самостійно, то він зобов'язаний доплатити суму заборгованості та штрафні санкції в розмірі 10 % від суми недоплати. У разі виявлення таких фактів працівниками митниці, імпортера повідомляють про необхідність сплати недонарахованих податків та зборів, а також додаткових зборів – у розмірі 15 % від недонарахованої суми платежів і податок за прострочення платежів за ставкою 5% від суми, якщо сума недонарахованих платежів більша за 500 000 японських ієн. Якщо ж імпортер самостійно не подав виправлену декларацію, то він може стати суб'єктом карального мита у розмірі 35% від донарахованої суми. У випадку, коли імпортер виявить помилки в сумі сплачених ним податків та зборів, він повинен подати запит про корегування. Такий запит повинен бути поданим протягом року з моменту імпорту товарів.

Митному аудиту в Японії підлягають як уповноважені економічні оператори, так і інші суб'єкти зовнішньоекономічної діяльності.

4.3. Механізм реалізації митного аудиту в Україні та напрями його вдосконалення

На даний момент, становлення системи митного аудиту в Україні ускладнено рядом питань, які потребують детальної уваги¹⁵⁴:

1) домінування фіскальної направленості митної діяльності. Як у період формування незалежності України, так і сьогодні функція наповнення Державного бюджету шляхом непрямого оподаткування (зокрема імпортними ПДВ, митом та акцизом) залишається превалюючою. Як наслідок, захисна функція митного оподаткування дещо нівельована;

¹⁵⁴ Войтов С.Г. Сучасна зумовленість та проблеми становлення національної системи митного постаудиту / С.Г. Войтов // Формування системи митного аудиту України : матеріали науково-практичного семінару. – Хмельницький : Державний науково-дослідний інститут митної справи, 2013. – С. 35–39.

2) нормативно-правове забезпечення. МК України 2012 року хоча й удосконалив та розширив ряд положень контрольно-перевірочної діяльності систем обліку та звітності суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності, проте не позбавлений нормативної невизначеності та спірності багатьох важливих питань. Зокрема, виникає актуальне питання інтеграції перевіркової діяльності митної та податкової систем в частині подальшої адаптації та створення спільного фіскального законодавства новоствореного Міндоходів;

3) методологічна база та кадрове забезпечення контрольно-перевірочної діяльності. Об'єднання відділів податкового та митного аудиту в новоствореному Міндоходів потребує розробки відповідних методичних рекомендацій щодо організації, порядку проведення та оформлення результатів документальних перевірок. Важливим питанням є розробка методології перевірки повноти декларування транспортних витрат, витрат на страхування, подвійного фактурування, повноти включення роаялті та ліцензійних платежів до митної вартості, перевірки відповідності нормам законодавства здійснення операції з давальницькою сировиною, трансфертного та офшорного ціноутворення. Також особливої уваги потребує забезпечення підготовки фахівців з митного аудиту, постійного підвищення рівня їх кваліфікації та обміну практичним досвідом. Доцільним є впровадження практики залучення фахівців-бухгалтерів та аудиторів на умовах під-ряду;

4) необхідність постійного розвитку системи формування та аналізу ризиків підприємств на предмет можливого порушення норм митного та податкового законодавства, що дозволить досягти максимальної ефективності планування документальних перевірок суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності, а отже й максимального фіскального ефекту;

5) необхідність підвищення взаємодії підрозділів органів доходів і зборів у частині реалізації функції митного аудиту. Враховуючи те, що контроль після митного оформлення вимагає комплексного підходу щодо перевірки різноманітних сторін зовнішньоекономічної операції (митна вартість, код товару, країна

РОЗДІЛ 4. Формування системи митного аудиту України

походження, тощо), до проведення документальних перевірок залучаються спеціалісти практично усіх оперативних підрозділів митниці Міндоходів. І хоча вказана взаємодія і координується окремими внутрішніми наказами по митниці, розуміння з боку співробітників суміжних відділів щодо необхідності виконання окремої ланки аудиторської перевірки знайти досить важко. Практично у всіх випадках, разом із необхідністю виконання окремих завдань голови робочої групи документальної перевірки, посадовим особам взаємодіючих підрозділів доводиться виконувати й основні функціональні завдання підрозділу основної роботи. Як наслідок, втрачається час, якість та повнота здійснення митного аудиту;

б) необхідність підвищення рівня матеріального забезпечення. Робота кваліфікованого співробітника підрозділу уповноваженого на здійснення митного аудиту носить специфічний характер і у сфері недержавного сектору співставна за специфікою з діяльністю спеціалістів-бухгалтерів та аудиторів підприємств. Разом з тим, рівень матеріального забезпечення митного аудитора в разі (інколи і у десятки разів) відрізняється від забезпечення відповідних позицій приватного сектору. У результаті зростає корупційна складова митної діяльності.

Як наслідок, частка платежів донарахованих підрозділами уповноваженими на проведення митного аудиту в загальній сумі митних платежів є дуже низькою і становить менше 0,5%, а превентивна функція контрольних заходів з боку митниць Міндоходів направлена на сумлінну сплату податкових зобов'язань суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності повною мірою не виконується.

Для вирішення проблеми оцінки результативності митного аудиту спробуємо проаналізувати основні показники діяльності підрозділів митного аудиту Державної митної служби України у 2010-2012 рр. згідно даних¹⁵⁵.

На рис. 4.11 наведено динаміку контрольно-перевірочної роботи митних органів України за 2010-2012 рр.

¹⁵⁵ Офіційний лист Департаменту митного аудиту, аналізу та управління ризиками ДМСУ на адресу Державного науково-дослідного інститут митної справи від 17.04.2013 № 27/2-10/804 – ЕП.



Рис. 4.11. Загальна кількість документальних перевірок, проведених митними органами України у 2010–2012 рр.

Як бачимо, протягом трьох зазначених років було проведено 3541 перевірку суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності. При цьому спостерігається тенденція росту їх кількості – із 1031 до 1260 (на 229 перевірок, або на 22,21%).

Протягом зазначеного періоду (рис. 4.12) спостерігається тенденція зменшення кількості документальних виїзних перевірок – із 543 до 431 (на 112 одиниць, або 20,63%). У той же час кількість документальних невиїзних (камеральних) перевірок збільшилася із 488 до 829 (на 341 одиниць, або 69,88%).

Така динаміка в цілому є позитивною та свідчить про зміщення акцентів при проведенні документальних перевірок із місцезнаходження підприємства, що перевіряється на місцезнаходження митного органу.

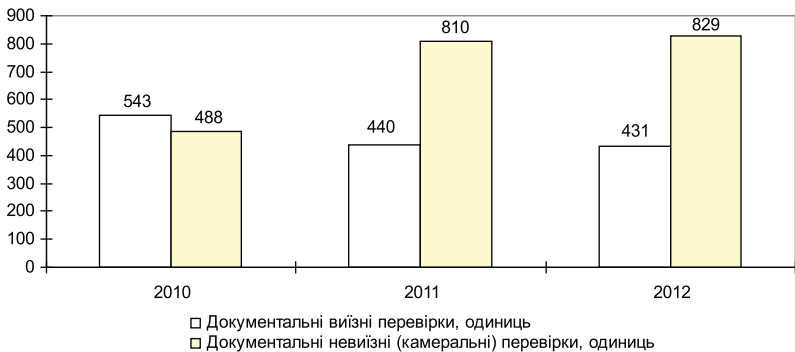


Рис. 4.12. Проведення митними органами документальних перевірок (за видами) у 2010-2012 рр.

РОЗДІЛ 4. Формування системи митного аудиту України

Відповідна динаміка абсолютних показників обумовила і зміну питомої ваги видів документальних перевірок у їх загальній кількості: відсоток документальних виїзних перевірок зменшився із 52 до 34%, а документальних невиїзних (камеральних), відповідно, зріс із 48 до 64% (рис. 4.13).

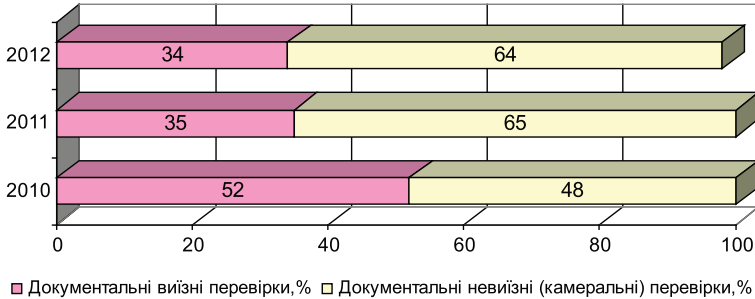


Рис. 4.13. Питома вага за видами проведених документальних перевірок у 2010-2012 рр.

Оцінюючи фінансову віддачу при проведенні контрольно-перевірочної роботи митними органами (рис. 4.14), слід відмітити зростання вартісної величини донарахованих сум із 201,23 млн грн у 2010 році до 602,75 млн грн у 2012 році (абсолютний ріст склав 401,52 млн. грн, а відносне зростання становило 299,53%).

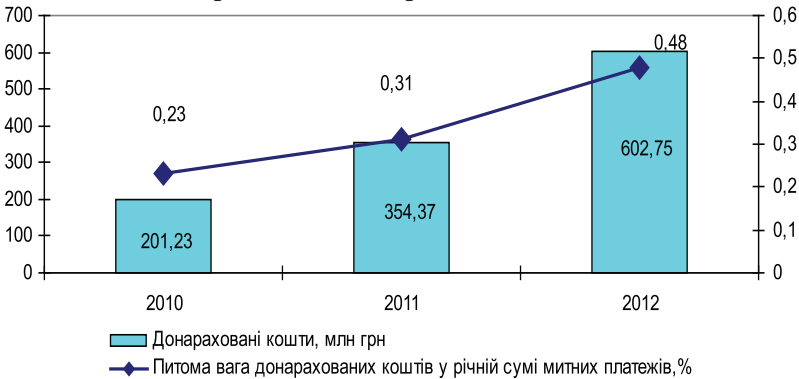


Рис. 4.14. Показники платежів, донарахованих митними органами за результатами митного аудиту в 2010-2012 рр.

Слід відмітити, що зазначене зростання зафіксовано при збільшенні на 22,21% загальної кількості перевірок митних органів. Аналіз питомої ваги донарахованих за результатами митного аудиту сум у структурі річних сум митних платежів дає підстави стверджувати про випереджаюче зростання рівня донарахувань у порівнянні із динамікою мобілізованих податків. Протягом звітного періоду питома вага донарахованих коштів зросла у 2,09 рази в той час як рівень мобілізації митних податків збільшився на 45 % (із 85,9 до 124,5 млрд. грн.).

На рис. 4.15 наведено фіскальну віддачу однієї митної перевірки за 2010-2012 рр. Як бачимо, їхня результативність збільшилася із 195,18 до 478,38 тис. грн., що становить 283,2 тис. грн, або на 145,1%.

Аналізуючи фіскальну ефективність митних перевірок слід враховувати і такий показник як реальне перерахування коштів за результатами їх проведення до Державного бюджету. Слід відзначити, що якщо у 2010 р. реально було перераховано 76,22 млн грн, то у 2011 р. вказана сума збільшилася до 572,48 млн грн (перевищивши донараховану у цьому році суму на 218,11 млн грн), а у 2012 р. – зменшилася до 102,18 млн грн (рис. 4.16).

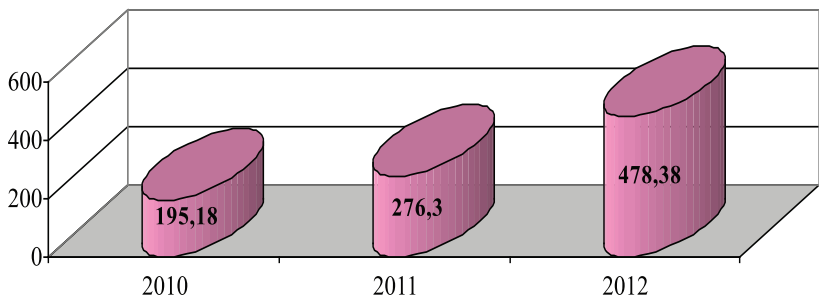


Рис. 4.15. Вартісна величина порушень законодавства, встановлена митними органами на одну документальну перевірку за 2010-2012 рр.

РОЗДІЛ 4. Формування системи митного аудиту України

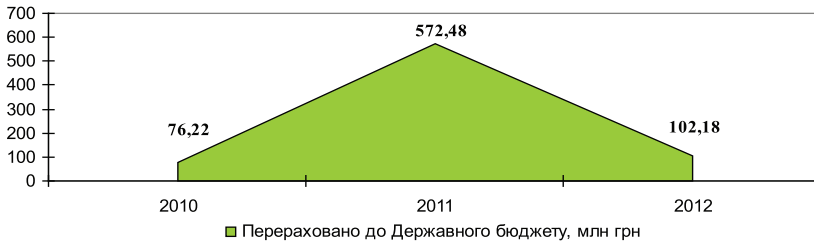


Рис. 4.16. Перерахунок до Державного бюджету недоотриманих коштів, визначених митними органами за результатами митного аудиту в 2010–2012 рр.

Наведений на рис. 4.17 коефіцієнт перерахунку характеризує питому вагу реально сплачених до Державного бюджету недоотриманих коштів по відношенню до загальної величини сум, донарахованих митними органами, протягом розрахункових років.

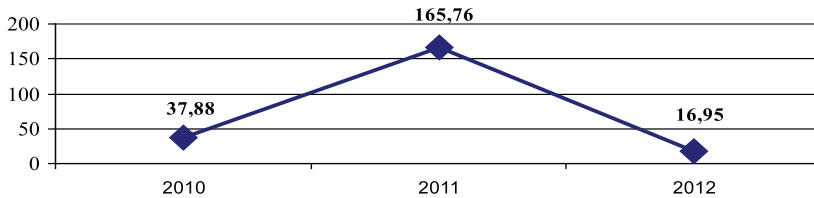


Рис. 4.17. Коефіцієнт перерахунку до Державного бюджету недоотриманих коштів, визначених митними органами за результатами митного аудиту в 2010 – 2012 рр.

Як бачимо на рис. 4.17, реальна відносна сплата донарахованих сум зменшилася із 37,88% (2010 р.) до 16,85% (2012 р.). При цьому, у 2011 році цей показник склав 165,76%, тобто на 65,76% перевищив суму донарахованих платежів. Це пояснюється сплатою суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності протягом 2011 р. сум, які були донараховані у попередніх роках та перебували під процедурою судового оскарження.

Проаналізувавши основні показники діяльності підрозділів митного аудиту ДМСУ у 2010-2012 рр. можна зробити наступні висновки:

– митний аудит – сучасна ефективна форма митного контролю, яка не тільки спрощує митні процедури, але й виконує фіскальну, каральну та превентивну функцію стосовно суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності та стимулює їх до чесного діалогу з державою;

– оцінюючи фіскальні результати митного аудиту слід визнати, що його проведення є економічно вигідним для митних органів і держави у цілому. Чисельний штат співробітників митних органів, що займалися митним аудитом на початок 2013 р. не перевищував 150 осіб (із врахуванням співробітників центрального апарату), при цьому величина донарахованих в 2012 р. за результатами документальних перевірок сум становила близько 400 тис. грн. в розрахунку на одну посадову особу;

– тенденція до зростання кількості камеральних перевірок на фоні зменшення кількості документальних виїзних перевірок свідчить про налагодження взаєморозуміння по лінії «митниця – суб'єкти ЗЕД» та створення сприятливих умов для ведення бізнесу у сфері зовнішньоекономічної діяльності;

– зменшення коефіцієнту перерахунку коштів до Державного бюджету свідчить про високу питому вагу митних документальних перевірок, що проходять через процедуру судового оскарження. Проте, значення коефіцієнта перерахунку у 2011 р. – 165,76% засвідчує про правомірність діяльності митників та про високу ймовірність перерахунку донарахованих сум у наступних звітних періодах.

Провівши аналіз діяльності структурних підрозділів уповноважених на проведення митного аудиту підприємств в Україні, слід виділити наступні складні питання, які виникають при його проведенні:

1) відсутність об'єкта перевірки (підприємства – суб'єкта зовнішньоекономічної діяльності) за адресою, вказаною в картці акредитації;

2) фізичне перешкоджання посадовим особам органів доходів і зборів у доступі на території підприємств, що перевіряються в рамках виїзних документальних перевірок, що може призвести до затягування та неможливості завершення документальної пе-

РОЗДІЛ 4. Формування системи митного аудиту України

ревірки у зв'язку із закінченням строків давності, встановлених ст. 102 ПК України;

3) ненадання підприємством, відповідно до своїх обов'язків, під час проведення документальної перевірки інформації в електронному вигляді;

4) відмова керівника або іншої уповноваженої особи підприємства, що перевіряється, від підписання акту перевірки, що є порушенням вимог ст. 354 МК України;

5) завантаженість посадових осіб при проведенні перевірок іншими обов'язками та завданнями, пов'язаними з оперативною діяльністю, що негативно впливає на якість і тривалість перевіркового процесу.

Проаналізуємо питання проблеми та визначимо шляхи їх вирішення.

Відсутність об'єкта перевірки (підприємства – суб'єкта зовнішньоекономічної діяльності) за адресою, вказаною в картці акредитації. МК України не передбачено та не визначено порядок дій посадових осіб органу доходів і зборів, що проводять документальну виїзну перевірку, у разі встановлення відсутності підприємства за фактичним місцезнаходженням. Тоді як наказом ДПАУ «Про затвердження Положення про організацію взаємодії підрозділів податкової міліції з іншими структурними підрозділами органів державної податкової служби для встановлення місцезнаходження платника податків» від 17.05.2010 № 336¹⁵⁶ та Законом України «Про державну реєстрацію юридичних осіб та фізичних осіб – підприємців» від 15.05.2003 №755–IV¹⁵⁷ визначено порядок дій контролюючих органів у разі встановлення відсутності підприємства при проведенні документальної перевірки. Зокрема щодо платника податків, який відсутній за місцезнаходжен-

¹⁵⁶ Про затвердження Положення про організацію взаємодії підрозділів податкової міліції з іншими структурними підрозділами органів державної податкової служби для встановлення місцезнаходження платника податків [Електронний ресурс] : наказ [видано Державною податковою адміністрацією України 17.05.2012 № 336]. – Режим доступу : http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/DPA0221.html

¹⁵⁷ Про державну реєстрацію юридичних осіб та фізичних осіб – підприємців [Електронний ресурс] : закон України [прийнято Верховною Радою 15.05.2013 № №755–IV]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/755-15>

ням, структурний підрозділ контролюючого органу Міндоходів з'ясовує його фактичне місцезнаходження за допомогою засобів спілкування (телефону, пошти, виїзду за місцезнаходженням) та Єдиного банку даних платників податків. У разі підтвердження відсутності платника податків за місцезнаходженням структурний підрозділ контролюючого органу Міндоходів готує запит на встановлення місцезнаходження платника податків та направляє його до підрозділу податкової міліції. Якщо за результатами заходів податкової міліції підтверджено відсутність місцезнаходження платника податків, керівник (заступник керівника) контролюючого органу Міндоходів приймає рішення про направлення до відповідного державного реєстратора повідомлення про відсутність юридичної особи за місцезнаходженням. У разі надходження державному реєстратору від контролюючого органу Міндоходів повідомлення про відсутність платника податків за місцезнаходженням державний реєстратор зобов'язаний надіслати поштовим відправленням даному платнику податків повідомлення щодо необхідності подання державному реєстратору реєстраційної картки. Якщо державному реєстратору повернуто поштове відправлення, державний реєстратор повинен внести до Єдиного державного реєстру запис про відсутність юридичної особи за її місцезнаходженням, що є підставою анулювання реєстрації платника податків та державної реєстрації припинення підприємницької діяльності.

Фізичне перешкоджання посадовим особам органів доходів і зборів у доступі на території підприємств, що перевіряються в рамках виїзних документальних перевірок, що може призвести до затягування та неможливості завершення перевірки у зв'язку із закінченням строків давності, встановлених ст. 102 ПК України. Ст. 350 МК України передбачено, що посадові особи підприємства, що перевіряється, зобов'язані не перешкоджати законній діяльності посадових осіб уповноважених підрозділів митниць під час проведення перевірки та виконувати законні вимоги зазначених осіб, у тому числі отримані в письмовій формі, які стосуються надання до перевірки документів, їх копій, інформації, у тому числі, за наявності – в електронній формі, проведення ін-

РОЗДІЛ 4. Формування системи митного аудиту України

вентаризацій, оглядів та реалізації інших прав посадових осіб органів доходів і зборів, передбачених МК України та ПК України; забезпечувати у робочий час безперешкодний доступ посадових осіб, які здійснюють перевірку, на об'єкти підприємства, що перевіряється, та забезпечувати умови для виконання ними своїх обов'язків.

Відповідно до ст. 522 МК України справи про порушення митних правил, передбачені ст. 468 – 470, 474, 475, 477 – 481, 485 МК України, розглядаються органами доходів і зборів.

Ст. 474 МК України передбачено, що перешкоджання посадовій особі органу доходів і зборів під час здійснення нею митного контролю або провадження в справі про контрабанду чи порушення митних правил у доступі до товарів, транспортних засобів, документів – тягне за собою накладення штрафу в розмірі ста неоподатковуваних мінімумів доходів громадян. Вчинення правопорушення, передбаченого ч. 1 ст. 474, особою, яка протягом року притягалася до відповідальності за вчинення такого правопорушення, а так само перешкоджання посадовій особі органу доходів і зборів, невиконання її вимог під час проведення перевірки обліку товарів, що переміщуються через митний кордон України та/або перебувають під митним контролем, чи документальної перевірки дотримання вимог законодавства України з питань державної митної справи – тягнуть за собою накладення штрафу в розмірі п'ятисот неоподатковуваних мінімумів доходів громадян.

Ст. 347 МК України передбачено, що посадовим особам органів доходів і зборів під час проведення документальної виїзної перевірки для з'ясування питань, пов'язаних з перевіркою, надається право складати протоколи про порушення митних правил у порядку, визначеному МК України.

Отже, у випадку фізичного перешкоджання посадовим особам органу доходів і зборів у доступі на території підприємств, що перевіряються в рамках документальних виїзних перевірок, така посадова особа складає протокол про порушення митних правил, а керівник (його заступник) відповідного органу доходів

і зборів у п'ятнадцятиденний термін розглядає справу про порушення митних правил та виносить постанову.

Ненадання підприємством, відповідно до своїх обов'язків, під час проведення документальної перевірки інформації в електронному вигляді. Ст. 353 МК України передбачено, що підприємство, що перевіряється, зобов'язане не пізніше першого робочого дня, наступного за днем початку документальної перевірки, надати у повному обсязі посадовим особам, які проводять перевірку, всі документи, у тому числі в електронній формі, що належать до предмета перевірки або пов'язані з ним, та можуть мати відношення до переміщення товарів через митний кордон України, у тому числі до ввезення товарів на територію вільної митної зони або їх вивезення з цієї території.

Під час проведення перевірки посадові особи уповноважених підрозділів органів доходів і зборів, які проводять перевірку, для отримання документів (їх копій), пояснень, довідок подають керівнику підприємства або уповноваженій ним особі письмові запити під особистий підпис на другому примірнику таких запитів із зазначенням переліку документів (їх копій), пояснень, довідок, необхідних для перевірки, та строку їх надання. Такі запити можуть бути подані не пізніше ніж за п'ять робочих днів до закінчення строку перевірки (у тому числі продовженого).

У разі відмови керівника підприємства або уповноваженої ним особи надати зазначені у запиті матеріали посадовій особі органів доходів і зборів, уповноваженій на проведення перевірки, така особа складає акт у довільній формі, що засвідчує факт відмови, із зазначенням посади, прізвища, імені, по батькові керівника підприємства або уповноваженої ним особи та переліку документів, які йому запропоновано подати, а також причин такої відмови стосовно кожного документа. Зазначений акт підписується посадовою особою уповноваженого підрозділу органу доходів і зборів та керівником підприємства або уповноваженою ним особою. У разі відмови керівника підприємства або уповноваженої ним особи від

РОЗДІЛ 4. Формування системи митного аудиту України

підписання зазначеного акта в ньому робиться відповідний запис.

Відповідно до ст. 522 МК України справи про порушення митних правил, передбачені ст. 468 – 470, 474, 475, 477 – 481, 485 МК України, розглядаються органом доходів і зборів.

Ст. 474 МК України передбачено, що перешкоджання посадовій особі уповноваженого підрозділу митниці Міндоходів під час здійснення нею митного контролю або провадження в справі про контрабанду чи порушення митних правил у доступі до товарів, транспортних засобів, документів – тягне за собою накладення штрафу в розмірі ста неоподатковуваних мінімумів доходів громадян. Вчинення правопорушення, передбаченого ч. 1 ст. 474 МК України, особою, яка протягом року притягалася до відповідальності за вчинення такого правопорушення, а так само перешкоджання посадовій особі уповноваженого підрозділу митниці Міндоходів, невиконання її вимог під час проведення перевірки обліку товарів, що переміщуються через митний кордон України та/або перебувають під митним контролем, чи документальної перевірки дотримання вимог законодавства України з питань державної митної справи – тягнуть за собою накладення штрафу в розмірі п'ятисот неоподатковуваних мінімумів доходів громадян.

Отже, у випадку ненадання підприємством, відповідно до своїх обов'язків, під час проведення перевірки інформації в електронному вигляді є підставою для складання посадовою особою уповноваженого підрозділу митниці Міндоходів протоколу про порушення митних правил.

Відмова керівника або іншої уповноваженої особи підприємства, що перевіряється, від підписання акту перевірки, що є порушенням вимог ст. 354 МК України. П. 8 ст. 354 МК України визначено, що у разі незгоди керівника підприємства або уповноваженої ним особи з висновками перевірки чи фактами та даними, викладеними в акті або довідці документальної перевірки, вони зобов'язані підписати акт або довідку з запереченнями, які вони мають право подати протягом п'яти робочих днів з дня отримання акта або довідки.

Водночас пп. 5–7 ст. 354 МК України визначено, що у разі відмови керівника підприємства або уповноваженої ним особи від підписання акта або довідки документальної перевірки посадовими особами уповноваженого підрозділу органу доходів і зборів складається відповідний акт, що засвідчує факт такої відмови. Один примірник акта або довідки документальної перевірки день їх складення вручається або надсилається керівникові підприємства, що перевірялося. У разі відмови керівника підприємства або уповноваженої ним особи від отримання примірника акта або довідки про результати перевірки чи неможливості його вручення та підписання у зв'язку з відсутністю підприємства за місцезнаходженням такий акт або довідка надсилається зазначеному підприємству в порядку, визначеному ПК України для надсилання (вручення) податкових повідомлень-рішень. У таких випадках органом доходів і зборів складається відповідний акт. Відмова керівника підприємства, що перевірялося, або уповноваженої ним особи від підписання акта про результати перевірки або від отримання його примірника не звільняє підприємство від обов'язку сплатити суми коштів відповідно до грошових зобов'язань, визначених органом доходів і зборів за результатами перевірки.

Завантаженість посадових осіб при проведенні перевірок іншими обов'язками та завданнями, пов'язаними з оперативною діяльністю, що негативно впливає на якість і тривалість перевіркового процесу. При цьому, основними недоліками, які виникають при проведенні документальних перевірок та оформленні їх результатів є:

- порушення процедури проведення документальної перевірки (порушення строків та порядку вручення (надсилання) повідомлень, копій наказів, актів документальної перевірки тощо);
- помилки в розрахунках сум донарахованих платежів та в посиланнях на норми законодавства при оформленні результатів документальних перевірок;
- неповне формування доказової бази, що підтверджує факт порушення митного законодавства;

РОЗДІЛ 4. Формування системи митного аудиту України

– трактування суперечливих норм законодавства на користь підприємства, що перевірялося.

Але, не зважаючи на труднощі, перші кроки на шляху до становлення системи митного аудиту зроблені. Основними факторами, що позитивно сприяли б цьому процесу був би відхід від домінування фіскальної складової митного регулювання, побудова органів доходів і зборів на нових наукових, професійних, інноваційних началах та оперативне вирішення проблем як нормативно-правового, так і матеріального забезпечення новітньої та перспективної галузі митної діяльності.

Розділ 5

ЮРИДИЧНА ВІДПОВІДАЛЬНІСТЬ ЗА ПОРУШЕННЯ МИТНИХ ПРАВИЛ ТА КОНТРАБАНДУ

5.1. Організаційно-правові аспекти боротьби з контрабандою в Україні

Таке явище як контрабанда відоме з найдавніших часів, а точніше відтоді, коли стали з'являтися перші держави. Однією з основних ознак держави є наявність визначених територіальних кордонів, які охоронялися, з одного боку, від зазіхань військових нападників, а з іншого – від неконтрольованого переміщення різного роду товарів та предметів. Кожна держава завжди прагне до контролю за тим, що ввозиться або вивозиться з її території, оскільки такий контроль дає можливість захищати її військові, політичні та економічні інтереси. У всі часи були люди, які намагалися не сплачувати мито, а також вивозити з держави заборонені до вивозу товари та інші предмети. Контроль за переміщенням товарів з боку держави, зрештою, спонукав до винайдення нових способів переміщення товарів та предметів через кордон, що змушувало державні інституції, покликані виконувати охоронні функції, віднаходити нові способи боротьби з контрабандою.

Сучасний термін «контрабанда», походить від італійського «*contrabando*», означає «*contra*» – проти, «*bando*» урядового указу – проти урядового указу¹⁵⁸. Починаючи з часів Київської Русі, за свідченням історичних джерел, відомості про контрабанду зустрічаються датованими ще IX-X ст., однак її визнання як явища прийшло набагато пізніше, приблизно в XII-XIII ст. Та все ж таки до середини XVI ст. вважалось, що контрабанда не спричиняла значної шкоди для тогочасної економіки країни. Тому, такі дії не

¹⁵⁸ Борисов А. Б. Большой экономический словарь / А. Б. Борисов. – М. : Книжный мир, 2003. – 895 с.

РОЗДІЛ 5. Юридична відповідальність за порушення митних правил та контрабанду

вважались злочином та не мали відповідного нормативного закріплення.

Проте, вже в XVII ст. у період зародження капіталістичного способу виробництва на українських теренах йшло активне формування системи юридичної відповідальності за контрабанду як окремого виду правопорушення. Зокрема, контрабандою визнавалось будь-яке порушення правил ввезення чи вивезення товарів, при якому товари приховувались від митника під час контролю.

Однак, не існувало чіткого правового галузевого співвіднесення контрабанди, тому що норми, які встановлювали відповідальність за контрабанду, містились як у кримінальних, так і митних актах законодавства.

Так, Соборне Укладення - кодекс феодального права 1649 р. вказував на караність від ухилення різного роду мит і податків, а також контрабанди. Укладення передбачало суворе покарання за ввезення і продаж спиртних напоїв, тютюнових виробів. Воно містило норми, присвячені широкому колу питань, у тому числі, й процесуального характеру, цивільно-правової та адміністративної відповідальності¹⁵⁹.

Із прийняттям низки нормативних актів, які врегулювали діяльність торговельних закладів, ремесел, промислів, а також Укладення «Про покарання кримінальні та виправні» 1845 р., з'являється визначення понять економічних злочинів у більш досконалій формі¹⁶⁰. Контрабанда, ухилення від сплати зборів, мит і податків, як митних, так й інших, визнавалися діяннями, що зачіпають інтереси держави. Відповідні норми охоплювалися розділом Укладення «Про злочини і проступки проти майна і доходи скарбниці».

Відповідно до Митного статуту 1892 р. контрабандними визнавалися товари, які були перевезені поза митницею, а також через митницю, проте не зазначені у вантажних та митних документах¹⁶¹.

¹⁵⁹ Наумов А.В. Цит. Российское уголовное право. Общая часть: курс лекций: / А.В. Наумов– М., БЕК. – 1996.– 400 с.

¹⁶⁰ Там само

¹⁶¹ Бойко В.М. Історія митної справи в Україні / В.М. Бойко, Л.В. Багрій-Шахматов, Г.В. Попов – К. : Видавець Вадим Карпенко, 2002. – 52 с.

Кваліфікуючими ознаками контрабанди визначалися: переміщення контрабандних товарів групою осіб, озброєними людьми й, у випадках опору, «затримувачами», що каралося тюремним ув'язненням чи каторжними роботами.

З моменту утворення Російської Радянської Федеративної Соціалістичної Республіки та Української Радянської Соціалістичної Республіки настає новий період правового регулювання контрабанди. У підзаконних нормативно-правових актах Радянського періоду контрабанду як злочин, було визначено в Декреті Ради Народних Комісарів (далі - РНК) РРФСР від 29.12.1917 «Про дозволи на ввезення і вивезення товарів»¹⁶². Відповідно до цього Декрету, контрабандою визнавалися дії щодо ввезення в країну та вивезення з її території товарів без відповідного дозволу, що переслідувалися законами республіки.

Декретом РНК від 03.01.1921 «Про реквізицію і конфіскацію» законодавець вперше вводить до поняття контрабанди такі ознаки як приховування товарів, грошей і будь-якого роду предметів від митного контролю або їх таємне переміщення поза митними установами¹⁶³. Виняток становила лише невелика кількість предметів, які прирівнювалися до контрабандних, незалежно від способу перевезення їх через кордон. Декретом передбачалася адміністративна і кримінальна відповідальність за контрабанду.

У першому Кримінальному кодексі РРФСР (далі - КК РРФСР), який було прийнято в 1922 р. злочин Контрабанда (ст. 97 КК РРФСР) увійшов до глави 1 Державні злочини в розділ Злочини проти порядку управління. При цьому, саме суспільно-небезпечне діяння в кримінальному законі не описувалося.

Важливу роль у боротьбі з контрабандою в Україні відіграв КК УСРР 1922 р., який у ст. 97 встановлював відповідальність за контрабанду, визначаючи в якості міри покарання позбавлення

¹⁶² О разрешении на ввоз и вывоз товаров [Электронный ресурс] : декрет: [принятый РНК РСФСР 29 декабря 1917 года] – Режим доступа : http://www.lawmix.ru/docs_ссср/8206.

¹⁶³ О конфискации и реквизициях имущества частных лиц в местностях, освобожденных от неприятеля [Электронный ресурс] : декрет: [принятый СНК РСФСР 3 января 1921 года] – Режим доступа: <http://www.worklib.ru/laws/ussr/10013533.php>.

РОЗДІЛ 5. Юридична відповідальність за порушення митних правил та контрабанду

волі на строк не менше 3-х років із суворою ізоляцією, а при обтяжуючих обставинах - найвищу міру покарання - розстріл. Розвиток кримінального законодавства, спрямованого на протидію контрабанді, здійснювався паралельно з удосконаленням митного права. Відповідно до Декрету «Про митну охорону» 1922 р. і змін до нього, контрабандою вважалося «переміщення або замах на переміщення будь-якого майна через державну прикордонну смугу з приховуванням його від митного контролю, а також переміщення у межах 21-верстної прикордонної смуги всіх товарів і предметів, у тому числі, для особистого споживання, завезених контрабандним шляхом, а за її межами – контрабандних товарів, призначених для продажу»¹⁶⁴.

Значні зміни у визначення контрабанди вніс Декрет Всеросійського Центрального Виконавчого Комітету і РНК від 01.03.1926, який затвердив більш розширену версію поняття контрабанди як «... переміщення через державний кордон товарів, цінностей, майна та інших предметів поза митними установами, чи через такі, але з приховуванням від митного контролю»¹⁶⁵.

Подальший розвиток поняття контрабанди отримало в Положенні «Про злочини державні» від 25.02.1927, в якому контрабанду було включено до II розділу «Особливо для Союзу СРСР небезпечні злочини проти порядку управління». Ст. 24 цього Положення передбачала поняття кваліфікованої контрабанди при особливо обтяжуючих обставинах, за яку встановлювалася вища міра покарання – розстріл з конфіскацією майна.

КК Української РСР, прийнятий Всеукраїнським Центральним Виконавчим Комітетом 8.06.1927 і введений в дію з 01.07.1927, теж відніс контрабанду до такого різновиду державних злочинів як злочин проти порядку управління, підтримавши позицію КК РРФСР від 1922 р. та наслідуючи Положення «Про злочини дер-

¹⁶⁴ Калугін В.Ю. Историчний аспект контрабанди на водному кордоні / В.Ю. Калугін : доповідь на Всеукр. наук. практич. семінарі [«Актуальні проблеми застосування кримінально-процесуального законодавства» – Дніпропетровськ, 28 травня 2004 р.] – С. 68 – 76.

¹⁶⁵ Сборник документов по истории уголовного законодательства СССР и РСФСР 1952 г. – М., 1953. – С. 251.

жавні» 1927 р. Таке дублювання на той час було загальною стандартною практикою нормотворчого процесу.

Наступний етап розвитку поняття контрабанди пов'язаний з прийняттям МК СРСР 1928 р¹⁶⁶. У розділі Про контрабанду, стягнення за неї і провадження справ про контрабанду у ст. 164 було зазначено, що «простою» контрабандою визнається:

а) всяке переміщення через кордон вантажів (товарів, цінностей та інших предметів) крім митних установ або через такі, але з приховуванням від митного контролю, а також вчинення різного роду підготовчих до цього дій;

б) зберігання та пересування вантажів, переправлених через кордон з правопорушеннями, передбаченими у п. а);

в) збут на сторону за плату без встановленого на те дозволу вантажів, ввезених з-за кордону безмитно або із зниженим митом не для цілей збуту;

г) продаж без встановленого на те дозволу предметів, ввезених з-за кордону пасажирами безмитно, а також з оплатою митом, але безліцензійно;

д) продаж без встановленого на те дозволу предметів, отриманих з-за кордону безліцензійно в поштових відправленнях;

е) продаж без встановленого на те дозволу вантажів, ввезених з-за кордону хоча і з оплатою митом та за наявності дозволів, але призначених за дозволами задля цілей збуту;

ж) вивіз без дотримання встановлених для того правил за межі певного району вантажів, для яких встановлено ввезення в даний район безмитне або із зниженим митом;

з) зберігання і пересування в межах прикордонної смуги (примітка до ст. 121) всякого роду іноземних вантажів, якщо не мається належних доказів їх законного ввезення в межі Союзу РСР (ст. 121);

і) зберігання за межами прикордонної смуги іноземних вантажів, які підлягають накладенню митних знаків, але виявлених без них в торгових приміщеннях, а в приміщеннях не торгових - у

¹⁶⁶ Про затвердження Митного кодексу СРСР [Електронний ресурс] : постанова: [ЦВК і РНК від 19.12.1928 р.] – Режим доступу : http://www.libussr.ru/doc_ussr/ussr_3544.htm

РОЗДІЛ 5. Юридична відповідальність за порушення митних правил та контрабанду

разі, якщо вони зберігаються в кількості, що перевищує звичайну для власного споживання норму;

к) перевезення на каботажних судах іноземних вантажів без належних доказів оплати їх митом.

Кваліфікованою контрабандою, згідно зі ст. 166 МК СРСР, вважалось: 1) переміщення вантажів поза митними установами за допомогою спеціально призначених для цієї мети перевізних засобів; 2) приховування контрабандних вантажів у пристосованих для цього приміщеннях; 3) контрабанда, пов'язана з підркобою митних документів або приховуванням вантажу документами, які стосуються іншого вантажу; 4) участь в організації, яка спеціально займається контрабандою; 5) вчинення контрабанди посадовою особою, безпосередньо пов'язаною з митною справою, а також посадовою особою, яка мала можливість використовувати для цілей контрабанди своє службове становище; 6) контрабанда, вчинена більш ніж двічі протягом трьох років, а також зберігання, перевезення або торгівля контрабандними вантажами; 7) контрабанда вибухових речовин і зброї, військового спорядження, повітряних суден, телеграфного і радіотелеграфного майна і вивезення анульованих цінних паперів; 8) незаконний вивіз, ввезення, пересилання й перевезення за кордон і з-за кордону валютних і фондових цінностей¹⁶⁷.

Цей кодекс діяв до 01.06.1964, поки не втратив чинність у зв'язку з прийняттям нового МК СРСР. Кримінальне законодавство щодо боротьби з контрабандою, також, демонструвало стабільність не маючи суттєвих змін до прийняття Верховною Радою СРСР 25.12.1958 Закону «Про кримінальну відповідальність за державні злочини».

На зламі 60-х років починається період кардинальних змін у митному, адміністративному та кримінальному законодавстві, що знаменується удосконаленням понятійного апарату щодо контрабанди. Цей період важливий для з'ясування джерел законодавства незалежної України, через те, що сформоване тоді за-

¹⁶⁷ Таможенный кодекс союза ССР [Электронный ресурс] : [утвержден Постановлением ЦИК СССР, СНК СРСР 19 декабря 1928 года]. – Режим доступа : <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online>.

конодавство стало основою для формування сучасного вітчизняного законодавства. У 1960 р. було прийнято новий КК України у якому встановлювалась відповідальність за контрабанду, яка поєднувала у собі різні склади посягань, що ускладнювало встановлення для них єдиного родового об'єкту¹⁶⁸.

З утворенням незалежної Української держави було здійснено заходи щодо нормалізації і розвитку ЗЕД. Зростання контрабанди та різноманіття її видів призвели до змін відповідних положень КК УРСР. Так, до КК УРСР від 28.12.1960 внесено доповнення, зокрема, 15.02.1995 його було доповнено ст. 70-1, яка передбачала відповідальність за контрабанду наркотичних засобів, психотропних речовин і прекурсорів¹⁶⁹.

КК України від 2001 р., з урахуванням особливостей об'єкта посягання, відніс контрабанду до числа злочинів у сфері господарської діяльності (ст. 201, розділ VII Особливої частини КК України), а контрабанду наркотичних засобів, психотропних речовин, їх аналогів, прекурсорів або фальсифікованих лікарських засобів (ст. 305 КК України) – до злочинів у сфері обігу наркотичних засобів та інших злочинів проти здоров'я населення (розділ XIII Особливої частини КК України)¹⁷⁰.

У визначені кримінальної караності та суспільної небезпеки контрабанди на сучасному етапі розвитку національного законодавства ключову роль відіграють предмети контрабанди. Так, підвищену суспільну небезпеку контрабанди становить незаконне переміщення предметів через митний кодон України, виключених з вільного обігу, наркотичних засобів, психотропних речовин, їх аналогів, прекурсорів або фальсифікованих лікарських засобів, а також таких, які є загрозою для здоров'я людей, загрожують державній та екологічній безпеці тощо.

¹⁶⁸ Процюк О.В. Контрабанда: походження поняття та історичний розвиток законодавства / О.В. Процюк // Наше право. – 2004. – № 1. – с. 36.

¹⁶⁹ Об изменениях и дополнениях Уголовного кодекса Украинской ССР : Закон от 15.02.1995 г. // Ведомости Верховной Рады Украины. –1995. – № 10. – С. 64.

¹⁷⁰ Кримінальний кодекс України [Електронний ресурс] : [прийнято Верхов. Радою 5 квітня 2001 р. № 2341-III]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2341-14>.

РОЗДІЛ 5. Юридична відповідальність за порушення митних правил та контрабанду

У 2011 р. наступив новий етап в реформуванні законодавства про контрабанду. Прийнятий 15.11.2011 Закон України «Про внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо гуманізації відповідальності за правопорушення у сфері господарської діяльності» спрямований на декриміналізацію контрабанди товарів. Згідно визначенням у цьому законі контрабандою визнається переміщення через митний кордон України поза митним контролем або з приховуванням від митного контролю культурних цінностей, отруйних, сильнодіючих, вибухових речовин, радіоактивних матеріалів, зброї та боєприпасів (крім гладкоствольної мисливської зброї та бойових припасів до неї), а також спеціальних технічних засобів негласного отримання інформації¹⁷¹.

Тобто, контрабанду товарів як злочин, який до цього був віднесений КК України до тяжких та особливо тяжких, законодавцем було декриміналізовано. Також, декриміналізовано контрабанду стратегічно важливих сировинних товарів та контрабанду предметів, які переміщуються через митний кордон України інакше, ніж з приховуванням від митного контролю та поза митним контролем.¹⁷² Декриміналізованні діяння віднесено до порушення митних правил за які, згідно положень МК України 2012 р., настає адміністративна відповідальність¹⁷³.

Розглядаючи контрабанду як кримінально-правову категорію необхідно зазначити, що це один із найнебезпечніших злочинів у сфері господарської діяльності.

Відповідно до ч. 4 ст. 12 КК України тяжким злочином є злочин, за який передбачене основне покарання у виді штрафу в розмірі не більше двадцяти п'яти тисяч неоподатковуваних мінімумів доходів громадян або позбавлення волі на строк не більше десяти років. А ч. 5 цієї статі визначає, що особливо тяжким злочином є злочин, за який передбачене основне покарання у виді

¹⁷¹ Кримінальний кодекс України [Електронний ресурс] : [прийнято Верхов. Радою 5 квітня 2001 р. № 2341-III]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2341-14>.

¹⁷² Щодо гуманізації відповідальності за порушення у сфері господарської діяльності [Електронний ресурс] : закон України [прийнято Верхов. Радою від 15.11.2011 № 4025-VI]. – Режим доступу : <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/4025-17>.

¹⁷³ Митний Кодекс України [Електронний ресурс] : [прийнято Верхов. Радою 13 березня 2012 року № 4495-VI]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/4495-17>.

штрафу в розмірі понад двадцять п'ять тисяч неоподатковуваних мінімумів доходів громадян, позбавлення волі на строк понад десять років або довічного позбавлення волі.

Отже, відповідно до ч. ч. 4 і 5 ст. 12 КК України контрабанду віднесено до тяжких злочинів (ч. 1 ст. 201 КК України), так як контрабанда карається позбавленням волі на строк від трьох до семи років з конфіскацією предметів контрабанди, а кваліфікований склад контрабанди (ч. 2 ст. 201 КК України) – до особливо тяжких злочинів, так як карається позбавленням волі на строк від п'яти до дванадцяти років з конфіскацією предметів контрабанди та з конфіскацією майна.

Діюча редакція ст. 201 КК України є результатом історичних змін законодавства та вибору найбільш оптимального варіанта визначення цього злочину.

Як згадувалось вище, сучасний термін «контрабанда», походить від італійського «*contrabando*», означає «*contra*» – проти, «*bando*» урядового указу – проти урядового указу¹⁷⁴. Контрабанда як злочин передбачена законодавством практично всіх країн світу. Вона завдає збитків економіці держав, установленому порядку в сфері міжнародної торгівлі, порушує державний суверенітет.

Основним безпосереднім об'єктом злочину є встановлений порядок переміщення відповідних предметів через митний кордон України. Додатковим факультативним об'єктом контрабанди можуть виступати встановлений порядок обігу предметів дозвільної системи, громадська безпека, здоров'я населення. Предмет злочину безпосередньо вказаний у самому законі. Він є необхідною ознакою складу даного злочину. Від нього залежать й особливості кваліфікації названого злочинного діяння. До предмету контрабанди відносять особливу категорію предметів, вільний цивільний обіг яких обмежено чинним законодавством, їх перелік зазначений у статті закону та є вичерпним. До предметів контрабанди відносяться культурні цінності; отруйні, сильноді-

¹⁷⁴ Борисов А. Б. Большой экономический словарь / А. Б. Борисов. – М. : Книжный мир, 2003. – 895 с.

РОЗДІЛ 5. Юридична відповідальність за порушення митних правил та контрабанду

ючі, радіоактивні, вибухові речовини; зброя та боєприпаси; наркотичні засоби, психотропні речовини, їх аналоги, прекурсори або фальсифіковані лікарські засоби та спеціальні технічні засоби негласного отримання інформації.

Поняття культурних цінностей включає в себе об'єкти матеріальної та духовної культури, що мають художнє, історичне, етнографічне та наукове значення і підлягають збереженню, відтворенню та охороні відповідно до законодавства України (оригінальні художні твори живопису, графіки та культури; предмети пов'язані з історичними подіями, розвитком суспільства та держави, історією науки та культури; предмети музейного значення, знайдені під час археологічних розкопок; унікальні та рідкісні музичні інструменти; рідкісні монети, ордени, медалі, печатки та інші предмети колекціонування; рідкісні поштові марки тощо¹⁷⁵.

Для того, щоб встановити, чи предмет, що переміщується з приховуванням від митного контролю або поза митним контролем, є культурною цінністю, необхідно провести експертизу. Проведення державної експертизи культурних цінностей забезпечує Державна служба контролю за переміщенням культурних цінностей через державний кордон України. Лише протягом січня-червня 2012 р. митними органами виявлено 84 випадки незаконного переміщення через митний кордон України культурних цінностей. За цими фактами митними органами порушено 7 кримінальних справ. З незаконного обігу вилучено: 247 одиниць монет та грошових знаків; 76 книг та документів; 58 орденів, медалей та нагрудних знаків; 14 ікон; 8 годинників; 3 картини; 85 інших предметів¹⁷⁶. Контрабанда культурних цінностей за 2012 р. склала 6% від загальної контрабанди.

Отруйні речовини — це отрути, токсини (бойові, лікарські, сільськогосподарські та інші), які, потрапляючи всередину організму людини через органи дихання, травлення або через шкіру,

¹⁷⁵ Про вивезення, ввезення та повернення культурних цінностей [Електронний ресурс] : закон України [прийнято Верхов. Радою від 21 вересня 1999 року № 1068-XIV]. – Режим доступу <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/1068-14>.

¹⁷⁶ Цінності залишаються в Україні: протидія незаконному вивезенню культурних цінностей // Інформаційно-аналітичний бюлетень з питань корупції. - 2012. - № 1. - С. 19-21.

здатні викликати смерть людини або психоневрологічний розлад, порушення дихання чи функції серцево-судинної системи, ураження нирок (нефропатію) чи печінки (гепатопатію) тощо. Вони можуть бути мінерального (миш'як, стрихнін, ртуть та сулема, синильна кислота та інші ціаніди, пестициди тощо), рослинного (отрута, виділена із мухомора, блідої поганки тощо), тваринного (зміїна отрута та отрута, що виробляється членистоногими тваринами) або змішаного чи штучного (хімічного) походження¹⁷⁷.

До сильнодіючих речовин відносять лікарські, побутові, промислові та інші хімічні речовини, здатні своїм впливом на живий організм заподіяти йому шкоди. До них, зокрема, віднесені аміназин, бісептол, гросептол, еритроміцин, ефералган, камфора, корвалол, ністатин, нітрогліцерин, новокаїн, сульфадимезин, тетрациклін, фурацилін, деякі інсуліни та вітаміни, кислота нікотинова, настойки женьшеню і прополісу, розчин йоду спиртовий. До сильнодіючих речовин належать і інші кислоти, луги, солі¹⁷⁸.

Незаконне переміщення цих сильнодіючих речовин через митний кордон України несе кримінальну відповідальність за ст. 201 тільки у тих випадках, коли кількість зазначених лікарських засобів значно перевищує розміри, необхідні для лікування конкретної особи.

Під поняттям «радіоактивні матеріали» слід розуміти ядерне паливо, яке може виділяти енергію шляхом самопідтримуваного ланцюгового процесу ядерного поділу поза ядерним реактором, радіоактивні продукти та відходи, а також речовини природного або штучного походження, що містять у своєму складі радіоактивні ізотопи, які здатні до первісного випромінювання (руда уранова або торієва уран-233, плутоній-239, америцій-242 тощо). Обладнання та установки (технічні пристрої) – джерела іонізуючого випромінювання (обладнання ядерних реакторів, установки для поділу ізотопів, системи конверсії тощо) – не є в прямому розумінні слова речовинами. Речі, що набули радіоактивності внаслідок впливу радіоактивних матеріалів (проби ґрунту, техніка,

¹⁷⁷ Науково-практичний коментар до Кримінального кодексу України. – 4-е вид., переробл. Та допов. / Відп.ред. С.С. Яценко.– К.: А.С.К., 2005. – 848 с.

¹⁷⁸ Там само

РОЗДІЛ 5. Юридична відповідальність за порушення митних правил та контрабанду

одяг тощо), також не можуть визнаватися радіоактивними речовинами¹⁷⁹.

У разі виявлення контейнеру із надписом «небезпечно» або «радіоактивно», посадовій особі органу доходів і зборів необхідно звернутися та проконсультуватися з експертом.

Зброя – це пристрої і засоби, які застосовуються, у збройній боротьбі для знищення живої сили і технічних засобів супротивника.¹⁸⁰ Зброя поділяється на вогнепальну та холодну. Для того, щоб зброя була віднесена до предмету контрабанди, вона повинна мати не тільки технічні характеристики, але й бути небезпечною як для живої цілі (людини), так і для матеріальних об'єктів. Гладкоствольна мисливська рушниця, пневматична рушниця, сигнальні, газові пістолети не є предметами контрабанди, але до тих пір, доки вони не перероблені для ураження людини. Для віднесення зброї до предмету контрабанди, спосіб переміщення не важливий.

Біологічна, ядерна, хімічна та інша зброя масового знищення також відноситься до предметів контрабанди.

Незаконне переміщення зброї через митний кордон України або з приховуванням від митного контролю за 2012 р. складає 15 % від загальної контрабанди.

Під поняттям «Спеціальні технічні засоби негласного отримання інформації (далі – СТЗ) розуміють технічні, програмні засоби, устаткування, апаратура, прилади, пристрої, препарати та інші вироби, призначені (спеціально розроблені, виготовлені, запрограмовані, пристосовані) для негласного отримання інформації¹⁸¹.

¹⁷⁹ Науково-практичний коментар до Кримінального кодексу України. – 4-е вид., переробл. та допов. / Відп.ред. С.С. Яценко.– К.: А.С.К., 2005. – 848с. – (Нормат. док. та комент.).

¹⁸⁰ Энциклопедический словарь [Электронный ресурс] / под ред. Ф.А. Брокгауза и И.А. Ефрона. – Режим доступа: http://dic.academic.ru/dic.nsf/brokgauz_efron.

¹⁸¹ Ліцензійні умови провадження господарської діяльності з розроблення, виготовлення спеціальних технічних засобів для зняття інформації з каналів зв'язку, інших засобів негласного отримання інформації, торгівлі спеціальними технічними засобами для зняття інформації з каналів зв'язку, іншими засобами негласного отримання інформації [Електронний ресурс] : наказ [затверджено Центральним управлінням Служби безпеки України 30.01.2011 № 35]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0225-11>.

Чітких та однозначних ознак СТЗ в законодавстві не виділено, проте є спільні ознаки для усіх груп, зокрема:

- мініатюрне виконання виробу в цілому або відокремленого модулю (наприклад, модулю датчика);
- конструктивне виконання виробів у вигляді безкорпусних мініатюрних модулів;
- використання при проектуванні радіоелектронних виробів схемотехнічних або конструкторських рішень, що направлені на протидію пошуковим радіоелектронним засобам;
- конструктивне виконання у закамуюльованому вигляді або у вигляді, яке передбачає їх камуюльовання.

Остаточне визначення належності предметів до СТЗ відноситься до компетенції Служби безпеки України.

Незалежно від розміру контрабанди, усі вище перераховані предмети надають підстави для кваліфікації їх незаконного переміщення через митний кордон України за ст. 201 КК України.

Об'єктивна сторона контрабанди визначається в діях, які полягають у незаконному переміщенні відповідних предметів через митний кордон України.

Переміщення предметів через митний кордон України поза митним контролем означає їх переміщення:

- 1) поза місцем розташування митниці;
- 2) поза часом здійснення митного оформлення (тобто до відкриття чи після закриття митниці, яка є тимчасовою або працює не цілодобово;
- 3) із використанням незаконного звільнення від митного оформлення.

Ще однією особливістю об'єктивної сторони контрабанди є те, що диспозиція кримінально-правової норми, яка передбачає відповідальність за неї (ст. 201 КК України) є бланкетною, тобто її зміст визначається не тільки цією нормою, але й законами та підзаконними актами інших галузей права.

Переміщення предметів через митний кордон України з приховуванням від митного контролю, поділяється на фізичне та документальне.

Під час фізичного приховування предмет контрабанди намагаються сховати від очей посадової особи органу доходів і зборів, зокрема:

РОЗДІЛ 5. Юридична відповідальність за порушення митних правил та контрабанду

1) з використанням тайників (відповідно до ст. 4 МК України сховище, виготовлене з метою незаконного переміщення товарів через митний кордон України, а також обладнані та пристосовані з цією метою конструктивні ємності чи предмети, які попередньо піддавалися розбиранню, монтажу тощо або обладнаних схованок в транспортних засобах, устаткуванні, тарі, предметах одягу тощо);

2) з використанням інших засобів, що утруднюють виявлення предметів (з приховуванням предметів в організмі чи на тілі людини або тварини, в одязі, взутті, головному вбранні, в порожнинах транспортного засобу, в багажі, продуктах харчування, речах особистого користування тощо);

3) шляхом надання одним предметам вигляду інших через істотну заміну зовнішніх характерних ознак предметів, а також їх тари, упаковки етикеток, ярликів, що дозволяє віднести предмети контрабанди до предметів іншого виду (наприклад, так зване камуфлювання справжності).

Незамасковані речі, навіть якщо вони не підлягають пропуску через митний кордон, не можуть вважатися контрабандою.

На відміну від фізичного приховування, яке пов'язане, в першу чергу, з фізичними діями правопорушників, приховування по документах є більш інтелектуальним способом маскування контрабанди. Воно зазвичай використовується під час переміщення значних партій товарів юридичними особами та не передбачає приховування предметів контрабанди від очей інспектора митниці. Відбувається воно: 1) з поданням органу доходів і зборів України як підстави для переміщення предметів через митний кордон підроблених документів; 2) документів одержаних незаконним шляхом (наприклад, в результаті надання уповноваженій особі як підстави для видачі документів завідомо неправдивих відомостей або внаслідок зловживання службовою особою своїм службовим становищем чи службової недбалості); 3) документів, що містять неправдиві дані (щодо ваги, кількості асортименту, найменування, вартості предметів, їх інших характеристик, щодо суті угоди, відправника або одержувача предметів, щодо держа-

ви, з якої вони вивезені або в яку переміщуються); 4) що є підставою для переміщення інших предметів.

Підробленими слід вважати як фальшиві документи, так і справжні, до яких внесено неправдиві відомості чи окремі зміни, що перекручують зміст інформації щодо фактів, які ними посвідчуються, а також документи з підробленими відбитками печаток, штампів, підписами тощо¹⁸².

У випадках, коли предмети навмисно ввозяться в Україну під виглядом транзиту через її територію, а фактично - з метою їх реалізації в Україні, такі дії за наявності необхідних ознак також утворюють склад злочину, передбаченого ст. 201 КК України, оскільки за таких обставин до органу доходів і зборів як підстава для переміщення предметів подаються документи, що містять неправдиві дані.

Контрабанда є злочином з формальним складом. До визначення моменту закінчення контрабанди потрібно підходити диференційовано і враховувати те, відбувається ввезення чи вивезення предметів злочину, а також місце здійснення протиправних дій. Якщо предмети ввозяться на митну територію України або вивозяться із спеціальних митних зон на решту митної території, контрабанда має розглядатись як закінчений злочин у разі фактичного переміщення предметів через митний кордон. При цьому не має значення, вдалося чи ні винному вивезти предмети контрабанди за межі зони митного контролю.

Якщо предмети вивозяться за межі митної території України або ввозяться з іншої частини митної території до спеціальних митних зон, контрабанда визнається закінченою після вчинення дій, спрямованих на реалізацію наміру відповідно ввезти чи вивезти предмети, – з моменту виявлення їх під час митного контролю.

Суб'єктом злочину є фізична осудна особа, яка досягла 16-річного віку, у т.ч. особа, яка користується правом дипло-

¹⁸² Про судову практику в справах про контрабанду та порушення митних правил [Електронний ресурс] : постанова [прийнято Пленумом Верховного Суду України 03 червня 2005 р. №8]. – Режим доступу : http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/VS05051.html.

РОЗДІЛ 5. Юридична відповідальність за порушення митних правил та контрабанду

матичного імунітету, незалежно чи є ці особи власниками цих предметів чи ні. Контрабанда може бути вчинена як загальним суб'єктом, так і спеціальним. В теорії кримінального права передбачається, що за деякі злочини відповідають лише ті особи, які, поряд із загальними ознаками суб'єкта злочину (досягнення віку, настання кримінальної відповідальності і осудність) повинні володіти деякими додатковими ознаками, які характеризують особу винного в даному конкретному злочині. Отже, спеціальний суб'єкт – це особа, яка крім обов'язкових загальних ознак (фізична, осудна особа, яка досягла певного віку) має додаткові спеціальні (особливі) ознаки, передбачені у статті Особливої частини для суб'єкта конкретного складу злочину. У випадку, коли контрабанда вчиняється службовою особою або представником влади, але без використання свого службового становища, вона визнається вчиненою загальним суб'єктом. Для того, щоб суб'єкт став спеціальним, службова особа повинна використати своє службове становище для незаконного переміщення предметів контрабанди через митний кордон. Дії службової особи, яка сприяла незаконному переміщенню предметів через митний кордон, слід розглядати як пособництво у контрабанді та, за наявності підстав, як відповідний злочин у сфері службової діяльності.

Із суб'єктивної сторони провина при вчиненні контрабанди передбачає тільки наявність прямого умислу. Контрабандист усвідомлює обставини і характер незаконності своїх дій з переміщення заборонених предметів через митний кордон та бажає вивезти їх з України або ввезти в Україну саме з порушенням встановлених правил. Слід зазначити, що кримінальна справа про контрабанду може бути порушена як у відношенні конкретної особи, так і по факту вчинення злочину, якщо конкретна особа на той момент ще не встановлена. Саме в такій ситуації заручником злочинних дій іноземного партнера – перевізника, який, наприклад, вказав у документах неправдиві відомості, або здійснив переміщення товарів поза митним контролем, може стати добросовісний суб'єкт ЗЕД. Звичайно, в разі його непричетності до злочинних дій, його не буде притягнуто до відповідальності та покарано, проте його товар (в разі вже чинного за умовами

контракту переходу права власності) може бути затриманий та визнаний речовими доказами по справі. Виявлення факту контрабанди можливе як безпосередньо при спробі переміщення предметів через митний кордон, так і під час вивчення документів або інших перевірочних дій.

При здійсненні контрабанди, винний усвідомлює, що порушує митне законодавство, незаконно переміщуючи предмети, що володіють особливими властивостями, усвідомлює, що переміщення здійснює зазначеними в диспозиції статті способами, тобто здійснює контрабанду, і бажає цього. Недекларування відповідних предметів, вчинене з необережності, не містить ознак складу злочину. Не може бути притягнута до кримінальної відповідальності за контрабанду особа, яка добросовісно помиляється щодо того, чи є даний предмет культурною цінністю або отруйною речовиною. Мотив і мета вчинення злочину значення для кваліфікації не мають, але можуть враховуватися судом при призначенні покарання. Контрабанда кваліфікується за КК України, якщо злочин розпочато або закінчено на території України, розпочато за кордоном і закінчено в Україні або розпочато в Україні, а закінчено за кордоном, або виконавець чи хоча б один із співвиконавців діяв на території України. Підставою до такого вирішення питання є те, що закінчений злочин кваліфікується за правилами правової оцінки цієї стадії. Чинний КК України визнає злочинними та караними три стадії вчинення злочину: готування до злочину (ст. 14); замах на злочин (ст. 15); закінчений злочин (ч. 1 ст. 13).

Так само вирішується проблема кваліфікації і стосовно дій співучасників. Тому, якщо одним із співучасників вчинено підготовчі дії за межами України, але винного затримано за незаконне переміщення будь-яких предметів через митний кордон України, він підлягає кримінальній відповідальності за Законом України.

Обтяжуючими обставинами при здійсненні контрабанди є її вчинення за попередньою змовою групою осіб або особою, раніше судимою за контрабанду.

Під групою осіб, які організувалися для заняття контрабандою, необхідно розуміти двох і більше осіб, які спеціально

РОЗДІЛ 5. Юридична відповідальність за порушення митних правил та контрабанду

об'єдналися для вчинення одного чи декількох незаконних переміщень предметів через митний кордон. Характерною ознакою цієї групи є те, що її члени усвідомлюють, що контрабанда вчинюється саме такою групою, тому кожен з них має нести відповідальність як співвиконавець, незалежно від ролі, яку він виконував. За відсутності такої ознаки дії осіб, які сприяли вчиненню контрабанди, необхідно розглядати як співучасть у злочині.

Вчинення злочину у співучасті становить більшу суспільну небезпеку, ніж вчинення його однією особою, полегшує його скоєння і приховування. Вчинення злочину у співучасті визнається обставиною, яка обтяжує відповідальність і покарання.

У КК України зазначено, що співучастю у злочині є умисна спільна участь декількох суб'єктів злочину у вчиненні умисного злочину (ст. 26 КК України)¹⁸³. Таким чином, співучасть - це об'єднання, коли кілька осіб вчинюють один і той же злочин спільно і умисно.

Найчастіше вчинення контрабанди набуває форм організованої злочинної діяльності при переміщенні значних обсягів предметів, які користуються підвищеним попитом у населення, зокрема: культурних цінностей, радіоактивних речовин, зброї й особливо наркотиків. Так, у 2012 р. основними предметами контрабанди були наркотичні засоби - 70%, зброя - 15%, культурні цінності - 6%, сильнодіючі та отруйні речовини - 1,7%.

Загалом, протягом 2012 р. митними органами України порушено 172 кримінальні справи про контрабанду.

У порівнянні з 2011 р. спостерігається тенденція до збільшення на 6,1% кримінальних справ, предметами в яких були наркотичні засоби, а також на 8,3% справ, де предметами злочину виступали зброя та боєприпаси.

Зокрема, протягом 2012 року митними органами виявлено 2172 факти незаконного переміщення через митний кордон України наркотичних засобів, психотропних речовин, їх аналогів і прекурсорів, за якими порушено 121 кримінальну справу. Із незаконного обігу вилучено майже 7 кг героїну, близько 104 кг ко-

¹⁸³ Кримінальний кодекс України [Електронний ресурс] : [прийнято Верхов. Радою 5 квітня 2001 р. № 2341-III]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2341-14>.

каїну, майже 0,5 кг опію, понад 30 кг канабісу, 8 795 пігулок, 1568 капсул і 0,3 л наркотичних засобів, обіг яких обмежено. З метою встановлення джерел і каналів незаконного переміщення наркотичних засобів та виявлення причетних до цього осіб, у 2012 р. митними органами спільно з оперативними підрозділами правоохоронних органів проведено 28 контрольованих поставок.

Також, виявлено 804 факти незаконного переміщення через митний кордон України зброї та боєприпасів. З незаконного обігу вилучено 363 одиниці бойової зброї, 454 одиниці холодної зброї, 9 одиниць гладкоствольної зброї, 12 одиниць газової зброї, 32 одиниці спортивної та пневматичної зброї, 3913 шт. набоїв; 5,95 кг вибухових речовин. У середньому кількість осіб, які є співучасниками цього злочину, налічує від 3 до 5 осіб. Переважає вчинення контрабанди за попередньою змовою групою осіб, що складає близько 90 % від загальної кількості контрабанди, вчиненої у різних формах співучасті. У 85 % – це групи з кількістю членів 2–3 особи, у 12 % – від 3 до 5 осіб, і лише у 3 % – більше 6 осіб¹⁸⁴.

Відповідно до ст. 49 Конституції України, кожна особа має право на охорону здоров'я.¹⁸⁵ Саме тому, держава зобов'язана забезпечити санітарно-епідеміологічне благополуччя усього населення країни. Злочини передбачені розділом XIII Особливої частини Кримінального кодексу України, посягають на здоров'я населення, яке є родовим об'єктом даного виду злочинів.

У зв'язку з можливістю отримати значні прибутки від незаконної реалізації наркотичних засобів, психотропних речовин, їх аналогів, прекурсорів або фальсифікованих лікарських засобів з'явилося таке суспільно-небезпечне діяння як контрабанда наркотичних засобів, психотропних речовин, їх аналогів, прекурсорів або фальсифікованих лікарських засобів, кримінальна відповідальність за яке настає за ст. 305 КК України. Це діяння віднесено до особливо тяжких злочинів у сфері обігу наркотичних засобів та інших злочинів проти здоров'я населення.

¹⁸⁴ Вони не пройдуть: протидія контрабанді наркотиків // Інформаційно-аналітичний бюлетень з питань корупції. - 2012. - № 1. - С. 8-9.

¹⁸⁵ Конституція України [Електронний ресурс] : [прийнято Верхов. Радою 28 червня 1996 р. № 254к/96-вр]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/254к/96-вр>.

РОЗДІЛ 5. Юридична відповідальність за порушення митних правил та контрабанду

До кримінальної відповідальності за цей злочин притягується осудна особа з 16 років. Контрабанда наркотичних засобів, психотропних речовин, їх аналогів чи прекурсорів або фальсифікованих лікарських засобів карається позбавленням волі на строк від п'яти до восьми років з конфіскацією наркотичних засобів, психотропних речовин, їх аналогів чи прекурсорів або фальсифікованих лікарських засобів, що були предметом контрабанди.

Кваліфікуючими ознаками злочину (ч. 2 ст. 305 КК України) є вчинення контрабанди наркотичних засобів, психотропних речовин, їх аналогів чи прекурсорів або фальсифікованих лікарських засобів: 1) повторно; 2) за попередньою змовою групою осіб; 3) якщо предметом цих дій були особливо небезпечні наркотичні засоби чи психотропні речовини або наркотичні засоби психотропні речовини, їх аналоги чи прекурсори у великих розмірах. Такі дії караються позбавленням волі на строк від восьми до десяти років з конфіскацією наркотичних засобів, психотропних речовин, їх аналогів чи прекурсорів або фальсифікованих лікарських засобів, що були предметом контрабанди, та з конфіскацією майна.

Особливо кваліфікуючими ознаками (ч. 3 ст. 305 КК України) злочин вчинено: 1) організованою групою, 2) якщо предметом цих дій були наркотичні засоби, психотропні речовини їх аналоги чи прекурсори в особливо великих розмірах. Таке діяння карається позбавленням волі на строк від десяти до двадцяти років із конфіскацією наркотичних засобів, психотропних речовин, їх аналогів чи прекурсорів або фальсифікованих лікарських засобів, що були предметом контрабанди, та з конфіскацією майна.

Поєднане з контрабандою наркотичних засобів, психотропних речовин, їхніх аналогів або прекурсорів незаконне їх виробництво виготовлення, придбання, зберігання, перевезення з метою збуту або без такої мети, а так само їх збут, утворюють сукупність злочинів, передбачених ст. ст. 305 і 307 або ст. 309 КК України¹⁸⁶.

¹⁸⁶ Кримінальний кодекс України [Електронний ресурс] : [прийнято Верхов. Радою 5 квітня 2001 р. № 2341-III]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2341-14>.

За наявності ознак складу злочину уповноважена посадова особа зобов'язана вирішити питання про початок кримінального провадження відповідно до порядку, встановленого КПК України¹⁸⁷.

Після початку кримінального провадження проводяться слідчі дії, найбільш поширеними з яких є допити (свідків, підозрюваного), огляди, обшуки та виїмки, призначення різних експертиз.

Свідками по справі можуть бути очевидці виявлення предметів контрабанди: члени екіпажів суден, бригад потягів, перевізники, працівники митниць та сторонні особи; а також інші особи, які хоча й не були очевидцями злочину, але володіють певними відомостями, що можуть сприяти встановленню винних.

При обшуку та виїмці їх об'єктами, крім безпосередньо предметів контрабанди, можуть бути засоби їх приховування та упаковки; транспортні засоби, в тому числі й приватні, що використовувались для переміщення предметів контрабанди. Під час цих слідчих дій в митних, фінансових, транспортних, зовнішньоторгових та інших установах різних форм власності можуть бути вилучені документи, що дозволяють отримати відомості про предмети контрабанди, маршрут, пункти зупинок, місця навантаження та розвантаження та осіб, які до цього причетні; про перевізників, членів екіпажу та пасажирів тощо.

Вилучені під час цих дій предмети або документи оглядаються, після чого можуть бути приєднані до кримінальної справи як речові докази чи документи. У таких випадках вони можуть або зберігатися в державному органі, у провадженні якого знаходиться кримінальна справа, або бути передані на відповідальне зберігання до закінчення слідства та суду іншим особам, у тому числі й власнику. В першому випадку у власника предметів або документів залишаються завірені понятими копії протоколів обшуку чи виїмки. У протоколах докладно вказуються всі вилучені предмети та документи та їхні індивідуальні ознаки.

¹⁸⁷ Кримінальний процесуальний кодекс України [Електронний ресурс] : [прийнято Верхов. Радою 13.04.2012 № 4651-VI]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/4651-17>.

РОЗДІЛ 5. Юридична відповідальність за порушення митних правил та контрабанду

Особа, яка затримана за вчинення контрабанди, може бути піддана особистому обшуку. Також може бути проведений обшук у місцях її роботи чи проживання.

При розслідуванні контрабанди часто виникає потреба у призначенні товарознавчої, мистецтвознавчої, технічної або інших видів експертиз.

Право ведення досудового слідства по справах про контрабанду мають слідчі органи прокуратури, Служби безпеки України, а в разі коли факт контрабанди був викритий під час розслідування податкового злочину, ще й слідчі податкової міліції. Органами дізнання по справах про контрабанду є представники органів доходів та зборів, а також оперативні підрозділи Служби безпеки України.

В разі необхідності під час розслідування справи уповноваженими органами можуть застосовуватись негласні оперативно-розшукові заходи в межах, передбачених чинним законодавством.

5.2. Проблеми організації кримінального провадження у справах про контрабанду

20 листопада 2012 року вступив в силу новий Кримінальний процесуальний кодекс України (далі - КПК України). КПК України суттєво змінив процедуру провадження в кримінальних справах. Кардинально змінено порядок проведення досудового розслідування у частині системи процесуальних відносин – дізнання-досудове слідство. Зазначені зміни вплинули на організацію діяльності структурних підрозділів органів доходів і зборів України, на які покладено обов'язок захисту митної безпеки та інтересів України від проявів контрабанди та інших порушень митних правил. Контрабанда є одним із найнебезпечніших злочинів у сферах господарської діяльності та суспільного життя. Сучасна контрабанда характеризується збільшенням масштабів і стрімким зростанням обсягів, високим ступенем організова-

ності, технічного забезпечення, регіональними й міжнародними зв'язками. Питання забезпечення митної безпеки України, боротьби з контрабандою наркотиків, зброї та вибухових речовин, радіоактивних матеріалів, культурних цінностей є пріоритетними в діяльності Міністерства доходів і зборів України. Особливу увагу привертають питання, що торкаються початкового етапу досудового розслідування та результатів організації процесуальної взаємодії спеціальних підрозділів територіальних органів Міндоходів України з органами Служби безпеки та прокуратури України.

Відповідно до правил про підслідність, визначених ч. 2 ст. 216 КПК України, справи про контрабанду (ст. 201 КК України) та про контрабанду наркотичних засобів, психотропних речовин, їх аналогів чи прекурсорів або фальсифікованих лікарських засобів (ст. 305 КК України), підслідні слідчим органів безпеки. Проводити негласні слідчі (розшукові) дії має право слідчий, який здійснює досудове розслідування злочину, або за його дорученням – уповноважені оперативні підрозділи. Оперативні підрозділи органів внутрішніх справ, органів безпеки, органів, що здійснюють контроль за додержанням податкового законодавства, органів Державної пенітенціарної служби України, органів Державної прикордонної служби України, органів, що здійснюють контроль за додержанням податкового і митного законодавства здійснюють слідчі (розшукові) дії та негласні слідчі (розшукові) дії в кримінальному провадженні за письмовим дорученням слідчого, прокурора (ст. 41 КПК України). Під час виконання доручень слідчого, прокурора співробітник оперативного підрозділу користується повноваженнями слідчого¹⁸⁸. Новий КПК України встановлює імператив за яким співробітники оперативних підрозділів не мають права здійснювати процесуальні дії у кримінальному провадженні за власною ініціативою або звертатися з клопотаннями до слідчого судді чи прокурора. Доручення слідчого, прокурора щодо проведення слідчих (розшукових) дій та

¹⁸⁸ Кримінальний процесуальний кодекс України [Електронний ресурс] : [прийнято Верхов. Радою 13.04.2012 № 4651-VI]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/4651-17>.

РОЗДІЛ 5. Юридична відповідальність за порушення митних правил та контрабанду

негласних слідчих (розшукових) дій є обов'язковими для виконання оперативним підрозділом¹⁸⁹.

Також, ст. 250 КПК України зазначає, що у виняткових невідкладних випадках, пов'язаних із врятуванням життя людей та запобіганням вчиненню тяжкого або особливо тяжкого злочину, передбаченого розділами I, II, VI, VII (статті 201 (контрабанда) та 209), IX, XIII, XIV, XV, XVII Особливої частини КК України, негласна слідча (розшукова) дія може бути розпочата до постановлення ухвали слідчого судді у випадках, передбачених цим Кодексом, за рішенням слідчого, узгодженого з прокурором, або прокурора. У такому випадку прокурор зобов'язаний невідкладно, після початку такої негласної слідчої (розшукової) дії звернутися з відповідним клопотанням до слідчого судді¹⁹⁰. Так само і МК України встановлює у Главі 66 заходи щодо запобігання та протидії контрабанді: метод контрольованої поставки зазначених засобів, речовин і прекурсорів з метою виявлення джерел і каналів незаконного обігу наркотичних засобів, психотропних речовин і прекурсорів, осіб, які беруть участь у цьому, разом з іншими державними органами, що мають право здійснювати оперативно-розшукову діяльність та переміщення товарів під негласним контролем та оперативним наглядом правоохоронних органів з метою виявлення та притягнення до відповідальності осіб, причетних до вчинення контрабанди, а також з метою вилучення товарів, щодо яких є підозра в незаконному переміщенні через митний кордон України¹⁹¹.

Проте, п. 1 Розділу 20 Прикінцеві положення КПК України містить норму, що ускладнює організацію початкового етапу досудового розслідування у справах про контрабанду, через те, що ч. 1 ст. 41 та ч. 6 ст. 246 КПК України (у частині віднесення органів Державної митної служби України до оперативних підрозділів), повинно було бути введено в дію лише через рік після набран-

¹⁸⁹ Там само

¹⁹⁰ Кримінальний процесуальний кодекс України [Електронний ресурс] : [прийнято Верхов. Радою 13.04.2012 № 4651-VI]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/4651-17>.

¹⁹¹ Митний Кодекс України [Електронний ресурс] : [прийнято Верхов. Радою 13 березня 2012 року № 4495-VI]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/4495-17>.

ня чинності КПК України¹⁹². Нажаль, п'ятий пункту 1 розділу Х «Прикінцеві положення» було виключено на підставі Закону № 406-VII від 04.07.2013, що лише ускладнило визначення правового статусу органів, що здійснюють контроль за додержанням митного законодавства у справах про контрабанду.

Таким чином, при організації початкового етапу досудового розслідування у справах про контрабанду необхідно, в першу чергу, орієнтуватися на процесуальні можливості служби боротьби з контрабандою та порушеннями митних правил визначені Примірним положенням (затверджено Наказом від 23.11.12 № 675 «Про внесення змін до наказу Держмитслужби України від 01.06.2012 № 306»), в якому, відповідно до п. 2.4 служба боротьби з контрабандою та порушеннями митних правил митниці зобов'язана забезпечити організацію й проведення заходів з попередження незаконного переміщення через митний кордон України культурних цінностей, зброї та боєприпасів, спеціальних технічних засобів негласного отримання інформації, радіоактивних матеріалів, отруйних, сильнодіючих, вибухових речовин, фальсифікованих лікарських засобів, наркотичних засобів, психотропних речовин, їх аналогів або прекурсорів, у тому числі поза пунктами пропуску на державному кордоні України.

При цьому служба здійснює оперативне орієнтування органів доходів і зборів та/або організацій щодо можливих фактів підготовки до незаконного переміщення через митний кордон України товарів, транспортних засобів комерційного призначення; проводить самостійно або у взаємодії з правоохоронними органами заходи щодо виявлення, попередження та припинення контрабанди й порушення митних правил, у тому числі шляхом переоглядів товарів, транспортних засобів комерційного призначення, щодо яких завершено митні формальності, в тому числі, процедури митного контролю чи митного оформлення. Служба вживає заходів з виявлення й затримання наркотичних засобів, психотропних речовин, їх аналогів та прекурсорів, ліквідації ка-

¹⁹² Кримінальний процесуальний кодекс України [Електронний ресурс] : [прийнято Верхов. Радою 13.04.2012 № 4651-VI]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/4651-17>.

РОЗДІЛ 5. Юридична відповідальність за порушення митних правил та контрабанду

налів незаконного обігу цих речовин і виявлення осіб, причетних до такого обігу. Забезпечує взаємодію й обмін інформацією з цих питань з правоохоронними органами України та забезпечує отримання інформації щодо прийнятих органами досудового розслідування рішень за результатами розгляду надісланих митним органом повідомлень про кримінальні правопорушення.

Співставлення процесуальних положень визначених у законодавчих та відомчих нормативних актах дозволяє визначити наступний порядок організації початкового етапу досудового розслідування у справах про контрабанду. Так, відповідно до вимог КПК України про кожний випадок протиправного діяння, яке містить ознаки злочину передбаченого ст. 201 КК України або ст. 305 КК України (чи будь-якого іншого злочину) керівник служби зобов'язаний негайно проінформувати відповідний слідчий підрозділ територіального Управління Служби безпеки України та прокурора відділу нагляду за додержанням законів органами Служби безпеки, органів, що здійснюють контроль за додержанням податкового і митного законодавства та Державної прикордонної служби України, при провадженні оперативно-розшукової діяльності, дізнання та досудового слідства (відповідно до вимог ст. 214 КПК України, яка визначає, що слідчий, прокурор невідкладно, але не пізніше 24 годин після подання заяви, повідомлення про вчинене кримінальне правопорушення або після самостійного виявлення ним з будь-якого джерела обставин, що можуть свідчити про вчинення кримінального правопорушення, зобов'язаний внести відповідні відомості до Єдиного реєстру досудових розслідувань та розпочати розслідування). Інформування слідчого, прокурора повинно здійснюватися телефоном, за допомогою електронних та інших засобів зв'язку з подальшим направленням засобами факсимільного зв'язку повідомлення про протиправне діяння, що містить ознаки злочину у письмовій формі. Важливе значення при цьому має дотримання принципу оперативності (наступальний принцип). Його зміст пов'язаний із своєчасністю застосування процесуальних заходів, за допомогою яких попереджають дії зловмисників. У теорії процесуальної діяльності наступальність розуміють як процес здійснення постійного пошуку з метою своєчасного встановлення необхідної інформації.

Наступальний принцип забезпечений високим рівнем професійної підготовки, який дозволяє уповноваженим суб'єктам максимально швидко та організовано, а головне – результативно використовувати ресурси і засоби. Своєю чергою на рівень підготовки впливають такі фактори, як якісний стан джерел інформації та постійне отримання даних, наявність якісно налагодженої системи інформаційно-аналітичної роботи.

Зрозуміло, що залежно від сфери здійснення митного контролю порядок такого інформування може бути змінений. Так, наприклад, якщо у разі виявлення ознак злочину при проведенні митного контролю на залізничному транспорті, коли через обмежений час, встановлений для проведення митних формальностей, невідкладне прибуття слідчого Управління Служби безпеки України є ускладненим, уповноважений працівник митниці зобов'язаний проінформувати про кожний випадок протиправного діяння, яке містить ознаки злочину найближчий орган досудового розслідування органу внутрішніх справ на транспорті. При цьому виникає ще одне процесуальне ускладнення, яке вимагає негайного законодавчого розв'язання. Мова йде про положення ч. 3 ст. 214 КПК України, відповідно до якої здійснення досудового розслідування до внесення відомостей до реєстру або без такого внесення не допускається і тягне за собою відповідальність, встановлену законом, а у разі виявлення ознак кримінального правопорушення на морському чи річковому судні, що перебуває за межами України, досудове розслідування розпочинається негайно; відомості про нього вносяться до Єдиного реєстру досудових розслідувань при першій можливості¹⁹³. Справа у тому, що особливістю відрізняється не лише ситуація при якій виявлення ознак кримінального правопорушення відбувається на морському чи річковому судні, що перебуває за межами України, але й у випадку знаходження морського, річкового судна та залізничного транспорту, що здійснює регулярні міжнародні рейси у пунктах пропуску під час здійснення митного контролю (сукупність заходів, що здійснюються органа-

¹⁹³ Кримінальний процесуальний кодекс України [Електронний ресурс]: [прийнято Верхов. Радою 13.04.2012 № 4651-VI]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/4651-17>.

РОЗДІЛ 5. Юридична відповідальність за порушення митних правил та контрабанду

ми доходів і зборі в межах своїх повноважень з метою забезпечення додержання норм МК України, законів та інших нормативно-правових актів з питань державної митної справи, міжнародних договорів України, укладених у встановленому законом порядку).

Таким чином, законодавець не врахував обмеженість часу на проведення необхідних процесуальних дій у випадку виявлення ознак кримінального правопорушення у пунктах пропуску на морському, річковому судні та залізничному транспорті, що здійснює регулярні міжнародні рейси¹⁹⁴.

Ситуація ускладнюється також і тим, що провести таку важливу слідчу дію як огляд місця події можливо (у невідкладних випадках може бути проведений до внесення відомостей до Єдиного реєстру досудових розслідувань, що здійснюється негайно після завершення огляду), але, відповідно до ст. 237 КПК України з метою виявлення та фіксації відомостей щодо обставин вчинення кримінального правопорушення лише слідчий або прокурор проводять огляд місцевості, приміщення, речей та документів¹⁹⁵.

За таких умов неможливо, уявити яким чином, до прибуття слідчого, можна закріпити виявлені фактичні дані, що стосуються події кримінального правопорушення. Навіть здійснення відеозапису місця події, у разі виникнення загрози втрати слідів вчиненого правопорушення до прибуття слідчого на місце події, є формально процесуально недопустимим через те, що ч. 7 ст 237 КПК України чітко встановлює, що при огляді лише слідчий, прокурор або, за їх дорученням, залучений спеціаліст має право проводити вимірювання, фотографування, звуко- чи відеозапис, складати плани і схеми, виготовляти графічні зображення оглянутого місця чи окремих речей, виготовляти відбитки та зліпки, оглядати і вилучати речі і документи, які мають значення для кримінального провадження¹⁹⁶.

¹⁹⁴ Митний Кодекс України [Електронний ресурс] : [прийнято Верхов. Радою 13 березня 2012 року № 4495-VI]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/4495-17>.

¹⁹⁵ Кримінальний процесуальний кодекс України [Електронний ресурс] : [прийнято Верхов. Радою 13.04.2012 № 4651-VI]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/4651-17>.

¹⁹⁶ Там само

Не менше питань викликає і правова норма щодо процедури збирання доказів, визначена ч. 2 ст. 93 КПК України: сторона обвинувачення здійснює збирання доказів винятково шляхом проведення слідчих (розшукових) дій та негласних слідчих (розшукових) дій, витребування та отримання від органів державної влади, органів місцевого самоврядування, підприємств, установ та організацій, службових та фізичних осіб речей, документів, відомостей, висновків експертів, висновків ревізій та актів перевірок, проведення інших процесуальних дій, передбачених КПК України. Щодо самого поняття «документів», то ст. 99 КПК України відносить до них матеріали, в яких зафіксовано фактичні дані про протиправні діяння окремих осіб та груп осіб, зібрані оперативними підрозділами з дотриманням вимог Закону України «Про оперативно-розшукову діяльність».

Таким чином, абсолютно нівелюється «багатий» арсенал процесуальних можливостей органів, що здійснюють контроль за додержанням митного законодавства при провадженні ними заходів у справах про порушення митних правил, серед яких є право на: митне обстеження територій, приміщень, складів і сховищ підприємств, організацій і установ (крім іноземних дипломатичних представництв і прирівняних до них за статусом) незалежно від їх відомчого підпорядкування й форм власності; огляд територій та приміщень складів тимчасового зберігання, митних складів, магазинів безмитної торгівлі, територій вільних митних зон комерційного або сервісного типу та інших місць, де знаходяться товари, транспортні засоби комерційного призначення, що підлягають митному контролю, чи провадиться діяльність, контроль за якою покладено на органи, що здійснюють контроль за додержанням митного законодавства; адміністративне затримання, особистий огляд громадян, огляд і переогляд їх ручної поклажі й багажу, огляд товарів і транспортних засобів, які перебувають під митним контролем, а також переогляд товарів і транспортних засобів, що переміщуються через митну територію України, у тому числі в режимі транзиту та інші заходи відповідно до положень Митного кодексу України.

РОЗДІЛ 5. Юридична відповідальність за порушення митних правил та контрабанду

Проблема полягає у тому, яким чином правильно «легалізувати» у кримінальному судочинстві результати провадження адміністративно-правової діяльності. Нажаль, діюче кримінально-процесуальне законодавство залишає це питання відкритим. Проте, саме завдяки таким адміністративно-процесуальним заходам на початковому етапі розслідування, можна ефективно, ще до прибуття слідчого забезпечити охорону місця події; забезпечити збереженість можливих слідів злочину та предметів правопорушення; затримати правопорушника та отримати належні і допустимі джерела доказів кримінального провадження.

Підсумовуючи, наголосимо на таких принципових положеннях щодо питань початкового етапу досудового розслідування та результатів організації процесуальної взаємодії органів, що здійснюють контроль за додержанням митного законодавства та органів Служби безпеки та прокуратури України. По-перше, новітнє процесуальне законодавство, частково вирішивши питання використання у кримінальному провадженні матеріалів, здобутих оперативно-розшуковим шляхом (через запровадження інституту негласних слідчих (розшукових) дій) залишило невирішеним, та ускладнило використання інформації здобутої в результаті адміністративно-процесуальної діяльності. Зазначене яскраво демонструє проблему використання матеріалів провадження щодо порушення митних правил при розслідуванні кримінальних проваджень. По-друге, відмова від надання іншим правоохоронним органам, за винятком органів слідства та прокуратури, права провадити за власною ініціативою (хоча б на початковому етапі розслідування) окремих слідчих дій (таких як огляд місця події), суттєво звужує можливості ефективного розслідування. По-третє, на науково-методичному рівні вимагає свого перегляду, в цілому, криміналістична методика розслідування злочинів, пов'язаних з контрабандою. Розв'язання зазначених питань напряму обумовлює виконання завдань кримінального провадження.

5.3. Адміністративна відповідальність за порушення митних правил як різновид юридичної відповідальності

Адміністративна відповідальність за порушення митних правил передбачена МК України. Це різновид адміністративної відповідальності, яка в свою чергу є одним із видів юридичної відповідальності поряд з конституційною, цивільно-правовою, кримінально, дисциплінарною та матеріальною відповідальністю.

Законодавчими актами саме поняття адміністративної відповідальності чи її галузевих різновидів не визначено. В той же час ст. 23 Кодексу України про адміністративні правопорушення (далі КУпАП) вказує на те, що мірою адміністративної відповідальності є адміністративне стягнення і воно застосовується з метою виховання особи, яка вчинила адміністративне правопорушення, в дусі додержання законів України, поваги до правил співжиття, а також запобігання вчиненню нових правопорушень як самим правопорушником, так і іншими особами¹⁹⁷.

Виходячи з того, що відповідальність є покладеним на особу обов'язком відповідати за дії, вчинки чи слова, адміністративну відповідальність доцільно розглядати як примусовий обов'язок особи відповідати за свої протиправні діяння, тобто нести покарання в межах встановлених адміністративним законодавством стягнень (санкцій) та у законодавчо встановленому порядку. Порядок притягнення до адміністративної відповідальності за порушення митних правил та відповідні санкції визначаються МК України. Такий погляд на визначення адміністративної відповідальності через призму особливостей правового статусу особи відображає ідеї сучасного праворозуміння, закріплені в Конституції України. Ці ідеї базуються на принципі верховенства права, та сприяють розбудові демократичної, соціальної, правової держави¹⁹⁸.

¹⁹⁷ Кодекс України про адміністративні правопорушення [Електронний ресурс] : [прийнято Верхов. Радою УРСР 7 грудня 1984 р. № 8073-X]. – Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/80731-10>.

¹⁹⁸ Конституція України [Електронний ресурс] : [прийнято Верхов. Радою 28 червня 1996 р. № 254к/96-вр]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/254к/96-вр>.

РОЗДІЛ 5. Юридична відповідальність за порушення митних правил та контрабанду

Вчені адміністративісти, які займають широко розповсюджену позицію пріоритету загальнодержавних інтересів над інтересами особи, достатньо обґрунтовано розглядають адміністративну відповідальність (також і за порушення митних правил) як специфічну форму негативного реагування з боку держави в особі її компетентних органів (судових та ін.) на певну категорію протиправних проявів (порушень митних та ін. правил), згідно з якою особи, що скоїли ці правопорушення, повинні дати відповідь за свої неправомірні дії та понести за це адміністративні стягнення¹⁹⁹.

Адміністративну відповідальність за порушення митних правил можна розглядати як специфічну частину такого адміністративно-правового інституту адміністративного права, як адміністративна відповідальність. Специфіка цієї частини адміністративно-правового інституту полягає у тому, що сукупність норм, які входять до цієї частини охороняють цілком визначену сферу суспільних відносин, які врегульовані нормами МК України та іншим законами України.

Із врахуванням ряду особливостей адміністративну відповідальність за порушення митних правил, також розглядають як репресивний, каральний різновид адміністративної відповідальності, в ході якого державно-владний вплив спрямовується на волю порушника митних правил з метою подолання негативних мотивів його поведінки та виховання у нього, та всіх інших учасників відносини у сфері митної справи України поваги до цих правил. Особливістю таких правовідносин є те, що у них відсутні елементи службового підпорядкування між посадовою особою органів доходів і зборів та правопорушником.

Відносини, що формуються у сфері державного управління характеризуються великою кількістю різновидів суб'єктів учасників наділених різним правовим статусом. Це відповідно спричиняє наявність значної кількості різновидів суб'єктів адміністративної відповідальності. Тому прийнято виділяти загальний і спеціальний суб'єкти адміністративного правопорушення.

¹⁹⁹ Адміністративна відповідальність за порушення митних правил : навчальний посібник / за заг. ред. В. В. Ченцова. – К. : Істина, 2010. – 208 с.

Загальним суб'єктом адміністративного проступку (правопорушення) вважається осудна особа, яка досягла 16-річного віку.

Спеціальним суб'єктом є особа, яка може бути визнана суб'єктом конкретного адміністративного правопорушення, а відтак притягнута до адміністративної відповідальності за наявності у неї, крім ознак загального суб'єкта певних додаткових ознак.

У разі притягнення до адміністративної відповідальності можуть бути враховані такі ознаки: громадянство; вік; наявність статусу посадової особи або конкретна займана посада; стан здоров'я або фізіологічний стан особи; родинні зв'язки; професія; рід або сфера професійної діяльності; факт наділення певними правами, обов'язками або факт позбавлення суб'єктивного права чи його відсутності; факт попереднього притягнення особи до адміністративної відповідальності; спеціальний правовий статус (військовослужбовці, особи наділенні дипломатичним імунітетом), деякі інші ознаки.

Для більш глибокого розуміння змісту адміністративної відповідальності (із врахуванням особливостей відповідальності за порушення митних правил) виділяють її загальні та специфічні ознаки.

До загальних відносять наступні ознаки:

- настає лише за здійснене правопорушення при наявності складу правопорушення (об'єкт, об'єктивна сторона, суб'єкт, суб'єктивна сторона) і є наслідком винного протиправного діяння;

- виражається в обов'язку особи зазнати певні утиски, обмеження за свою вину через втрату конкретних благ особистого характеру (обмеження свободи пересування під час адміністративного арешту), обмеження певних прав (на керування автотранспортом), організаційного та майнового характеру (штраф, конфіскація майна), тобто нести покарання, що є новим обов'язком, який не існував до здійснення правопорушення;

- є засобом охорони встановленого державою порядку;

- опирається на державний примус (тобто державно-владний вплив відповідних державних органів або посадових осіб на поведінку людей) у формі каральних і правовідновлюючих способів;

РОЗДІЛ 5. Юридична відповідальність за порушення митних правил та контрабанду

- настає при наявності такої юридичної підстави як адміністративне правопорушення (проступок);
- застосовується компетентним органом у суворій відповідності до закону і полягає в застосуванні санкцій правових норм;
- застосовується в ході правозастосовчої діяльності при додержанні визначеного процедурно-процесуального порядку і форм, встановлених законом;
- це своєрідні правовідносини між органами (посадовими особами), що її застосовують та правопорушниками, притому в таких правовідносинах відсутні елементи службового підпорядкування.

До специфічних відносять наступні ознаки:

- полягає у застосуванні до винних осіб таких адміністративних стягнень як попередження, штраф, конфіскація товарів, транспортних засобів комерційного призначення, які визначені МК України та є мірою відповідальності;
- суб'єктами адміністративної відповідальності можуть бути як фізичні – осудні особи, що досягли 16-річного віку (громадяни України, іноземці, особи без громадянства), а при вчиненні порушень митних правил підприємствами – посадові особи цих підприємств;
- правом притягнення до адміністративної відповідальності за порушення митних правил наділені органи доходів і зборів (посадові особи) та суди (судді);
- законодавством передбачено особливий порядок притягнення до адміністративної відповідальності за порушення митних правил в рамках провадження у справах про порушення митних правил (складання протоколу, збір і оцінка доказів, винесення постанови тощо), який визначається МК України, а в частині, що не регулюється МК України в порядку передбаченим КУпАП, КАС України (далі – Кодекс адміністративного судочинства України) іншим законодавством;
- правом встановлення адміністративної відповідальності за порушення митних правил (на відміну від інших видів відповідальності) наділена лише Верховна Рада України через внесення відповідних положень до МК України.

Адміністративна відповідальність за порушення митних правил настає за наявності наступних підстав (умов), зокрема: 1) нормативної, яка передбачає: а) наявність матеріально-правових норм, які визначають загальні засади, види порушень митних правил, підстави, суб'єктів відповідальності, систему стягнень, строки тощо; б) наявність адміністративно-процесуальних норм, які визначають порядок провадження у справах про порушення митних правил; в) наявність організаційних норм, які визначають основні положення щодо повноважень органів доходів і зборів; 2) фактичної, яка передбачає наявність у діянні особи складу правопорушення; 3) процесуальної, яка передбачає наявність рішення уповноваженого органу по справі про порушення митних правил.

КУпАП, також передбачає підстави звільнення від адміністративної відповідальності за порушення митних правил у разі наявності наступних обставин²⁰⁰:

1) обставини, що виключають адміністративну відповідальність: - крайня необхідність (ст. 18 КУпАП); необхідна оборона (ст. 19 КУпАП); - неосудність (ст. 20 КУпАП);

2) обставини, що спричиняють звільнення від адміністративної відповідальності (передача матеріалів на розгляд товариського суду, громадської організації (ст. 21 КУпАП), при малозначності – зауваження (ст. 22 КУпАП) наявність дипломатичного імунітету;

3) заміна адміністративної відповідальності дисциплінарною при вчиненні адміністративних правопорушень військовослужбовцями, працівниками міліції та ін. (ст. 15 КУпАП).

Проте, виходячи зі змісту правопорушень, які визначені МК України більшість вищевказаних обставин, при їх скоєні реально наступити не можуть. Також військовослужбовці, працівники міліції та ін., визначені ст. 15 КУпАП особи, несуть відповідальність за порушення митних правил на загальних підставах.

В той же час, ст. 460 МК України передбачає ряд специфічних обставин, наявність яких вказує на відсутність складу адміністра-

²⁰⁰ Кодекс України про адміністративні правопорушення [Електронний ресурс] : [прийнято Верхов. Радою УРСР 7 грудня 1984 р. № 8073-Х]. – Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/80731-10>.

РОЗДІЛ 5. Юридична відповідальність за порушення митних правил та контрабанду

тивного правопорушення митних правил та неможливість настання адміністративної відповідальності. Зокрема, це такі обставини:

1. Вчинення порушень митних правил, передбачених ч. 3 ст. 469, ст. 470, ч. 3 ст. 478, ст. 481 МК України, внаслідок аварії, дії обставин непереборної сили або протиправних дій третіх осіб, що підтверджується відповідними документами²⁰¹.

Поняття «непереборна сила» походить від французького «*force majeure*», що дослівно означає непереборна перешкода, тобто надзвичайні непередбачувальні обставини, через які виконання зобов'язань однією із сторін, що уклали угоду (договір, контракт) стає повністю або частково неможливим²⁰². Тобто, непереборна сила – це ті обставини, що не залежать від волі людини. При здійсненні митних процедур, до дій непереборної сили відносять: смерть власника технічного засобу (далі – ТЗ); стихійне лихо (пожежа, повінь, інше стихійне лихо чи сезонне природне явище, зокрема замерзання морів, проток, портів тощо, закриття шляхів, проток, каналів, перевалів); військові дії чи надзвичайний стан у регіоні, через який переміщується ТЗ; страйк; злочинні дії третіх осіб, спрямовані проти власника ТЗ; дорожня пригода за участю ТЗ, яка спричинила повне або часткове його пошкодження; неможливість подальшого руху ТЗ, якщо зсув або ожеледиця створює небезпеку чи загрозу дорожньому руху, життю чи здоров'ю людей або навколишньому середовищу; інші схожі за характером обставини чи події²⁰³.

У випадку факту аварії або дії непереборної сили обов'язково повинна бути здійснена фіксація цих подій. Документи, що підтверджують даний факт видаються місцевими органами виконавчої влади або органами місцевого самоврядування, органами Міністерства внутрішніх справ України, іншими спеціально вповноважени-

²⁰¹ Митний Кодекс України [Електронний ресурс] : [прийнято Верхов. Радою 13 березня 2012 року № 4495-VI]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/4495-17>.

²⁰² Словник іншомовних слів: 23000 слів та термінологічних словосполучень / Уклад. Л.О. Пустовіт та ін. – К.: Довіра, 2000. – 1018с.

²⁰³ Про затвердження Правил митного контролю та митного оформлення транспортних засобів, що переміщуються громадянами через митний кордон України [Електронний ресурс] : наказ [прийнято Державною митною службою України 17 листопада 2005 р. № 1118]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z1428-05>.

ми на це державними органами, а також міністерствами, іншими центральними органами виконавчої влади, підприємствами, які здійснюють діяльність щодо усунення наслідків аварії, тощо.

У разі підтвердження вчинення правопорушень, передбачених відповідними статтями МК України, внаслідок аварії або дії непереборної сили, справа про порушення митних правил не порушується, а порушена справа підлягає закриттю.

2. Допущення у митній декларації помилок, які не призвели до неправомірного звільнення від сплати митних платежів або зменшення їх розміру, до незабезпечення дотримання заходів тарифного та/або нетарифного регулювання ЗЕД, якщо такі помилки не допускаються систематично (ст. 268 МК України).

Також, виходячи зі змісту ст. 269 МК України можна зробити висновок про надання можливості суб'єктам відповідальності за порушення митних правил внести зміни та відкликати митну декларацію у встановленому порядку і такими діями відвернути та запобігти настанню шкідливих наслідків.

Також, ст. 521 МК України встановлює можливість для звільнення від адміністративної відповідальності за вчинення порушення митних правил (за відсутності в діях особи, яка вчинила порушення митних правил, ознак злочину) через припинення провадження у справі про це правопорушення шляхом компромісу. Компроміс полягає в укладенні мирової угоди між зазначеною особою та органом доходів і зборів, посадова особа якого здійснює провадження у справі.

Ще один випадок звільнення від адміністративної відповідальності за порушення митних правил передбачає п. 5 ст. 21 МК України у якому зазначено, що не може бути притягнуто до відповідальності особу, яка діяла відповідно до консультації з питань практичного застосування окремих норм законодавства України з питань державної митної справи, наданої в письмовій або електронній формі, а також до узагальненої консультації, зокрема, на підставі того, що у подальшому такі консультації були змінені або скасовані²⁰⁴.

²⁰⁴ Митний Кодекс України [Електронний ресурс] : [прийнято Верхов. Радою 13 березня 2012 року № 4495-VI]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/4495-17>.

РОЗДІЛ 5. Юридична відповідальність за порушення митних правил та контрабанду

Питання про адміністративну відповідальність іноземних громадян, які користуються імунітетом від адміністративної юрисдикції України, вирішується дипломатичним шляхом.

Основною фактичною підставою притягнення особи до адмінвідповідальності є адміністративне правопорушення, тому виникає необхідність більш детальної характеристики цього поняття із врахуванням особливостей порушення митних правил. Первинне поняття адміністративного правопорушення закріплює та визначає ст. 9 КУпАП, який за своїм місцем в системі адміністративного законодавства України є правовстановлюючим, первинним джерелом по відношенню до нормативно-правових актів, які приймались пізніше. КУпАП визначає, що адміністративним правопорушенням (проступком) визнається протиправна, винна (умисна або необережна) дія чи бездіяльність, яка посягає на громадський порядок, власність, права і свободи громадян, на встановлений порядок управління і за яку законом передбачено адміністративну відповідальність.

Поряд з тим, МК України у ст. 458 подає визначення поняття «порушення митних правил», у якому враховані галузеві особливості адміністративного правопорушення при наступному формулюванні: порушення митних правил є адміністративним правопорушенням, яке являє собою протиправні, винні (умисні або з необережності) дії чи бездіяльність, що посягають на встановлений МК України та іншими актами законодавства України порядок переміщення товарів, транспортних засобів комерційного призначення через митний кордон України, пред'явлення їх органам доходів і зборів для проведення митного контролю та митного оформлення, а також здійснення операцій з товарами, що перебувають під митним контролем або контроль за якими покладено на органи доходів і зборів МК України чи іншими законами, і за які МК України передбачена адміністративна відповідальність.

Порушення митних правил може бути вчинено умисно чи з необережності. Порушення митних правил визнається вчиненим умисно, коли особа, яка його вчинила, усвідомлювала протиправний характер своєї дії чи бездіяльності, передбачала її шкідливі

наслідки і бажала їх або свідомо допускала настання цих наслідків (ст. 10 КУпАП)²⁰⁵.

Порушення митних правил визнається вчиненим з необережності, коли особа, яка його вчинила, передбачала можливість настання шкідливих наслідків своєї дії чи бездіяльності, але легковажно розраховувала на їх відвернення або не передбачала можливості настання таких наслідків, хоч повинна була і могла їх передбачити. (ст. 11 КУпАП)²⁰⁶.

Також, МК України визначає, що адміністративна відповідальність за правопорушення, передбачені цим Кодексом, настає у разі, якщо ці правопорушення не тягнуть за собою кримінальну відповідальність.

Розглядаючи загальне поняття адміністративного правопорушення можна виділити наступні його ознаки:

— дія чи бездіяльність. Тобто, діяння, а не думки, бажання чи інші подібні прояви психічної діяльності людей;

— антигромадська (антисупільна) спрямованість. Цю ознаку ототожнюють з суспільною небезпекою або суспільною шкідливістю;

— протиправність. Подібне діяння завжди посягає на загальнообов'язкові правила, встановлені тим чи іншим нормативним актом;

— винуватість. Таке діяння, як прояв волі і свідомості особи, повинно бути завжди винним, тобто особа протиправно діяла умисно або з необережності;

— адміністративна карність. Подібне протиправне, винне діяння може бути визнане адміністративним проступком тільки тоді, коли за його вчинення законодавством передбачено адміністративну відповідальність.

Специфіка порушення митних правил полягає у тому, що протиправність даного діяння полягає у порушенні встановленого МК України та іншими законодавства актами України порядку

²⁰⁵ Кодекс України про адміністративні правопорушення [Електронний ресурс] : [прийнято Верхов. Радою УРСР 7 грудня 1984 р. № 8073-Х]. – Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/80731-10>.

²⁰⁶ Там само

РОЗДІЛ 5. Юридична відповідальність за порушення митних правил та контрабанду

переміщення товарів, транспортних засобів комерційного призначення через митний кордон України; порядку пред'явлення їх органам доходів і зборів для проведення митного контролю та митного оформлення; порядку здійснення операцій з товарами, що перебувають під митним контролем або контроль за якими покладено на органи доходів і зборів МК України чи іншими законами України.

Те чи інше протиправне діяння можна кваліфікувати як адміністративне правопорушення лише за наявної сукупності ознак, які називають юридичним складом адміністративного правопорушення. Це два елементи, що характеризують, так звану, зовнішню сторону правопорушення: об'єкт, об'єктивна сторона та два елементи, що характеризують внутрішню сторону правопорушення – суб'єкт та суб'єктивна сторона.

Залежно від рівня узагальнення правових норм виділяють такі різновиди об'єкту:

— загальний об'єкт, яким є суспільні відносини, що складаються в сфері державного управління, урегульовані переважно нормами адміністративного права, а також нормами інших галузей права, і які охороняються адміністративними санкціями;

— родовий об'єкт - однорідні групи суспільних відносин, які в сукупності складають загальний об'єкт (наприклад, громадського порядку, певних галузей та сфер діяльності тощо);

— видовий об'єкт - самостійний складовий різновид родового об'єкту, відокремлена група суспільних відносин, загальних для ряду проступків (наприклад, суспільні відносини, пов'язані з дотриманням митного режиму, паспортного режиму, прикордонного режиму, правил дозвільної системи, правил військового обліку тощо, які в сукупності з іншими відносинами складають родовий об'єкт у сфері встановленого порядку управління);

— безпосередній об'єкт - одне або декілька суспільних відносин, яким спричиняється шкода певним правопорушенням (наприклад, порядок переміщення товарів, транспортних засобів комерційного призначення через митний кордон України; порядок їх пред'явлення органам доходів і зборів для проведення митного контролю та митного оформлення; здійснення операцій

з товарами, що перебувають під митним контролем; порядок перетинання кордону, безпека руху, людська гідність тощо).

Виділяють, також таке поняття як предмет адміністративного правопорушення, яким є предмети матеріального світу, з приводу яких виникають суспільні відносини, що охороняються нормами адміністративного права. Предмет може мати суттєве значення для окреслення вчиненого, більш точної кваліфікації проступку. Інколи предмет прямо записується в законі, наприклад, ст. 44 КУпАП - наркотичні засоби, психотропні речовини, ст. 132 КУпАП — транспортні засоби і т. ін²⁰⁷. При порушенні митних правил предметом правопорушення є товари та транспортні засоби комерційного призначення.

Об'єктивна сторона складу адміністративного правопорушення - це система передбачених адміністративно-правовою нормою ознак, що характеризують зовнішню сторону правопорушення²⁰⁸.

Вона включає в себе обов'язкові та необов'язкові (факультативні) ознаки. До обов'язкових ознак відносять: 1) протиправне діяння - дія чи бездіяльність (більшість адміністративних правопорушень вчиняється у формі протиправної дії); 2) шкідливі наслідки діяння; 3) причинний зв'язок між протиправним діянням та шкідливими наслідками, що наступили. До не обов'язкових (факультативних) ознак відносять: час, місце, умови, способи та засоби вчинення правопорушення.

Виділяють дві групи шкідливих наслідків адміністративних правопорушень: матеріальні й формальні, саме тому правопорушення бувають з матеріальним або формальним складом. Адміністративні правопорушення з матеріальним складом - це такі правопорушення, для об'єктивної сторони яких законом вимагається встановлення не тільки факту діяння, а й шкідливих наслідків. Адміністративні правопорушення з формальним складом -

²⁰⁷ Кодекс України про адміністративні правопорушення [Електронний ресурс] : [прийнято Верхов. Радою УРСР 7 грудня 1984 р. № 8073-X]. – Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/80731-10>.

²⁰⁸ Адміністративне право України. Академічний курс: Загальна частина: підручник / В. Б. Авер'янов. – К.: Видавництво «Юридична думка», 2004.- 584 с

РОЗДІЛ 5. Юридична відповідальність за порушення митних правил та контрабанду

це такі правопорушення, для об'єктивної сторони яких законом вимагається встановлення тільки факту самого діяння. Шкідливі наслідки в цих правопорушеннях, хоча й можуть настати, але лежать за межами складу правопорушення (наприклад, порушення режиму зони митного контролю (ст. 468 МК України), порушення прикордонного режиму або режиму в пунктах пропуску через державний кордон України (ст. 202 КУпАП) тощо. Слід мати на увазі, що більшість адміністративних правопорушень та порушень митних правил мають формальний склад.

Суб'єктами адміністративних правопорушень, із врахуванням порушень митних правил, можуть бути деліктоздатні фізичні та юридичні особи, що скоїли такі правопорушення. Фізичні особи в такій якості - це осудні особи, які на момент вчинення такого правопорушення досягли 16-річного віку, громадяни України, іноземці та особи без громадянства.

Юридичні особи в такій якості - це різні організації незалежно від форм власності, що підлягають адміністративній юрисдикції України. При вчиненні порушень митних правил підприємствами відповідальність покладається на посадових осіб цих підприємств (ст. 459 МК України).

Виходячи зі змісту ст. 460 МК України, можна зробити висновок про те, що суб'єктами порушення митних правил можуть бути перевізники, які несуть відповідальність за переміщення або дії, спрямовані на переміщення товарів через митний кордон України з приховуванням від митного контролю шляхом подання органу доходів і зборів як підстави для переміщення цих товарів документів, що містять неправдиві відомості (ст. 483 МК України), виключно у разі якщо ці відомості стосуються кількості вантажних місць, їх маркування та номерів, а перевізниками не вжито заходів до перевірки правдивості зазначених відомостей або у разі неможливості такої перевірки не внесено відповідного запису до міжнародної автомобільної накладної (CMR)^{209, 210}.

²⁰⁹ Конвенція про міжнародні автомобільні перевезення пасажирів і багажу [Електронний ресурс]: [прийнято від 19 травня 1956 року] : [чинна для України від 17 травня 2007 року]. – Режим доступу : http://search.ligazakon.ua/_doc2.nsf/link1/MU56K02U.html.

²¹⁰ Митний Кодекс України [Електронний ресурс] : [прийнято Верхов. Радою 13 березня 2012 року № 4495-VI]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/4495-17>.

Суб'єктивна сторона правопорушення характеризує внутрішнє (психічне) відношення суб'єкта правопорушення до скоєного ним діяння та його негативних наслідків.

Вона включає в себе такі ознаки, як: вина (основна, обов'язкова ознака суб'єктивної сторони); мотив та мета (факультативні ознаки суб'єктивної сторони). Вина це психічне відношення особи до своїх дій та їх наслідків у формі умислу (наміру) або необережності.

Умисел буває прямий або непрямий (побічний намір).

Вина у формі необережності може проявлятися як легковажна самовпевненість або недбалість. Переважна кількість правопорушень митних правил вчиняється з прямим умислом. Отже, діяння особи може бути визнано порушенням митних правил лише тоді, коли в ході провадження буде встановлено всі чотири складові правопорушення. В разі відсутності хоча б одного елементу, діяння не може бути визнано порушенням митних правил і відповідно адміністративна відповідальність не настає.

5.4. Провадження у справах про порушення митних правил

Адміністративно-юрисдикційна діяльність стає одним із найважливіших напрям діяльності органів доходів і зборів України. Застосування при цьому адміністративного примусу є найвпливовішим засобом боротьби з порушеннями митного законодавства. Разом з тим, застосування примусових заходів пов'язано з суттєвим обмеженням прав і свобод громадян України, іноземців та осіб без громадянства, тому застосування цих заходів має бути здійснене на основі суворого дотримання режиму законності, який передбачає здійснення усіх адміністративно-процесуальних дій виключно на підставі закону, у відповідності до закону, в порядку передбаченому законом та лише в межах встановлених законом повноважень посадових осіб. Отже, особливістю діяль-

РОЗДІЛ 5. Юридична відповідальність за порушення митних правил та контрабанду

ності органів доходів і зборів, щодо адміністративного впливу на осіб, які вчинили адміністративні правопорушення, є здійснення конкретних за змістом та формою процедур, які визначені законодавством. Це дає змогу розглядати провадження в справах про порушення митних правил як форму адміністративно-юрисдикційної діяльності органів доходів і зборів. Разом з тим, провадження в справах про порушення митних правил є різновидом провадження у справах про адміністративні правопорушення та регламентується нормами МК України та КУпАП.

Відповідно до ст. 245 КУпАП основним завданням провадження є: своєчасне, повне і об'єктивне з'ясування обставин кожної справи, вирішення її в точній відповідності з законодавством, забезпечення виконання винесеної постанови, а також виявлення причин та умов, що сприяють вчиненню адміністративних правопорушень, запобігання правопорушенням, виховання громадян в дусі додержання законів, зміцнення законності.

МК України коригує дане положення КУпАП з урахуванням особливостей митного законодавства та визначає, що завданнями провадження у справах про порушення митних правил є своєчасне, всебічне, повне та об'єктивне з'ясування обставин кожної справи, вирішення її з дотриманням вимог закону, забезпечення виконання винесеної постанови, а також виявлення причин та умов, що сприяють вчиненню порушень митних правил, та запобігання таким правопорушенням.

Провадження в справах про адміністративні правопорушення здійснюється на підставі єдиних принципів. За своєю суттю ці принципи є похідними від конституційних принципів, зокрема: принципу законності, принципу об'єктивної істини, принципу невідворотності покарань, принципу публічності, принципу гласності, принципу національної мови, принципу безпосередності, принципу змагальності сторін, принципу простоти і швидкості тощо.

Адміністративно-процесуальне провадження складається із сукупності однорідних груп процесуальних дій. Такі однорідні групи процесуальних дій називаються стадіями. Кожна стадія є відносно самостійним етапом провадження. Окрім загальних завдань кожна стадія має своє особливе завдання, документи, коло

учасників, проваджувані дії тощо. Усі стадії взаємопов'язані між собою та здійснюються по чергово. Завершення кожної стадії підтверджується відповідним процесуальним документом.

Науковці та практики, як правило, виділяють чотири стадії провадження у справах про адміністративні правопорушення, слідуючи конструкції, яка була запропонована російським вченим Д.М. Бахрахом та використовується для теоретико-правового аналізу провадження у справах про порушення митних правил, зокрема це такі стадії:

- 1) порушення справи та адміністративне розслідування порушення митних правил;
- 2) розгляд справи по суті та винесення по ній постанови;
- 3) перегляд справи у зв'язку з оскарженням або опротестуванням постанови по справі;
- 4) виконання постанови по справі.

Далі ми зупинимось на ключових елементах адміністративного провадження, зокрема: адміністративне затримання, складання протоколу про порушення митних правил, адміністративне рішення з митних правопорушень, адміністративне стягнення, виконання постанов органів доходів і зборів про накладення адміністративних стягнень.

Так, адміністративне затримання за своїм призначенням є засобом забезпечення провадження в справах про адміністративні правопорушення, а також засобом забезпечення провадження у справах про порушення митних правил, які теж є адміністративним правопорушенням. Важливою особливістю адміністративного затримання є те, що воно є примусовою дією, яка суттєво обмежує права та свободи особи, а тому має здійснюватись у виключних випадках, лише на підставі та у суворій відповідності до встановленого законом порядку.

МК України у ст. 507 визначає, що адміністративне затримання особи, яка вчинила порушення митних правил допускається з метою припинення порушення митних правил, встановлення особи, яка вчинила порушення митних правил, а також для складання протоколу про порушення митних правил, якщо його неможливо скласти на місці вчинення правопорушення.

РОЗДІЛ 5. Юридична відповідальність за порушення митних правил та контрабанду

Адміністративне затримання особи, яка вчинила порушення митних правил здійснюється посадовою особою органу доходів і зборів за вмотивованим письмовим рішенням керівника цього органу або його заступника, а в разі їх відсутності (в нічний час, у вихідні та святкові дні тощо) – старшого чергової зміни²¹¹.

Строк такого затримання не може перевищувати трьох годин.

Цей строк обчислюється з моменту доставлення особи до службового приміщення органу доходів і зборів або до іншого приміщення, для проведення необхідних дій з метою, визначеною в частині першій цієї статті, є можливим, а якщо особа перебуває в стані сп'яніння – з часу її витвердження.

У разі виявлення порушення митних правил, за яке МК України передбачено застосування адміністративного стягнення у вигляді конфіскації товарів, транспортних засобів може виникнути необхідність затримання особи під час її безпосереднього перебування (знаходження) у службовому приміщенні органу доходів і зборів або в іншому приміщенні у зв'язку з проведенням митного контролю або митного оформлення товарів чи транспортних засобів. За таких обставин виноситься вмотивоване письмове рішення про адміністративне затримання та здійснюється фактичне затримання особи. У цьому випадку строк адміністративного затримання особи обчислюється з моменту винесення вмотивованого письмового рішення про її адміністративне затримання. Митний контроль та митне оформлення товарів, транспортних засобів при цьому зупиняються.

У разі виявлення інших порушень митних правил строк адміністративного затримання обчислюється з моменту завершення митного контролю та митного оформлення.

Так як під час адміністративного затримання особи, яка вчинила правопорушення, (враховуючи також порушення митних правил) відбувається короткострокове позбавлення людини свободи, право на яку передбачено у ст. 29 Конституції Укра-

²¹¹ Кодекс України про адміністративні правопорушення [Електронний ресурс] : [прийнято Верхов. Радою УРСР 7 грудня 1984 р. № 8073-Х]. – Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/80731-10>.

їни, то такий захід може застосовуватись лише у виключних випадках, як винятковий тимчасовий запобіжний захід. Конституційний суд України (далі – КСУ) відмічає, що характерною особливістю затримання як тимчасового адміністративно-процесуального заходу, є те що він застосовуються уповноваженими особами без вмотивованого рішення суду²¹². Тому адміністративне затримання особи, яка вчинила порушення митних правил, як винятковий тимчасовий запобіжний захід, повинен мати достатнє правове обґрунтування та процесуальне оформлення у формі вмотивованого письмового рішення посадової особи органу доходів і зборів та протоколу про адміністративне затримання.²¹³

На жаль, законодавець не визначає перелік обов'язкових чинників, наявність яких спричиняє прийняття рішення про затримання та віддає можливість реалізації такого права на розсуд уповноваженої посадової особи.

Про адміністративне затримання особи, яка вчинила порушення митних правил складається протокол, форма якого затверджується центральним органом виконавчої влади. У протоколі обов'язково зазначаються: дата і місце його складення; посада, прізвище, ім'я та по батькові особи, яка склала протокол; відомості про особу затриманого, час і підстави затримання, робиться відмітка про застосування фізичної сили або спеціальних засобів, якщо таке мало місце²¹⁴.

Протокол підписується посадовою особою, яка його склала, і затриманою особою. У разі відмови затриманої особи від підписання протоколу в протоколі робиться запис про це. Копія протоколу вручається затриманій особі.

²¹² Конституція України [Електронний ресурс] : [прийнято Верхов. Радою 28 червня 1996 р. № 254к/96-вр]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/254k/96-вр>.

²¹³ Рішення Конституційного суду України у справі за конституційним поданням 50 народних депутатів України щодо відповідності Конституції України (конституційності) окремих положень статті 263 Кодексу України про адміністративні правопорушення та пункту 5 частини першої статті 11 Закону України «Про міліцію» (справа про строки адміністративного затримання) Справа N 1-28/2011 11 жовтня 2011 року N 10.

²¹⁴ Адміністративне право України. Академічний курс: Загальна частина: підручник / В. Б. Авер'янов. – К.: Видавництво «Юридична думка», 2004.- 584 с.

РОЗДІЛ 5. Юридична відповідальність за порушення митних правил та контрабанду

Орган доходів і зборів, який здійснив тимчасове затримання особи, невідкладно повідомляє про це її родичів, а якщо затриманий громадянин-нерезидент не має родичів на території України – дипломатичне представництво або консульську установу відповідної іноземної держави²¹⁵.

Затримана особа невідкладно звільняється при закінченні строку затримання (до трьох годин) або при досягненні мети затримання: припинення правопорушення митних правил, встановлення особи, що вчинила порушення митних правил, а також складення протоколу про порушення митних правил. Хоча, складання протоколу про затримання є вагомою процесуальною дією, МК України не відносить його до таких і встановлює перелік наступних процесуальних дій, які здійснюються з метою отримання доказів, необхідних для правильного вирішення справи. До процесуальних дій належать: 1) складення протоколу про порушення митних правил; 2) опитування осіб, які притягаються до адміністративної відповідальності за порушення митних правил, свідків, інших осіб; 3) витребування документів, необхідних для провадження у справі про порушення митних правил, або належним чином завірених їх копій чи витягів з них; 4) тимчасове вилучення товарів, транспортних засобів, зазначених у п. 3 ст. 461 МК України, та документів на них; 5) митне обстеження; 6) пред'явлення товарів, транспортних засобів і документів для впізнання; 7) експертиза; 8) взяття проб та зразків для проведення дослідження (аналізу, експертизи).

Під час проведення процесуальних дій, у вище зазначених п. п. 2, 4-6, 8 складаються протоколи, форми яких встановлюються центральним органом виконавчої влади.

Особливої уваги із перерахованих процесуальних дій заслуговує складання протоколу про порушення митних правил, оскільки цей документ є найважливішим у справі про порушення митних правил. Саме у ньому описується протиправне діяння та здійснюється його кваліфікація як порушення митних правил визначеного МК України.

²¹⁵ Митний Кодекс України [Електронний ресурс] : [прийнято Верхов. Радою 13 березня 2012 року № 4495-VI]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/4495-17>.

Уповноважена особа при складанні протоколу про порушення митних правил обов'язково заносить у нього наступні відомості: 1) дату і місце складення протоколу; 2) посаду, прізвище, ім'я, по батькові посадової особи, яка склала протокол; 3) необхідні для розгляду справи відомості про особу, яка притягується до відповідальності за порушення митних правил, якщо її встановлено; 4) місце, час вчинення, вид та характер порушення митних правил; 5) посилання на статтю МК України, що передбачає адміністративну відповідальність за таке порушення; 6) прізвища та адреси свідків, якщо вони є; 7) відомості щодо товарів, транспортних засобів комерційного призначення та документів, вилучених згідно із статтею 511 МК України; 8) інші необхідні для вирішення справи відомості.

Протокол підписується посадовою особою, яка його склала. Якщо при складенні протоколу була присутня особа, яка притягується до адміністративної відповідальності за порушення митних правил, протокол підписується і цією особою, а за наявності свідків - і свідками.

Якщо особа, яка притягується до адміністративної відповідальності за порушення митних правил, відмовляється підписати протокол, до протоколу вноситься відповідний запис. Особа, яка притягується до адміністративної відповідальності за порушення митних правил, має право дати пояснення та висловити зауваження щодо змісту протоколу, а також письмово викласти мотиви своєї відмови від підписання протоколу. Власноручно викладені цією особою пояснення додаються до протоколу, про що до протоколу вноситься відповідний запис із зазначенням кількості аркушів, на яких подано такі пояснення.

У разі складення протоколу особі, яка притягується до адміністративної відповідальності за порушення митних правил, роз'яснюються її права, передбачені ст. 498 МК України. Такі особи, а також власники товарів, транспортних засобів, (заінтересовані особи), під час розгляду справи про порушення митних правил у органі доходів і зборів або суді мають право знайомитися з матеріалами справи, робити з них витяги, одержувати копії

РОЗДІЛ 5. Юридична відповідальність за порушення митних правил та контрабанду

рішень, постанов та інших документів, що є у справі, бути присутніми під час розгляду справи у органі доходів і зборів та брати участь у судових засіданнях, подавати докази, брати участь у їх дослідженні, заявляти клопотання та відводи, під час розгляду справи користуватися юридичною допомогою захисника, виступати рідною мовою і користуватися послугами перекладача, давати усні і письмові пояснення, подавати свої доводи, міркування та заперечення, оскаржувати постанови органу доходів і зборів, суду (судді), а також користуватися іншими правами, наданими їм законом. Цим особам повідомляється про можливість припинення провадження у справі про порушення митних правил шляхом компромісу, про що до протоколу вноситься відмітка, яка підписується цією особою.

У разі потреби в протоколі зазначаються також місце, дата і час розгляду справи про порушення митних правил. Протокол складається у двох примірниках, один з яких вручається під розписку особі, яка притягується до адміністративної відповідальності за порушення митних правил.

У разі відмови особи, яка притягується до адміністративної відповідальності за порушення митних правил, одержати примірник протоколу, до протоколу вноситься відповідний запис, який підписується посадовою особою органу доходів і зборів, яка склала протокол, та свідками, якщо вони є, після чого зазначений примірник протягом трьох робочих днів надсилається особі, яка притягується до адміністративної відповідальності за порушення митних правил, за повідомленою нею або наявною в митниці адресою (місце проживання або фактичного перебування). Протокол вважається врученим навіть у разі, якщо особа, яка притягується до адміністративної відповідальності за порушення митних правил, не перебувала за повідомленою нею адресою або місце проживання чи фактичного перебування, назване нею, є недостовірним.

Протокол, а також вилучені товари, транспортні засоби комерційного призначення та документи, зазначені в протоколі, передаються до митниці, в зоні якої виявлено порушення митних правил.

Центральною стадією провадження у справах про порушення митних правил є безпосередній розгляд справи посадовою особою митниці або суддею. А найважливішою процесуальною дією цієї стадії є адміністративне рішення з митних правопорушень. Адміністративне рішення з митних правопорушень – це офіційно оформлений результат розгляду справи. Адміністративне рішення мають право виносити лише органи та посадові особи тих органів, які визначені у МК України. Так, справи про порушення митних правил, передбачені ст. ст. 468-470, 474, 475, 477-481, 485 МК України, розглядаються органами доходів і зборів. Справи про порушення митних правил, передбачені ст. ст. 471-473, 476, 482-484 МК України, а також усі справи про порушення митних правил, вчинені особами, які не досягли 18-річного віку, розглядаються місцевими судами (суддями). МК України визначає повноваження посадових осіб органів доходів і зборів щодо розгляду справ про порушення митних правил. Зокрема, від імені митниць справи про порушення митних правил розглядаються керівниками цих митниць або їх заступниками, а від імені центрального органу виконавчої влади, – посадовими особами, уповноваженими на це відповідно до посадових інструкцій, або іншими особами, уповноваженими на це керівником центрального органу виконавчої влади.

Адміністративне рішення з митних правопорушень виноситься під час розгляду справи у п'ятнадцятиденний строк з дня отримання посадовою особою органу доходів і зборів або судом (суддею) матеріалів, необхідних для вирішення справи. Розгляд справи здійснюється за місцезнаходженням органу доходів і зборів, посадові особи якого здійснювали провадження у цій справі²¹⁶.

Розглянувши справу про порушення митних правил, компетентна посадова особа органу доходів і зборів або суд (суддя), що розглядає справу, виносить одну з таких постанов²¹⁷:

- 1) про проведення додаткової перевірки;

²¹⁶ Митний Кодекс України [Електронний ресурс] : [прийнято Верхов. Радою 13 березня 2012 року № 4495-VI]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/4495-17>.

²¹⁷ Адміністративне право України. Академічний курс: Загальна частина: підручник / В. Б. Авер'янов. – К.: Видавництво «Юридична думка», 2004.- 584 с.

РОЗДІЛ 5. Юридична відповідальність за порушення митних правил та контрабанду

- 2) про накладення адміністративного стягнення;
- 3) про закриття провадження у справі.

У постанові про проведення додаткової перевірки зазначаються конкретні суб'єкти, завдання та строки перевірки. Ці дії не повинні порушувати права громадянина, шкодити господарській діяльності юридичної особи.

Справа про порушення митних правил розглядається суддею одноособово. У разі якщо за результатами перевірки законності та обґрунтованості постанови суду у справі про порушення митних правил ця постанова буде скасована, а справа закрита або адміністративне стягнення за порушення митних правил буде змінено, конфісковані товари, транспортні засоби, сума штрафу або її відповідна частина повертаються особі, яка притягалася до адміністративної відповідальності за порушення митних правил, або її представникові. Якщо конфісковані товари, транспортні засоби неможливо повернути в натурі, повертається їхня вартість за вирахуванням сум належних митних платежів за ставками, що діяли на день конфіскації. Повернення грошових коштів, зазначених у цій частині, здійснюється органами, що здійснюють казначейське обслуговування бюджетних коштів з державного бюджету.

Так, як особливості реквізитів постанови по справі про порушення митних правил у МК України не вказані, то відповідно ст. 487 МК України, керуватись потрібно положеннями щодо реквізитів постанови, які визначені у ст. 283 КУпАП.

Постанова митниці у справі про порушення митних правил може бути оскаржена до центрального органу виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну податкову і митну політику, або до місцевого загального суду як адміністративного суду в порядку, передбаченому КАС України. Якщо постанова митниці одночасно оскаржується до центрального органу виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну податкову і митну політику, та до суду і суд приймає адміністративний позов до розгляду, розгляд скарги центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну податкову і митну політику, припиняється.

Постанова центрального органу виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну податкову і митну політику у справі про порушення митних правил, а також його постанова по скарзі на постанову митниці у такій справі можуть бути оскаржені до місцевого загального суду як адміністративного суду в порядку, передбаченому Кодексом адміністративного судочинства України. Скарга (адміністративний позов) на постанову митного органу у справі про порушення митних правил подається у строк, встановлений КУпАП. Постанова суду (судді) у справі про порушення митних правил може бути оскаржена особою, стосовно якої вона винесена, представником такої особи, прокурором або органом доходів і зборів, який здійснював провадження у цій справі. Порядок оскарження постанови суду (судді) у справі про порушення митних правил визначається КУпАП та іншими законами України.

Законність та обґрунтованість постанови митниці у справі про порушення митних правил можуть бути перевірені судом або центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну податкову і митну політику, а постанови центрального органу виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну податкову і митну політику, – судом у зв'язку з поданням адміністративного позову, внесенням подання прокурора або в порядку контролю.

За результатами перевірки центральний орган виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну податкову і митну політику, що проводив перевірку, приймає одне з таких рішень:

- 1) про залишення постанови без змін, а скарги – без задоволення;
- 2) про скасування постанови і надіслання справи на новий розгляд;
- 3) про скасування постанови та закриття справи;
- 4) про зміну виду адміністративного стягнення в межах відповідальності, передбаченої за відповідне порушення митних правил, з тим, однак, щоб це стягнення не було посилено.

РОЗДІЛ 5. Юридична відповідальність за порушення митних правил та контрабанду

Центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну податкову і митну політику, рішення, приймаються шляхом винесення постанов. Такі рішення теж відносяться до адміністративних рішень з митних правопорушень. Копія рішення по скарзі на постанову у справі про порушення митних правил протягом трьох днів з дня його винесення надсилається центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну податкову і митну політику, особі, стосовно якої винесено постанову, поштовим відправленням з повідомленням про вручення²¹⁸.

У разі скасування постанови у справі про порушення митних правил суми штрафів повертаються особам, які притягалися до адміністративної відповідальності за це правопорушення, або уповноваженим ними особам з державного бюджету органами, що здійснюють казначейське обслуговування бюджетних коштів, за поданням відповідних органів доходів і зборів.

Перевірка законності та обґрунтованості постанови у справі про порушення митних правил судом здійснюється у порядку, встановленому КАС України²¹⁹.

Постанова про накладення адміністративного стягнення за порушення митних правил має бути скасована або змінена у разі:

- 1) відсутності у діях особи, яка притягується до відповідальності, ознак порушення митних правил;
- 2) необ'єктивності або неповноти провадження у справі або необ'єктивності її розгляду;
- 3) невідповідності викладених у постанові висновків фактичним обставинам справи;
- 4) при винесенні постанови неправомочною особою, безпідставному недопущенні до участі в розгляді справи особи, притягнутої до відповідальності, або її представника, а також інше обмеження прав учасників провадження у справі про порушення митних правил та її розгляду;

²¹⁸ Колпаков В. К. Адміністративне право України: підручник / В. К. Колпаков, О. В. Кузьменко - К.: Юрінком Інтер, 2003. - 544 с.

²¹⁹ Кодекс України про адміністративні правопорушення [Електронний ресурс] : [прийнято Верхов. Радою УРСР 7 грудня 1984 р. № 8073-Х]. – Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/80731-10>.

5) неправильної або неповної кваліфікації вчиненого правопорушення;

6) накладення стягнення, не передбаченого КАС України.

Підставами для скасування чи зміни постанови про накладення адміністративного стягнення за порушення митних правил або про припинення провадження у справі про порушення митних правил можуть бути визнані й інші визначені законами обставини.

Скарга (адміністративний позов) або подання прокурора на постанову у справі про порушення митних правил розглядаються у строки, встановлені законом. Подання скарги (адміністративного позову) або внесення подання прокурора зупиняє виконання постанови у справі про порушення митних правил до закінчення розгляду скарги (адміністративного позову) або подання.

Постанови органів доходів і зборів та суду про накладення адміністративних стягнень за порушення митних правил є обов'язковими для виконання. МК України визначає, що за порушення митних правил можуть бути накладені три види адміністративного стягнення, а саме: попередження; штраф; конфіскація товарів та транспортних засобів²²⁰.

Адміністративне стягнення є заходом адміністративної відповідальності, який у свою чергу належить до заходів адміністративного примусу держави, які застосовуються до особи, що вчинила адміністративне правопорушення. Зміст та мета адміністративного стягнення визначено у КУпАП, де зазначено, що адміністративне стягнення є мірою відповідальності і застосовується з метою виховання особи, яка вчинила адміністративне правопорушення, в дусі додержання законів України, поваги до правил співжиття, а також запобігання вчиненню нових правопорушень як самим правопорушником, так і іншими особами.

Отож, адміністративне стягнення визначає міру відповідальності особи за скоєння адміністративного правопорушення, у т.ч. порушення митних правил. Адміністративне стягнення є формою реагування держави (її органів) на порушення адміністративно-

²²⁰ Митний Кодекс України [Електронний ресурс] : [прийнято Верхов. Радою 13 березня 2012 року № 4495-VI]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/4495-17>.

РОЗДІЛ 5. Юридична відповідальність за порушення митних правил та контрабанду

правової норми. Змістовно адміністративне стягнення це примусовий вплив держави морального, матеріального або фізичного характеру на правопорушника. Цей вплив, також, полягає у тому, що на особу, у зв'язку зі вчиненням нею правопорушення, покладаються додаткові обов'язки або обмежуються її права. При цьому особа несе певні визначенні утиски свого правового статусу. Для особи, що притягується до адміністративної відповідальності адміністративне стягнення є несприятливим наслідком, який наступив в результаті її неправомірної поведінки²²¹.

Мета адміністративного стягнення містить елемент сукупності цілей та носить комплексний характер. Метою адміністративного стягнення є²²²:

- покарання порушника;
- виховання особи, яка вчинила адміністративне правопорушення, в дусі додержання законів України, поваги до правил співжиття;
- запобігання вчинення ним порушень надалі;
- запобігання вчинення правопорушень іншими громадянами.

Залежно від характеру впливу на особу адміністративні стягнення поділяють на особисті – спрямовані безпосередньо на особу правопорушника (попередження та адміністративний арешт, позбавлення спеціального права наприклад, права керування транспортними засобами); майнові – стягнення, які пов'язані з накладенням на особу раніше не існувавшого обов'язку сплати кошти у вигляді штрафу, відрахування певної частини заробітку при виправних роботах та змішані (особисто-майнові) – позбавлення права володіння річчю при оплатному вилученні предмета, який став знаряддям вчинення або безпосереднім об'єктом адміністративного правопорушення, а також конфіскація предмета, грошей, одержаних внаслідок вчинення адміністративного правопорушення, товарів, що неправомірно переміщуються через митний кордон України. Ряд стягнень, зокрема, такі як по-

²²¹ Кодекс України про адміністративні правопорушення [Електронний ресурс] : [прийнято Верхов. Радою УРСР 7 грудня 1984 р. № 8073-Х]. – Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/80731-10>.

²²² Адміністративне право України. Академічний курс: Загальна частина: підручник / В. Б. Авер'янов. – К: Видавництво «Юридична думка», 2004.- 584 с.

передження та ті, які можуть бути застосовані до неповнолітніх осіб мають тільки виправно-виховний вплив. Ще ряд стягнень, пов'язаних з позбавленням певного права (наприклад, позбавлення права керування автотранспортними засобами) або конфіскацією предметів, знарядь, товарів, поряд з іншими результатами впливу виключають можливість вчинення особою подібних правопорушень в майбутньому.

За порядком застосування стягнення поділяються на основні і додаткові.

Оплатне вилучення та конфіскація предметів за КУпАП, конфіскація товарів та транспортних засобів за МК України можуть застосовуватись як основні, так і додаткові адміністративні стягнення. Усі інші адміністративні стягнення, які передбаченні КУпАП, МК України та іншими актами законодавства можуть застосовуватися тільки як основні.

За дією в часі відносно впливу на правопорушника стягнення можуть бути одномоментними (разовими) - (попередження, штраф, конфіскація, оплатне вилучення предмета) і тривалими - арешт (до 15 діб), позбавлення прав (до 3 років), громадські, виправні роботи (до 2 місяців). Тривалі стягнення за порушення митних правил не застосовуються.

Порядок накладення адміністративних стягнень на осіб, що порушили митні правила має ряд характерних особливостей, які визначенні в розділі XVIII МК України.

Як зазначалося вище, МК України визначає, що за порушення митних правил можуть бути накладені такі види адміністративні стягнення²²³:

- 1) попередження;
- 2) штраф;
- 3) конфіскація товарів, транспортних засобів комерційного призначення - безпосередніх предметів порушення митних правил, товарів, транспортних засобів із спеціально виготовленими сховищами (тайниками), що використовувалися для приховування товарів - без-

²²³ Митний Кодекс України [Електронний ресурс] : [прийнято Верхов. Радою 13 березня 2012 року № 4495-VI]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/4495-17>

РОЗДІЛ 5. Юридична відповідальність за порушення митних правил та контрабанду

посередніх предметів порушення митних правил від митного контролю (крім транспортних засобів комерційного призначення, які використовуються виключно для перевезення пасажирів і товарів через митний кордон України за визначеними маршрутами та рейсами, що здійснюються відповідно до розкладу руху на підставі міжнародних договорів, укладених відповідно до закону), а також транспортних засобів, що використовувалися для переміщення товарів - безпосередніх предметів порушення митних правил через митний кордон України поза місцем розташування органу доходів і зборів.

Попередження та штраф можуть застосовуватися тільки як основні адміністративні стягнення за порушення митних правил.

Конфіскація товарів, транспортних засобів, зазначених у п. 3 ст. 461 МК України, може застосовуватися як основне і як додаткове адміністративне стягнення.

За одне і те саме порушення митних правил може накладатися тільки одне основне або основне і додаткове адміністративні стягнення. Якщо статтею МК України, якою встановлюється адміністративна відповідальність за порушення митних правил, передбачається основне і додаткове адміністративні стягнення, застосування лише додаткового адміністративного стягнення без основного не допускається²²⁴.

МК України також визначає зміст кожного із стягнень, що накладається на особу-порушника митних правил. Зокрема, попередження це адміністративне стягнення за порушення митних правил, яке є офіційним попередженням правопорушника стосовно недопустимості таких діянь у майбутньому. Попередження виноситься у формі постанови про накладення адміністративного стягнення. При цьому необхідно пам'ятати про помилку, яка пов'язана з неякісною професійною підготовкою окремих посадових осіб, яка має місце у правозастосовній практиці правоохоронних органів, що виявляється у підміні попередження усним зауваженням без порушення адміністративної справи.

Штраф це адміністративне стягнення за порушення митних правил, яке полягає у покладенні на особу, яка притягуєть-

²²⁴ Там само.

ся до адміністративної відповідальності за таке правопорушення, обов'язку сплатити до державного бюджету грошові кошти у сумі, яка визначається МК України залежно від виду та характеру вчиненого правопорушення.

Сплата штрафу, якщо при цьому не застосовується адміністративне стягнення у вигляді конфіскації товарів, транспортних засобів, зазначених у п. 3 ст. 461

МК України не звільняє особу, яка вчинила порушення митних правил, від сплати митних платежів, крім випадків, передбачених МК України.

Конфіскація як адміністративне стягнення за порушення митних правил полягає у примусовому вилученні товарів, транспортних засобів, зазначених у п. 3 ст. 461 МК України, і безоплатній передачі їх у власність держави. При цьому моторні транспортні засоби та несамохідні транспортні засоби, що буксируються ними, розглядаються як самостійні об'єкти конфіскації²²⁵.

Конфіскація може бути застосована виключно за рішенням суду у випадках, обсязі та порядку, що визначаються цим Кодексом та іншими законами України.

Конфіскація товарів, транспортних засобів, зазначених у п. 3 ст. 461 цього Кодексу, застосовується незалежно від того, чи є ці товари, транспортні засоби власністю особи, яка вчинила правопорушення.

МК України визначає строки накладення адміністративних стягнень у справах про порушення митних правил.

Так, якщо справи про порушення митних правил відповідно до ст. 522 МК України розглядаються органами доходів і зборів, то адміністративне стягнення за порушення митних правил може бути накладено не пізніше, ніж через два місяці з дня вчинення правопорушення, а у разі розгляду органами доходів і зборів справ про триваючі порушення митних правил, у тому числі передбачені ст. 469, ст. ст. 477 – 481, 485 МК України, то адміністративне стягнення накладається не пізніше, ніж через два місяці з дня виявлення цих правопорушень.

²²⁵ Колпаков В. К. Адміністративне право України: підручник / Колпаков В. К., Кузьменко О. В. - К.: Юрінком Інтер, 2003. - 544 с.

РОЗДІЛ 5. Юридична відповідальність за порушення митних правил та контрабанду

Якщо справи про порушення митних правил відповідно до ст. 522 МК України розглядаються судами (суддями), адміністративне стягнення за порушення митних правил може бути накладено не пізніше, ніж через три місяці з дня вчинення правопорушення, а в разі розгляду судами (суддями) справ про триваючі порушення митних правил, у тому числі передбачені ст. 469, ст. ст. 477 – 485 МК України, – не пізніше, ніж через три місяці з дня виявлення цих правопорушень.

У разі закриття кримінального провадження, але за наявності в діях правопорушника ознак порушення митних правил, адміністративні стягнення за порушення митних правил може бути накладено не пізніше ніж через три місяці з дня прийняття рішення про закриття кримінального провадження, але не пізніше ніж через два роки з дня вчинення правопорушення.

В ході застосування адміністративних стягнень до порушників митних правил виникає необхідність суворого забезпечення законності та визначення ряду принципових, обов'язкових до виконання суддями, посадовими особами органів доходів і зборів положень. Так адміністративні стягнення за порушення митних правил не може бути застосовано інакше, як на підставі та в порядку, що встановлені МК України та іншими законами України.

Додержання органами доходів і зборів вимог закону в разі застосування адміністративних стягнень за порушення митних правил забезпечується здійсненням систематичного контролю з боку органів вищого рівня та їх посадових осіб, правом оскарження постанов у справах про порушення митних правил та іншими заходами, передбаченими законодавством України.

На виконання принципу індивідуалізації покарання при накладенні стягнення на конкретну особу відповідно до вимог адміністративного процесу необхідно з'ясувати наявність пом'якшуючих (ст. 34 КУпАП), обтяжуючих відповідальність обставин (ст. 35 КУпАП) та обставини, що виключають провадження в справах про адміністративні правопорушення (ст. 247 КУпАП)²²⁶.

²²⁶ Кодекс України про адміністративні правопорушення [Електронний ресурс] : [прийнято Верхов. Радою УРСР 7 грудня 1984 р. № 8073-Х]. – Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/80731-10>.

До обставин, що пом'якшують відповідальність за адміністративні правопорушення відносять, зокрема:

- 1) щире розкаяння винного;
- 2) відвернення винним шкідливих наслідків правопорушення, добровільне відшкодування збитків або усунення заподіяної шкоди;
- 3) вчинення правопорушення під впливом сильного душевного хвилювання або збігу тяжких особистих чи сімейних обставин;
- 4) вчинення правопорушення неповнолітнім;
- 5) вчинення правопорушення вагітною жінкою або жінкою, яка має дитину віком до одного року.

До обставин, що обтяжують відповідальність за адміністративні правопорушення відносять, зокрема:

- 1) продовження протиправної поведінки, незважаючи на вимогу уповноважених на те осіб припинити її;
- 2) повторне протягом одного року вчинення однорідного правопорушення, за яке особу вже було піддано адміністративному стягненню; вчинення правопорушення особою, яка раніше вчинила злочин;
- 3) втягнення неповнолітнього в правопорушення;
- 4) вчинення правопорушення групою осіб;
- 5) вчинення правопорушення в умовах стихійного лиха або інших надзвичайних обставин;
- 6) вчинення правопорушення в стані сп'яніння. Орган, який накладає стягнення може не визнати цю обставину обтяжуючою.

Наявність таких обставин має тягнути за собою застосування більш м'якого або більш тяжкого стягнення до правопорушника, але лише в межах визначених санкцією статті, що визначає адміністративне правопорушення. Проте, чинна редакція МК України повністю виключає можливість застосування даного принципу індивідуалізації покарання, через встановлення фіксованої санкції без можливості застосування обтяжуючої або пом'якшуючої обставини при прийнятті рішення про накладення стягнення.

РОЗДІЛ 5. Юридична відповідальність за порушення митних правил та контрабанду

До обставин, що виключають провадження в справах про адміністративні правопорушення відносять, зокрема:

- 1) відсутність події і складу адміністративного правопорушення;
- 2) недосягнення особою на момент вчинення правопорушення 16 - річного віку;
- 3) неосудність особи;
- 4) вчинення дії особою в стані крайньої необхідності або необхідної оборони;
- 5) видання акта амністії;
- 6) скасування акта, що встановлює відповідальність;
- 7) закінчення на момент розгляду справи про адміністративне правопорушення строків;
- 8) наявність по тому самому факту щодо особи, яка притягається до адміністративної відповідальності, постанови компетентного органу (посадової особи) про накладення адміністративного стягнення, або нескасованої постанови про закриття справи про адміністративне правопорушення, а також повідомлення про підозру особи у кримінальному провадженні по даному факту;
- 9) смерть особи, щодо якої було розпочато провадження в справі.

Розглянувши справу про порушення митних правил, компетентна посадова особа органу доходів і зборів або суд (суддя), що розглядає справу, виносить одну з таких постанов²²⁷:

- 1) про проведення додаткової перевірки;
- 2) про накладення адміністративного стягнення;
- 3) про закриття провадження у справі.

Постанови органу доходів і зборів та суду (судді) про накладення адміністративних стягнень за порушення митних правил є обов'язковими для виконання фізичними та юридичними особами, яких вони стосуються. Постанова органу доходів і зборів про накладення адміністративного стягнення за порушення митних

²²⁷ Митний Кодекс України 2012 [Електронний ресурс] : [прийнято Верхов. Радою 13 березня 2012 року № 4495-VI]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/4495-17>.

правил підлягає виконанню після закінчення строку оскарження, який визначено у КУАП, тобто десять днів²²⁸.

Орган доходів і зборів, який виніс постанову про накладення адміністративного стягнення за порушення митних правил, виконує її самостійно або через державного виконавця.

У разі винесення органом доходів і зборів кількох постанов про накладення адміністративних стягнень за порушення митних правил щодо однієї особи, кожна постанова виконується окремо. Не підлягає виконанню постанова органу доходів і зборів про накладення адміністративного стягнення за порушення митних правил, якщо її не було звернуто до виконання протягом трьох місяців з дня винесення. Контроль за правильним і своєчасним виконанням постанови органу доходів і зборів про накладення адміністративного стягнення за порушення митних правил здійснюється органом доходів і зборів, який виніс постанову²²⁹.

Постанова органу доходів і зборів про накладення адміністративного стягнення за порушення митних правил у вигляді попередження виконується органом доходів і зборів, який виніс постанову, шляхом оголошення постанови особі, яка притягується до адміністративної відповідальності, з врученням їй копії такої постанови. Якщо постанова органу доходів і зборів про накладення адміністративного стягнення у вигляді попередження вноситься за відсутності особи, яка притягується до адміністративної відповідальності, копія постанови протягом трьох днів з дня її винесення висилається зазначеній особі поштовим відправленням з повідомленням про вручення.

Порядок виконання постанови органу доходів і зборів про накладення штрафу передбачає, що штраф повинен бути сплачений особою, яка вчинила порушення митних правил, не пізніше 15 днів з дня вручення або надіслання їй копії постанови органу доходів і зборів про накладення штрафу, а в разі оскарження

²²⁸ Кодекс України про адміністративні правопорушення [Електронний ресурс] : [прийнято Верхов. Радою УРСР 7 грудня 1984 р. № 8073-X]. – Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/80731-10>.

²²⁹ Колпаков В. К. Адміністративне право України: підручник / Колпаков В. К., Кузьменко О. В. — К.: Юрінком Інтер, 2003. - 544 с.

РОЗДІЛ 5. Юридична відповідальність за порушення митних правил та контрабанду

постанови або внесення на неї подання прокурора - не пізніше 15 днів з дня залишення скарги (адміністративного позову) або подання без задоволення. Сума штрафу вноситься особою, яка вчинила порушення митних правил, до державного бюджету у порядку, встановленому законодавством України. У разі якщо штраф не буде сплачено у строки, встановлені ст. 539 МК України, постанова органу доходів і зборів або суду (судді) надсилається для примусового виконання до відділу державної виконавчої служби за місцем проживання або роботи порушника або за місцем знаходження його майна. Постанова органу доходів і зборів або суду (судді), по якій стягнення штрафу проведено повністю, з відміткою про виконання повертається до органу доходів і зборів або до суду, що виніс постанову.

Постанова суду (судді) про накладення адміністративного стягнення за порушення митних правил у частині конфіскації виконується державним виконавцем в установленому законом порядку. У разі неможливості конфіскації товарів, транспортних засобів, зазначених у п. 3 ст. 461 МК України, з осіб, які вчинили порушення митних правил, державним виконавцем за рішенням суду в установленому законом порядку може стягуватися вартість цих товарів, транспортних засобів. Витрати органу доходів і зборів, пов'язані із зберіганням товарів, транспортних засобів, щодо яких прийнято постанову про конфіскацію, до моменту винесення такої постанови повинні бути відшкодовані особою, яка вчинила порушення митних правил. Порядок відшкодування зазначених витрат встановлюється центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну податкову і митну політику. Розмір суми, що підлягає відшкодуванню, розраховується в порядку, передбаченому законодавством України для визначення собівартості платних послуг²³⁰.

Постанова органу доходів і зборів про накладення адміністративного стягнення за порушення митних правил на осіб, які проживають або перебувають за межами України, виконується

²³⁰ Адміністративне право України. Академічний курс: Загальна частина: підручник / В. Б. Авер'янов. – К: Видавництво «Юридична думка», 2004.- 584 с.

за рахунок майна цих осіб, що знаходиться на території України. У разі відсутності в Україні майна, що належить зазначеним особам, порядок виконання постанови органу доходів і зборів про накладення на них адміністративних стягнень за порушення митних правил визначається законодавством України та укладеними відповідно до закону міжнародними договорами України з державами, на території яких проживають або перебувають ці особи.

Розділ 6

ФОРМУВАННЯ ІНСТИТУТУ УПОВНОВАЖЕНОГО ЕКОНОМІЧНОГО ОПЕРАТОРА: МІЖНАРОДНИЙ ДОСВІД ТА ВІТЧИЗНЯНА ПРАКТИКА

6.1. Концепція уповноважених економічних операторів як елемент Рамкових стандартів безпеки і спрощення світової торгівлі

Роль митниці в сучасному світі істотно змінюється внаслідок як еволюційних чинників, таких як посилення глобалізації торгівлі, так і революційних - через зростання загрози міжнародного тероризму. Кожна держава самостійно визначає межі повноважень своїх національних митних адміністрацій. При цьому сфера повноважень митниць є достатньо вагомою: від завдання наповнення дохідної частини бюджету до контролю за безпекою держави.

Кілька років тому було важко уявити, що може бути партнерство між митницею та бізнесом у зв'язку з діаметрально протилежними інтересами обох груп. Події 11.09.2001 та інші жорстокі терористичні акти активізували потребу у захисті від терористичних злочинів. Поруч з цим забезпечення безпеки торгівлі також є достатньо вагомою проблемою, оскільки бізнес може нести значні збитки внаслідок вибухів та інших видів терористичних атак. Виходячи з цих міркувань, торгові та митні адміністрації мають співпрацювати задля протистояння цим небезпекам. Цього можна досягнути шляхом прийняття рішень різного рівня:

- партнерство у формі постійного діалогу між митними адміністраціями та суб'єктами торгівлі;
- реалізація партнерських програм таких як уповноважені економічні оператори (далі - УЕО), С-ТРАТ-програма в США та аналогічних партнерських програм в інших країнах світу.

Слід відзначити, що форма концепції партнерства «митниця - бізнес» вперше була окреслена на міжнародному рівні у Міжнародній конвенції про спрощення та гармонізацію митних процедур (Київська конвенція) шляхом встановлення спеціальних процедур для «уповноважених осіб»²³¹. Поняття «уповноважені особи», встановлене в Загальному додатку Київської конвенції, отримало свій розвиток у Спеціальному додатку Е «Транзит». Правилем 5 розділу 1 цього додатку встановлено, що митна служба визнає осіб як уповноважених вантажовідправників або уповноважених вантажоодержувачів після того, як вона переконується, що виконано певні умови (не уточнено які). Положення правил Загального та Спеціального додатків не отримали в Київській конвенції свого логічного завершення, оскільки правилами Конвенції не визначені контрольні дії з боку митних органів стосовно осіб, що отримали статус уповноважених. Слід зауважити, що акцент у Київській конвенції робиться на спрощення та уніфікацію митних процедур, тому питання щодо уповноважених осіб розглядаються як одна із складових загальної проблеми, пов'язаної із здійсненням митного контролю й митного оформлення, а не як самостійний об'єкт для правового урегулювання.

Після подій 11.09.2001 р., пов'язаних з терористичними атаками в США виникла ініціатива митно-торгівельного партнерства по боротьбі з тероризмом (С-ТРАТ – Customs-Trade Partnership Against Terrorism). Програмою С-ТРАТ встановлено вимоги, відповідність яким всіх учасників транспортного ланцюга забезпечить функціонування цілісної системи безпеки, яка ефективно протидіє терористичній загрозі. Варто визначити основні цілі, які переслідує дана програма: забезпечення ефективного контролю за ланцюгами поставок та зосередження заходів контролю на учасниках ЗЕД, діяльність яких не є сертифікованою, а отже і не заслуговує на довіру. Програма спрямована на добровільну ініціативу всіх учасників ланцюга поставок сприяти безпеці переміщення товарів шляхом сертифікації своєї діяльності.

²³¹ Міжнародна конвенція про спрощення і гармонізацію митних процедур [Електронний ресурс] : [прийнято 18.05.1973] : [чинна для України з 15 вересня 2011 року]. - Режим доступу: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/995_643

РОЗДІЛ 6. Формування інституту уповноваженого економічного оператора: міжнародний досвід та вітчизняна практика

Концепція УЕО є міжнародною митною моделлю, яка підтримується Всесвітньою митною організацією (далі - ВМО) і Світовою організацією торгівлі та спрямована на підвищення якості здійснення митних формальностей, включаючи підвищення довіри і прозорості, а також зменшення торгових обмежень і відстрочок. Її вже впровадили або висловили намір впровадити переважна більшість митних адміністрацій по всьому світу.

На основі правил, зазначених в Кіотській конвенції та в якості еквівалента американській системі С-ТРАТ, була розроблена більш детальна концепція «авторизованих/уповноважених економічних операторів» (УЕО), яка визначена Рамковими стандартами щодо забезпечення безпеки та спрощення торгівлі (SAFE Framework) (далі – Рамкові стандарти), що була затверджена 23.06.2005 ВМО²³². Їх прийняття стало початком активного впровадження програм УЕО, переважно розвиненими країнами (табл. 6.1). Концепція УЕО станом на березень 2013 року вже застосовується у більше ніж 40 країнах світу, найпершими в її реалізації стали країни ЄС²³³.

Таблиця 6.1. Основні етапи розвитку інституту УЕО

Рік	Документ	Коментар
1973	Міжнародна конвенція про спрощення і гармонізацію митних процедур (Кіотська конвенція)	Встановлення спеціальних процедур для «уповноважених осіб». Акцент у Кіотській конвенції робиться на спрощення та уніфікацію митних процедур, тому питання щодо уповноважених осіб розглядаються як одна із складових загальної проблеми, пов'язаної із здійсненням митного контролю й митного оформлення, а не як самостійний об'єкт для правового урегулювання.

²³² Рамочные стандарты безопасности и облегчения мировой торговли Всемирной таможенной организации [Электронный ресурс] : [принято 01.06.2005]. - Режим доступа : http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/976_003?test=XX7MfyrCSgkyiiRIZi2r/7uHdlv.sFggkRb1c

²³³ Compendium of Authorized Economic Operator Programmes 2012 edition [Electronic resource]. - Mode of access : <http://www.wcoomd.org/en/topics/facilitation/instrument-and-tools/tools/~media/B8FC2D23BE5E44759579D9E780B176AC.ashx>

Рік	Документ	Коментар
2001	Ініціатива митно-торгівельного партнерства по боротьбі з тероризмом (С – ТРАТ - Customs-TradePartnership Against Terrorism)	Програма спрямована на добровільну ініціативу всіх учасників ланцюга поставок сприяти безпеці переміщення товарів шляхом сертифікації своєї діяльності.
2005	Рамкові стандарти безпеки та спрощення світової торгівлі Всесвітньої митної організації	Вводиться система стандартів, а також поняття «авторизований/уповноважений економічний оператор», яке означає учасника зовнішньоекономічної діяльності, діяльність якого схвалена митною адміністрацією як така, що відповідає нормам ВМО або стандартам забезпечення безпеки ланцюга поставки товарів. УЕО включають, зокрема: виробників, імпортерів, експортерів, брокерів, перевізників, консолідаторів, посередників, операторів портів, аеропортів, терміналів, інтеграційних операторів, складських операторів, дистриб'юторів.
2005	Регламент (ЄС) № 648/2005	Внесені зміни в Митний Кодекс ЄС 1992 року (далі – МК ЄС) стосовно стандартів безпеки, концепція УЕО вперше внесена в МК Співтовариства.
2006	Регламент (ЄС) № 1875/2006	Внесені зміни в МК ЄС стосовно докладних правил, які стосуються реалізації програми УЕО, передбачено, що надійні економічні оператори, що відповідають умовам і критеріям, установленим для визнання статусу УЕО, можуть одержати свідоцтво УЕО починаючи з 01.01.2008.
	Технічний регламент TAXUD/2006/1452	СОМРАСТ – модель для УЕО, яка в деякій мірі представляє собою алгоритм отримання сертифіката УЕО.
2007	Удосконалення Рамкових стандартів безпеки та спрощення світової торгівлі Всесвітньої митної організації (SAFE Framework)	Були розроблені в окремому документі положення, що стосуються вимог митних органів до УЕО. Серед вимог - демонстрація дотримання митних вимог; задовільна система управління комерційною документацією; стійкий фінансовий стан; консультації, співробітництво та зв'язки; навчання, підготовка кадрів та інформованість; обмін інформацією, доступ і конфіденційність даних; безпека вантажу, перевезення, приміщень, персоналу, торгового партнера тощо; управління у кризових ситуаціях та ліквідація наслідків інцидентів; оцінка, аналіз і поліпшення роботи
	Рекомендації щодо практичного застосування статусу УЕО, розроблені TAXUD	Містять роз'яснення щодо кваліфікаційних критеріїв статусу УЕО у відповідності до МК ЄС та Імплементційних положень до нього в редакції Регламенту № 1875/2006

РОЗДІЛ 6. Формування інституту уповноваженого економічного оператора: міжнародний досвід та вітчизняна практика

Закінчення таблиці 6.1.

Рік	Документ	Коментар
2008	Регламент (ЄС) № 450/2008	Затверджено Модернізований МК ЄС, в якому були визначені положення щодо УЕО.
2010	Удосконалення Рамкових стандартів безпеки та спрощення світової торгівлі Всесвітньої митної організації (SAFE Framework)	Було розроблено та систематизовано всі документи і керівні принципи, які підтримують реалізацію SAFE Framework (9 додаткових документів стосовно УЕО). Пакет включає в себе Framework SAFE, комплексні керівні принципи управління ланцюгом поставок, керівництво з впровадження УЕО, Збірник (компендіум) УЕО, модель процедури звернень, переваги, що одержить УЕО, УЕО та Міжнародна торгова палата (найчастіші запитання). Введено 2 додаткових додатка щодо УЕО.
2011		Розроблено Керівництво з розробки угод щодо взаємного визнання УЕО.
2012		Оновлено Збірник (компендіум) УЕО; розроблено пакет SAFE 2012 (методичні матеріали).

Положення Рамкових стандартів є адекватною відповіддю на виклики часу щодо безпеки здійснення зовнішньоторговельних операцій, оскільки запроваджені принципи й стандарти дозволять створити умови для підвищення безпеки міжнародної торгівлі та сприяють безперервному товарообігу впродовж усього міжнародного ланцюга поставок товарів. І саме в цьому контексті в Рамкових стандартах введено поняття «уповноважений економічний оператор», в той час, як поняття «уповноважена особа» в Кіотській конвенції розглядається лише в контексті усунення розбіжностей у митних правилах і процедурах договірних сторін²³⁴.

Рамкові стандарти складаються із 17 стандартів, об'єднаних у дві групи: 11 стосуються взаємовідносин між митними службами різних держав, а 6 – між митницями та бізнесом. Основний акцент у рамках другої групи ставиться на створенні міжнародної системи визначення тих учасників зовнішньоекономічної діяльності, які забезпечують високий рівень гарантій безпеки в тому, що стосується їх ролі в ланцюгу поставок товарів – УЕО (табл. 6.2).

²³⁴ Терещенко С.С. Міжнародні стандарти щодо статусу уповноваженого економічного оператора / С.С. Терещенко., С.Д. Симонова, Г.О. Хабло [Електронний ресурс]. - Режим доступу: http://archive.nbuu.gov.ua/portal/soc_gum/Mbez/econ/2010_2/Tereschenko_Simonova_Khablo.pdf

Таблиця 6.2. Технічні специфікації «другої опори» Рамкових стандартів партнерства «митниця-бізнес»

Стандарт	Характеристика
1 – Партнерство	<p>Кожна митна адміністрація має співпрацювати з приватним сектором задля його залучення до забезпечення безпеки міжнародного торговельного ланцюга постачання від загроз міжнародного тероризму. УЕО, залучені до міжнародного ланцюга поставок, мають здійснювати самооцінку з урахуванням заздалегідь встановлених стандартів безпеки та передової практики для того, щоб їх власні програми та процедури забезпечували адекватні гарантії щодо власних відправок та контейнерів доти, поки вони не випущені з-під митного контролю в пункті призначення.</p> <p>Програма партнерства «митниця-бізнес» повинна забезпечити гнучкість та індивідуалізацію планів забезпечення безпеки, побудованих з урахуванням бізнес-моделі конкретного УЕО.</p> <p>Митна адміністрація та УЕО повинні спільно визначати і документально фіксувати відповідні партнерські заходи з підвищення безпеки, які будуть реалізовуватися, і проводитися УЕО.</p>
2 – Безпека	<p>УЕО будуть використовувати в своїй діяльності найбільш ефективні методи забезпечення безпеки. При цьому представники ділових кіл мають дотримуватись вимог безпеки, визначених митними адміністраціями. Митні адміністрації мають розробити належну процедуру оцінки або акредитації, що стимулюватиме операторів міжнародної торгівлі до виконання вимог безпеки, зокрема, шляхом зменшення обсягів фізичних оглядів вантажів з низьким рівнем ризику та прискорення митного контролю. Оператори міжнародної торгівлі використовуватимуть більш високотехнологічні, безпечніші контейнери. Митні адміністрації мають періодично оновлювати торговельні програми для ділових кіл з метою підвищення рівня мінімальних стандартів безпеки та висвітлення кращих зразків забезпечення безпеки міжнародного торговельного ланцюга постачання. Йдеться про безпеку даних, приміщень, вантажів, персоналу, безпеку у процесі виробництва товарів.</p>
3 – Уповноваження	<p>Митні адміністрації спільно з представниками торгового співтовариства мають розробити порядок валідації або процедури акредитації за критеріями якості, які забезпечуватимуть компаніям, які мають статус УЕО, відповідні стимули.</p> <p>Митна адміністрація має співпрацювати (у різних формах) з бізнес-партнерами з метою визначення спільних переваг, які можуть бути отримані за рахунок співучасті в безпечному ланцюзі поставок товарів.</p> <p>Митна адміністрація повинна в документальній формі викласти ті суттєві пільги, які вона має намір надати (у межах своїх повноважень) своїм зацікавленим бізнес-партнерам з безпечного ланцюга поставок товарів. Вони мають бути вимірюваними, про їх наявність та зміст мають бути повідомлені економічні оператори по мірі того, як митні адміністрації будуть реалізовувати національні програми.</p> <p>Митним адміністраціям слід домовитися про взаємне визнання статусу УЕО.</p>

РОЗДІЛ 6. Формування інституту уповноваженого економічного оператора: міжнародний досвід та вітчизняна практика

Продовження таблиці б.2.

Стандарт	Характеристика
4 – Технологія	<p>Всі сторони зберігають цілісність вантажів і контейнерів за допомогою сприяння використанню сучасних технологій. УЕО повинен, як мінімум, відповідати чинним вимогам, викладеним у різних міжнародних угодах, включаючи, Митну конвенцію, що стосується контейнерів, 1972 року і Митну конвенцію про міжнародне дорожнє перевезення вантажів із застосуванням книжок МДП (Конвенція МДП, 1975).</p> <p>Митні адміністрації повинні стимулювати і полегшувати за допомогою відповідних, постійно нарощуваних стимулів, добровільне застосування УЕО найсучасніших технологій, крім механічних пломб, з метою визначення та моніторингу цілісності контейнера та вантажу, а також інформування про несанкціонований доступ до контейнера та вантажу.</p> <p>УЕО повинні документально зафіксувати процедури, які визначають їх внутрішню політику щодо опломбування та обробки вантажних контейнерів з використанням пломб високої безпеки та/або інших пристроїв, призначених не допустити псування вантажу. Митна адміністрація повинна мати документ з переліком процедур перевірки пломб, а також робочих процедур, які здійснюються у разі виявлення порушень.</p> <p>Митна адміністрація та УЕО повинні вести відкритий діалог у галузях, для того, щоб спільно користуватися передовими досягненнями в галузі промислових стандартів і сучасних технологій забезпечення цілісності контейнерів, а також бути готовими діяти спільно у разі виявлення фактів порушення цілісності пломб.</p>
5 – Комунікація	<p>Митні адміністрації мають регулярно оновлювати програму партнерства «митниця-бізнес» для того, щоб сприяти впровадженню мінімальних стандартів безпеки і найбільш ефективних методів забезпечення безпеки ланцюга поставок товарів.</p> <p>За погодженням з УЕО або його представниками митні адміністрації мають визначити процедури, які застосовуються у разі запиту або підозри про порушення митних правил, включаючи надання УЕО або його брокерам телефонних номерів, за якими в надзвичайній ситуації можна звернутися до відповідних співробітників митної адміністрації.</p> <p>Митні служби повинні регулярно проводити як на національному, так і на місцевому рівні консультації з усіма учасниками міжнародного ланцюга поставок товарів для обговорення питань, що становлять взаємний інтерес, включаючи митні правила, процедури і вимоги, що встановлені до безпеки приміщень і партій вантажів.</p>
6 – Спрощення	<p>Митні адміністрації мають працювати спільно з УЕО для забезпечення максимальної безпеки і полегшення функціонування міжнародного ланцюга поставок товарів, що починається на їх митній території або проходить через неї.</p> <p>Митна адміністрація повинна прагнути до прийняття або зміни положень і впровадження процедур, що сприяють угрупованню та оптимізації інформації, що подається на вимогу митних служб у зв'язку з митним оформленням, як з метою спрощення торгівлі, так і з метою виявлення вантажів підвищеного ризику для прийняття адекватних рішень.</p> <p>Митна адміністрація повинна створити механізми, що дозволяють бізнес-партнерам висловлювати свої зауваження щодо пропонувань поправок та змін, які істотно впливають на їх роль у забезпеченні безпеки ланцюга поставок товарів.</p>

Відмітимо, що практично всі стандарти другої «опори» містять рекомендації щодо надання УЕО такої пільги, як прискорення митного оформлення товарів. При цьому зазначається, що дана пільга розглядається як мінімальна, але митні адміністрації не зобов'язані обмежуватися тільки нею. Рамковими стандартами передбачено, що митна адміністрація може надавати УЕО суттєві, в межах своїх повноважень, пільги, зокрема:

- прискорення митного оформлення шляхом зменшення частки товарів, до яких застосовується така форма митного контролю, як митний огляд;
- оптимізація використання УЕО ресурсів для забезпечення безпеки міжнародного ланцюга поставок товарів за рахунок ефективного вирішення питань безпеки;
- поліпшення репутації;
- більш тісний контакт між УЕО і митною адміністрацією та досягнення кращого розуміння вимог митної адміністрації;
- вдосконалення обміну інформацією між митними адміністраціями та УЕО.

Окрім загальних принципів, яких мають дотримуватись митні адміністрації та економічні оператори є посилення на формування системи взаємного визнання, визначені розділом 7 Рамкових стандартів; про умови, вимоги та переваги УЕО йдеться в додатку 3 Рамкових стандартів та розроблено методичні матеріали для впровадження УЕО (пакект SAFE).

Варто зазначити, що запровадження Рамкових стандартів характеризується такими особливостями:

- тлумачення і застосування положень Рамкових стандартів у всіх країнах буде різним через їх рекомендаційний характер;
- Рамкові стандарти призначені для застосування всіма членами ВМО незалежно від рівня їх економічного розвитку, що є запорукою використання позитивних факторів глобалізації. Ці стандарти засновані на чотирьох елементах.

По-перше, вони передбачають гармонізацію вимог щодо попереднього електронного повідомлення про вантаж при вхідних, вихідних і транзитних відправленнях.

РОЗДІЛ 6. Формування інституту уповноваженого економічного оператора: міжнародний досвід та вітчизняна практика

По-друге, всі країни, які приєднуються до Рамкових стандартів, беруть на себе зобов'язання послідовно підходити до питань управління ризиками з метою вирішення питань безпеки.

По-третє, Рамкові стандарти вимагають, щоб за обґрунтованим запитом приймаючої країни, заснованому на порівняльній методиці відстеження ризиків, митна адміністрація країни, що направляє товар, проводила огляд контейнерів і вантажів підвищеного ризику при експорті, бажано з використанням неінтрузивної апаратури виявлення, такої як великоформатні рентгенапарати і детектори радіації.

По-четверте, в Рамкових стандартах визначаються пільги, які митні служби будуть надавати компаніям, що дотримуються мінімальних стандартів безпеки міжнародного ланцюга поставок товарів і використовують ефективні методи роботи²³⁵.

Розвитку інституту УЕО сприяє Секретаріат ВМО, який:

1) управляє робочою групою SAFE, обговорює та змінює документи;

2) популяризує концепцію УЕО шляхом проведення конгресів, семінарів, форумів. Так, у квітні 2012 року ВМО і Корейська митна служба провела Глобальний конгрес з УЕО в Сеулі (Корея), з метою просування програми, обміну досвідом та сприяння діалогу між державним та приватним сектором. У роботі конгресу взяли участь більше 800 делегатів з 90 країн²³⁶.

3) співпрацює з основними зацікавленими сторонами (зміцнення співробітництва з Міжнародною організацією цивільної авіації (ICAO), Міжнародною морською організацією (IMO);

4) надає допомогу у формуванні та реалізації інституту УЕО в межах реалізації програми «Колумбус» (Columbus Programme), яка спрямована на зміцнення світової безпеки, збільшення економічного зростання за допомогою модернізації митниці, і в

²³⁵ Рамочные стандарты безопасности и облегчения мировой торговли Всемирной таможенной организации [Электронный ресурс] : [принято 01.06.2005]. - Режим доступа: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/976_003?test=XX7MfyrCSgkyiiRIZi2r/.7uHdlv.sfggkRbl1c

²³⁶ Compendium of Authorized Economic Operator Programmes 2012 edition [Electronic resource]. - Mode of access: http://www.wcoomd.org/~media/WCO/Public/Global/PDF/Topics/Facilitation/Instruments%20and%20Tools/Tools/Safe%20Package/AEO_Compndium_2012_en.ashx?db=web

зв'язку з цим - на застосування Рамкових стандартів безпеки та полегшення світової торгівлі. Даною програмою передбачено: 1) проведення діагностики розвитку митних органів (фаза 1 – 115 діагностичних місій); 2) складання плану дій і безпосереднє застосування програми (фаза 2 – приймають участь 83 країни); 3) проведення моніторингу та оцінки отриманих результатів (фаза 3 – 8 місій)²³⁷.

Переважна більшість країн-членів ВМО висловила готовність впроваджувати принципи Рамкових стандартів, у тому числі Україна (яка є повноправним членом ВМО з 1992 року). З прийняттям Україною 23.06.2005 на 105/106 сесії Всесвітньої митної організації Рамкових стандартів безпеки і спрощення світової торгівлі та приєднанням України до протоколу про внесення змін до Міжнародної конвенції про спрощення та гармонізацію митних процедур²³⁸, нашою державою підтримано курс на уніфікацію міжнародних стандартів безпеки, модернізацію митних служб, зміцнення кадрового потенціалу, впровадження інституту УЕО зокрема.

Хоча розробка Рамкових стандартів є відповіддю на посилення безпеки американським урядом, партнерські програми ЄС та США значно відрізняються між собою. Порівняно з програмою С-ТРАТ США, програма УЕО Європейського співтовариства (ЄС) відрізняється за кількома ключовими напрямами:

1) для УЕО ЄС сертифікація доступна тільки для компаній зі статусом юридичної особи однієї з європейських країн-членів ЄС (виключення становлять деякі авіакомпанії та пароплавства за межами ЄС), в той час як до С-ТРАТ США долучаються учас-

²³⁷ Укрепление потенциала: таможенная стратегия и практика [Электронный ресурс].- Режим доступа: [http://customs.tiraspol.net/content/view/548/WCOcolumbus Programme Brochure - Enhancing the global dialogue on capacity-building \[Electronic resource\]](http://customs.tiraspol.net/content/view/548/WCOcolumbus Programme Brochure - Enhancing the global dialogue on capacity-building [Electronic resource].). - Mode of access: <http://www.wcoomd.org>. A Columbus Programme Phase 2: Implementation Tool [Electronic resource]. - Mode of access: www.wcoomd.org.

²³⁸ Закон України «Про приєднання України до Міжнародної конвенції про спрощення і гармонізацію митних процедур» у змінений редакції згідно з Додатком І до Протоколу про внесення змін до Міжнародної конвенції про спрощення та гармонізацію митних процедур [Електронний ресурс] : [прийнято Верховною Радою України 05.10.2006 року] : [нова редакція від 05.03.2011]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/227-16>

РОЗДІЛ 6. Формування інституту уповноваженого економічного оператора: міжнародний досвід та вітчизняна практика

ники всього ланцюга поставок, крім складських операторів, але включно з деякими іноземними виробниками та портами;

2) в програмі С-ТРАТ США відсутня класифікація економічних операторів, оскільки основним завданням є виключення терористичної загрози щодо глобальної системи перевезень і зміцнення безпеки кордонів США. Відповідно до програми УЕО ЄС, статус УЕО є трьох видів – щодо надійності та безпеки, щодо надання пільг і спрощень у митних процедурах та змішаний вид;

3) В ЄС статус УЕО може бути застосований підприємством як при імпорті, так і при експорті, в той час як програма С-ТРАТ стосується, в основному, імпорту;

4) С-ТРАТ передбачає 3-х ступінчастий процес сертифікації, перевірки та оформлення, у той час як акредитація (авторизація) УЕО проходить у 8 етапів.

Варто також відмітити, що відповідно до програми С-ТРАТ, потенційна терористична загроза виявляється до прибуття судна та контейнерів у порт США. Інформація про відправників та вміст підготовлених до навантаження на судно контейнерів формується в порту відправлення і передається до Управління митного контролю та захисту кордонів США за 24 години до навантаження на судно. В ЄС, відповідно до програм УЕО, також передбачено попереднє інформування, але фактичні перевірки можуть здійснюватись вже після прибуття вантажу на митницю призначення.

Незважаючи на відмінності, на основі оцінки ризику, С-ТРАТ і УЕО забезпечують зниження ризиків в ланцюгу поставок товарів, поліпшення конкурентоспроможності і використання активів, посилення позицій бренду.

ДМСУ підписала Декларацію про наміри щодо впровадження Рамкових стандартів на національному рівні й затвердила Концепцію модернізації діяльності митної служби України²³⁹. Це дозволило не лише використовувати міжнарод-

²³⁹ Концепція модернізації діяльності митної служби України [Електронний ресурс] : [затверджено наказом Державної митної служби України 17.10.2006 № 895] - Режим доступу : <http://zakon.nau.ua/doc/?uid=1025.11608.1>

ні стандарти у розбудові національної митної системи, але й сприяло уніфікації національних пріоритетів у митній сфері з міжнародними стандартами і дозволяло ефективніше захищати національні інтереси України у сфері розвитку міжнародної торгівлі та економічної співпраці, перш за все шляхом використання механізмів ВМО для модернізації митних служб та імплементації стандартів. Постановою Кабінету Міністрів України від 14.04.1999 № 593 «Про внесення змін до постанови Кабінету Міністрів України від 29.06.2004 № 810» з метою сприяння зовнішньоекономічній діяльності і реалізації норм стандарту «3 – уповноваження» стандартів «другої опори» Рамкових стандартів, було запроваджено режим сприяння – спеціальний порядок застосування Державною митною службою України процедур митного контролю та митного оформлення для підприємств – резидентів України при переміщенні ними через митний кордон України транспортних засобів і товарів, що знаходяться під митним контролем, до митного оформлення їх відповідно до обраного митного режиму на митній території України або вивезення за її межі.

Як зазначають С.С. Терещенко, С.Д. Симонова, Г.О. Хабло, стандарти другої «опори» щодо статусу УЕО є правовими підвалинами для створення ще однієї концепції – концепції безпечного міжнародного ланцюга поставок товарів. Сутність цієї концепції полягає в тому, що всі учасники міжнародної торгівлі, задіяні в одному міжнародному ланцюгу поставок товарів, мають статус УЕО. У цьому випадку передбачається подання митниці мінімальних даних, необхідних для ідентифікації товарів як при експорті, так і при імпорті. За умови, якщо УЕО надає митній адміністрації вільний доступ до власних комерційних систем та сприяє у проведенні постаудиту, такі оператори можуть завчасно повідомляти лише про єдиний реєстраційний номер товару²⁴⁰.

²⁴⁰ Терещенко С.С. Міжнародні стандарти щодо статусу уповноваженого економічного оператора / С.С. Терещенко, С.Д. Симонова, Г.О. Хабло [Електронний ресурс]. - Режим доступу: http://archive.nbu.gov.ua/portal/soc_gum/Mbez/econ/2010_2/Tereschenko_Simonova_Khablo.pdf

РОЗДІЛ 6. Формування інституту уповноваженого економічного оператора: міжнародний досвід та вітчизняна практика

6.2. Досвід функціонування інституту уповноважених економічних операторів та аналогічних йому програм в країнах-членах ВМО та їх взаємне визнання

ВМО розроблено та щорічно оновлюється Збірник програм уповноважених економічних операторів (Компендіум програм УЕО) з метою аналізу існуючого стану функціонування цього інституту. Протягом останніх трьох років Компендіум програм УЕО є єдиним джерелом інформації про партнерство між бізнесом, митними адміністраціями та іншими зацікавленими сторонами. Інформація в Компендіумі програм УЕО надається і перевіряється членами ВМО.

Розробивши стандарти і керівні принципи, ВМО забезпечує підтримку формування потенціалу для її членів у створенні програми УЕО в тісній співпраці з організаціями-донорами в межах національних, регіональних та міжнародних заходів.

Відповідно до даних Компендіуму програм УЕО, митні адміністрації більшості країн Європи, Південної та Північної Америки, а також країни Африки запровадили програми УЕО або готові до впровадження відповідних програм. ВМО класифікує партнерські програми між митними адміністраціями та бізнесом за ступенем реалізації, виділяючи оперативні (діючі) програми УЕО та аналогічні йому програми, програми, реалізація яких планується та програми забезпечення дотримання митних правил. Так, за даними на червень 2012 року, ВМО²⁴¹ ідентифікує 24 введених в дію програми УЕО (табл. 6.3), 8 програм, які повинні бути впроваджені (табл. 6.4) і 9 програм з забезпечення дотримання митних формальностей (в цілому 41 програма).

²⁴¹ Compendium of Authorized Economic Operator Programmes 2012 edition [Electronic resource]. - Mode of access: <http://www.wcoomd.org/en/topics/facilitation/instrument-and-tools/tools/~media/B8FC2D23BE5E44759579D9E780B176AC.ashx>

Таблиця 6.3. Діючі партнерські програми «митниця-бізнес»²⁴²

Країна	Назва програми / кількість операторів	Митний режим, при якому може використовуватись програма
УЕО		
Алжир, Андорра , Колумбія, ЕС (27 країн), Гватемала, Гонконг, Ізраїль, Японія, Кенія, Корея, Малайзія, Норвегія, Швейцарія	- введено з червня 2012 р. - немає даних - всі експортери* - 12889 - немає даних - 5 - 12 - 482 - 64 - 292 - 32 - 28 - 9	Імпорт/експорт
Домініканська Республіка	- 2	Експорт
Аналогічні програми		
США	Митно-торгове партнерство по боротьбі з тероризмом (Customs-Trade Partnership against Terrorism - C-TPAT) - 13000	Імпорт
Китай	Заходи з класифікаційного управління підприємствами (Classified Management of Enterprises) - 2174	Імпорт/експорт

²⁴² Compendium of Authorized Economic Operator Programmes 2012 edition [Electronic resource]. - Mode of access: http://www.wcoomd.org/en/topics/facilitation/instrument-and-tools/tools/~/_/media/B8FC2D23BE5E44759579D9E780B176AC.ashx;
C-TPAT Conference Draws Record Numbers [Electronic resource]. - Mode of access: http://www.cbp.gov/xp/cgov/newsroom/highlights/ctpat_record_numbers.xml;
All exporters in Colombia may qualify as Authorized Economic Operators [Electronic resource]. - Mode of access: <http://tmagazine.ey.com/wp-content/uploads/2012/11/All-exporters-in-Colombia-may-qualify-as-Authorized-Economic-Operators.pdf>;
AEO and how Croke Consulting can help with certification [Electronic resource]. - Mode of access: <http://www.crokeconsulting.com/duplicate-of-dutch-customs-expert-joins-croke-consulting-as-senior-associate.php>.

РОЗДІЛ 6. Формування інституту уповноваженого економічного оператора: міжнародний досвід та вітчизняна практика

Продовження таблиці 6.3.

Країна	Назва програми / кількість операторів	Митний режим, при якому може використовуватись програма
Канада	Партнери в сфері захисту (Partners in Protection -PIP) -1480 Митна самооцінка (Customs Self-Assessment - CSA) – впроваджено з квітня 2012 р.	Імпорт/експорт Імпорт
Нова Зеландія	Безпечні схеми експорту (SES) - 117	Експорт
Сінгапур	Безпечне торгове партнерство (STP) - 86	Імпорт/експорт
Йорданія	Програма «Золотий список» (Golden List Programme) - 37	Імпорт/експорт
Замбія	Програма уповноважених операторів, акредитованих митницею (Customs Accredited Clients Programme CACP) - 12	Імпорт
Аргентина	Митна система надійних операторів (Customs System of Reliable Operators - SAOC) - 5	Експорт
Мексика	Нова програма сертифікованих компаній (New Programme of Certified Companies (NEEC: Nuevo Esquema de Empresas Certificadas)) - 3	Експорт
Коста Ріка	Митна програма сприяння надійній торгівлі (Customs Facilitation Programme for Reliable Trade - PROFAC) - 1	Імпорт/експорт

Таблиця 6.4. Програми УЕО, що будуть впроваджені²⁴³

Країна	Назва	Митний режим
Ботсвана	Акредитаційна програма (TransKalahari Accreditation Schem)	Імпорт/експорт
Перу	Сертифікований оператор (Certified Customs User UAC – OEA)	Імпорт/експорт
Республіка Македонія, Марокко, Туніс, Туреччина, Уганда	УЕО	Імпорт/експорт
Чилі	УЕО	Експорт

В Азіатсько-Тихоокеанському регіоні є 6 країн, які офіційно розпочали реалізацію національних програм УЕО - Китай, Японія, Корея, Малайзія, Нова Зеландія і Сінгапур, інші лише розвивають свої пілотні проекти УЕО²⁴⁴. За інформацією ВМО, Гонконгом була запущена нова програма УЕО в квітні 2012 року. У другій половині 2011 року до початку 2012 Колумбія, Домініканська Республіка та Мексика приєдналися до існуючих аналогічних програм УЕО (Аргентини, Канади, Коста Ріки, Гватемали і США), внаслідок чого кількість програм УЕО в регіоні збільшилась до 8. Ізраїль розпочав впровадження програми УЕО наприкінці 2011 року.

Що стосується Близького Сходу та регіону Північної Африки, Алжир запустив програму УЕО на початку 2012 року, приєднавшись до Золотого списку Йорданії. Туніс планує запустити програму УЕО в найближчому майбутньому.

В регіоні Східної та Південної Африки Замбія запустила свою програму в 2008 році, Кенія в листопаді 2010 року. Уганда планувала представити свою програму УЕО в липні 2012 року. Східноафриканське співтовариство, яке складається з Бурунді,

²⁴³ Compendium of Authorized Economic Operator Programmes 2012 edition [Electronic resource]. - Mode of access: http://www.wcoomd.org/en/topics/facilitation/instrument-and-tools/tools/~/_media/B8FC2D23BE5E44759579D9E780B176AC.ashx

²⁴⁴ Отчет о конференции ВТО в Ю.Корее [Электронный ресурс]. - Режим доступа: <http://customsdn.ru/world-news/380-otchet-o-konferencii-vto-v-yukoree.html>

РОЗДІЛ 6. Формування інституту уповноваженого економічного оператора: міжнародний досвід та вітчизняна практика

Кенії, Руанди, Танзанії і Уганди, працює над розробкою регіональної програми УЕО, запуск якої, як очікується, буде здійснено найближчим часом.

ВМО з метою популяризації інституту УЕО та надання допомоги з його практичної реалізації, обміну досвідом та сприяння діалогу між державою та бізнесом проводить конгреси, конференції, семінари з цих питань. Найактивніше з питань організаційного, інформаційного, нормативного та методичного забезпечення імплементації УЕО в практичну взаємодію «митниця-бізнес» працює ЄС, який виступає за взаємне визнання статусу УЕО та його аналогів як на двосторонньому, так і на регіональному та глобальному рівнях.

Положення Кіотської конвенції і Рамкових стандартів щодо забезпечення функціонування інституту УЕО імplementовано в митне законодавство ЄС. Метою відповідних програм стало максимальне дотримання балансу між інтересами бізнесу і митниці для сприяння міжнародній торгівлі, зменшення необхідних митних процедур при русі товару, за умови, що особи, які здійснюють такий рух товару, відповідають чітким критеріям безпеки і прозорості ведення бізнесу.

Достатню правову основу в ЄС концепція УЕО отримала після прийняття Європейським парламентом та Радою ЄС Регламенту (ЄС) № 648/2005 від 13.04.2005. Після затвердження даного нормативного документу були внесені зміни в МК ЄС 1992 року, які стосуються стандартів безпеки. Правовою основою для вищезазваного Регламенту слугували Рамкові стандарти. Варто зазначити, що використовувати на практиці статус УЕО до 2008 року було неможливо, оскільки не були затверджені порядок та процедура отримання статусу АЕО (авторизований економічний оператор), а також необхідно було внести зміни в законодавство ЄС. В 2006 році був прийнятий Регламент (ЄС) № 1875/2006, який вніс необхідні зміни в МК (Регламент Комісії ЄС № 454/93), в 2007 році було прийнято рішення про створення єдиної системи управління ризиками в ЄС²⁴⁵. У 2006

²⁴⁵ AEO-ZugelassenerWirtschaftsbeteiligter [Electronic resource]. - Mode of access: <http://authorized-economic-operator.de/AEO.html>

році європейською комісією був запропонований каталог індикаторів ризиків «Керівні принципи щодо стандартів та критеріїв», заснований на принципах згоди та партнерства між митницею та торгівлею (COMPACT (Compliance Partnership Customs and Trade)) і був відображений у технічному регламенті TAXUD72006/1452 від 13.06.2006, в якому визначені вимоги для отримання статусу АЕО, визначено процедуру отримання статусу, відображений зв'язок між АЕО та системою управління ризиками.

24.06.2008 Регламентом № 450/2008²⁴⁶ був затверджений Модернізований МК ЄС, положення якого повинні були вступити в силу не пізніше 24.06.2013 року, але згодом цей термін був продовжений у зв'язку з неготовністю митних адміністрацій країн-членів ЄС в повному обсязі виконувати положення МК. Важливою новацією Модернізованого МК стало наділення АЕО статусом юридичної самостійності, тобто АЕО були наділені правом самостійно здійснювати деякі митні формальності, які зазвичай здійснюють митні органи.

В Європі програма АЕО ЄС є єдиною програмою для всіх 27 країн-членів ЄС і служить в якості загального підходу для таких країн, як Норвегія, Швейцарія і Україна.

Розглянемо види АЕО в ЄС (табл. 6.5), який виступив, фактично, «піонером» в запровадженні програм УЕО. Варто відзначити, що в ЄС розглядається міжнародний ланцюжок поставок як єдиний процес, враховано інтеграційні аспекти розвитку підприємництва (наприклад, при зверненні групи компаній подати заяви у своїх країнах повинні всі дочірні компанії, анкета заповнюється лише материнською компанією), доступ до програми мають як малі так і середні підприємства. При цьому заходи практичного використання режиму відрізняються залежно від галузі та розміру оператора.

²⁴⁶ Регламент (ЄС) № 450/2008 Європейського Парламенту та Ради [Електронний ресурс] : [прийнято 23.04.2008] .- Режим доступу: <http://kompmp.rada.gov.ua/kompmp/doccatalog/document?id=47254>

РОЗДІЛ 6. Формування інституту уповноваженого економічного оператора: міжнародний досвід та вітчизняна практика

Таблиця 6.5. Види АЕО в Європейському Союзі

 Вид АЕО	Умови отримання (Регламент ЄС № 1875/2006)	Переваги для бізнесу	Учасники ЗЕД (заявники)
АЕОС спрощення митних процедур (Customs-Simplifications)	резидентство ЄС; дотримання митного законодавства; належне ведення бухгалтерського обліку; платоспроможність	менший обсяг митного контролю, за виключенням контролю безпеки та нешкідливості; доступ до митних спрощень; мінімізація заходів фізичного контролю; першочерговий порядок випуску при митному оформленні; здійснення заходів контролю в місці за вибором учасника ЗЕД. Статус не визнаний за межами ЄС.	підприємства, які прагнуть отримати доступ до спрощених процедур при митному оформленні
АЕОС безпека (Security-Safety)	окрім вимог щодо АЕОС додано впровадження відповідних стандартів безпеки	менший обсяг митного контролю, включаючи контроль безпеки при переміщенні товарів: попереднє повідомлення про проведення перевірки; сумарні імпорتنі та експортні декларації з меншим обсягом необхідних даних; мінімізація заходів фізичного контролю; першочерговий порядок випуску при митному оформленні; здійснення заходів контролю в місці за вибором учасника	підприємства, які прагнуть полегшити умови щодо надання забезпечення сплати митних платежів при ввезенні/вивезенні і транзиті товарів
АЕОФ спрощення митних процедур/безпека (Customs-Simplifications/Security-Safety)	дотримання вимог щодо обох сертифікатів	всі пільги і спрощення, які відносяться до попередніх видів АЕО	підприємства, які прагнуть використовувати максимальні можливості спрощення митних формальностей і дотримуватись мінімальних вимог щодо надання забезпечення сплати митних платежів при ввезенні/вивезенні і транзиті товарів – найбезпечніший учасник торгівлі

Поряд з перерахованими пільгами та спрощеннями, безпосередньо визначеними нормативними правовими актами ЄС, є й непрямі переваги, які учасник ЗЕД набуває з отриманням статусу АЕО, а саме: мінімізація збитків, пов'язаних з крадіжками, вандалізмом і затримкою відправки вантажів, більш ефективно планування, підвищення мотивації співробітників, довіра зі сторони клієнтів, скорочення числа інцидентів, пов'язаних з недостатнім рівнем забезпечення безпеки, зниження витрат на контроль поставачальників.

Варто зазначити, що в Регламенті вказані деякі випадки, коли заяви на отримання статусу ЄС можуть подавати й нерезиденти ЄС:

- якщо з країною, резидентом якої є учасник ЗЕД, укладена угода про взаємне визнання сертифікатів АЕО;
- якщо заява на отримання статусу АЕО подається судноплавною чи авіакомпанією, яка не є резидентом ЄС, але має на його території філію.

Необхідно відмітити, що статус АЕО, наданий в будь-якій країні ЄС, взаємно визнається і в усіх інших країнах ЄС. Це, однак, не означає, що УЕО автоматично може користуватися пільгами та спрощеннями, які надають інші країни ЄС. Митні адміністрації повинні впевнитись, що УЕО виконав всі умови, необхідні для використання тих чи інших спрощень в даній країні.

Серед економічних операторів, які отримали статус АЕО в ЄС домінують німецькі компанії. Німецька влада видала дозволів майже в 5 разів більше, ніж, видано в інших країнах-членах ЄС (табл. 6.6).

Невелика кількість виданих сертифікатів АЕОС пояснюється тим, що більшість економічних операторів розглядають цей вид УЕО як проміжний етап на шляху до отримання повного типу авторизації АЕОФ. Як свідчать дані табл. 6.6. сертифікат АЕОС найбільше отримують у Польщі та Німеччині, АЕОС - у Франції та Бельгії.

РОЗДІЛ 6. Формування інституту уповноваженого економічного оператора: міжнародний досвід та вітчизняна практика

Таблиця 6.6. Країни-лідери з видачі сертифікатів АЕО у ЄС

Країна		Роки			
		2011 (дані на жовтень)		2012 (дані на квітень)	
		загальна кількість сертифікатів, виданих у країні	питома вага в загальній кількості сертифікатів, виданих у ЄС, %	загальна кількість сертифікатів, виданих у країні	питома вага в загальній кількості сертифікатів, виданих у ЄС, %
1	Німеччина	3412	46,5	4553	48,22
2	Нідерланди	607	8,27	943	9,99
3	Франція	518	7,06	624	6,61
4	Польща	451	6,15	514	5,44
5	Італія	437	5,96	513	5,43
Загальна кількість сертифікатів, виданих у ЄС		7338	100	9442	100

В цілому економічні оператори ЄС активізували процедури отримання сертифікатів АЕО, про що свідчать наведені дані:

2008 рік:	березень 2013 року:	травень 2013 року:
подано заяв - 1850;	подано заяв - 15001;	видано
	видано сертифікатів - 11985 шт. (80%), з них:	сертифікатів - 12889 шт., з них:
видано		
сертифікатів - 565 шт. (30%)	5888 - АЕОФ (49%), 5760 - АЕОС (48%)	6315 - АЕОФ (49%), 6194 - АЕОС (48%)

Безпосередньо регулює функціонування інституту УЕО в ЄС TAXUD (Taxation and Customs Union Directorate – General) - генеральна дирекція з питань оподаткування та митного союзу, підзвітна Європейській комісії, до компетенції якої входить контроль зовнішніх кордонів ЄС, а також питання митного права ЄС (гармонізація митних зборів і податків, підтримка і взаємодія країн-учасниць ЄС при боротьбі з ухиленням від сплати податків тощо).

Регулюванню режиму УЕО в ЄС сприяє:

- законодавство ЄС щодо УЕО, яке безпосередньо застосовується до членів ЄС;
- мережа УЕО (AEO Network Group), яка об'єднала актуальні для УЕО питання і прагне до уніфікації в застосуванні юридичних норм;
- директиви ЄС, які регулюють діяльність членів ЄС та зацікавлених осіб;
- служба підтримки по УЕО в ЄС (EU AEO Helpdesk) при Єврокомісії;
- системна база даних економічних операторів, призначена для управління авторизацією УЕО в ЄС для компетентних органів держав-членів ЄС.

Таблиця 6.7. Порівняльна характеристика країн ЄС щодо отримання різних типів сертифікатів АЕО²⁴⁷

Вид сертифікату АЕО	2011 рік (дані на жовтень)				2012 рік (дані на квітень)			
	Країна	Всього видано сертифікатів АЕО, шт.	Загальна кількість сертифікатів відповідного типу, шт.	Питома вага у загальній кількості сертифікатів відповідного типу, %	Країна	Всього видано сертифікатів АЕО, шт.	Загальна кількість сертифікатів відповідного типу, шт.	Питома вага у загальній кількості сертифікатів відповідного типу, %
АОЕС	Польща	451	276	61,2	Німеччина	4553	2849	62,57
	Німеччина	3412	2004	58,73	Польща	514	320	62,26
	Швеція	304	130	42,76	Італія	513	210	40,94
	Італія	437	171	39,13	Франція	624	140	22,44
	Франція	518	99	19,11	Нідерланди	943	192	20,36
АЕОС	Франція	518	64	12,36	Франція	624	77	12,34
	Бельгія	171	19	11,11	Бельгія	212	23	10,85
	Нідерланди	607	45	7,41	Нідерланди	943	56	5,94
	Іспанія	312	14	4,49	Іспанія	393	16	4,07
	Німеччина	3412	24	0,7	Німеччина	4553	25	0,55

²⁴⁷ Analysis of AEO in the EU [Electronic resource]. - Mode of access: <http://www.4eyesltd.co.uk/uploads/Documents/File/2012/AEO%20in%202012%2020.04.12.pdf>

РОЗДІЛ 6. Формування інституту уповноваженого економічного оператора: міжнародний досвід та вітчизняна практика

Продовження таблиці 6.7.

Вид сертифікату АЕО	2011 рік (дані на жовтень)				2012 рік (дані на квітень)			
	Країна	Всього видано сертифікатів АЕО, шт.	Загальна кількість сертифікатів відповідного типу, шт.	Питома вага у загальній кількості сертифікатів відповідного типу, %	Країна	Всього видано сертифікатів АЕО, шт.	Загальна кількість сертифікатів відповідного типу, шт.	Питома вага у загальній кількості сертифікатів відповідного типу, %
АЕОФ	Велика Британія	250	212	84,8	Польща	514	320	62,26
	Нідерланди	607	505	83,2	Італія	513	210	40,94
	Франція	518	355	68,53	Німеччина	4553	1679	36,88
	Італія	437	262	59,95	Франція	624	140	22,44
	Німеччина	3412	1384	40,56	Нідерланди	943	192	20,36

Митними адміністраціями країн-членів ЄС має визнаватись взаємно статус УЕО, цьому сприяло впровадження з 1 липня 2009 року системи реєстрації та ідентифікації економічних операторів РІЕО (присвоєння індивідуальних ідентифікаційних номерів економічним операторам, що повинні фігурувати у всіх документах, які має право перевіряти митниця). Одним з головних завдань введення системи РІЕО є прискорення формальностей і митних операцій, що здійснюються економічними операторами при здійсненні ЗЕД. Така технологія дасть змогу суттєво скоротити час проходження товарами митного контролю і митного оформлення до декількох хвилин, а тому її слід впроваджувати у вітчизняну практику, закріпивши на законодавчому рівні.

Впродовж останніх десятиліть в світі спостерігається стійка тенденція до зростання тероризму та міжнародної організованої злочинності. Відповіддю цій загрозі може стати впровадження якомога більшою кількістю держав систем забезпечення безпеки торгівлі і їх взаємне визнання за допомогою укладення відповідних міжнародних угод. Кожна країна, яка запустила або збира-

ється запустити програму УЕО прагне укласти угоди про взаємне визнання з її основними торговими партнерами. Слід зазначити, що взаємне визнання може бути засобом уникнення дублювання контролю безпеки і може в значній мірі посприяти спрощенню торгівлі і контролю товарів у міжнародному ланцюзі постачань. Тільки у разі взаємного визнання, зазначені системи здатні забезпечити безпеку всього ланцюга поставок товарів, створивши при цьому необхідні умови для зменшення адміністративного тиску при здійсненні зовнішньоторговельних операцій. Отже, забезпечення взаємного визнання УЕО сертифікованих митними адміністраціями різних країн виступає одним із основних завдань, що стоїть на шляху успішного застосування Рамкових стандартів.

У більш довгостроковій перспективі взаємне визнання статусу УЕО матиме важливе значення для забезпечення відповідності певним критеріям та отриманню статусу УЕО у своїй країні, можливості вільно користуватися перевагами, які визначені Рамковими стандартами.

За відсутності глобальної системи взаємного визнання статусу УЕО учасники торгівлі низки країн можуть опинитися у несприятливому становищі з точки зору конкуренції, причому це може бути ще більш яскраво виражено при збільшенні протекціоністського тиску, який вже посилюється в багатьох країнах в результаті уповільнення зростання у світовій економіці. Зауважимо, що хоча в останні роки і намітилась тенденція до певного покращення щодо вирішення питання взаємного визнання, але цей процес відбувається досить повільно.

В Рамкових стандартах визначені деякі загальні орієнтири для розробки угод про взаємне визнання, але для створення глобальної системи взаємного визнання статусу УЕО потрібен певний час. Отже, варто відмітити, що за аналогією з поступовим, поетапним підходом, запропонованим для впровадження Рамкових стандартів, такі ж очікування можна покласти на застосування принципу взаємного визнання митних систем контролю в рамках програм партнерства. В даний час розробляються двосторонні, субрегіональні і регіональні ініціативи, які закладають основу для такої глобальної системи взаємного визнання УЕО.

РОЗДІЛ 6. Формування інституту уповноваженого економічного оператора: міжнародний досвід та вітчизняна практика

Відповідно до визначення ВМО, взаємне визнання є концепцією, згідно з якою дії або рішення, прийняті або дозволені певною митною адміністрацією, визнані і прийняті іншою митною адміністрацією. Документ, який формалізує цю дію чи рішення, як правило, називають «Угода про взаємне визнання» (Agreement on mutual recognition). Відповідно до Рамкових стандартів взаємне визнання УЕО є механізмом, розробленим митними адміністраціями для підтвердження відповідності та авторизації УЕО, а також результатів митного контролю та іншими механізмами, які можуть застосовуватися з метою усунення або скорочення надмірності або дублювання при підтвердженні відповідності та авторизації УЕО.

Незважаючи на те, що принципи Рамкових стандартів застосовує у своїй країні кожна договірна сторона, реального механізму їх обов'язкового дотримання на міжнародному рівні на даний момент не існує. Зокрема, якщо будь-яка держава вирішить реалізувати програми акредитації економічних операторів (УЕО), взаємне визнання цих операторів не передбачено. Це означає, що торговельна компанія, що є уповноваженим оператором в одній країні, не вважатиметься такою в інших державах. Оскільки умов взаємного визнання немає, економічним операторам доведеться проходити процедури акредитації в усіх країнах, де вони здійснюють свій бізнес.

А оскільки взаємного визнання не існує, застосування Рамкових стандартів, включаючи УЕО, вимагає двосторонніх угод між торговими партнерами, що практично нереально, або регіонально застосування, знову ж таки, з різними регіональними підходами.

Виходом із ситуації може бути введення та адаптація Рамкових стандартів через додаткові додатки з Безпеки та автоматизації до Конвенції МДП, тому що конвенційні норми є обов'язковими²⁴⁸.

Представники приватного сектора відзначають, що взаємне визнання є найважливішою мірою щодо спрощення процедур

²⁴⁸ Последствия применения Рамочных стандартов безопасности и облегчения мировой торговли Всемирной таможенной организации для Конвенции МДП [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.unece.org/fileadmin/DAM/trans/bcf/wp30/documents/ECE-TRANS-WP30-2010-8r.pdf>

торгівлі. Вони вважають, що можна уникнути витрат на перевірку і повторне підтвердження відповідності, якщо дві або декілька держав домовляться про взаємне визнання програм УЕО.

Кінцевою метою в даному процесі є підписання багатосторонньої угоди про взаємне визнання для недопущення створення нових бар'єрів в торгівлі. Однак протягом найближчого часу, найвірогідніше, укладатимуться двосторонні угоди про взаємне визнання. З метою максимізації переваг і вигод від таких угод ВМО розробила «Керівництво за угодами про взаємне визнання», щоб допомогти країнам розробити і реалізувати такі програми.

Міжнародна торгова палата розробила рекомендації про взаємне визнання, в яких перераховані рекомендовані ключові положення угоди про взаємне визнання, які позитивним чином позначаються на торгівлі:

- партнер ланцюга поставок, визнаний в якості УЕО митною адміністрацією, який є учасником мережі, не підлягає численним перевіркам свого статусу іншими митними адміністраціями мережі чи іншими УЕО;
- партнери ланцюга поставок будуть мати можливість звернутися за статусом УЕО у власній країні-учасниці;
- партнеру ланцюга поставок, визнаному в якості УЕО митною адміністрацією, який бере участь в мережі, надаватимуться привілеї та вигоди за програмою усіма митними адміністраціями у мережі, в тому числі і тими, які тільки впроваджують дану програму.

ВМО рекомендує поетапний підхід до взаємного визнання статусу УЕО (MRA). Процедури для сприяння є унікальними, мають відповідати політиці та умовам кожної країни, однак, зазвичай цей процес полягає у наступному:

- фаза 1 – визначення еквівалентності програм, спільне порівняння критеріїв УЕО двох країн;
- фаза 2 - спільне відвідування і здійснення перевірки;
- фаза 3 - якщо митні адміністрації погодились, що програми УЕО еквівалентні, відбувається обговорення операційних процесів, включаючи переваги та обмін інформацією, обмін передовим досвідом;

РОЗДІЛ 6. Формування інституту уповноваженого економічного оператора: міжнародний досвід та вітчизняна практика

фаза 4 - підписання главами двох митних адміністрацій угоди про взаємне визнання та розробка оперативних процедур для реалізації угоди про взаємне визнання.

У контексті Рамкових стандартів, взаємне визнання відноситься до трьох різних сфер:

- компонент 2, стандарт 3 - Авторизація: митні адміністрації повинні домовитися про взаємне визнання статусу УЕО;
- компонент 1, стандарт 6 - Попередня електронна інформація: економічні оператори повинні також отримати вигоду з взаємного визнання цифрових сертифікатів, що дозволяє економічному оператору представити всі електронні повідомлення тим митним адміністраціям, які погодилися визнати цей сертифікат;
- компонент 1, стандарт 7 - Цільовий відбір і комунікація: митні адміністрації повинні передбачити можливість спільного цільового відбору та перевірок, використання стандартних наборів критеріїв та спільних комунікацій та/або інформації про механізми обміну; ці елементи допоможуть у подальшому розвитку системи взаємного визнання контролю.

Для реалізації Угоди про взаємне визнання можуть бути використані різні підходи, проте всі держави-члени ВМО визнали важливість структурованого і логічного підходів. Для того щоб спростити цей процес створюють дорожні карти, які не тільки визначають конкретні цілі, які повинні бути досягнуті під час роботи, але й можуть слугувати в якості проміжної доповіді для партнерів, що свідчить про можливі не врегульовані завдання, які можна вирішити ще під час переговорів і відряджень на місця.

Ґрунтуючись на досвіді і текстах відповідних документів митних адміністрацій держав, які вже підписали угоди про взаємне визнання, визначено наступні елементи та інформацію яка рекомендована для включення в тексти угод.

Елемент 1: Відповідальні/уповноважені

- У цьому розділі слід чітко зазначити назви двох митних адміністрацій, які безпосередньо реалізовуватимуть угоди.
- Якщо процес сертифікації УЕО або його частини/ділянки делегується визначеній стороні авторизації митної адміністрації,

має бути узгодженим і стандартним механізмом для його збереження, що визначений іншою стороною.

Елемент 2: Еквівалентність

- Цей розділ має містити текст, який гарантує, що будь-які запропоновані стандарти залишаються сумісними з існуючими програмами та процедурою щодо УЕО.

- Також можна зробити конкретні посилання на сумісність і відповідність програм УЕО Рамковим Стандартам.

- Підтримка механізму безпеки після видачі сертифікату УЕО.

Елемент 3: Взаємне визнання

- Це найзмістовніший пункт, який включає в себе основні поняття взаємного визнання програм.

- Мають бути положення, що визначають право на проведення оцінки ризику, аж до цільових перевірок, при яких буде здійснюватись фізичний контроль вантажу.

- Варто зазначати, що, оскільки програми були визначені як сумісні, оператори в межах програми контрагента повинні розглядатися як такі, що характеризуються низьким ризиком.

- Необхідно зробити посилання на визначені вигоди, які можуть бути отримані УЕО від взаємного визнання програм УЕО та процедури, яких необхідно дотримуватися, якщо один партнер Угоди про взаємне визнання знаходить порушення, пов'язані з УЕО програмою іншої країни-партнера.

- До тексту може бути внесено можливість однієї митної адміністрації в односторонньому порядку скасувати і/або призупинити використання переваг УЕО відповідно до погоджених процедур та оперативного зв'язку з іншою митною адміністрацією.

Елемент 4: Обмін інформацією та зв'язок між учасниками

- До тексту необхідно включити своєчасне подання інформації щодо змін, які відбуваються у програмі УЕО та щодо здійснення навчальних заходів.

- Має бути визначено процедуру розгляду претензій та анулювання УЕО одним з партнерів.

РОЗДІЛ 6. Формування інституту уповноваженого економічного оператора: міжнародний досвід та вітчизняна практика

- Адміністрації повинні розглянути питання про включення підпункту про обмін даними щодо безпеки ланцюга постачання й управління інформаційними ризиками, наприклад, за допомогою використання національних центрів орієнтування, де це доречно, або іншої інформації, та аналізу загроз митними адміністраціями в межах організації діяльності власних митниць.

Якщо дві адміністрації раніше підписали відповідні угоди щодо обміну інформацією, то слід включити посилання, визначити послідовність обміну інформацією за угодою. Якщо такого не існує, адміністраціям необхідно конкретно визначити, які типи інформації повинні надаватись і як вони мають використовуватись.

Елемент 5: Майбутній розвиток програм

- Програми УЕО переглядаються, удосконалюються, і, отже, варто зосередити увагу на деяких елементах, які можуть стати основою для взаємного співробітництва.

- У тексті необхідно зробити посилання на потенційні майбутні вигоди від взаємного визнання, які в даний час недоступні, але можуть стати реальними для використання за умови майбутнього розширення програми.

Елемент 6: Зміни та консультації

- Слід згадати, що угода про взаємне визнання може бути змінена за згодою обох учасників.

Елемент 7: Реалізація Угоди

- Цей розділ може включати посилання на те, що положення угоди про взаємне визнання створює чи не створює юридичних зобов'язань, зобов'язань за міжнародним або національним законодавством, права або привілеї.

- У тексті також може бути зазначено, що угода про взаємне визнання не обмежує співпрацю і допомогу, пов'язану з іншими положеннями міжнародних угод, договорів та внутрішнього законодавства і практики.

Елемент 8: Початок і припинення / Припинення

- Повинен включати в себе положення щодо набрання чинності (як правило, з моменту його підписання, хоча партнери мо-

жуть обрати інші терміни), щодо процедури призупинення, припинення або розірвання Угоди²⁴⁹.

Взаємне визнання статусу УЕО хоча і носить зазвичай двосторонній характер, однак дозволяє модернізувати безпеку ланцюга поставок, одночасно сприяючи спрощенню процедур торгівлі та модернізації митних адміністрацій у всьому світі, щоб підтримувати або розвивати національну конкурентоспроможність у міжнародній торгівлі. Саме взаємне визнання статусу УЕО або аналогічних йому програм у різних країнах дозволить економічним агентам отримати всесвітнє визнання в якості безпечного і надійного бізнес-партнера, скоротити час і витрати на отримання товарів, звільнить від певних вимог щодо подання даних у деклараціях.

Окрім взаємного визнання між країнами, може відбуватись процес гармонізації/взаємоузгодження програм – аналогів УЕО. Так, у листопаді 2009 року Канада і США оголосили ініціативу щодо впорядкування транскордонного перевезення вантажу, у тому числі вирівнювання PIP (Partners in Protection) і C-TRAT програм. Гармонізація PIP і C-TRAT визначається як вирівнювання обох програм в галузі політики, обробки інформації та документації, де це доречно і бажано, зберігаючи при цьому суверенітет. У той час як PIP і C-TRAT залишаться окремими програмами, буде використовуватись загальний додаток для практичної реалізації процесу, що дозволить заявникам приєднатися до відповідних програм (з наданням додаткової інформації). Передбачається, що відбудеться²⁵⁰:

- можливість учасника програми PIP стати членом C-TRAT, подавши заявку на C-TRAT сертифікацію з додатковою інформацією;
- лише одна заявка на обидві програми;

²⁴⁹ Guidelines for developing a mutual recognition arrangement / Agreement // WCO SAFE Package / MRA Guidelines / 2011 [Electronic resource]. - Mode of access: <http://www.wcoomd.org/en/topics/facilitation/instrument-and-tools/tools/~media/29AC477114AC4D1C91356F6F40758625.ashx>

²⁵⁰ Business Change Consultancy Ltd [Electronic resource]. - Mode of access: <http://www.changeconsultancy.biz/latest-news>

РОЗДІЛ 6. Формування інституту уповноваженого економічного оператора: міжнародний досвід та вітчизняна практика

- кожна програма зберігатиме за собою право винести своє власне судження, але тільки один веб-ресурс.

Узгодження/гармонізація передбачає, на відміну від взаємного визнання, вирівнювання обох програм, де це доцільно, у сфері політики, процедур та документації, в той час як кожна країна зберігає суверенітет над своєю власною програмою.

США, Японія та ЄС лідирують за кількістю підписаних угод про взаємне визнання (рис. 6.1, табл. 6.9). Варто відзначити активізацію цього процесу останніми роками, що пов'язано з намірами ввести та реалізувати SAFE 166 державами з 177 членів ВМО.

Таблиця 6.8. Відмінності між гармонізацією та взаємним визнанням

Показник	Гармонізація	Взаємне визнання
Членство	спільне членство – наприклад, сьогодні 75% партнерів РІР також є партнерами у С-ТРАТ, 20% С-ТРАТ знаходяться в РІР	не є повним аналогом членства: міжнародна корпоративна структура не враховується
Застосування та управління обліком	<ul style="list-style-type: none">• один додаток (заява) для декількох програм;• управління обліком в декількох програмах здійснюється в межах однієї програми;• облік в кожній програмі взаємопов'язаний;• одна програма є первинною, а до іншої приєднуються	<ul style="list-style-type: none">• немає загальних додатків;• окремий облік в окремих програмах;• облік в одній програмі не пов'язаний з обліком в інших програмах
Легалізація/затвердження	здійснюється лише одна перевірка, яка повністю визнається іншою програмою	перевірка здійснюється в межах кожної програми

Отже, варто зазначити, що діяльність УЕО окремих країн на міжнародних ринках в сучасних умовах вимагає вирішення питання, що стосується взаємного визнання програм УЕО. Тільки в цьому випадку зможе бути виконано основне завдання – забезпечення безпеки усього ланцюга поставок товарів та отримання учасниками ЗЕД – УЕО максимальних переваг від статусу.

Актуальні питання теорії та практики митної справи

Реалізація Рамкових стандартів, включаючи взаємне визнання УЕО, і програми Глобальний Щит з протидії незаконному обігу і торгівлі хімічними продуктами - прекурсорами, які можуть бути використані для виробництва вибухових пристроїв, посилять боротьбу з тероризмом.

Єдиний стандартний підхід до інституту уповноваженого економічного оператора являє собою важливу віху в справі гармонізації митних служб. Введення єдиних критеріїв перевірки економічних суб'єктів митними органами з видачі сертифікатів УЕО створює правову основу для надання якісних митних послуг для всього європейського ринку.

Таблиця 6.9. Країни-лідери за кількістю угод про взаємне визнання УЕО*

Країна	Угоди про взаємне визнання		Кількість угод, факт./план.	Рейтинг
	підписані з	плануються з		
США	Канада, ЄС, Японія, Корея, Нова Зеландія, Тайвань, Йорданія	Сінгапур, Мексика	7/2	1
Японія	Корея, Сінгапур, Нова Зеландія, США, Канада, ЄС	Малайзія, Китай	6/2	2
ЄС	Японія, США, Канада, Норвегія, Швейцарія, Андорра	Китай, Сан-Марино	6/2	2
Корея	Японія, Канада, США, Нова Зеландія, Сінгапур	Китай, Індія, Малайзія, Ізраїль	5/4	3
Канада	ЄС, Японія, Корея, Сінгапур, США		5	4
Сінгапур	Канада, Корея, Японія, Китай	Нова Зеландія, США	4/2	5
Нова Зеландія	Корея, США, Японія	Сінгапур	3/1	6
Китай	Сінгапур	Корея, Японія, ЄС	1/3	7

*Станом на липень 2013 року

РОЗДІЛ 6. Формування інституту уповноваженого економічного оператора: міжнародний досвід та вітчизняна практика

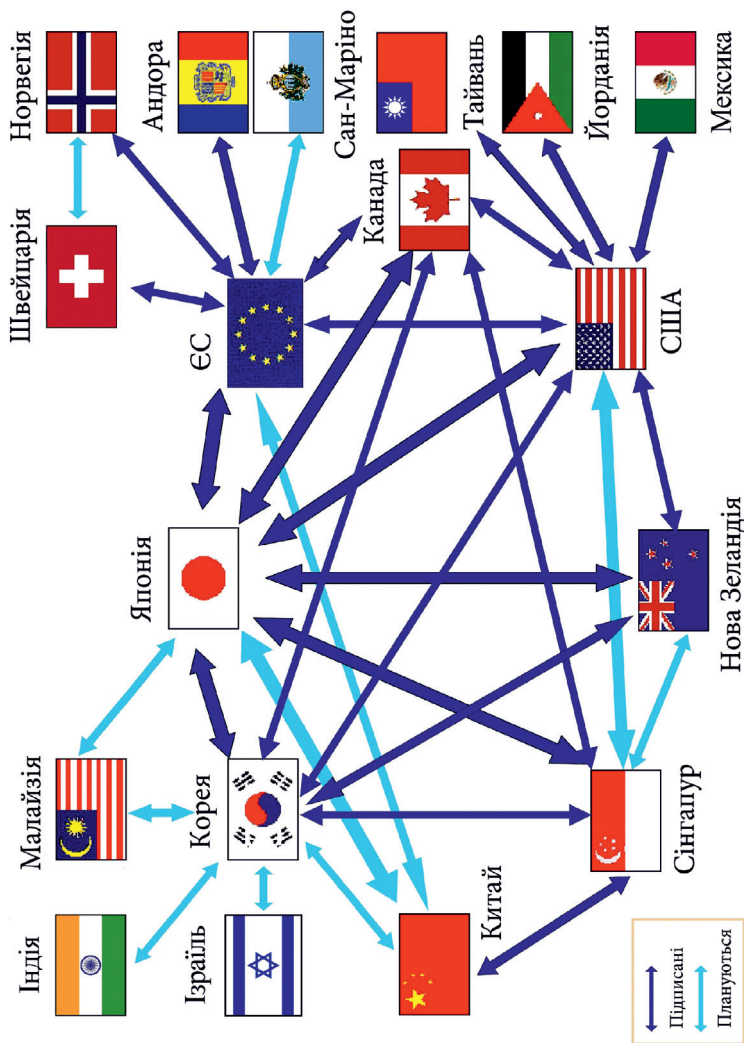


Рис. 6.1. Країни-лідери за кількістю угод про взаємне визнання УЕО

6.3. Врегулювання інституту уповноважених економічних операторів на пострадянському просторі

Розпад колишнього Союзу РСР обумовив пошук нових форм політичного, економічного, гуманітарного та іншого співробітництва між самостійними державами, які свого часу були союзними республіками. Співдружність Незалежних Держав була створена у 1991 році за участі 12 держав-членів - Азербайджан, Вірменія, Білорусь, Грузія, Казахстан, Киргизстан, Молдова, Російська Федерація, Таджикистан, Туркменія, Україна, Узбекистан²⁵¹.

Розвиток інтеграційних процесів в Співдружності Незалежних Держав (далі - СНД) - прямий відбиток внутрішніх політичних вимог і соціально-економічних проблем держав-учасників. Існуючі розбіжності у структурі економіки та ступені її реформування, соціально-економічний стан, геополітична орієнтація держав Співдружності визначають вибір і рівень їхньої соціально-економічної взаємодії. Форма участі держав в Співдружності не накладає на них ніяких зобов'язань. У відповідність до Правил процедури Ради голів держав та Ради глав урядів СНД будь-яка держава може заявити про своє незацікавлення у цьому чи іншому питанні, що не сприймається як перешкода прийняттю рішення. Це дозволяє кожній державі вибирати форми участі у Співдружності та напрямках співробітництва. На пострадянському просторі, на теренах СНД, виникли об'єднання окремих держав (союзи, партнерства, альянси)²⁵².

Стрімке зростання обсягів зовнішньої торгівлі як у всьому світі так і на пострадянському просторі поглибило взаємозалежність більшості держав від законодавства кожної із країн – торгових партнерів і сприяло розумінню необхідності зменшення торгових бар'єрів, усунення розбіжностей у митних правилах і процедурах, що можуть перешкоджати міжнародній торгівлі.

²⁵¹ Опришко В.Ф. Міжнародне економічне право : підручник / В. Ф. Опришко ; Київський національний економічний ун-т. – 2-ге вид., перероб. і доп. - К. : КНЕУ. - 2003. - 312 с.

²⁵² Кириченко В. Эволюция экономических отношений со странами СНГ / В. Кириченко // Российский экономический журнал. – 1995. - № 1 – С. 40-46

РОЗДІЛ 6. Формування інституту уповноваженого економічного оператора: міжнародний досвід та вітчизняна практика

Важливою подією на пострадянському просторі стало створення Митного союзу Російської Федерації, Республіки Білорусь і Республіки Казахстан (далі – Митний союз) як форми торгово-політичної інтеграції, яка передбачає єдину митну територію, в межах якої у взаємній торгівлі товарами не застосовуються мита та обмеження економічного характеру, за винятком спеціальних захисних, антидемпінгових і компенсаційних заходів. Відносини між країнами-учасницями Митного союзу визначає Митний кодекс Митного союзу Росії, Білорусії і Казахстану (далі – МК Митного союзу) як кодифікований нормативно-правовий акт, який регулює діяльність митних органів і дозволяє вирішувати питання судового характеру. Серед новацій МК Митного союзу варто відзначити впровадження інституту УЕО, який базується на нормах міжнародного права, де застосовується поняття «уповноважений вантажоодержувач» (Міжнародна конвенція від 18.05.1973 «Про спрощення та гармонізацію митних процедур»), а також існуючі до його введення певні категорії осіб, які користуються пільгами.

УЕО в Митному союзі – певна категорія юридичних осіб, яка користується довірою митних органів, яким надає можливість користуватися спеціальними спрощеними процедурами. Використання спеціальних митних спрощень дозволить мінімізувати витрати на здійснення митних формальностей та оптимізувати логістичний ланцюжок. Статус УЕО регулюється на 2 рівнях: національному (державами-учасниками Митного союзу) та наднаціональному (Комісією Митного союзу).

Однак, УЕО у розумінні МК Митного союзу, на відміну від інституту європейського уповноваженого вантажоодержувача, не може надавати послуги з митного оформлення товарів. Це обмеження випливає зі ст. 41 МК Митного союзу, відповідно до якої спеціальні спрощення, що надаються УЕО, застосовуються по відношенню лише до тих товарів, декларантом яких він є. В митному законодавстві ЄС таке обмеження відсутнє, що дозволяє отримувати статус УЕО не тільки організаціям, які постачають товари для власного виробництва, але й перевізникам, експедиторам, компаніям, які надають послуги з митного оформлення

товарів (митні брокери). Отже, УЕО отримує переваги тільки щодо тих товарів, які переміщує через митний кордон для власних цілей. Це суттєво обмежує сферу застосування спрощених процедур митного оформлення, які надаються УЕО, що значно скорочує сферу застосування спеціальних спрощених процедур, є технологічний розрив між митними адміністраціями. В майбутньому це може негативно вплинути на процес взаємного визнання програм.

Відповідно до ст. 38 МК Митного союзу статус УЕО визнається тільки на території тієї держави, яка його встановила.

Ст. 39 МК Митного союзу визначає наступні умови присвоєння статусу УЕО:

1) надання забезпечення сплати митних платежів, податків (150 тис. євро – для УЕО, що здійснюють виробничу діяльність та/або експортер або 1 млн євро – для інших УЕО);

2) здійснення зовнішньоторговельної діяльності не менше 1 року;

3) відсутність невиконаного зобов'язання з сплати митних платежів, відсотків, пені;

4) відсутність заборгованості;

5) відсутність фактів притягнення протягом 1 року до адміністративної відповідальності за правопорушення у сфері митної справи;

6) наявність системи обліку, яка відповідає вимогам, визначеним митними органами;

7) відповідність іншим вимогам і дотримання інших умов, які встановлені митним законодавством Митного союзу і (або) законодавством держав-членів Митного союзу.

УЕО можуть бути надані такі спеціальні спрощення (ст. 41 МК Митного союзу):

1) тимчасове зберігання товарів у приміщеннях, на відкритих майданчиках та інших територіях УЕО;

2) випуск товарів до подання митної декларації;

3) проведення митних операцій пов'язаних з випуском товарів, в приміщеннях, на відкритих майданчиках та інших територіях УЕО;

РОЗДІЛ 6. Формування інституту уповноваженого економічного оператора: міжнародний досвід та вітчизняна практика

4) інші спеціальні спрощення, передбачені митним законодавством Митного союзу²⁵³.

УЕО в Російській Федерації повинен відповідати встановленим в Митному кодексі і Федеральному законі Російської Федерації від 27.11.2010 № 311-ФЗ «Про митне регулювання в Російській Федерації» критеріям. Раніше пільговий режим надавався відповідно до Митного кодексу Російської Федерації як «спеціальна спрощена процедура» (Митний кодекс Росії 2003 року). Слід зазначити, що в Росії був введений інститут спеціальних спрощених процедур, аналогічний за своїми основними характеристиками інституту УЕО. Однак, внаслідок недосконалості деяких регулятивних і правозастосовних аспектів реалізації спеціальних спрощених процедур, серед їх користувачів виявилось тільки невелика кількість великих учасників ЗЕД.

Варто відзначити, що уряд Російської Федерації, відповідно до митного законодавства Митного союзу, вправі визначати перелік товарів, щодо яких не можуть застосовуватися спеціальні спрощення, які надаються УЕО, визначати порядок попереднього повідомлення УЕО про проведення перевірки товарів, що ввозяться з Російської Федерації, до їх завантаження в транспортний засіб для вивезення товарів.

У разі, якщо відповідно до системи управління ризиками митний орган прийме рішення про проведення митного контролю щодо товарів, заявлених у митній декларації, поданої УЕО або митним представником за його дорученням, такий митний контроль проводиться в приміщеннях, на відкритих майданчиках та інших територіях УЕО, де розміщені такі товари, в пріоритетному порядку.

Для отримання статусу УЕО у Росії, окрім Митного кодексу встановлені додаткові вимоги Законом РФ «Про митне регулювання». Так, у ст. 85 йдеться, що УЕО може бути юридична особа, зареєстрована відповідно до законодавства Російської Федерації, що здійснює ввезення товарів у Російську Федерацію для використан-

²⁵³ Таможенный кодекс Таможенного Союза Приложение к Договору о Таможенном кодексе таможенного союза, принятому Решением Межгосударственного Совета Евразийского экономического сообщества (высшего органа таможенного союза) на уровне глав государств от 27 ноября 2009 года №17 [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://kodeks.systems.ru/tk_ts/

ня у виробничих та інших цілях підприємницької діяльності та вивезення товарів з Російської Федерації, включена до реєстру УЕО.

Додатковими вимогами отримання статусу УЕО, є те, що юридична особа:

1) веде бухгалтерський і податковий облік, а також облік для митних цілей;

2) надає митним органам доступ у межах їх компетенції до баз і банків даних митних операцій автоматизованих інформаційних систем заявника з урахуванням вимог законодавства Російської Федерації про захист інформації;

3) застосовує систему обліку логістичних операцій, пов'язаних з транспортуванням та зберіганням товарів, передбачає роздільний облік здійснення таких операцій з іноземними товарами і товарами Митного союзу;

4) застосовує автоматизовану інформаційну систему, яка містить заходи захисту інформації, забезпечує запобігання несанкціонованого доступу до інформації, можливість негайного відновлення інформації, модифікованої або знищеної внаслідок несанкціонованого доступу до неї, і постійний контроль за забезпеченням рівня захищеності інформації;

5) незастосування спрощеної системи оподаткування;

6) здійснення зовнішньоторговельної діяльності не менше одного року до дня звернення до митного органу;

7) відсутність судимості за вчинення злочинів у сфері економічної діяльності у керівника юридичної особи, його співробітників, в чій посадові обов'язки входять організація здійснення митних операцій та (або) їх вчинення, а також у керівника і співробітників, які вчиняють митні операції, митного представника, який буде застосовувати спеціальні спрощення від імені та за дорученням юридичної особи в разі присвоєння йому статусу УЕО;

4) знаходження у власності, господарському віданні, оперативному управлінні або оренді приміщень, відкритих майданчиків та інших територій, призначених для тимчасового зберігання УЕО іноземних товарів.

Тобто, на відміну від європейської практики, де вимоги щодо надання статусу зосереджені на створенні безпечної системи ді-

РОЗДІЛ 6. Формування інституту уповноваженого економічного оператора: міжнародний досвід та вітчизняна практика

яльності на всіх етапах, вимоги Митного союзу спрямовані в цілому на відсутність встановлених порушень. Також не розглядається можливість звернень групи компаній та не передбачаються різні види УЕО. Основним доказом платоспроможності УЕО є те, що заявник надає митним органам забезпечення сплати митних платежів, серед яких основними на практиці є грошова застава та банківська гарантія (банків, включених до реєстру банків, чії гарантії прийнятні для російських митних органів – максимум 36 місяців).

Станом на 03.08.2013 в Російській Федерації, за даними Федеральної митної служби Росії (далі - ФМС Росії), до списку осіб, які користуються спеціальними спрощеними процедурами митного оформлення, внесено 193 організації. З 05.01.2012 року діє Адміністративний регламент ФМС Росії, що встановлює порядок здійснення митними органами дій щодо включення до реєстру УЕО зацікавлених осіб, а також форма свідоцтва і порядок його заповнення (наказ ФМС Росії від 14.09.2011 № 1877 «Про затвердження Адміністративного регламенту Федеральної митної служби з надання державної послуги з ведення реєстру уповноважених економічних операторів»).

Наказ ФМС Росії від 20.09.2011 № 1914 «Про затвердження типової форми угоди, що укладається між митним органом та уповноваженим економічним оператором» затверджує типову форму угоди, яка буде укладатися з уповноваженими економічними операторами, права та обов'язки УЕО і митних органів при застосуванні спеціальних спрощень, порядок взаємодії УЕО та митних органів, а також особливості, які повинні міститися в угоді, якщо вона використовується в якості дозволу на переробку товарів при застосуванні відповідної митної процедури.

Основними нормативно-правовими актами, що регламентують діяльність УЕО у Республіці Білорусь (на національному рівні) є: Указ Президента Республіки Білорусь від 18.07.2011 року № 319 «Про деякі питання митного регулювання про здійснення діяльності у сфері митної справи та уповноважених економічних операторів», Указ Президента Республіки Білорусь від 28.01.2008 № 40 «Про статус «Сумлінний учасник зовнішньоекономічної діяльності»», Положення про порядок видачі свідоцтва про включення до реєстру уповноважених економічних операторів

і його відкликання, затверджене Указом Президента Республіки Білорусь від 18.07.2011 № 319, а також Постанова Державного митного комітету Республіки Білорусь від 04.03.2008 № 33 «Про затвердження Інструкції про порядок видачі пломбаторів або інших використовуваних митними органами пристосувань для накладення засобів ідентифікації на товари та транспортні засоби особам, які мають статус «Сумлінний учасник зовнішньоекономічної діяльності», та обліку таких пристосувань».

До утворення Митного союзу з Казахстаном і Росією аналогом УЕО в Білорусі виступав статус «Сумлінний учасник зовнішньоекономічної діяльності» (далі - СУ ЗЕД). З 2003 року Державним митним комітетом республіки велася робота з підготовки, а потім і сертифікації даного статусу. До часу набуття чинності МК Митного союзу (липень 2010 р.) в Білорусі було близько 500 суб'єктів господарювання, що володіють сертифікатом СУ ЗЕД. Тим не менш, при досить розвиненому інституті СУ ЗЕД з утворенням Митного союзу інститут УЕО виявився для Білорусі, певною мірою, новою справою (табл. 6.10).

Таблиця 6.10. Відмінності між СУ ЗЕД та УЕО²⁵⁴

Сумлінний учасник ЗЕД	УЕО
юридична особа або індивідуальний підприємець	тільки юридична особа
<i>надання фінансових гарантій</i>	
не потрібно	потрібно
<i>відсутність заборгованості</i>	
не перевіряється	перевіряється
<i>має право випускати товари до подання митної декларації, поміщаючи їх:</i>	
під процедуру випуску	під будь-яку митну процедуру
<i>право на першочергове митне оформлення товарів, при ввезенні яких подається попередня інформація в електронному формі</i>	
є	немає
<i>подає</i>	
всі дозволи та/або ліцензії уповноважених державних органів у відношенні товарів, обмежених до переміщення через митний кордон при ввезенні з підстав економічного і неекономічного характеру	документи і відомості, що підтверджують дотримання заборон і обмежень, за винятком випадків, коли такі документи та відомості можуть бути представлені на момент подачі митної декларації

²⁵⁴ Цеханович Т. Уполномоченный экономический оператор / Т. Цеханович, Е. Гвардиньска // Экспертиза. – 2012. - № 1. - С. 32-38

РОЗДІЛ 6. Формування інституту уповноваженого економічного оператора: міжнародний досвід та вітчизняна практика

Для Республіки Білорусь передбачено тимчасове положення щодо суми забезпечення в 1 млн євро, яке почало діяти з 1 травня 2012 року. У Республіці Білорусь діяв інститут СУ ЗЕД, який фактично в даний час продовжує діяти, так як він, за змістом, був перейменований в інститут УЕО.

В проєкті Закону Республіки Білорусь «Про митне регулювання в Республіці Білорусь», який прийнятий Палатою Представників та схвалений Радою Республіки та має вступити у дію 1 січня 2014 року, встановлено основні вимоги до УЕО (гл. 6). Суттєвих відмінностей у вимогах щодо отримання статусу немає, окрім того, що заявник має здійснювати зовнішньоторговельну діяльність протягом 3 років.

Для безпосередньої реалізації цього інституту розроблено Положення про порядок видачі свідоцтва про включення до реєстру уповноважених економічних операторів і його відкликання, затверджено Указом Президента Республіки Білорусь 18.07.2011 № 319²⁵⁵. Так, за даними Державного митного комітету Республіки Білорусь на 28 червня 2013 року статус УЕО мають 337 юридичних осіб.

Для Казахстану не передбачені перехідні положення в застосуванні норм Митного кодексу щодо УЕО. Положення Митного кодексу про УЕО були сприйняті і розширені в Кодексі Республіки Казахстан від 30.06.2010 № 296-IV «Про митну справу в Республіці Казахстан». Організаційні аспекти отримання статусу встановлені у наказі Міністра фінансів Республіки Казахстан від 26.07.2010 № 372 «Про затвердження форми анкети, реєстру уповноважених економічних операторів і свідоцтва про включення до реєстру». Розроблено стандарт адміністративної послуги «Присвоєння статусу уповноваженого економічного оператора», затверджений постановою Уряду Республіки Казахстан від 08.09.2012 № 1169.

Є деякі відмінності від російського законодавства, зокрема:

²⁵⁵ О некоторых вопросах таможенного регулирования, об осуществлении деятельности в сфере таможенного дела и уполномоченных экономических операторах [Электронный ресурс] : указ [издано Президентом Республики Беларусь 18 июля 2011 г. № 319]. – Режим доступа: <http://www.pravo.by/main.aspx?guid=3871&p0=P31100319&p2={NRPA}>; Положение о порядке выдачи свидетельства о включении в реестр уполномоченных экономических операторов и его отзыве, утвержденное Указом Президента Республики Беларусь от 18.07.2011 № 319.

1) здійснення зовнішньоторговельної діяльності не менше двох років;

2) відсутність на день звернення до митного органу у заявника, засновників, акціонерів, які мають контрольний пакет акцій, фактів наявності непогашеної судимості.

Раніше спеціальними спрощеннями в Республіці Казахстан користувалися особи, іменовані як «учасник ЗЕД, що відноситься до категорії мінімального ризику», які і стали УЕО (наказ Голови Комітету митного контролю Міністерства фінансів Республіки Казахстан від 29.06.2005 № 240 «Про затвердження Правил віднесення учасників зовнішньоекономічної діяльності до категорії мінімального ризику та застосування спрощеного порядку митного оформлення») при виконанні умов наднаціонального та національного законодавства Республіки Казахстан. Станом на лютий 2013 року в Республіці Казахстан статус УЕО надано 54 юридичним особам²⁵⁶.

З 01.01.2012 року згідно рішення Комісії Митного союзу від 09.12.2011 № 872²⁵⁷, відповідно до якого встановлено критерії до осіб, які здійснюють діяльність з виробництва товарів і (або) експортують товари, до яких не застосовуються вивізні мита, які претендують отримати статус УЕО, а саме:

- для юридичної особи, яка здійснює в державі – члені Митного союзу, в якому вона претендує на отримання статусу УЕО, діяльність з виробництва товарів:

1) здійснення юридичною особою діяльності з виробництва товарів відповідно до законодавства держави – члена Митного союзу;

2) наявність на праві власності чи праві господарського володіння, чи праві оперативного управління, або оренди (суборенди), або на іншій законній підставі приміщень, відкритих

²⁵⁶ Развитие института Уполномоченных экономических операторов поможет усовершенствовать работу таможенных органов - КТК МФ РК [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://inform.kz/rus/article/2533240>

²⁵⁷ Об определении критериев к лицам, осуществляющим деятельность по производству товаров и (или) экспортирующим товары, к которым не применяются вывозные таможенные пошлины, претендующим получить статус уполномоченного экономического оператора [Электронный ресурс] : решение [КТС 09.12.2011 № 872]. – Режим доступа: http://www.tsouz.ru/KTS/KTS33/Pages/R_872.aspx

РОЗДІЛ 6. Формування інституту уповноваженого економічного оператора: міжнародний досвід та вітчизняна практика

майданчиків та інших територій, де здійснюються виробничі операції, що підтверджується відповідними документами.

- для юридичної особи, яка здійснює в державі – члені Митного союзу, в якому вона претендує на отримання статусу УЕО, експорт товарів, до яких не застосовується вивізне мито:

1) здійснення експорту товарів повністю вироблених або підданих достатній обробці (переробці) в даній державі – члені Митного союзу, до яких не застосовуються вивізні мита (далі - експорт товарів), на суму не менше 500 000 євро на рік за курсом валют, який встановлюється відповідно до законодавства держави-члена Митного союзу на день подання заяви, протягом одного року до звернення до митного органу;

2) здійснення експорту товарів не менше дванадцяти раз протягом одного року до звернення до митного органу із заявою для включення до реєстру УЕО.

- якщо юридична особа здійснює діяльність з виробництва та експорту товарів, то визначено надання забезпечення сплати митних платежів на суму, еквівалентну 150 000 євро за курсом валют, що встановлюється відповідно до законодавства держави-члена Митного союзу, на день надання такого забезпечення сплати мита, податків можливо при умови відповідності такої юридичної особи критеріям, встановленим для осіб, які здійснюють діяльність з виробництва товарів, або для осіб, які здійснюють діяльність з експорту товарів.

Частина повноважень щодо правового регулювання інституту УЕО у Митному союзі передана на національний рівень. Як було зазначено вище, в законодавствах трьох країн є деякі відмінності у вимогах, встановлених до УЕО, а також в його статусі. Це пов'язано в тому числі, з відмінностями у підходах до визначення відповідальності учасників ЗЕД, особливостями сформованої взаємодії учасників ЗЕД з митними органами, розвитком реально діючої інфраструктури, транспортного потенціалу тощо. На даний час законодавство та інституції Митного союзу не стимулюють його учасників до уніфікації норм щодо УЕО. Головна умова сьогодення - дотримання загальних вимог,

у тому числі прийняття норм, які б не послаблювали наднаціональне законодавство²⁵⁸.

Після розвалу СРСР Азербайджан, ставши самостійною державою, увійшов в систему міжнародних економічних відносин як повноправний суб'єкт. У зовнішньоекономічних зв'язках Азербайджану одним з досягнень є те, що країна прийнята в члени ряду авторитетних міжнародних економічних організацій, що є однією з умов для входження Азербайджану в міжнародні інтеграційні процеси. У рамках здійснення заходів щодо подальшого вдосконалення нормативно-правової бази в галузі регулювання зовнішньоекономічної та інвестиційної діяльності в Азербайджані був прийнятий новий Митний кодекс, який набув чинності з 1 січня 2012 року. Передбачалось, що його застосування створить сприятливі умови для зміцнення матеріально-технічної бази митної системи, побудови митної інфраструктури відповідно до сучасних вимог, збільшення доходів держбюджету, широкого застосування заходів щодо тарифного і нетарифного регулювання експортно-імпортних операцій, прискорення процесу вступу Азербайджану до СОТ. Зазначений документ також передбачає формування інституту УЕО (гл. 5), що базується на нормах та стандартах ВМО.

Так, у ст. 31 Митного кодексу Азербайджанської Республіки визначено, що «уповноважений економічний оператор - юридична особа, яка користується спрощеними формами і методами митного контролю з метою забезпечення безпеки доставки товарів у місце призначення і спрощення зовнішньої торгівлі». Для отримання цього статусу юридичній особі необхідно:

1. мати можливість забезпечення доставки товарів до місця призначення відповідно до норм і стандартів безпеки, встановлених ВМО;
2. дотримання вимог митного та податкового законодавства;

²⁵⁸ Кому доверяет таможня? [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.caravan.kz/article/50358/comment>;

«О перечне товаров, в отношении которых не могут применяться специальные упрощения, предоставляемые уполномоченному экономическому оператору» [Электронный ресурс] : решение [КТС 18.06.2010 № 323]. – Режим доступа: <http://adilet.zan.kz/rus/docs/H10T0000323>

РОЗДІЛ 6. Формування інституту уповноваженого економічного оператора: міжнародний досвід та вітчизняна практика

3. наявність прийнятної системи управління комерційними і транспортними документами, що мають значення з точки зору митного контролю;

4. наявність фінансових можливостей для здійснення митних платежів та інших платежів;

5. наявність не менше 2 років досвіду в сфері зовнішньоекономічної діяльності;

6. наявність можливостей щодо впровадження відповідних стандартів безпеки та охорони;

7. наявність технічної бази, що забезпечує обмін інформацією на належному рівні.

У січні 2013 року Державним митним комітетом Азербайджанської Республіки було розроблено проект «Правил надання, тимчасового зупинення та ліквідації статусу уповноваженого економічного оператора», після набуття чинності яких очікувалось надання цього статусу та інституційний розвиток цього виду діяльності в країні.

УЕО від митних брокерів відрізняються тим, що при проведенні митними органами контролю та митного оформлення для операторів використовуються певні спрощені форми. Це також включає в себе застосування спрощених декларацій, в тому числі надання товарів митним органам та їх перевірка в спрощеній формі, а також надання переваг під час митного оформлення товарів, що надсилається оператором²⁵⁹.

З розпадом Радянського Союзу країни Прибалтики взяли курс на інтеграцію до європейського співтовариства. Задля адаптації національних законодавчих баз Латвії, Литви та Естонії до правового доробку Європейського Союзу, урядами вищезазначених країн були розроблені спеціальні програми. Ці документи в усіх трьох прибалтійських державах мали назву «Національна програма адаптації *acquis communautaire*», і є значними за обсягом (близько 700 сторінок кожний), у них відображені конкретні заходи з адаптації розділів відповідних документів та терміни

²⁵⁹ В среднесрочной перспективе в Азербайджане могут быть пересмотрены таможенные тарифы - глава комитета [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.trend.az/capital/business/2112233.html>

їх реалізації. В середньому кожній з країн довелося адаптувати близько 2000 законодавчих актів.

Процес гармонізації законодавства країн Балтії з правовим доробком Європейського Союзу тривав близько десяти років, за цей час докорінні зміни торкнулися економічної, політичної та соціальної сфери життя країн. У економічному плані країнам довелося пристосовуватися до нових умов, що створювалися через впровадження загальноєвропейського торгового, фінансового та митного законодавства. За таких обставин, ринок країни відкривався для безперешкодного доступу більш конкурентоспроможних товарів з ЄС, але й Латвія, Литва та Естонія мали змогу просувати свою продукцію на європейські ринки. Адаптація країною соціального, візового та трудового законодавства до правового доробку відкриває більше можливостей для працевлаштування у країнах ЄС, спрощує подорожування Європою, надає значні перспективи у навчанні. Навіть після вступу до ЄС у країнах Балтії продовжується процес зближення національного законодавства із загальноєвропейським.

Повноцінне існування Митного союзу в межах ЄС - одне з пріоритетних завдань для країн-членів. Законодавство в цій галузі регулює в першу чергу тарифи на експорт та імпорт між державами-членами, охорону зовнішніх кордонів Співтовариства. Особливо важливим є адаптація візового законодавства та підготовка до приєднання до Шенгенської зони. Країнам Балтії знадобиться не менше 5 років після вступу для повної інтеграції у митну систему Співтовариства²⁶⁰.

Митні органи ЄС вже з 1 січня 2008 року почали видавати підприємствам підтвердження про отримання статусу УЕО. Даний статус законодавчо не є в ЄС обов'язковим для отримання. Мета його запровадження - мінімізувати, а по можливості виключити зовсім різні небезпеки, наприклад тероризм²⁶¹.

²⁶⁰ Завадський В. Вступ країн Балтії у ЄС та основні напрямки адаптації законодавчої бази (1991-2004) / В. Завадський [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://vuzlib.com/content/view/1732/74/>

²⁶¹ Мацкевич В. Обеспечение безопасности цепи поставок товаров в ЕС / В. Мацкевич. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.beltamojizdat.by/pub/download/Vt.op2.pdf>

РОЗДІЛ 6. Формування інституту уповноваженого економічного оператора: міжнародний досвід та вітчизняна практика

Власник цього статусу, як надійне підприємство, має право на деякі переваги при митному оформленні. Між тим, на першому етапі прибалтійські підприємства досить стримано поставилися до нововведення. Статус УЕО в даний час отримали в країнах Прибалтики всього 58 підприємств з них:

- в Латвії 21 підприємство²⁶²;
- в Литві 20 підприємств;
- в Естонії 21 підприємство.

Країни Прибалтики мають підписані договори про взаємовизнання УЕО з такими країнами: Японія, Норвегія та США. Також ведуться переговори з: Швейцарією, Канадою, Китаєм, Південною Кореєю, Новою Зеландією та Туреччиною²⁶³.

Законодавчу основу діяльності інституту УЕО в країнах Прибалтики визначають такі нормативно-правові акти (табл. 6.11):

Таблиця 6.11. Законодавча база діяльності уповноважених економічних операторів країн Прибалтики

Документ	Примітки
Нормативно-правові акти Європейського Союзу	
Регламент (ЄС) № 450/2008 - Митний кодекс ЄС ²⁶⁴	є ядром матеріального права Європейського Союзу
Положенням Ради ЄС № 2913/92 ²⁶⁵	з поправками до Митного кодексу Співтовариства, внесеними відповідно до Європейського Парламенту та Ради від 13 квітня 2005 року, Регламентом (ЄС) Nr.648/2005

²⁶² Authorised Economic Operators - Query page [Electronic resource]. – Mode to access: http://ec.europa.eu/taxation_customs/dds2/eos/aeo_consultation.jsp?Lang=en&holderName=&aeoCountry=EE&certificatesTypes=AEOC&certificatesTypes=AEOF&certificatesTypes=AEOS&Expand=true&offset=1&range=25

²⁶³ Lepingud kolmandate riikidega [Electronic resource]. – Mode to access: <http://www.emta.ee/index.php?id=29942>

²⁶⁴ Регламент ЄС № 450/2008 про встановлення Митного кодексу Співтовариства (Модернізованого Митного кодексу) від 23.04.2008 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://kompmp.rada.gov.ua/kompmp/control/uk/doccatalog/list?currDir=47253>

²⁶⁵ Nõukogu määrus (EMÜ) nr 2913/92, 12 oktoober 1992 millega kehtestatakse ühenduse tolliseadustik [Elektroniskais resurss]. - Pieejas veids:http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CONSLEG:1992R_2913:20070101:ET:PDF

Закінчення таблиці 6.11.

Документ	Примітки
Положенням Комісії ЄС № 2454/93 ²⁶⁶	встановлює правила реалізації Регламенту Ради (ЄЕС) №.2913/92 Митного кодексу Співтовариства з поправками, внесеними Комісією, 2006 вісімнадцятого грудня (ЄС) №.1875/2006 або ССІР 1 з 2 в «уповноважений економічний оператор»
Положення Ради ЄС 918/83	передбачає єдину систему знижок на митні збори
Положення Ради ЄС № 2658/87	вводить обов'язкову систему тарифів і статистичного обліку, а також загальний митний тариф.
Нормативно-правові акти Литви	
Внутрішні нормативно-правові акти щодо питань УЕО відсутні	Керується законодавством Європейського Союзу
Нормативно-правові акти Латвії	
Кабінет Міністрів Латвії від 16.11.2010 № 1048 «Про спрощення декларації та місцевого оформлення вантажовідправником і визнання статусу одного дозволу та сертифіката УЕО» ²⁶⁷	Регламентує порядок видачі, відмови у видачі, призупинення дії або анулювання сертифіката УЕО
Нормативно-правові акти Естонії	
Внутрішні нормативно-правові акти щодо питань УЕО відсутні	Керується законодавством Європейського Союзу

Грузія надзвичайно болісно перенесла розпад Радянського Союзу - одна з найбільш процвітаючих колишніх радянських республік відразу перетворилася на злиденну, відсталу країну. До середини 1990-х обсяги виробництва скоротилися до рівня 1960 року, інфраструктура, господарські зв'язки, традиційні галузі виявилися зруйнованими. Ситуація ускладнювалася постійними міжнаціональними збройними конфліктами, в результаті яких країна втратила 20% своєї території.

²⁶⁶ Положення Комісії ЄС № 2454/93 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CONSLEG:1993R2454:20110101:ET:PDF>

²⁶⁷ Ministru kabineta noteikumi Nr.1048 Rīgā 2010.gada 16.novembrī (prot. Nr.64 14.§) Noteikumi par vienkāršoto deklarēšanu un vietējo muitošānu, atzītā nosūtītāja un atzītā saņēmēja statusu, vienoto atļauju un atzītā komersanta sertifikātu [Elektroniskais resurss]. - Pieejas veids: <http://www.likumi.lv/doc.php?id=221563>

РОЗДІЛ 6. Формування інституту уповноваженого економічного оператора: міжнародний досвід та вітчизняна практика

У Грузії була проведена корінна податкова і митна реформа. Податкове законодавство максимально спрощено, а загальне фіскальне навантаження зменшилося. З 22 податків, які раніше стягувалися, залишилося 6, а з 2012 їх стало всього 4. Були також значно спрощені митні процедури.

За рейтингом Doing Business Грузія займає 9 місце серед 189 країн, поліпшення на 7 пунктів за 2012 рік. Грузія в дослідженні Doing Business у 2013 році за даними щорічного звіту Світового банку за легкістю ведення бізнесу посіла 9 місце серед 185 країн. Грузія перша країна з економікою, що розвивається, яка увійшла в першу десятку міжнародного рейтингу. За Doing Business 2013 року, Грузія з 2005 року є першою реформаторською країною серед країн Східної Європи та Центральної Азії, а також у світі.

За даними Doing Business 2013, Грузія з 2005 року здійснила 35 реформ як з точки зору удосконалення інституційного, так і регулюючого середовища, і поліпшила свої позиції у всіх показниках, які оцінюються по даному рейтингу, а в результаті реформ, проведених протягом останнього року, положення покращилося в 6 показниках.

До проведення реформ в Грузії в Податковому та Митному кодексах були положення, які трактувалися двоюко. Ці положення були усунені. Уряд максимально вжив заходів щодо деперсоніфікації податкового та митного адміністрування, Податковий і Митний кодекси були об'єднані в єдиний документ і було прийнято новий Податковий кодекс (діє з 2011 року). Максимально полегшилися митні процедури, а ставки податку на імпорт або в більшості випадків обнулились взагалі, або були зроблені мінімальними - від 3 до 12%. У підсумку, доходи бюджету збільшилися в 5-6 разів, були створені умови для виведення економіки з тіні, тому що бізнесменам стало простіше платити податки, ніж їх приховувати.

Грузинське митне законодавство надає спрощені процедури для компаній, які відповідають певним критеріям, встановленим, у так званій, програмі митного торгового партнерства «Золотий список». Програму можна розглядати як аналог ЄС концепції УЕО. У Податковому кодексі Грузії від 17.09.2010 ст. 224 зазначено, що особа, що внесена до «Золотого списку» має право скористатися спрощеними

процедурами і різними термінами сплати ввізних податків при ввезенні товарів на економічну територію Грузії або/та експорті товарів з економічної території Грузії. Станом на липень 2013 рік більше 200 грузинських компаній є учасниками «Золотого списку» (від 4 компаній, які входили до складу експериментальної групи).

Переваги програми:

- попереднє декларування товарів;
- кредит на сплату митних зборів - імпортер може сплатити мито протягом одного місяця від часу ввезення;
- можливість «очистити» товар безпосередньо в приміщеннях імпортерів - учасників програми, тобто відсутність перевірки імпортованих товарів на кордоні;
- електронне подання митної декларації (SAD) - документи, що додаються до декларації товари підлягають поданню в електронному вигляді, але самі документи повинні зберігатися у декларанта. Будь-які інші імпортери не мають права використовувати цей спосіб подання документів;
- учасники програми подають документи у тому випадку, якщо відвантаження ризиковане, що визнане системою аналізу та управління ризиками.

Недоліки: критерії для участі в програмі є дискримінаційними для дрібних підприємств, так як до програми приймаються тільки великі трейдери. В даний час програма охоплює лише обмежену кількість митних режимів, але у цьому напрямі відбувається інтенсивний процес розвитку²⁶⁸.

Є кілька критеріїв, яким повинні відповідати компанії для того, щоб стати користувачами «Золотого списку»:

- компанія повинна бути економічним оператором і зареєстрована як платник ПДВ;
- митна вартість ввезених/вивезених товарів сплачена протягом одного року становить не менш ніж 5 млн. ларі;
- мінімум 900 тис. ларі сплачених митних зборів та/або мінімум 100 декларацій повинні бути представлені на ввезення та/або вивезення;

²⁶⁸ Bolkvadze B. Overview of Georgian Customs System : Project: Prospects of Georgia's Integration In the EU Customs Union / B. Bolkvadze.- Tbilisi, Georgia June- 2010. – 22 p.

РОЗДІЛ 6. Формування інституту уповноваженого економічного оператора: міжнародний досвід та вітчизняна практика

– відсутність серйозних податкових правопорушень за останні 6 місяців (відповідно до ст. 289 ч. 11 і 19 Податкового кодексу Грузії)²⁶⁹.

Податкова служба Грузії спочатку реалізувала програму «Золотий список» з суворими вимогами протягом пілотної стадії. Компанії, які були затверджені, повинні були надавати митні гарантії (банківські гарантії, страховий поліс, депозит) у розмірі 100 тис. ларі. Імпортери підакцизних товарів як і раніше зобов'язані представити загальну гарантію сплати митних платежів, але сума була знижена до 100 тис. ларі замість 500 тис. ларі. Крім того, з листопада 2009 року, «Золотий список» був розширений – до режиму імпорту додали режими митного складу, планується введення режиму експорту. З листопада 2009 року ніяких гарантії не потрібно для членів Gold List²⁷⁰.

На сучасному етапі зовнішньоекономічних відносин Республіка Молдова керується Митним кодексом, який затверджено Законом Республіки Молдова від 20.07.2000 № 1149-XIV. В ньому не передбачено функціонування інституту УЕО.

Відповідно до Програми діяльності Уряду «Європейська інтеграція: Свобода, Демократія, Добробут» на 2011-2014 роки²⁷¹

²⁶⁹ Золотой список [Электронный ресурс]. - Режим доступа: <http://www.rs.ge/en/5277>; О работе таможенников Грузии [Электронный ресурс]. - Режим доступа: <http://atamekenunion.kz/ blogs/view/549>; Буракова Л. А. Почему у Грузии получилось / Л. А. Буракова. – М. : ООО «Юнайтед Пресс». – 2011. – 271 с.

²⁷⁰ Стаття 224. Золотой список (уполномоченного экономического оператора) [Электронный ресурс]. - Режим доступа: <http://www.forms.ge/akhali-sagadasakhado-kodeksi-2013-tslis/kari-10-sakartvelos-sabazho-teritoriaze-sakonlis-gadaadgileba/tavi-33-spsialuri-debulebani/mukhli-224-okros-sia-avtorizebuli-ekonomikuri-operatori> Меладзе Т. Таможня / Т. Меладзе [Электронный ресурс]. - Режим доступа: http://gazeta.aif.ru/_online/tbilisi/350/14_01 «Золотой» список [Электронный ресурс]. - Режим доступа: <http://www.mir-nomerov.ru/informatsiya/zolotoy-spisok.html> Презентация Службы доходов по институциональным реформам (Грузия) [Электронный ресурс]. - Режим доступа: <http://www.slideshare.net/Atameken/georgia-reforms> Привилегии Золотого списка [Электронный ресурс]. - Режим доступа: http://gazeta.aif.ru/_online/tbilisi/393/14_02

²⁷¹ Программа деятельности Правительства «Европейская интеграция: Свобода, Демократия, Благополучие» на 2011-2014 годы. [Электронный ресурс]. - Режим доступа: <http://www.gov.md/doc.php?l=ru&idc=445&id=3350>

встановлені спрощені процедури митного оформлення для надійних господарюючих суб'єктів.

Згідно з наказом Митної служби Республіки Молдова від 10.12.2012 № 521-О «Про затвердження спрощених митних процедур»²⁷² та відповідно до положень ст. 131, 184 і 192 Митного кодексу Республіки Молдова від 20.07.2000 № 1149-XIV²⁷³ затверджено Положення про спрощення митних процедур, яке набрало чинності з 1 січня 2013 року. Цим документом визначена окрема група суб'єктів господарювання – надійні господарюючі суб'єкти.

З метою сприяння міжнародній торгівлі та перевезенню вантажів на основі управління відбору відповідно до Положення про спрощення митних процедур надійні господарюючі суб'єкти (власники процедури) можуть отримати такі статуси:

- 1) низький ризик трейдера;
- 2) економічний агент оформлення;
- 3) проведення надійних операцій;
- 4) надійного перевізника.

Надійний господарюючий суб'єкт отримує наступні вигоди від спрощення митних процедур:

- пільгові параметри відбору в системі оцінки ризиків в інформаційній системі митної служби «ASYCUDA World» (комп'ютеризована система, розроблена Конференцією Організації Об'єднаних Націй з торгівлі та розвитку (ЮНКТАД) для адміністрування митних органів);
- зменшення кількості фізичних перевірок;
- скорочення кількості документів, представлених для оформлення товарів;
- проведення оформлення в пріоритетному порядку;
- виконання, на прохання власника процедури, митного контролю в іншому місці;

²⁷² Про затвердження спрощених митних процедур [Електронний ресурс]: наказ: [Міністерства фінансів Республіки Молдова 10.12.2012 № 521-О]. – Режим доступу: <http://customs.gov.md/index.php?id=3451>

²⁷³ Таможенный Кодекс Республики Молдова [Электронный ресурс] : [принято Парламентом Республики Молдовия 20.06.2000 № 1149]. – Режим доступа: <http://lex.justice.md/viewdoc.php?action=view&view=doc&id=319745&lang=2>

РОЗДІЛ 6. Формування інституту уповноваженого економічного оператора: міжнародний досвід та вітчизняна практика

- оформлення товарів, на прохання власника, процедури у вихідні дні та неробочий час;
- допомога (інформацією, консультації), яка необхідна для застосування спрощеної процедури митного оформлення посадовими особами митних органів, призначених для цієї мети;
 - власні печатки і пломби, які відповідають вимогам, встановленим митною службою та подавати встановлені показники за встановленою митною службою формою;
 - можливість митного оформлення товарів в будь-якому митному посту, без попереднього повідомлення митних органів;
 - можливість подачі неповної митної декларації, спрощеної відповідно до закону;
 - свідоцтво про допущення на один день тощо.

Умовами застосування спрощених процедур митного контролю є:

- відсутність боргів із сплати податків і зборів до державного бюджету;
- ведення зовнішньоекономічної діяльності не менше 2 років від дати закриття першої митної декларації;
- реалізація активів з високим ступенем платоспроможності, підтверджених документами;
- відсутність митних порушень, відповідно до порядку, встановленого законом, протягом останніх двох років до подання заяви;
 - наявність задовільної системи управління комерційними операціями і записів про відповідні випадки, транспортних записів, що дозволяє якісно здійснювати митний контроль;
 - наявність приміщення, обладнання та персоналу, необхідного для обробки товарів;
 - заявник виступав в якості принципала в транзитних перевезеннях, відповідно до методичних норм, що стосуються у транзитній системі в Республіці Молдова, затверджений наказом № 288 Митної служби Республіки Молдова від 20 грудня 2005 року²⁷⁴;

²⁷⁴ Об утверждении Правил, касающихся использования системы транзита на территории Республики Молдова [Электронный ресурс]: приказ: [принято Таможенной службой Республики Молдова от 20.12.2005 N 288-о]. – Режим доступа: <http://customs.gov.md/index.php?id=3451>

- заявник є бізнес-партнером у ланцюгах поставок надійних міжнародних перевізників;
- наявність обладнання та персоналу, необхідного для проведення операцій з транспортування вантажів.

Статус власника процедури є предметом постійного контролю з боку митної служби, який поширюються на всі форми митного контролю необхідного для перевірки дотримання володіння статусу.

Результати перевірок, здійснюваних митною службою можуть бути підставою для призупинення дії або анулювання статусу.

Інститут уповноважених економічних операторів в Республіці Таджикистан відсутній, проте, згідно ст. 68 Митного кодексу Республіки Таджикистан²⁷⁵ та відповідно до Розпорядження начальника Митної служби при Уряді Республіки Таджикистан від 26.09.2007р № 185-ф²⁷⁶ (далі – Розпорядження) є спеціальні спрощені процедури митного оформлення для окремих осіб.

У відповідності з Розпорядженням, для застосування при митному оформленні можуть встановлюватися такі спеціальні спрощені процедури:

- а) тимчасове зберігання товарів, що перебувають під митним контролем, на складі (складах) Заявника;
- б) попереднє декларування товарів з подачею неповної або неповної періодичної митної декларації;
- в) декларування товарів, що перебувають під митним контролем на складі (складах) Заявника, з подачею періодичної митної декларації;
- г) випуск товарів до подання митної декларації.

Заявник має право вибрати для митного оформлення своїх товарів одну або кілька спеціальних спрощених процедур, якщо інше не встановлюється умовами застосування запитуваної спеціальної спрощеної процедури.

²⁷⁵ О принятии Таможенного кодекса Республики Таджикистан и ведении его в действие [Электронный ресурс]: закон: [принят Маджлисом Республики Таджикистан от 03.11.2004 № 62]. – Режим доступа: <http://mmk.tj/ru/legislation/legislation-base/codex/>

²⁷⁶ О правилах установления специальных упрощенных процедур таможенного оформления для отдельных лиц [Электронный ресурс]: распоряжение: [принято начальником Таможенной службы при Правительстве Республики Таджикистан от 26.09.2007 № 185-ф]. – Режим доступа: http://www.customs.tj/rus/index.php?option=com_content&task=view&id=41&Itemid=40

РОЗДІЛ 6. Формування інституту уповноваженого економічного оператора: міжнародний досвід та вітчизняна практика

Застосування спеціальних спрощених процедур не звільняє Заявника та інших зацікавлених осіб від дотримання вимог і умов, встановлених Кодексом та іншими правовими актами Республіки Таджикистан, у частині повноти та своєчасності сплати митних платежів, дотримання заборон і обмежень, встановлених відповідно до законодавства Республіки Таджикистан про державне регулювання зовнішньоторговельної діяльності, а також від дотримання вимог і умов митних режимів.

Уповноважений орган з питань митної справи встановлює спеціальні спрощені процедури митного оформлення для осіб:

1) що не мають невиконаних постанов у справах про адміністративні правопорушення в галузі митної справи на день звернення до митного органу про застосування щодо них спеціальних спрощених процедур;

2) що ведуть систему обліку в порядку, визначеному уповноваженим органом з питань митної справи, своєї комерційної документації способом, що дозволяє митним органам співставляти відомості, що містяться в ній, і відомості, представлені митним органам при здійсненні митного оформлення товарів;

3) здійснюють ЗЕД не менше трьох років.

Особа, яка претендує на застосування спеціальних спрощених процедур митного оформлення, звертається до митного органу із заявою у письмовій формі про застосування спеціальних спрощених процедур митного оформлення. У цій заяві зазначаються відомості про заявника та його ЗЕД.

Спеціальні спрощені процедури митного оформлення встановлюються для осіб, які здійснюють ввезення товарів на митну територію Республіки Таджикистан, і можуть передбачати подачу періодичної митної декларації, випуск товарів при поданні відомостей, необхідних для ідентифікації товарів, проведення митного оформлення на об'єктах таких осіб, зберігання товарів на своїх складах і інші спрощені процедури.

Податкова служба Республіки Вірменія 28 листопада 2005 року підписала декларацію про готовність співпрацювати у Рамкових стандартах.

Країни пострадянського простору, що не мають інститутів УЕО або аналогічних йому програм представлені в табл. 6.12.

Таблиця 6.12. Країни в яких не передбачено інституту УЕО або аналогічних йому програм

Країна	Основні законодавчі акти, що визначають засади організації та здійснення митної справи	Перспективи створення інституту УЕО або аналогічних йому програм
<p>Туркменістан</p> 	<p>Митний кодекс Туркменістану затверджений Законом Туркменістану від 25.09.2010 № 137-IV «Про затвердження та введення в дію Митного кодексу Туркменістану» введеного в дію з 01.01.2011²⁷⁷</p>	<p>-</p>
<p>Республіка Узбекистан</p> 	<p>Митний кодекс затверджений Законом РУз від 26.12.1997 № 548-I введений в дію з 01.03.1998 із змінами відповідно до Закону РУз від 17.09.2010 р. № ЗРУ-257²⁷⁸</p>	<p>Ведеться розробка проекту нового Митного кодексу Республіки Узбекистан, в якому передбачено інститут УЕО</p>
<p>Киргизька Республіка</p> 	<p>Митний кодекс Киргизької Республіки, який введено в дію Законом КР від 12.07.2004 № 88²⁷⁹</p>	<p>-</p>


²⁷⁷ Об утверждении и введении в действие Таможенного кодекса Туркменистана [Електронний ресурс]: Закон [принято Парламентом Туркменистана 25.09.2010 № 137-IV]. – Режим доступа: http://www.customs.gov.tm/index.php?n=11_0

²⁷⁸ Таможенный кодекс Республики Узбекистан [Электронный ресурс]: [утверждено Законом РУз от 26.12.1997 № 548-I]. – Режим доступа: http://www.lex.uz/Pages/GetAct.aspx?lact_id=184744

²⁷⁹ Таможенный кодекс Кыргызской Республики [Электронный ресурс]: [утверждено Законом КР от 12.06.2004 № 88] – Режим доступа: <http://www.customs.kg/index.php/ru/custzak/posgov/145-tamkod>

РОЗДІЛ 6. Формування інституту уповноваженого економічного оператора: міжнародний досвід та вітчизняна практика

Продовження таблиці 6.12.

Країна	Основні законодавчі акти, що визначають засади організації та здійснення митної справи	Перспективи створення інституту УЕО або аналогічних йому програм
Республіка Вірменія 	Митний кодекс Республіки Вірменія прийнятий Національними зборами Республіки Вірменія від 09.08.2000 № ЗР-83 ²⁸⁰	Податкова служба Республіки Вірменія 28 листопада 2005 року підписала декларацію про готовність співпрацювати у рамкахових стандартах безпеки і полегшення світової торгівлі

Отже, аналіз норм, що регламентують інститут УЕО на пострадянському просторі, дозволив виявити щонайменше дві основні відмінності, які можуть перешкоджати взаємному визнанню країн-держав членів СНД, як колишніх, так і держав-спостерігачів, УЕО один одного. Аналіз цих відмінностей показує, що їх причина полягає в нерозвиненості партнерської співпраці митних органів з учасниками ЗЕД, що визначає відповідно низький рівень довіри між ними.

6.4. Проблеми практичної реалізації інституту уповноважених економічних операторів в Україні та шляхи їх вирішення

Упродовж останнього десятиріччя Україна наполегливо бажає наблизитися до європейських стандартів. Порядком денним асоціації Україна – ЄС для підготовки та сприяння імплементації Угоди про асоціацію визначено, що Сторони впроваджуватимуть

²⁸⁰ Таможенный кодекс Республики Армения от 09.08.2000 №ЗР-83 [Электронный ресурс]: [принят Национальным собранием Республики Армения 06.072000]. – Режим доступа: <http://www.parliament.am/legislation.php?sel=show&ID=1208&lang=rus>

Рамкову стратегію митного співробітництва між Україною та ЄС разом з відповідною Дорожньою картою на 2012 - 2014 роки, яка визначає конкретні пріоритети і заходи. Серед цих заходів є розроблення Україною системи Уповноваженого економічного оператора для спрощення процедур торгівлі з перспективою взаємного визнання; при цьому ЄС може надати відповідну підтримку за запитом України (п. 5).

З набранням чинності нової редакції Митного кодексу України встановлено поняття «уповноважений економічний оператор» та умови набуття відповідного статусу суб'єктом ЗЕД. УЕО наділений можливістю використовувати спеціальні спрощення, як наприклад, можливість тимчасового зберігання товарів на своєму складі та випуску товару зі свого складу без пред'явлення його митному органу, можливість зняти митне забезпечення без дозволу митного органу та здійснювати митний контроль в першочерговому порядку.

Проблеми організації та удосконалення діяльності УЕО в Україні досліджували такі науковці, як І.Г. Бережнюк, С.Г. Шевченко, С.Д. Симонова, С.С. Терещенко, Г.О. Хабло та інші. Організаційні та правові аспекти функціонування механізму надання підприємствам в Україні спрощень у частині проходження митних процедур, а також компаративний аналіз відносно нового для вітчизняного законодавства поняття УЕО стали предметом наукового дослідження Мошинської О. В. та Мазура А. В.

Положеннями МК України від 13.03.2012 № 4495-VI²⁸¹ передбачено впровадження інституту УЕО, що відповідає європейському досвіду митного регулювання. Відповідно до світової практики УЕО включають, зокрема, виробників, імпортерів, експортерів, брокерів, перевізників, посередників, операторів портів, аеропортів, терміналів, складських операторів, дистриб'юторів (табл. 6.13).

²⁸¹ Митний кодекс України [Електронний ресурс] : [прийнято Верхов. Радою 13.03.2012 № 4495-VI]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/4495-17>

РОЗДІЛ 6. Формування інституту уповноваженого економічного оператора: міжнародний досвід та вітчизняна практика

Таблиця 6.13. Відмінності статусу УЕО

Назва документа	Визначення УЕО	Можуть претендувати	Види УЕО
Рамкові стандарти	Учасник ЗЕД, чия діяльність отримала схвалення митної адміністрації, як та, що відповідає нормам ВМО або стандартам забезпечення безпеки ланцюга постачання товарів.	Всі учасники ланцюга постачання. УЕО включають, зокрема: виробників, імпортерів, експортерів, брокерів, перевізників, консолідаторів, посередників, операторів портів, аеропортів, терміналів, інтеграційних операторів, складських операторів, дистриб'юторів.	Не встановлено, оскільки визначено, що митні адміністрації спільно з представниками торгового співтовариства мають розробити порядок валідації або процедури акредитації за критеріями якості, які забезпечують компаніям, що мають статус УЕО, відповідні стимули.
Митний кодекс Співтовариства (Модернізований Митний кодекс)	Суб'єкт господарювання, зареєстрований на митній території Співтовариства, який дотримується встановлених умов, може подати заявку про надання статусу уповноваженого суб'єкта господарювання. <i>Статус визнається митними органами усіх держав-членів.</i>	Можуть претендувати незалежно від розміру виробничі підприємства, експортери, експедитори, власники складів, митні представники, перевізники, імпортери, оператори портів.	Статус УЕО складається з двох видів уповноважень: надання статусу для «митного спрощення» (УЕО-С) та надання статусу для «безпеки» (УЕО-С). Перший тип уповноваження надає право суб'єкту господарювання користуватися окремими заходами спрощення відповідно до митного законодавства. Згідно з другим типом уповноваження, його утримувач має право на здійснення сприяння відносно безпеки. Обидва типи уповноважень можна утримувати одночасно (УЕО-F).

Продовження таблиці 6.13.

Назва документа	Визначення УЕО	Можуть претендувати	Види УЕО
Митний кодекс Митного союзу	Юридична особа, що відповідає встановленим умовам, яка має право користуватися спеціальними спрощеннями. <i>Статус УЕО визнається на території тієї держави, митним органом якого присвоєно даний статус.</i>	Лише зареєстровані учасники ЗЕД – великі підприємства – експортери, імпортери.	Не встановлені
Митний кодекс України	Підприємство, створене відповідно до законодавства України, яке відповідає встановленим умовам та має право користуватися спеціальними спрощеннями. <i>Статус визнається на всій митній території України.</i>	Суб'єкт ЗЕД, який відповідає встановленим вимогам	Підприємству може бути видано сертифікати УЕО таких видів: 1) на спрощення митних процедур; 2) щодо надійності і безпеки; 3) на спрощення митних процедур та щодо надійності і безпеки.

ДМСУ був затверджений «Порядок визначення підприємств-резидентів, до товарів і транспортних засобів яких може встановлюватися спрощений порядок застосування процедур митного контролю та митного оформлення» (наказ ДМСУ від 10.08.2009 № 736)^{282,283}. Фактично, інститут УЕО прийшов на зміну «білим»

²⁸² Про затвердження Порядку визначення підприємств-резидентів, до товарів і транспортних засобів яких може встановлюватися спрощений порядок застосування процедур митного контролю та митного оформлення [Електронний ресурс] : наказ [Держмитслужби України 10.08.2009 № 736]. – Режим доступу: <http://www.ligazakon.ua/juritprof>

²⁸³ Про затвердження Критеріїв оцінки підприємств-резидентів, до товарів і транспортних засобів яких може встановлюватися спрощений порядок застосування процедур митного контролю та митного оформлення [Електронний ресурс] : наказ [Держмитслужби України 10 серп. 2009 р. № 735]. – Режим доступу : <http://www.ligazakon.ua/juritprof>.

РОЗДІЛ 6. Формування інституту уповноваженого економічного оператора: міжнародний досвід та вітчизняна практика

і «зеленим» спискам, які формувалися Державною митною службою України²⁸⁴.

Статус УЕО надається підприємству митницею шляхом видачі сертифіката УЕО та включення його до єдиного реєстру УЕО. Передбачається, що введення інституту УЕО на єдиній митній території буде мати значний мультиплікативний ефект, пов'язаний з можливістю мінімізувати фінансові та часові витрати на здійснення митних формальностей та оптимізувати логістичний ланцюг.

МК України визначає УЕО як підприємство, створене відповідно до законодавства України, яке відповідає умовам, встановленим ст. 14 МК України та має право користуватися спеціальними спрощеннями відповідно до ст. 15 МК України. Іншими словами, підприємство має відповідати критеріям, установленим для отримання відповідного сертифіката, вид якого (на спрощення митних процедур; щодо надійності і безпеки; на спрощення митних процедур та щодо надійності і безпеки) воно визначає самостійно при зверненні до митниці з метою отримання статусу УЕО.

Відповідно до ст. 14 МК України статус УЕО буде доступним лише платоспроможним підприємствам, які упродовж трьох років є суб'єктами ЗЕД, мають відповідну систему обліку товарів, за умови відсутності заборгованостей і фактів порушення митних правил. Проте, платоспроможності і бездоганної митної історії недостатньо - бажання отримати статус УЕО спричинить за собою ретельні перевірки митницями та проходження самооціночного анкетування.

Запровадження етапу здійснення підприємством самооцінки за критеріями, передбаченими ст. 13 МК України, створює можливість для підприємства-заявника об'єктивно оцінити свою діяльність та надати митниці всі відомості, зумовлені специфікою видів ЗЕД, які воно провадить. Ст. 14 МК України встановлено чіткий перелік критеріїв для визначення добросовісних суб'єктів

²⁸⁴ Мошинська О. В. Спрощення зовнішньоекономічної діяльності засобами митного регулювання: нормативно-правова модель і перспективи розвитку / О. В. Мошинська, А. В. Мазур // Вісник Академії митної служби України. Серія: «Право». - 2012. - № 1. - С. 41-50

ЗЕД з позитивною історією. Ці критерії охоплюють такі аспекти як тривалість здійснення підприємством ЗЕД, «прозорість» системи обліку товарів, відсутність непогашених податкових зобов'язань та фактів притягнення до адміністративної відповідальності за порушення митних правил (протягом останніх трьох років). Відповідність зазначеним критеріям зводить до мінімуму при застосуванні спеціальних спрощень ризик потрапляння до міжнародного ланцюга постачання вантажів з порушеннями чи таких, на які відсутні відповідні документи. На нашу думку, не всі суб'єкти господарювання готові відповісти на запитання анкети з величезною кількістю підпунктів - від назви, переліку її акціонерів, видів діяльності і обсягів операцій до даних про комп'ютерні системи, які використовуються для ведення обліку, про систему внутрішнього контролю і безпеки, про кадрову політику в рамках забезпечення чесності персоналу. Разом з тим, на нашу думку, й критерії УЕО прописані в МК України занадто поверхові і можуть допускати досить множинне трактування.

Ст. 13 МК України передбачено, що після того, як підприємство звернулося за отриманням статусу УЕО і надало відповідні інформацію та анкету, митниця має право проводити фізичну і документальну перевірку таких відомостей, також позапланові перевірки. Виходячи з досвіду інших країн, ці перевірки є повномасштабним митним аудитом, який торкається питань логістики, сплати митних платежів, декларування тощо. Порядок проведення таких перевірок законодавчо не визначений.

Попередній аудит суб'єкта ЗЕД з метою отримання статусу УЕО визначає необхідність окремого обліку витрат, згрупованих та розподілених за центрами відповідальності, в якості яких виступають ринки збуту, замовники, види продукції з метою перевірки дотримання законодавства у сфері визначення митної вартості та класифікації товарів і транспортних засобів згідно з УКТ ЗЕД, правильності оформлення операцій з товарами цільового призначення, визначення відповідності фактичного використання ввезених товарів заявленому митному режиму, оформлення операцій з товарами і транспортними засобами, що ввозяться як гуманітарна допомога, а також у сфері пільг, у моделях даваль-

РОЗДІЛ 6. Формування інституту уповноваженого економічного оператора: міжнародний досвід та вітчизняна практика

ницької сировини, інвестування у статутні фонди іноземного капіталу, системи сплати митних платежів.

Уповноважена митниця, здійснюючи попередній митний аудит суб'єкта ЗЕД, має встановити, як працює внутрішня система потенційного оператора: чи існує внутрішній контроль, чи може оператор сам установлювати незаконні або неправильні операції і чи проінструктовані службовці, як діяти у випадку виявлення невідповідностей. За необхідності надаються рекомендації щодо усунення ризиків.

Варто відзначити, що суб'єкти ЗЕД, які планують отримати статус УЕО, надають у митницю «готову інформацію для конкурентів». При цьому варто було б встановити відповідні механізми забезпечення конфіденційності такої інформації, враховуючи кількість посадових осіб, які залучені в процеси перевірок та видачу сертифікатів УЕО, починаючи з митниці за місцем державної реєстрації суб'єкта ЗЕД і завершуючи Міндоходів України.

Перелік спеціальних спрощень наведений у ст. 15 МК України. В узагальненому вигляді їх можна охарактеризувати як систему заходів забезпечення максимальної безпеки та спрощення функціонування міжнародного ланцюга постачання товарів. До них, зокрема, належать здійснення митного контролю в першочерговому порядку, зменшений обсяг відомостей, які необхідно надати митниці до прибуття на митну територію України та/або вибуття за межі митної території України товарів, зняття митного забезпечення без отримання дозволу митниці, розміщення товарів на складі тимчасового зберігання закритого типу без отримання дозволу митниці тощо. Детально порядок застосування спеціальних спрощень, що надаються УЕО, врегульовано постановою Кабінету Міністрів України від 21.05.2012 № 447²⁸⁵.

Відповідно до МК України, документальні планові виїзні перевірки на підприємстві, що має статус УЕО, повинні проводитися не частіше одного разу на 30 місяців, замість одного разу на 12 місяців для підприємств, що не мають такого статусу. Але, з урахуван-

²⁸⁵ Порядок застосування спеціальних спрощень, що надаються уповноваженому економічному оператору [Електронний ресурс] : постанова Кабінету Міністрів України від 21.05.2012 № 447. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/447-2012-%D0%BF>

ням можливості проведення позапланових перевірок і відносин «державні органи – бізнес» в Україні, ця перевага нівелюється. Положення п. 22 ст. 58 МК України гарантують УЕО автоматичне застосування методу визначення митної вартості за ціною договору (контракту) по імпортованих товарах (вартість операції). Однак слід не забувати про можливість здійснення контролю правильності визначення митної вартості після завершення митного контролю.

Ч. 4 ст. 13 МК України було передбачено, що орган виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну політику у сфері фінансів, визначає форму анкети з результатами самооцінки, проведеної заявником - підприємством, що звертається до митниці для отримання сертифіката УЕО, який підтверджує наданий підприємству статус. При цьому законодавцем детально прописаний чіткий механізм та алгоритм дій зацікавлених осіб, спрямований на виключення можливості впливу суб'єктивних факторів на процес прийняття рішення. Попри це, нормативно-правове регулювання механізму визначення операторів, порядку видачі сертифіката УЕО та затвердження форм: заяви про видачу сертифіката УЕО, анкети з результатами самооцінки, проведеної заявником, сертифіката УЕО, яке мало здійснюватися ще Міністерством фінансів України, відсутнє.

Ще одна норма, яка ускладнює роботу УЕО є те, що підставою для призупинення або скасування статусу може бути порушення митних правил без урахування особливостей таких правопорушень. Дана норма призведе до укладення мирових угод з митницями, що є досить-таки спірним питанням з правової точки зору.

Іншим спірним питанням була неузгодженість між Міністерством фінансів України та ДМСУ, а саме прагнення ДМСУ, щоб суб'єкт ЗЕД, який отримує відповідний статус, відповідав би тим же критеріям, які застосовуються до таких же підприємств в Європейському Союзі. Це дозволило б розширити дію українських сертифікатів УЕО на інші країни, а також визнати зарубіжних операторів. За чинною редакцією МК України статус УЕО може отримати лише підприємство, зареєстроване в Україні, а це само по собі виключає можливість застосування спрощень нерезидентами навіть при укладанні міжнародних договорів.

РОЗДІЛ 6. Формування інституту уповноваженого економічного оператора: міжнародний досвід та вітчизняна практика

Відповідний документ так і був не прийнятий через проти-річчя між ДМСУ України та Міністерством фінансів України щодо критеріїв відбору підприємств-претендентів на статус. Якщо ДМСУ виступала за жорсткий відбір та обмежений доступ до преференцій із боку підприємців, то Міністерство фінансів України - за більш ліберальний варіант. Причому слід уточнити, що причиною обмеження кількості підприємств з таким стату-сом було прагнення домогтися визнання статусу українського УЕО в інших країнах.

Основним ризиком тут є, звичайно, впровадження неадек-ватної системи оцінки, що може або перешкоджати розвитку біз-несу законослухняних підприємств, або надати можливість для стрімкого зростання «чорного» і «сірого» бізнесу. Нівелювати такі ризики можна, лише прийнявши обґрунтовані порядки на-дання такого статусу.

Відповідно до Указу Президента України від 24.12.2012 №726/2012 утворено Міндоходів України шляхом реорганіза-ції Державної митної служби України та Державної податкової служби України. Дана адміністративна реформа призвела до необхідності узгодження положень МК України, усунення мож-ливих правових колізій, унормування термінологічного апарату та відповідних норм МК України. Законом України від 04.07.2013 № 405-VII «Про внесення змін до Митного кодексу України у зв'язку із проведенням адміністративної реформи» внесено пев-ні уточнення й щодо норм УЕО²⁸⁶. Так, форма заяви про видачу сертифіката УЕО та анкета з результатами самооцінки, проведе-ної заявником, форма і порядок видачі сертифіката визначають-ся вже центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну податкову і митну політику, тобто Міндоходів України, а не Міністерство фінансів України. Він також визначатиме Порядок та критерії оцінки відомостей, заявлених підприємством для отримання статусу УЕО.

²⁸⁶ Про внесення змін до Митного кодексу України у зв'язку з проведенням адміністративної реформи [Електронний ресурс] : закон України [прийнято Верхов. Радою 04.07.2013 № 405-VII]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/405-18>

В ч. 1 ст. 14 МК України визначено перелік умов для отримання сертифіката УЕО яким має відповідати підприємство серед яких варто звернути увагу на п. 6, а саме, відсутність на день звернення до митниці суми непогашеного грошового зобов'язання, визначеного за результатами документальної перевірки. Така умова (п. 6 ч. 1 ст. 14 МК України) є досить суперечливою особливо, якщо її тлумачити у взаємозв'язку з положеннями п. 7 ч. 1 ст. 16 МК України, відповідно до яких наявність непогашеного грошового зобов'язання, визначеного за результатами документальної перевірки є підставою для зупинення дії сертифіката УЕО. Суперечливість полягає в тому, що чітко не визначено яким саме державним органом мають бути нараховані грошові зобов'язання і чи може підприємство оскаржити відповідні нарахування грошових зобов'язань в судовому порядку без негативних для себе наслідків у вигляді зупинення дії сертифіката УЕО (оскільки у коментованих положеннях законодавства нічого не говориться про узгоджені зобов'язання, тобто відповідні зобов'язання мають бути лише нарахованими). Мало того, наявність непогашеного грошового зобов'язання, визначеного за результатами документальної перевірки, також є підставою для призупинення дії сертифіката УЕО до моменту погашення такого зобов'язання. Така норма робить підприємство заручником статусу УЕО. Вона позбавляє його можливості доводити неправомірність нарахування і змушує або «підкоритися силі» і покійливо заплатити нараховане, нехай навіть неправомірно, грошове зобов'язання, або фактично, на час оскарження позбутися цього статусу.

Бережнюк І.Г., Бережнюк І.І. зазначають, що серед критеріїв самооцінки відсутні окремі важливі аспекти, пов'язані з безпекою, в т.ч. кадрової складової. Вони акцентують увагу, що це «робить достатньо вразливою безпекову складову УЕО»²⁸⁷.

Хоча МК України вступив у дію з 1 червня 2012 року, деякі його норми щодо УЕО вже зазнали змін відповідно до ЗУ «Про внесення змін до Податкового та Митного кодексів України щодо

²⁸⁷ Бережнюк І.Г. Інститут уповноважених економічних операторів у Рамкових стандартах ВМО та Митному кодексі України / І.Г. Бережнюк, І.І. Бережнюк // Вісник Академії митної служби України. Серія: «Економіка». – 2012. – № 1. – С. 5-10

РОЗДІЛ 6. Формування інституту уповноваженого економічного оператора: міжнародний досвід та вітчизняна практика

узгодження їх окремих норм»²⁸⁸. Так, ст. 12 МК України, якою передбачено надання статусу УЕО, доповнено пунктом, згідно з яким взаємовідносини оператора з митницею визначаються погодженою керівником митниці та оператором процедурою, що встановлює:

1) регламент інформаційного обміну між митним органом та УЕО;

2) порядок обліку, зберігання та перевірки митного забезпечення, знятого з товарів, транспортних засобів комерційного призначення;

3) особливості виконання митних формальностей під час застосування спеціальних спрощень, що надаються УЕО відповідно до МК України.

Ще важливих коригувань зазнала ч. 5 ст. 15 МК України, яка раніше встановлювала, що отримання сертифіката УЕО надає відповідній особі право на провадження наступних видів діяльності: 1) митна брокерська діяльність; 2) відкриття та експлуатація магазину безмитної торгівлі; 3) відкриття та експлуатація митного складу; 4) відкриття та експлуатація вільної митної зони комерційного або сервісного типу; 5) відкриття та експлуатація складу тимчасового зберігання; 6) відкриття та експлуатація вантажного митного комплексу.

Тобто, маючи сертифікат УЕО, можна було б не отримувати, наприклад, ліцензію митного брокера. Після внесення змін в цьому списку залишилися лише позиції 3, 5, 6 та й те лише за умови виконання до отримання сертифіката УЕО вимог щодо облаштування відповідних об'єктів (відповідно до ст. 407 МК України).

Аналізуючи сучасний стан в Україні відзначимо, що відсутнє організаційне, кадрове, матеріально-технічне, інформаційне забезпечення здійснення діяльності, пов'язаною з УЕО; нерозвиненість в Україні налагодженого міжнародного ланцюгу поставок

²⁸⁸ Про внесення змін до Податкового та Митного кодексів України щодо узгодження їх окремих норм [Електронний ресурс] : Закон: [від 07.06.2012 №4915-VI] . – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/4915-17>

для переміщення товарів і транспортних засобів та відсутність достатньої мотивації у бізнесу²⁸⁹.

Іншим проблемним питанням є те, що досить велика кількість суб'єктів ЗЕД працює «в тіні», розміри якої в цілому за оцінками Міністерства економічного розвитку і торгівлі становить майже 40% офіційного ВВП. Це ускладнює розробку критеріїв для отримання статусу УЕО.

Визначені проблеми вимагають вироблення методологічного підходу щодо формування та функціонування інституту УЕО в Україні з урахуванням необхідності взаємного визнання цього статусу та відповідного нормативного забезпечення, внесення змін до МК України та ПК України, створення інформаційно-технічних умов для здійснення даної діяльності, а також підвищення професійної компетенції працівників Міндоходів України з питань впровадження інституту.

Враховуючи структуру зовнішньої торгівлі України та ЄС, очевидно, що саме великі підприємства харчової промисловості, підприємства агросектора, металургії, імпортерів автомобілів, побутової техніки тощо зможуть претендувати на отримання статусу УЕО. Складність може виявитися в тому, що окремі галузі будуть просто не в змозі відповідати критеріям і надати інформацію, яка б задовольняла митниці. До прикладу, такі складнощі можуть виникнути у суб'єктів господарювання, які переважно використовують у своїй діяльності давальницькі операції (зокрема підприємства легкої промисловості, суднобудівні заводи тощо).

Отже, одним з найбільш прогресивних нововведень МК України є впровадження нового суб'єкта ЗЕД - уповноваженого економічного оператора. Аналіз положень МК України свідчить, що Україна використовує досвід ЄС з цього питання. Звичайно, статус УЕО, особливо якщо він буде приведений у відповідність до Рамкових стандартів ВМО, сприятиме поліпшенню ведення бізнесу, оскільки реально дозволить користуватися спеціальними спрощеннями, які вдосконалять процедуру здійснення митних

²⁸⁹ Федотова І.О. Правове забезпечення, актуальні питання та проблеми впровадження інституту уповноваженого економічного оператора в Україні / І.О. Федотова // Митна справа. – 2013. - №3 (87). – С. 41-45

РОЗДІЛ 6. Формування інституту уповноваженого економічного оператора: міжнародний досвід та вітчизняна практика

формальностей. Разом з тим, УЕО повинен виконувати додаткові зобов'язання перед митницею, а також нести відповідальність за їх невиконання. При прийнятті рішення щодо доцільності отримання статусу УЕО суб'єкту ЗЕД необхідно проаналізувати власні товаропотоки, можливості забезпечення зобов'язань перед митницею, вести систему обліку, а також утримувати території, призначені для тимчасового зберігання товарів.

Однак, механізм застосування митних процедур для реалізації спеціальних спрощень в Україні недостатньо опрацьований. Очевидно, що спеціальні спрощення та механізми їх застосування на практиці потребують взаємовигідної співпраці держави і бізнесу. Але на даний момент отримання спеціальних спрощень для УЕО є неоднозначним рішенням для бізнесу, оскільки отримати статус оператора буде легше, ніж його утримати. За умови, коли буде відчутна різниця в принципах надання статусу УЕО, у країнах ЄС вітчизняні суб'єкти ЗЕД потраплятимуть у нерівні умови ведення бізнесу. Тому Міндоходів України необхідно розробити адекватний умовам господарювання механізм реалізації інституту УЕО таким чином, щоб виконувати, з одного боку, сервісну функцію, а з іншого – захист економічних інтересів держави.

Розділ 7

НАУКОВЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ РЕАЛІЗАЦІЇ СТРАТЕГІЧНОГО РОЗВИТКУ МИТНОЇ СПРАВИ

7.1. Теоретико-методологічні засади наукового забезпечення у податково-митній сфері

Формування нових органів державної влади, зміна тенденцій у державному управлінні, зокрема перехід до сервісної держави, технологічні тенденції потребують довгострокового прогнозування та наукового обґрунтування. Наукове забезпечення у податково-митній сфері є одним із пріоритетів у забезпеченні національної безпеки в цілому та прогресивному розвитку Міністерства доходів і зборів України, зокрема.

Організація та здійснення наукової діяльності в Україні здійснюється відповідно до цілої низки нормативно-правових актів. У ст. 54 Конституції України зазначено, що держава сприяє розвитку науки, встановленню наукових зв'язків України зі світовим співтовариством. Повноваження органів державної влади, форми і методи щодо здійснення державного регулювання та управління у сфері наукової і науково-технічної діяльності визначені законодавством України.

Разом з тим, у жодному з нормативних актів ми не знайшли визначення поняття наукового забезпечення. На думку Сущенка В.Д.: «Науковцям мало констатувати наявність проблем. Необхідно виробити хоча б уявлення про те, що треба робити»²⁹⁰. Тому, необхідно упорядкувати понятійно-термінологічний апарат наукового забезпечення державного управління у податково-митній сфері.

²⁹⁰ Сущенко В.Д. Наукове забезпечення правоохоронної діяльності [Електронний ресурс]. - Режим доступу: http://www.naiu.kiev.ua/tslc/pages/biblio/visnik/nomer1/all_sush.html

РОЗДІЛ 7. Наукове забезпечення реалізації стратегічного розвитку митної справи

З метою уточнення понятійного апарату дослідження в умовах реформування податкової та митної служб доцільно, на нашу думку, проаналізувати питання щодо термінологічного визначення окремих понять, зокрема поняття «наукового забезпечення у податково-митній сфері».

До сутності та значення поняття наукового забезпечення у різних органах державної влади та в окремих галузях прослідковуються різні підходи.

Щодо наукового забезпечення законопроектної, експертної та аналітичної діяльності Верховної Ради України, то базовою установою у цьому напрямі є Інститут законодавства Верховної Ради України.

Основними завданнями Інституту²⁹¹ є підготовка пропозицій щодо формування стратегії державної правової політики Верховної Ради України; розробка наукових концепцій розвитку національного законодавства; проведення порівняльних досліджень законодавства України й законодавств іноземних держав та проблеми приведення національного законодавства у відповідність з нормами міжнародного права. На Інститут також покладено завдання щодо підготовки проектів перспективних та поточних державних програм законопроектних робіт Верховної Ради України; організації моніторингу ефективності чинного законодавства України та прогнозування наслідків його застосування; підготовки проектів законів з найважливіших питань розвитку суспільства і держави та їх наукове обґрунтування; проведення наукової експертизи проектів законодавчих актів України тощо.

Наукове забезпечення юрисдикційної діяльності Конституційного Суду (далі – КС) згідно із Законом і Регламентом Конституційного Суду 1996 року здійснюють у відповідних формах Секретаріат КС та компетентні установи і заклади. Основним продуктом Секретаріату КС, що містить елементи наукового забезпечення, є науково-експертні висновки Управління правової експертизи, котрі готуються за дорученням судді-доповідача у кожній справі, за якою відкрито конституційне провадження.

²⁹¹ Інститут законодавства Верховної Ради України [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <http://instzak.rada.gov.ua/instzak/control/uk/index>

У цих висновках управління проводить науковий аналіз історії питання, понятійного апарату, доктрин, зокрема досліджує наявність різних наукових підходів до тих чи інших питань, які є предметом розгляду КС. До зовнішніх засобів (джерел) наукового забезпечення юрисдикційної діяльності КС належать науково-експертні висновки, підготовлені вченими-юристами наукових установ, вищих навчальних закладів та громадських організацій²⁹².

Основним завданням Академії аграрних наук є наукове забезпечення розвитку галузей агропромислового комплексу України: проведення фундаментальних наукових досліджень у сфері агропромислового комплексу, а також розроблення на базі отриманих нових знань наукових продуктів для інноваційного розвитку агропромислового комплексу, використання яких сприятиме збільшенню обсягів виробництва конкурентоспроможної сільськогосподарської продукції; розроблення нових та удосконалення існуючих форм, методів і способів проведення наукової роботи²⁹³.

Ст. 14 розділу IV «Наукове забезпечення рибного господарства. Державний моніторинг, державний облік і державний кадастр водних біоресурсів та рибогосподарських водних об'єктів» ЗУ «Про рибне господарство, промислове рибальство та охорону водних біоресурсів» взагалі містить лише визначення, що «наукове забезпечення рибного господарства здійснюють рибогосподарські та інші спеціалізовані науково-дослідні установи, наукові підприємства та організації, селекційні центри» та зазначає їх основні завдання²⁹⁴.

Ст. 50 ЗУ «Про фізкультуру і спорт» зазначає, що наукове забезпечення у сфері фізичної культури і спорту здійснюється для

²⁹² Кампо В.М. Наукове забезпечення юрисдикційної діяльності Конституційного Суду України (роздуми небайдужого) [Електронний ресурс]./ В.М. Кампо - Режим доступу: <http://www.viche.info/journal/2694/>

²⁹³ Про НААН [Електронний ресурс].- Режим доступу: <http://www.uaan.gov.ua/content/pro-naan>

²⁹⁴ Про рибне господарство, промислове рибальство та охорону водних біоресурсів : Закон України від 08.07.2011 № 3677-VI [Електронний ресурс].- Режим доступу: <http://www.yuricom.com/ua/stattya-14-naukove>

РОЗДІЛ 7. Наукове забезпечення реалізації стратегічного розвитку митної справи

проведення наукових досліджень, впровадження їх результатів у практику роботи закладів фізичної культури і спорту, підготовки наукових кадрів та науково-педагогічних працівників²⁹⁵.

Головними складовими наукового забезпечення інноваційної діяльності хлібопекарної галузі України є кадровий, в тому числі науковий потенціал, фінансування наукових програм, матеріально-технічна та технологічна база²⁹⁶.

Схожі підходи до опису поняття наукового забезпечення і в Російській Федерації. Зокрема, наукове забезпечення інженерно-технічної системи агропромислового комплексу включає в себе:

- розробку прогнозів і концепцій розвитку інженерно-технічної системи агропромислового комплексу;
- проведення фундаментальних і пріоритетних прикладних наукових досліджень в інтересах інженерно-технічної системи агропромислового комплексу, створення нових екологічно безпечних технічних засобів виробництва, в тому числі створення сільськогосподарських машин принципово нових типів;
- розробку федеральних, регіональних цільових науково-технічних програм розвитку інженерно-технічної системи агропромислового комплексу;
- координацію проведення науково-дослідних і дослідно-конструкторських робіт науковими, конструкторськими і проектними організаціями;
- розвиток інтеграційних зв'язків науки і виробництва в інженерно-технічній системі агропромислового комплексу.

Наукове забезпечення інженерно-технічної системи агропромислового комплексу проводиться спеціально уповноваженими федеральними органами виконавчої влади²⁹⁷.

²⁹⁵ Про фізкультуру і спорт Закон України від 24.12.1993 № 3808-XII [Електронний ресурс].- Режим доступу: http://kodeksy.com.ua/pro_fizichnu_kul_turu_i_sport/statja-50.htm

²⁹⁶ Дзюба О.М. Наукове забезпечення інноваційного розвитку підприємств хлібопекарної галузі України [Електронний ресурс]. / О.М. Дзюба - Режим доступу: http://www.rusnauka.com/4_SND_2009/Economics/40350.doc.htm

²⁹⁷ Об инженерно-технической системе агропромышленного комплекса : Федеральный закон от 24.05.1999 № 100-ФЗ Украины [Електронний ресурс].- Режим доступа: <http://femida.info/26/fzoitsapk006.htm>

Наукове забезпечення прикордонної служби Російської Федерації розглядається як комплекс наукових, науково-технічних, організаційних та інших заходів, спрямованих на отримання (розробку) й ефективне впровадження нових знань, техніки і технологій для вирішення проблем службово-бойової діяльності прикордонної служби Російської Федерації²⁹⁸.

Отже, аналіз засвідчив, що не існує усталеного означення поняття «наукове забезпечення». У цьому контексті найчастіше розуміється визначення тих юридичних осіб, які здійснюватимуть наукові дослідження та в окремих випадках або окреслення кола їх завдань, або результатів діяльності.

Відсутність чітко визначеного поняття «наукове забезпечення» призвело до різноміслючання, і як наслідок безсистемності наукового забезпечення діяльності та розвитку органів державної влади.

З метою усунення виявлених недоліків пропонуємо внести зміни у нормативні акти з питань наукової діяльності, передбачивши таке визначення наукового забезпечення: «Наукове забезпечення - це система заходів (наукових, науково-технічних, організаційних тощо), спрямованих на забезпечення необхідними ресурсами прогресивного розвитку суспільства».

В умовах реформування актуалізується питання щодо термінологічного визначення поняття «податково-митна сфера», який виник як результат об'єднання завдань і функцій, які були притаманні Державній податковій службі України й ДМСУ, та є новим у державному управлінні.

Словник української мови²⁹⁹ поняття «сфера» пояснює як «3. Район дії, межа поширення чого-небудь. // Область фізичного або духовного життя, діяльності людини чи суспільства; галузь знання, виробництва, мистецтва і т.ін. 4. Сукупність умов, середовище, в яких що-небудь відбувається; обстановка. 5. Коло осіб, близьких за соціальним становищем, діяльністю тощо». Ана-

²⁹⁸ Пограничный словарь [Электронный ресурс]. - Режим доступа: <http://border.academic.ru/630>

²⁹⁹ Словник української мови, тт. 1—11 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://sum.in.ua/>

РОЗДІЛ 7. Наукове забезпечення реалізації стратегічного розвитку митної справи

логічної думки дотримуються й укладачі Великого тлумачного словника української мови³⁰⁰.

У ст. 1 ПК України визначено сферу його дії³⁰¹, проте окрема стаття, яка б розкривала поняття податкової сфери відсутня.

Законом України від 05.07.2012 № 5083-VI «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо державної податкової служби та у зв'язку з проведенням адміністративної реформи в Україні»³⁰² функції та правові основи діяльності органів державної податкової служби включені в сферу дії ПК України, ряд функцій органів державної податкової служби та митних органів в частині затвердження порядків, звітних форм, затвердження інших підзаконних актів та документів віднесені до компетенції Міністерства фінансів України зі збереженням функцій органів податкової служби та митних органів щодо їх розробки та складання³⁰³.

Ст. 7 МК України містить норму, яка визначає, що «Встановлені порядок і умови переміщення товарів через митний кордон України, їх митний контроль та митне оформлення, застосування механізмів тарифного і нетарифного регулювання зовнішньоекономічної діяльності, справляння митних платежів, ведення митної статистики, обмін митною інформацією, ведення Української класифікації товарів зовнішньоекономічної діяльності, здійснення відповідно до закону державного контролю нехарчової продукції при її ввезенні на митну територію України, запобігання та протидія контрабанді, боротьба з порушеннями митних правил, організація і забезпечення діяльності митних органів та інші заходи, спрямовані на реалізацію державної політики у сфері державної митної справи, становлять державну митну справу»³⁰⁴.

³⁰⁰ Великий тлумачний словник сучасної української мови (з дод., допов. на CD) / Уклад. і голов. ред. В. Т. Буслєв. - К.: Ірпінь: ВТФ «Перун», 2009. — С. 1419.

³⁰¹ Податковий кодекс України // Голос України – 2010. - № 229, № 229-230.

³⁰² Закон України від 05.07.2012 № 5083-VI «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо державної податкової служби та у зв'язку з проведенням адміністративної реформи в Україні» // Голос України – 2012. - № 147.

³⁰³ Податковий кодекс в дії. Ведення податкового обліку та декларування значно спрощено [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.uspp.org.ua/kodeks/18.vedennya-podatkovogo-obliku-ta-deklaruvannya-znachno-sproshcheno.htm&print>

³⁰⁴ Митний кодекс України від 13.03.2012 № 4495-VI // Голос України. – 2012. – № 73

Останніми роками відбувалася переорієнтація діяльності податкових і митних органів на нові, спільні принципи діяльності та, відповідно, і на нові підходи до завдань і функцій.

Так, ст. 1 МК України передбачає, що відносини, пов'язані із справлянням митних платежів, регулюються МК України, ПК України та іншими законами України з питань оподаткування, а статтею 3 ПК України встановлено, що податкове законодавство України складається, у тому числі, й з МК України.

Спільним наказом Державної податкової адміністрації та ДМСУ «Про затвердження Порядку взаємодії митних і податкових органів при організації та проведенні спільних планових і позапланових перевірок суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності» від 29.07.2004 № 439/551³⁰⁵ передбачені спільні контрольні заходи працівників податкової та митної служб.

Відповідно до Положення про Міністерство доходів і зборів України, Міндоходів України є правонаступником Державної податкової служби України та ДМСУ, що реорганізуються та головним органом у системі центральних органів виконавчої влади з питань забезпечення формування єдиної державної податкової, державної митної політики в частині адміністрування податків і зборів, митних платежів та реалізації єдиної державної податкової, державної митної політики.

Заплановане об'єднання баз даних податкової та митної служб, а також спільний контроль податківців та митників, в режимі реального часу дозволить відслідковувати весь процес проходження імпортованого товару – від ввезення на митну територію України до його реалізації покупцям.

Також, з метою організації своєї діяльності Міндоходів України організовує дослідження і експертну діяльність у податковій та митній сферах, наукову, науково-технічну, інвестиційну, інформаційну, видавничу діяльність тощо.

³⁰⁵ Про затвердження Порядку взаємодії митних і податкових органів при організації та проведенні спільних планових і позапланових перевірок суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності : спільний наказ Державної податкової адміністрації та Державної митної служби України від 29.07.2004 р. № 439/551 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0984-04>

РОЗДІЛ 7. Наукове забезпечення реалізації стратегічного розвитку митної справи

Порівняння основних завдань, передбачених відповідними положеннями про Державну податкову службу України, ДМСУ та Міндоходів України (див. табл. 7.1) засвідчило, що забезпечення захисту економічних інтересів України, яке було одним із завдань митної служби не передбачено положенням про Міндоходів України, натомість з'являються нові завдання, пов'язані з адмініструванням єдиного внеску, розрахунками в іноземній валюті, готівковими розрахунками за товари (послуги), а також ліцензуванням. Також, Міндоходів України забезпечуватиметься формуванням єдиної державної податкової, державної митної політики в частині адміністрування податків і зборів, митних платежів та реалізація єдиної державної податкової, державної митної політики.

Таблиця 7.1. Завдання, передбачені Положеннями про Державну податкову службу України (ДПСУ), Державну митну службу України (ДМСУ), Міністерство доходів і зборів України (МДЗУ)

ДПСУ	МДЗУ	ДМСУ
1) внесення пропозицій щодо формування державної податкової політики і державної політики у сфері контролю за виробництвом та обігом спирту, алкогольних напоїв і тютюнових виробів;	1) забезпечення формування єдиної державної податкової, державної митної політики в частині адміністрування податків і зборів, митних платежів та реалізація єдиної державної податкової, державної митної політики, а також боротьба з правопорушеннями під час застосування податкового та митного законодавства, здійснення в межах своїх повноважень контролю за надходженням до бюджетів та державних цільових фондів податків і зборів та інших платежів;	1) внесення пропозицій щодо формування державної політики у сфері державної митної справи;
2) реалізація державної податкової політики та політики у сфері контролю за виробництвом та обігом спирту, алкогольних напоїв і тютюнових виробів;	2) забезпечення формування та реалізація державної політики у сфері контролю за виробництвом та обігом спирту, алкогольних напоїв і тютюнових виробів;	2) реалізація державної політики у сфері державної митної справи;

Продовження таблиці 7.1.

ДПСУ	МДЗУ	ДМСУ
3) здійснення контролю за додержанням податкового законодавства та іншого законодавства у випадках, коли здійснення такого контролю покладено на органи державної податкової служби, правильністю обчислення, повнотою і своєчасністю сплати до бюджетів, державних цільових фондів податків, зборів та інших платежів, установлених законодавством (далі - податки, інші платежі);	3) забезпечення формування та реалізація державної політики з адміністрування єдиного внеску, а також боротьба з правопорушеннями при застосуванні законодавства з питань сплати єдиного внеску;	3) забезпечення захисту економічних інтересів України.
4) запобігання злочинам та іншим правопорушенням, віднесенням законом до компетенції податкової міліції, їх виявлення, розкриття, припинення та розслідування.	4) забезпечення формування та реалізація державної політики у сфері контролю за своєчасністю здійснення розрахунків в іноземній валюті в установлений законом строк, дотриманням порядку проведення готівкових розрахунків за товари (послуги), а також за наявністю ліцензій на провадження видів господарської діяльності, що підлягають ліцензуванню відповідно до закону, торгових патентів.	

Щодо виконання функцій Міндоходів України, то перерозподіл функцій між територіальними податковими та митними органами не відбувся. Проте об'єднання функцій відбулося на вищому управлінському рівні, зокрема Міндоходів України:

- розробляє проекти законів України, проекти актів Президента України, Кабінету Міністрів України та вносить їх у встановленому порядку на розгляд Кабінету Міністрів України з урахуванням практики застосування законодавства з питань, що належать до компетенції Міндоходів України;

- розробляє та затверджує порядки, інструкції, положення, форми розрахунків, звітів, декларацій, інших документів з питань, що належать до компетенції Міндоходів України;

- розробляє пропозиції до проектів міжнародних договорів України та забезпечує дотримання і виконання зобов'язань,

РОЗДІЛ 7. Наукове забезпечення реалізації стратегічного розвитку митної справи

взятих за міжнародними договорами України, з питань, що належать до компетенції Міндоходів України;

- визначає єдині методологічні засади складення звітності з податків і зборів, звітності з єдиного внеску та інших питань, що належать до компетенції Міндоходів України;

- здійснює адміністрування податків і зборів, митних платежів, єдиного внеску;

- проводить аналіз та здійснює управління ризиками з метою визначення форм та обсягів митного та податкового контролю;

- вживає заходів для виявлення, аналізу та перевірки фінансових операцій, які можуть бути пов'язані з легалізацією (відмиванням) доходів, одержаних злочинним шляхом, або фінансуванням тероризму;

- співпрацює з інститутами громадянського суспільства та забезпечує участь громадськості у формуванні та реалізації державної політики за напрямками діяльності Міндоходів України;

- організовує наукову, науково-технічну, інвестиційну, інформаційну, видавничу діяльність, виступає засновником навчальних закладів та науково-дослідних установ.

Таким чином, враховуючи необхідність термінологічного визначення окремих понять в умовах модернізації державного управління в Україні, а також, завдання та функції Міндоходів України, податково-митна сфера – це сукупність умов, фактів, явищ, процесів, спрямованих на забезпечення формування єдиної державної податкової та митної політики в частині адміністрування податків і зборів, митних платежів та реалізації єдиної державної податкової та митної політики³⁰⁶.

На підставі результатів аналізу нормативно-правових джерел, наукових досліджень, аналітичних матеріалів у нашому дослідженні наукове забезпечення державного управління у податково-митній сфері - це система заходів (наукових, науково-

³⁰⁶ Нагорічна О.С. Модернізація державного управління у податково-митній сфері України / О.С. Нагорічна// Модернізація державного управління та європейська інтеграція України : матеріали щоріч. Всеукр. наук.-практ. конф. за міжнар. участю (Київ, 25 квіт. 2013 р.) : у 2 т. / за наук. ред. Ю. В. Ковбасюка, К. О. Ващенко, С. В. Загороднюка. - К. : НАДУ, 2013. - Т. 1. - С. 348-350

технічних, організаційних тощо), спрямованих на забезпечення необхідними ресурсами прогресивного розвитку центрального органу виконавчої влади, який реалізовує державну політику у сфері державної податкової та митної справи.

Отже, враховуючи, що понятійно-термінологічний апарат державного управління Міндоходів України потребує створення та упорядкування, визначення поняття наукового забезпечення у податково-митній сфері сприятиме не лише чіткій організації та порядку здійснення наукової і науково-технічної діяльності у Міндоходів України, а й успішній реалізації тих завдань, які перед ним поставлені³⁰⁷.

Так, ефективне функціонування економіки, позитивний вплив на показники розвитку зовнішньоекономічної діяльності України, збільшення надходжень відповідних податків та зборів до бюджету держави – це не повний перелік суспільних очікувань від діяльності Міндоходів України. Зрозуміло, що виконання завдань, поставлених перед Міндоходів України вимагає ефективної організації діяльності.

Створення Міндоходів України викликає посилену увагу до усіх сфер його діяльності. Практика попередніх реорганізацій у податковій та митній службах України засвідчила, що безперервні структурні зміни потребують ґрунтовного попереднього наукового аналізу очікуваних результатів таких перетворень та доцільності їх проведення. Враховуючи, що уже минуло кілька місяців від дня утворення Міндоходів України, важливо запобігти фрагментарності та непослідовності державно-управлінських рішень, у тому числі й щодо наукового забезпечення державного управління у податково-митній сфері.

Враховуючи ту обставину, що новоутворене міністерство отримало потенціал двох потужних служб, очікується синергетичний ефект, коли за допомогою більш складних організаційних рішень будуть вирішуватися більш складні завдання. Для цього необхідно передбачити формування системи наукового забезпечення державного управління у податково-митній сфері та від-

³⁰⁷ Нагорічна О.С. Теоретичні основи наукового забезпечення у податково-митній сфері / О.С. Нагорічна // Економіка та держава. - 2013. - № 9. - С. 115-119

РОЗДІЛ 7. Наукове забезпечення реалізації стратегічного розвитку митної справи

повідну нормативну основу (стратегії, концепції, програми тощо) з урахуванням особливостей і принципів діяльності Міндоходів України як центрального органу виконавчої влади³⁰⁸.

Однією з характерних особливостей Міндоходів, як зазначалося вище, є забезпечення формування єдиної державної податкової, державної митної політики в частині адміністрування податків і зборів, митних платежів та реалізації єдиної державної податкової, державної митної політики. При цьому необхідно врахувати, що, по-перше, Мінфін України є головним органом у системі центральних органів виконавчої влади з формування та забезпечення реалізації державної фінансової, бюджетної, а також податкової і митної політики (крім адміністрування податків, зборів, митних платежів та реалізації податкової і митної політики). По-друге, до утворення Міндоходів України ці функції виконували дві різні структури: ДМСУ та Державна податкова служба. По-третє, виникає необхідність уточнення поняття «єдина державна податкова, державна митна політика», оскільки ст. 5 МК України³⁰⁹ містить поняття «державна політика у сфері державної митної справи», і передбачає, що це система цілей, принципів, функцій, напрямів, засобів і механізмів діяльності держави, спрямованих на забезпечення національних митних інтересів та безпеки України, регулювання зовнішньої торгівлі та захист внутрішнього ринку, розвиток національної економіки та її інтеграцію до світової економіки, наповнення державного бюджету. ПК України поняття податкової політики не містить. По-четверте, Міндоходів України, як центральний орган виконавчої влади, у межах своїх повноважень серед іншого має здійснювати управління та відповідати за рівень науково-технічного розвитку у податково-митній сфері; визначати напрями розвитку наукового і науково-технологічного потенціалу у податково-митній сфері, спрямовувати і контролювати діяльність підпорядкованих йому наукових організацій; брати участь у формуванні пріоритетних напрямів розвитку науки і техніки у податково-митній

³⁰⁸ Про центральні органи виконавчої влади : Закон України від 17.03.2011 № 3166-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/3166-17>.

³⁰⁹ Митний кодекс України від 13.03.2012 № 4495-VI // Голос України. – 2012. – № 73

сфері, державних цільових наукових та науково-технічних програм і державного замовлення; формувати програми науково-технічного розвитку у податково-митній сфері та організувати їх виконання; удосконалювати економічний механізм забезпечення науково-технічного розвитку у податково-митній сфері тощо.

Формування кадрового потенціалу Міндоходів України є ще однією з особливостей діяльності. Враховуючи, що з одного боку система підготовки, перепідготовки та підвищення кваліфікації державних службовців в Україні передбачає наявність універсальних знань, умінь та навичок, з іншого – надзвичайно швидкі темпи оновлення нормативної бази, опанування на належному рівні однією людиною основ податкової та митної складової, здається нам неможливим. Тому в таких умовах необхідно для кожної посади чітко встановити, які компетентності повинен мати працівник, аби обійняти ту чи іншу посаду. Якщо ж це буде опис загального характеру, наприклад, «повинен знати законодавство з питань державної митної та державної податкової справи...», то очікуваного позитивного ефекту не буде, оскільки це призведе у першу чергу, до підвищення рівня тривожності та невдоволення собою працівниками, та як наслідок зниження ефективності роботи, допущення суттєвих недоліків у роботі. Щодо кадрового потенціалу наукових установ Міндоходів України, то необхідно передбачити збільшення чисельності наукових працівників і молодих науковців. Першим кроком у цьому напрямі може стати залучення практиків до виконання наукових досліджень з наступним захистом ними дисертаційних досліджень.

Наукова і науково-технічна діяльність у Міндоходів України забезпечується самостійними структурними підрозділами апарату, вищими навчальними закладами, науковими, науково-дослідними установами, науково-виробничими підприємствами, територіальними органами, підприємствами та організаціями, що належать до сфери управління Міндоходів України.

Метою наукової і науково-технічної діяльності є одержання і використання нових наукових знань для створення корисних наукових результатів щодо:

РОЗДІЛ 7. Наукове забезпечення реалізації стратегічного розвитку митної справи

розробки науково обґрунтованих рекомендацій щодо формування єдиної державної податкової, державної митної політики в частині адміністрування податків і зборів, митних платежів; реалізації єдиної державної податкової та митної політики, спрямованої на удосконалення економічного та соціального розвитку України;

формування та реалізації державної політики з адміністрування єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування;

формування та реалізації державної політики у сфері боротьби з правопорушеннями під час застосування податкового та митного законодавства, а також законодавства з питань сплати єдиного внеску;

створення умов для підвищення ефективності наукових досліджень і використання їх результатів тощо.

Координація наукової і науково-технічної діяльності у Міндоходів України здійснюється структурним підрозділом, який відповідно до розподілу функціональних повноважень, забезпечує організацію наукової і науково-технічної діяльності. Відомо, що управління - це безперервний процес суб'єкт-об'єктних відносин у певній системі. Усі елементи системи наукового забезпечення державного управління у податково-митній сфері (рис. 7.1) спрямовані на досягнення основної мети та перебувають у взаємозв'язку та взаємозалежності³¹⁰.

Так, Міндоходів України, як відкрита система, взаємодіє із зовнішнім середовищем (зовнішні фактори впливу), яке визначає місію міністерства та впливає на створення, функціонування і розвиток системи наукового забезпечення державного управління у податково-митній сфері, а також разом із факторами внутрішнього впливу зумовлює вимоги до діяльності і взаємодії суб'єктів системи та потребує такого механізму управління, який «змусить» її працювати.

Суб'єктами системи наукового забезпечення державного управління у податково-митній сфері є:

³¹⁰ Нагорічна О.С. Методологічні засади наукового забезпечення державного управління у податково-митній сфері / О.С. Нагорічна - Економіка та держава. - 2013. - № 10. - С. 130-134.

на стратегічному рівні: керівний склад центрального апарату Міндоходів України;

на оперативному рівні: координатор - структурний підрозділ, який відповідно до розподілу функціональних повноважень, забезпечує організацію наукової і науково-технічної діяльності;

на тактичному рівні: виконавці – творчі колективи фахівців (посадових осіб, які володіють спеціальними знаннями й навичками у певній галузі), вчених і науковців (у розумінні Закону України «Про наукову і науково-технічну діяльність»³¹¹). Саме на тактичному рівні є певні труднощі. Спільною проблемою обох служб до реформування було нерозуміння важливості наукових досліджень для їхнього розвитку та необхідності участі фахівців у наукових дослідженнях.

Як правило, процес співпраці складається з трьох етапів (див. рис.7.2): перший етап, коли наука і практика працюють окремо та не визнають потребу у співпраці. Другий етап – взаємопроникнення: коли наука та практика співпрацюють лише в межах отримання певної інформації та в окремих випадках – наявне консультування. Третій етап – повноцінна співпраця науки і практики з метою досягнення спільної мети.

Проте, варто зазначити, що не усі піднімаються до третього етапу та й у часових вимірах він різний.

Відсутність відповідальності за управлінські рішення щодо недоцільності залучення до виконання наукових досліджень практиків призводить до катастрофічних наслідків, адже раціональна інтеграція науки (науковці) і практики (вчені та фахівці) (див. рис. 7.3) сприяє прогресивному розвитку, натомість її відсутність призводить до регресивного розвитку, тобто до деградації, змін у гірший бік, або стагнації. Причому такі зміни можуть бути тимчасовими або незворотними.

Іншою проблемою взаємодії суб'єктів системи наукового забезпечення державного управління у податково-митній сфері є замовлення наукових досліджень. Замовлення тематики наукових досліджень часто мало на меті аналіз практики діяльності,

³¹¹ Про наукову і науково-технічну діяльність : Закон України від 13.12.1991 № 1977-XII [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/1977-12>.

РОЗДІЛ 7. Наукове забезпечення реалізації стратегічного розвитку митної справи

нові напрями не підтримувались структурними підрозділами з поясненнями: «Ще немає чого досліджувати. От коли попрацюємо у новому правовому полі, тоді й буде підстава для досліджень». У цій ситуації варто згадати слова Пітера Друкера, що той, хто уже сьогодні працює над проблемами завтрашнього дня і, таким чином, готує себе і свою організацію до нових завдань, у найближчому майбутньому займе лідируючі позиції. Той, хто відкладає їх вирішення, залишиться позаду і, можливо, ніколи не зможе надолужити згаяне³¹².

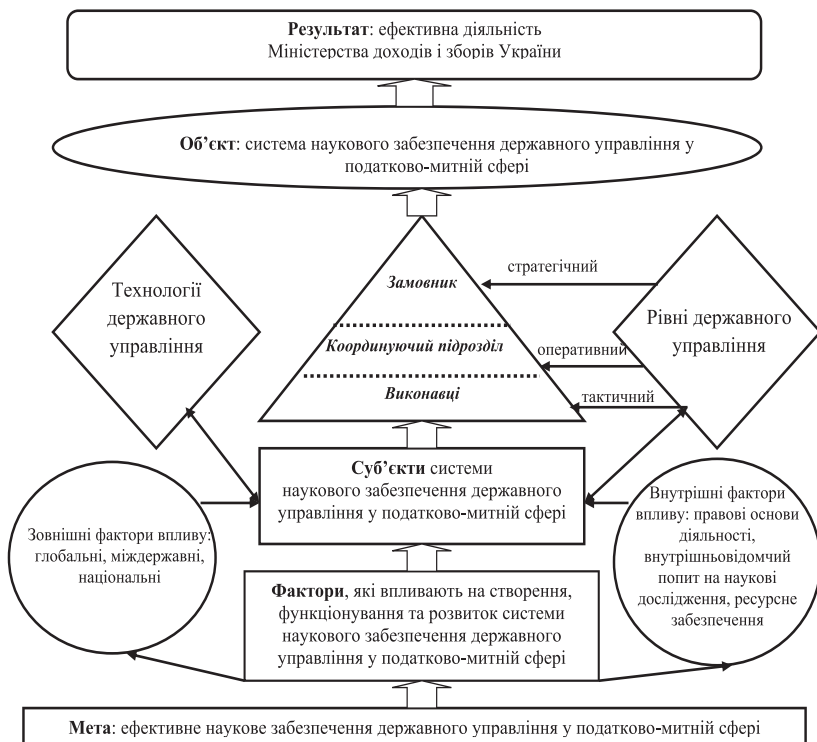


Рис. 7.1. Архітектура системи наукового забезпечення державного управління у податково-митній сфері

³¹² Друкер П.Ф. Задачи менеджмента в XXI веке.: Пер. с англ.: – М.: Издательский дом «Вильямс», 2004. – 272 с.

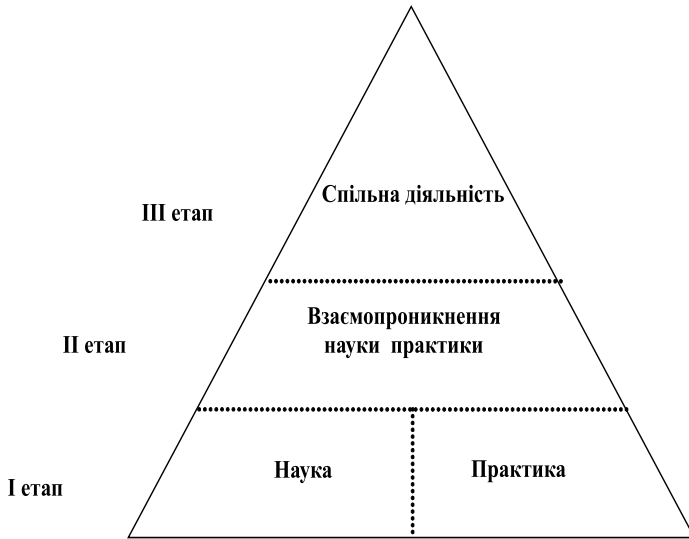


Рис.7.2. Етапи співпраці науки і практики

Нерозуміння того, що наука не може лише виправляти чийсь помилки, недоліки, прорахунки, а й покликана розширювати можливості, прокладати шлях у нове фактично стримує її розвиток.

Разом з тим, незважаючи на те, наскільки продуманою є будь-яка система, існують умови, за яких вона не зможе працювати, та є ті, які навпаки підсилять її дієвість. Тому, виокремлюємо визначальні умови, що сприятимуть підвищенню результативності системи наукового забезпечення ефективної діяльності Міндоходів України та умови, за яких виникають потенційні ризики та загрози недосягнення поставленої мети (табл. 7.2).

Усі умови ми поділили на три групи: правові, організаційні, фінансові.

Управлінські рішення, які забезпечують дотримання визначальних умов, що сприятимуть підвищенню результативності системи наукового забезпечення ефективної діяльності Міндоходів України та недопущення умов, за яких виникають потенційні ризики та загрози недосягнення поставленої мети, гарантуватимуть належний рівень наукового забезпечення діяльності Міндоходів України.

РОЗДІЛ 7. Наукове забезпечення реалізації стратегічного розвитку митної справи

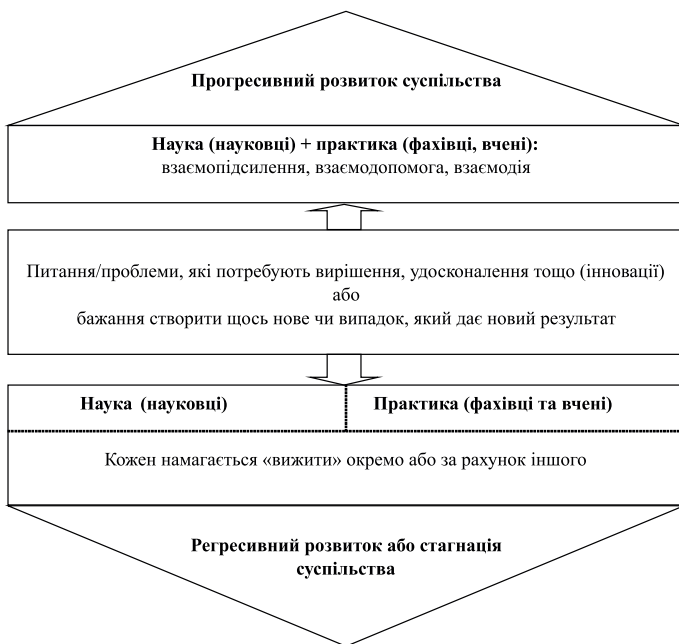


Рис.7.3. Матриця відповідальності за управлінські рішення щодо наукового забезпечення розвитку суспільства

Таблиця 7.2. Визначальні умови, що сприятимуть підвищенню результативності системи наукового забезпечення ефективної діяльності Міндоходів України та умови, за яких виникають потенційні ризики та загрози недосягнення поставленої мети

ПРАВОВІ	
<i>Сприяють підвищенню результативності системи наукового забезпечення ефективної діяльності Міндоходів України</i>	<i>Зумовлюють ризики та загрози</i>
Чітка і зрозуміла стратегія розвитку міністерства	Розвиток міністерства не здійснюється відповідно до затвердженої стратегії
Стабільність (3-5 років) організаційної структури Міністерства як Замовника	Відсутність нормативного забезпечення з питань наукової та науково-технічної діяльності у міністерстві

ПРАВОВІ	
<i>Сприяють підвищенню результативності системи наукового забезпечення ефективної діяльності Міндоходів України</i>	<i>Зумовлюють ризики та загрози</i>
Чітко визначені пріоритетні напрями наукових досліджень	Відсутність координуючого підрозділу у міністерстві з питань наукової та науково-технічної діяльності
Належний стан локальної нормативно-правової бази та її своєчасне удосконалення	Суттєва зміна нормативних документів відбувається частіше ніж тричі протягом терміну виконання наукових досліджень
Визначення конкретних напрямів наукового дослідження на довго- та короткострокову перспективу	Низький рівень взаємодії між суб'єктами системи
Правові засади забезпечення можливості виконання наукових досліджень відомчими науково-дослідними установами на замовлення промисловості та бізнесу	Відсутність наукових установ у структурі міністерства
	Необхідність використання інформації конфіденційного характеру під час виконання наукових досліджень
	Низький відсоток впровадження результатів, зокрема прийнятих нормативно-правових актів
ОРГАНІЗАЦІЙНІ	
<i>Сприяють підвищенню результативності системи наукового забезпечення ефективної діяльності Міндоходів України</i>	<i>Зумовлюють ризики та загрози</i>
Своєчасне затвердження Тематичного плану наукових досліджень на поточний рік	Недостатній рівень доведення інформації щодо стратегії діяльності Замовника та його участі у формуванні загальнодержавної політики держави, що ускладнює перспективне планування
Можливість залучення сторонніх виконавців – науковців та практиків до проведення досліджень	«Байдужість» структурних підрозділів Міндоходів до майбутніх напрямків досліджень науково-дослідних установ
Забезпечення належними інформаційними та статистичними матеріалами колективів, що проводять дослідження	Попит на наукові дослідження низький або відсутній, або попит є, а виконавці (обмежена штатною чисельністю кількість науковців) не в змозі його задовольнити

РОЗДІЛ 7. Наукове забезпечення реалізації стратегічного розвитку митної справи

Продовження таблиці 7.2.

ОРГАНІЗАЦІЙНІ	
<i>Сприяють підвищенню результативності системи наукового забезпечення ефективної діяльності Міндоходів України</i>	<i>Зумовлюють ризики та загрози</i>
Чітка постановка завдання наукового дослідження профільними структурними підрозділами та підтримка постійного взаємозв'язку по лінії «замовник - виконавець»	За наявного штату працівників, максимальна кількість наукових досліджень на рік, яку можна виконати на відповідному рівні, повинна складати 1-2 роботи
Залучення науковців до розроблення нових нормативних актів та експертизи чинних	Відсутність у виконанні наукових досліджень практиків
Аналіз результативності проведених наукових досліджень та впровадження наукових результатів у різні сфери економіки та суспільства	Недостатня забезпеченість статистичною інформацією за тематикою наукових досліджень
Припинення/призупинення виконання наукових досліджень здійснювати лише за наявності обґрунтувань отримання негативного результату або суттєвого збільшення вартості дослідження	
Постійний контроль досягнення проміжних та кінцевих результатів	
Можливість виконання ініціативних тем науковими установами	
Використання наукового потенціалу (спеціалізація наукових досліджень) відповідно до кваліфікації науковців	
Чіткість процедури приймання наукових досліджень	
Налагодження співпраці: з відповідними департаментами та управліннями міністерства, митницями; з науково-дослідними та іншими організаціями; з науковими установами інших держав та міжнародних організацій (ВМО, PICARD) тощо	

ФІНАНСОВІ	
<i>Сприяють підвищенню результативності системи наукового забезпечення ефективної діяльності Міндоходів України</i>	<i>Зумовлюють ризики та загрози</i>
Належний рівень бюджетного фінансування	Недостатній рівень бюджетного фінансування науково-дослідної діяльності, зокрема:
Можливість залучення (платної) консультативної допомоги з боку провідних вітчизняних та іноземних наукових інституцій, окремих науковців	рівень фінансування науки не дає можливості апробації результатів та залучення на договірній основі сторонніх виконавців, а також, коли оплата праці науковців нижча ніж передбачено законодавством;
Матеріальне та соціальне забезпечення працівників	додаткові фінансові витрати пов'язані із участю у комунікативних заходах і опублікуванням наукових статей тощо
Створення сприятливих умов для підвищення науково-професійного рівня, зокрема, через участь у комунікативних заходах; робота у бібліотеках, архівах тощо	Неможливість проведення досліджень за вказаною тематикою силами науково-дослідної установи (відсутність необхідного обладнання, фахівців і т.д.)
Фінансування відряджень на участь у вітчизняних та міжнародних семінарах за напрямками наукових досліджень	
Додаткове вивчення іноземної мови (англійська): термінологія за напрямками наукових досліджень	

Отже, запропоновані теоретико-методологічні засади наукового забезпечення державного управління у податково-митній сфері забезпечуватимуть виконання завдань та функцій Міндоходів України, сприятимуть стабільному прогресивному розвитку та зумовлюватимуть вирішення низки ключових питань, зокрема розроблення концепції наукового забезпечення державного управління у податково-митній сфері.

7.2. Методичні аспекти оцінювання ефективності здійснення митної справи

Посилення впливу глобалізаційних процесів призвело до необхідності зміни моделей управління не лише на корпоративному, але й на державному рівнях. Необхідність коригування діяльності органів виконавчої влади нерозривно пов'язана з визначенням її оптимальних параметрів, адекватних новим умовам. Зауважимо, що формування ефективної моделі державного управління повинно враховувати необхідність підвищення якості співпраці державних органів влади з бізнесом, громадянськими інституціями, міжнародними урядовими та комерційними установами. Особливої уваги за таких умов набуває питання підвищення ефективності діяльності митниць Міндоходів України, які займають провідне місце у системі зовнішньої і внутрішньої політики держави. Складність оцінювання ефективності їх діяльності визначається з однієї сторони – специфікою функціонування, а з іншої – недостатнім рівнем розробки наукових засад здійснення самого оцінювання.

Сучасні умови системи митного регулювання характеризуються високим ступенем динамічності та невизначеності. Зокрема, активізація та політизація зовнішньоекономічної діяльності, створення світової системи безпеки та необхідність спрощення і прискорення виконання митних процедур вимагає запровадження нових підходів до здійснення державної митної справи. Необхідними характеристиками адаптації системи державного митного регулювання повинні стати її ефективність та постійна взаємодія з бізнесом, митними адміністраціями інших держав, міжнародними інституціями. Запорукою досягнення цих результатів є розробка системи критеріїв, які б давали можливість визначати цільові точки ефективної діяльності структурних підрозділів Міндоходів України, відповідальних за реалізацію державної митної політики. У зв'язку з цим, особливого значення набуває спроба по-новому осмислити поняття, цілі та завдання митних адміністрацій, оцінювання ролі критеріїв ефективності їх діяльності, без яких неможливо розробити напрями удоско-

налення їх функціонування в умовах зростаючої глобалізації та викликів сьогодення. Отже, актуальність теми дослідження обумовлена необхідністю систематизації існуючих підходів до критеріїв оцінювання ефективності діяльності митних адміністрацій та здійснення державної митної справи.

Варто зазначити, що Стратегією розвитку Міндоходів України на 2013-2017 роки, передбачено реалізацію стратегічного напрямку «Стратегічне управління організацією, постійне та безперервне вдосконалення операційної діяльності», який передбачає досягнення наступних стратегічних цілей та ініціатив (табл. 7.3).

Таблиця 7.3. Складові стратегічного напрямку «Стратегічне управління організацією, постійне та безперервне вдосконалення операційної діяльності»

Стратегічні цілі	Стратегічні ініціативи
1. Забезпечення стратегічного управління організацією	1.1. Розвиток системи управління стратегічними ініціативами Міндоходів України
	1.2. Постійний контроль за виконанням стратегічних ініціатив Міндоходів України
	1.3. Комплексне поліпшення обліково-звітної складової діяльності Міндоходів України
2. Активне співробітництво з податковими і митними службами інших країн та застосування передового міжнародного досвіду	2.1. Активне вивчення та впровадження провідного міжнародного досвіду з питань оподаткування та митної справи
	2.2. Створення інституту митно-податкових аташе при дипломатичних представництвах України
	2.3. Системна співпраця з податковими та митними службами інших країн
3. Регулярна оцінка ефективності роботи підрозділів Міністерства, побудова системи управління якістю роботи підрозділів Міндоходів України	3.1. Впровадження моделі управління бізнес-процесами Міндоходів України
	3.2. Розробка методики та побудова системи операційних показників для функціональних та регіональних підрозділів Міндоходів України
	3.3. Впровадження «найкращих практик» функції внутрішнього аудиту

РОЗДІЛ 7. Наукове забезпечення реалізації стратегічного розвитку митної справи

Продовження таблиці 7.3.

Стратегічні цілі	Стратегічні ініціативи
4. Оптимізація організаційної та функціональної структури Міндоходів України	4.1. Створення «табелів» територіальних органів Міндоходів України
	4.2. Реструктуризація територіальних органів Міндоходів України на основі «табелів»
	4.3. Побудова загальних центрів обслуговування для допоміжних функцій на регіональному рівні
	4.4. Побудова моделі взаємодії структурних підрозділів територіальних органів Міністерства
5. Забезпечення комплексної автоматизації ключових процесів Міндоходів України	5.1. Розробка плану автоматизації та централізованої архітектури автоматизованих інформаційних систем
	5.2. Покращення якості даних та звітності
	5.3. Інтеграція автоматизованих інформаційних систем та створення «єдиного погляду» на платника податків, зборів та митних платежів
	5.4. Комплексна автоматизація процесів управління ризиками, пов'язаними з платниками податків, зборів та митних платежів
	5.5. Впровадження автоматизованих інструментів для розрахунку прогностичної бази оподаткування
6. Побудова сучасної та динамічної ІТ-функції	6.1. Побудова ефективного процесу управління ІТ
	6.2. Максимальна централізація ІТ-функції
	6.3. Проведення регулярного незалежного аудиту ІТ та інформаційної безпеки
7. Забезпечення високого рівня продуктивності, надійності та безпеки інформаційних систем	7.1. Модернізація ІТ-інфраструктури, централізація управління ІТ-інфраструктурою
	7.2. Побудова ефективної комплексної системи захисту інформації
	7.3. Вдосконалення основного та побудова резервного центрів обробки даних, що відповідають сучасним вимогам

Отже, до основних завдань новоствореного міністерства відносять регулярну оцінку ефективності роботи підрозділів Міндоходів України, побудову системи управління якістю роботи підрозділів Міндоходів України.

Відмітимо, у науці управління розвиток поняття «ефективність» історично починається з ефективності виробництва. Слід зазначити, що протягом тривалого часу в нашій економічній науці не зверталась увага на розвиток сфери послуг, особливо сфери державних послуг. Пояснення цьому слід шукати в поширеному в радянський період принципі, згідно з яким, праця в сфері послуг «не є продуктивною і не створює вартість». Зрозуміло, що за сучасних умов, в епоху кардинальної реструктуризації народного господарства, для якого характерним є збільшення частки сфери послуг в структурі ВВП кожної країни, запропоноване твердження втратило актуальність. Крім того, особливого значення набуває необхідність активізації наукового пошуку в сфері ефективності діяльності державних органів, що надають комплекс послуг.

Зауважимо, що відповідно до тлумачного словника, ефективність – це досягнення певних результатів з мінімально можливими витратами або отримання максимально можливого обсягу продукції з визначеної кількості ресурсів³¹³. Ключовим аспектом підвищення ефективності діяльності митних адміністрацій в багатьох країнах світу є формування об'єктивної та комплексної системи критеріїв, які відобразатимуть ступінь досягнення визначених цілей, що дозволять зосередити увагу на пріоритетах їх розвитку.

В літературних джерелах використовують поняття, як «ефективність митної справи» та «ефективність діяльності митних органів». Так, І. Г. Бережнюк під ефективністю митної справи розуміє реалізацію економічної та правоохоронної функцій митної справи. В. В. Суворов ефективність діяльності митних органів розглядає як показник, який відображає співвідношення результатів діяльності у відповідній сфері та залучених для досягнення таких результатів ресурсів. Узагальнюючи теоретичні підходи до трактування поняття «ефективність здійснення митної справи», доцільно запропонувати наступне визначення. Ефективність здійснення митної справи – економічний та соціальний ефект, що виникає внаслідок реалізації функцій митницями щодо вста-

³¹³ Экономика. Толковый словарь. – М.: «ИНФРА-М», Издательство «Весь Мир». Дж. Блэк. общ. ред.: д.э.н. И.М.Осадчая. – 2000. – 768 с.

РОЗДІЛ 7. Наукове забезпечення реалізації стратегічного розвитку митної справи

новлення порядку і умов переміщення товарів через митний кордон України та пов'язаних з ним митних формальностей.

Досить актуальним сьогодні є питання дослідження методик оцінювання ефективності здійснення митної справи. Найбільш поширеним підходом, що використовується у вітчизняній практиці є порівняння витрачених коштів на утримання митниць та надходжень від митних податків і зборів до Держбюджету. При цьому проводиться розрахунок сум, витрачених на утримання митної системи та кожного працівника митниці і надходжень до бюджету держави від роботи середньостатистичного працівника цих органів та системи в цілому.

Окрім того, досить поширеним на практиці є використання багатокритеріального підходу до оцінювання ефективності роботи митних органів, згідно з яким у 2001 р. було розроблено Методику системного аналізу завантаження митниць та раціоналізації розподілу особового складу в ДМСУ, автори якої ставили перед собою завдання забезпечити раціональний розподіл особового складу, коли навантаження на одного інспектора в кожній митниці наближено до середнього по митній системі, а також визначення ефективності роботи кожної митниці³¹⁴. Методика дає змогу розрахувати навантаження та вирівняти його між митницями, після чого перейти до визначення показників ефективності роботи митниць. Критерієм ефективності обрано суму податків, що перераховуються до бюджету окремою митницею від кожного виду роботи у перерахунку на одиниці виміру цієї роботи. Отже, кінцевою метою методики є розподіл митних платежів, які заплановано для надходження до бюджету, пропорційно до обсягів робіт кожної конкретної митниці. Порівняльне оцінювання ефективності роботи митниць здійснюється за результатами виконання розподілених планових фіскальних показників.

На думку Ткачова О.К., дослідження ефективності діяльності митних органів має включати такі напрями: аналіз показників діяльності митних органів; визначення резервів на різних організаційних рівнях забезпечення наповнення Державного бюдже-

³¹⁴ Сороко В.М. Оцінка ефективності діяльності державних службовців / В.М. Сороко // Вісник державної служби України. – 2006. – № 2. – С. 20–26.

ту; оцінювання ефективності управління трудовими ресурсами митних органів; аналіз окремих факторів у ЗЕД, які негативно впливають на рівень надходжень до Державного бюджету, розроблення механізмів їх подолання; перегляд та вдосконалення схем митного контролю і митного оформлення експортно-імпортних операцій. Як зазначив А. Тищенко, при оцінюванні ефективності діяльності митної служби слід використовувати комбінацію різних методів моделювання: аналітичний, статистичний, евристичний тощо; кількісного та якісного оцінювання; системи показників і узагальнюючих критеріїв³¹⁵.

Досить цікавим є підхід, наведений у роботі В.В. Суворова, який пропонує ефективність діяльності митних органів оцінювати шляхом розрахунку показника, що вказує на масштаб здійснення митного контролю (кількості товарів, які було піддано контролю при перетині митного кордону за відповідний період). Запропонований коефіцієнт слід розраховувати як відношення обсягу імпорту товарів за відповідний рік до загальної кількості посадових осіб митної служби відповідної країни. Значення коефіцієнта характеризує спроможність митної служби ефективно функціонувати в умовах постійно зростаючих обсягів міжнародної торгівлі. Зростання значення коефіцієнта вказує на підвищення продуктивності праці діяльності працівників митних органів, зниження ж його значення дає можливість робити висновки про екстенсивний підхід у організації роботи працівників митної сфери³¹⁶. Окрім того, для більш детального аналізу ефективності функціонування діяльності митних органів пропонується розглядати й такі показники, як: середній обсяг імпорту у кількісному вираженні в розрахунку на одного працівника митних органів; загальна кількість декларацій, оформлених митною службою за відповідний рік; коефіцієнт середньоденного завантаження однієї посадової особи та середній час на оформлення однієї декларації.

³¹⁵ Тищенко А. Н. Экономическая результативность деятельности предприятий : монография / А.Н. Тищенко [и др.] ; Харьковский национальный экономический ун-т. - Х. : ИД «ИНЖЭК», 2005. - 143 с..

³¹⁶ Суворов В.В. Окремі аспекти оцінки ефективності здійснення митної справи в Україні / В.В. Суворов // Митна безпека. – 2010. - № 2. – Серія «Економіка». – С. 107-115

РОЗДІЛ 7. Наукове забезпечення реалізації стратегічного розвитку митної справи

Незважаючи на досить багатоаспектний підхід, що пропонується В. В. Суворовим, ми вважаємо, що зазначені показники, здебільшого, відображають специфіку діяльності митних органів, а не ефективність їх функціонування, оскільки повною мірою не враховують ступінь виконання функцій, покладених на них.

З метою більш детального аналізу результативності митної справи Т. В. Калінеску та І. В. Пономарьова пропонують використовувати збалансовану систему показників, що ґрунтується на показниках з урахуванням специфіки оцінюваної сфери³¹⁷. Запропонована збалансована система показників передбачає досягнення наступних цілей:

1) підвищення рівня дотримання митного законодавства України, забезпечення повноти і своєчасності сплати митних зборів і платежів, при цьому доцільно розраховувати наступні показники:

- частка заяв до митних органів, за якими судами ухвалені рішення не на користь митних органів, в загальному числі позовів, заяв, розглянутих судами;
- частка митних платежів, перерахованих учасниками ЗЕД з порушенням встановлених нормативними документами термінів, в загальній сумі перерахованих митних платежів до державного бюджету;
- рівень виконання закону про державний бюджет в частині перерахування митних платежів;
- рівень утримання митних платежів;
- рівень нелегального ввезення товарів;
- сума недоотриманих митних платежів у зв'язку з нелегальним ввезенням товарів.

2) підвищення якості надання послуг митними органами, скорочення витрат учасників ЗЕД і держави, пов'язаних з митним оформленням і митним контролем. Досягнення запропонованої цілі, на думку авторів, передбачає визначення наступних показників:

³¹⁷ Калінеску Т.В. Застосування збалансованої системи показників для оцінювання митної діяльності [Електронний ресурс]. / Т.В. Калінеску, І.В. Пономарьова – Режим доступу : www.nbu.gov.ua

- частка учасників ЗЕД, в цілому митних органів, що позитивно оцінюють роботу, в загальній чисельності респондентів;
- час на виконання митних процедур в автомобільних пунктах пропуску через державний кордон України;
- частка державних послуг і функцій, що надаються і виконуються митними органами відповідно до адміністративних регламентів, в загальному обсязі державних послуг і функцій митної служби України;
- частка товарів, за якими виявлені порушення в результаті контрольних заходів, що проводяться після митного оформлення, до загального обсягу оформлених товарів;
- показник середньозваженої частки витрат учасників ЗЕД на митні процедури в загальній собівартості товарів, що переміщуються через митний кордон України.

Таким чином, з метою оцінювання ефективності діяльності митниць пропонується до використання низка методик та критеріїв, що ґрунтується на тих, чи інших показниках, проте, здебільшого, вони носять теоретичний, індикативний характер і не дають дієвих практичних результатів, тобто виступають допоміжними інструментами для оптимізації роботи цих органів. Окрім того, слід зазначити, що запропоновані методики є орієнтованими на специфіку діяльності митниць, тому сьогодні досить гострим є питання формування універсальної системи показників, яка дала б змогу комплексно оцінити ефективність функціонування новоствореного міністерства.

На думку авторів цього дослідження, при оцінюванні ефективності діяльності митних адміністрацій необхідно враховувати, що митниці є проміжною ланкою між державою, суспільством, учасниками зовнішньоекономічної діяльності. Зрозуміло, що в силу функціональних обов'язків митниць та інтересів держави і бізнесу, критерії оцінювання ефективності будуть різнитись. Частина з них матиме однакову направленість щодо підвищення їх ефективності (тобто в їх поліпшенні зацікавлені як бізнес, так і держава), інша – протилежну (покращення певних критеріїв ефективності для однієї сторони буде означати погіршення для іншої). Окремою групою критеріїв ефективності можна виді-

РОЗДІЛ 7. Наукове забезпечення реалізації стратегічного розвитку митної справи

лити показники ефективності митниць відповідно до міжнародних індексів і рейтингів. Отже, при формуванні критеріїв оцінювання ефективності діяльності митниць необхідно враховувати суб'єктів оцінювання, які, на нашу думку, можна представити за такими напрямками: «держава», «бізнес», «міжнародні організації» (рис. 7.4).

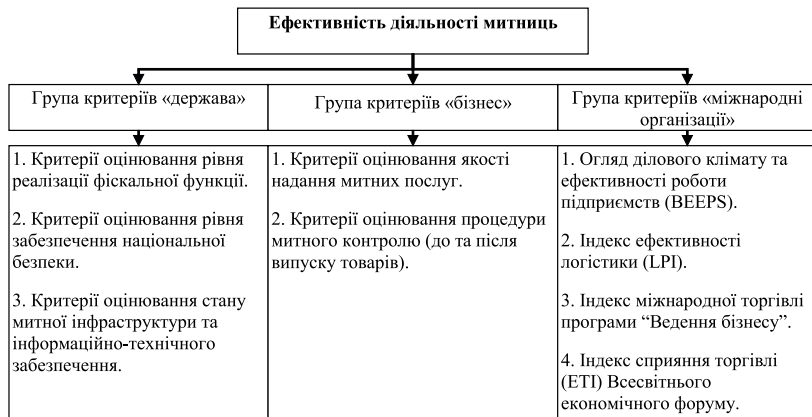


Рис. 7.4. Критерії оцінювання ефективності діяльності митниць

Спробуємо більш детально розглянути перераховані групи критеріїв та їх змістовні характеристики. Аналізуючи показники ефективності діяльності митниць з позиції держави, необхідно зазначити, що визначальним фактором при формуванні переліку критеріїв ефективності є призначення досліджуваних структур відповідно до національного законодавства. Зокрема, відповідно до ст. 544 МК України, на органи доходів і зборів покладено 20 завдань, серед яких: забезпечення правильного застосування, неухильного дотримання та запобігання невиконанню вимог законодавства України з питань державної митної справи; забезпечення виконання зобов'язань, передбачених міжнародними договорами України з питань державної митної справи, укладеними відповідно до закону; створення сприятливих умов для полегшення торгівлі, сприяння транзиту, збільшення товарообі-

гу та пасажиропотоку через митний кордон України, здійснення разом з митними органами інших держав заходів щодо удосконалення процедури пропуску товарів, транспортних засобів через митний кордон України, їх митного контролю та митного оформлення; здійснення митного контролю та виконання митних формальностей щодо товарів, транспортних засобів комерційного призначення, що переміщуються через митний кордон України, у тому числі на підставі електронних документів (електронне декларування), за допомогою технічних засобів контролю тощо; аналіз та управління ризиками з метою визначення форм та обсягів митного контролю; забезпечення справляння митних платежів, контроль правильності обчислення, своєчасності та повноти їх сплати, застосування заходів щодо їх примусового стягнення у межах повноважень, організація застосування гарантій забезпечення сплати митних платежів, взаємодія з банківськими установами та незалежними фінансовими посередниками, що надають такі гарантії; застосування передбачених законом заходів митно-тарифного та нетарифного регулювання зовнішньоекономічної діяльності, здійснення контролю за дотриманням усіма суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності та громадянами встановлених законодавством заборон та обмежень щодо переміщення окремих видів товарів через митний кордон України; здійснення заходів щодо недопущення переміщення через митний кордон України товарів, на які встановлені заборони та/або обмеження щодо переміщення через митний кордон України, а також товарів, які не відповідають вимогам якості та безпеки; здійснення державного експортного контролю в межах повноважень, покладених на органи доходів і зборів відповідно до МК України та інших законів України; здійснення контролю за дотриманням правил переміщення валютних цінностей через митний кордон України; сприяння захисту прав інтелектуальної власності, вжиття заходів щодо запобігання переміщенню через митний кордон України товарів з порушеннями охоронюваних законом прав інтелектуальної власності, недопущення переміщення через митний кордон України контрафактних товарів; запобігання та протидія контрабанді, боротьба з порушеннями митних правил на

РОЗДІЛ 7. Наукове забезпечення реалізації стратегічного розвитку митної справи

всій митній території України; здійснення в межах повноважень, визначених МК України, контролю за діяльністю підприємств, які надають послуги з декларування товарів, перевезення та зберігання товарів, що переміщуються через митний кордон України чи перебувають під митним контролем, та здійснюють інші операції з такими товарами, надання дозволів та видача ліцензій на здійснення зазначених видів діяльності; видача сертифікатів уповноваженого економічного оператора, надання дозволів та видача ліцензій на здійснення зазначених видів діяльності; видача сертифікатів уповноваженого економічного оператора; ведення Української класифікації товарів зовнішньоекономічної діяльності; ведення митної статистики та обмін даними митної статистики з митними органами інших країн; проведення верифікації (встановлення достовірності) сертифікатів про походження товарів з України та видача у випадках, встановлених чинними міжнародними договорами, сертифікатів походження; здійснення обміну документами та інформацією (у тому числі електронною) з іншими державними органами України, митними, правоохоронними та іншими органами іноземних держав; впровадження, розвиток та технічне супроводження інформаційних, телекомунікаційних та інформаційно-телекомунікаційних систем і технологій в державній митній справі, автоматизація митних процедур, надання підприємствам послуг електронного цифрового підпису; здійснення міжнародного співробітництва у сфері державної митної справи, залучення зовнішніх ресурсів для забезпечення діяльності органів доходів і зборів; кінологічне забезпечення діяльності органів доходів і зборів; управління об'єктами інфраструктури органів доходів і зборів, розбудова митного кордону; здійснення інших визначених законом повноважень, покладених на органи доходів і зборів. Їх можна згрупувати за такими критеріями (рис. 7.5).

З позиції бізнесу визначення ефективності діяльності митних адміністрацій має дещо інше трактування. Якщо на державному рівні визначальними критеріями ефективності є якість наповнення державного бюджету та забезпечення національної безпеки, то для бізнесу – зрозумілість і простота митного зако-

нодавства, прозорість митних процедур та митного контролю (рис. 7.6).

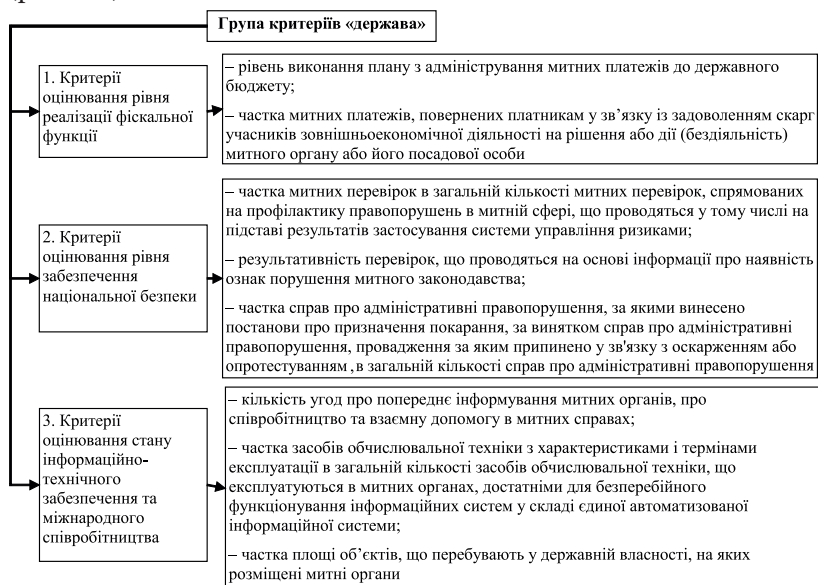


Рис. 7.5. Критерії оцінювання ефективності діяльності митниць з позиції держави

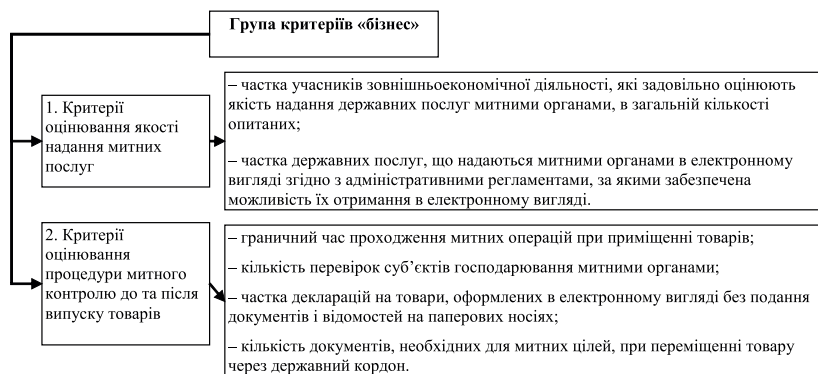


Рис. 7.6. Критерії оцінювання ефективності діяльності митниць з позиції бізнесу

РОЗДІЛ 7. Наукове забезпечення реалізації стратегічного розвитку митної справи

Ця група показників відображає якість митного адміністрування – від підвищення інформаційної прозорості до зниження рівня витрат, прискорення митних операцій, застосування вибіркових методів митного контролю тощо.

Отже, діяльність митниць з позиції бізнес-середовища повинна бути направлена на підвищення швидкості здійснення митних операцій при ввезенні товарів через митний кордон, а також скорочення витрат при здійсненні митних операцій. Особливе місце займає процедура митного контролю, яка повинна враховувати світові тенденції. Зокрема, відповідно до положень Кіотської конвенції, здійснення процедур митного контролю рекомендується виконувати шляхом проведення митного постаудиту з мінімальним втручанням працівників митниць у процес постачання товарів.

Особливе місце в системі оцінювання ефективності діяльності митниць посідають міжнародні рейтинги. Варто зазначити, що у світі існує значна кількість різних міжнародних індексів та рейтингів: глобальних й локальних, комплексних й спеціалізованих, регулярних та тимчасових. Але в результаті всі вони характеризують ефективність країни, регіону, міста, порівняно з їх конкурентами, які також змагаються за обмежені ресурси – інвестиції. Чим вища позиція країни в тому чи іншому регіоні, тим більше у неї шансів в потенційній боротьбі за залучення капіталу. Більшість індексів та рейтингів є публічними, що робить їх зручним інструментом для аналізу управлінських рішень, в тому числі й державних. Комплексне використання міжнародних рейтингів та індексів дозволяє оцінити реальний рівень сприятливого середовища для ведення бізнесу в країні. Щодо України, то останнім часом спостерігається незначне покращення за певними рейтингами, але ситуація залишає бажати кращого. Як зазначив І. Гончаренко, представник фонду «Ефективне управління» (м. Київ), неефективність функціонування державних інститутів відображається на результатах України за всіма індексами³¹⁸.

Відмітимо, значний інтерес до міжнародних рейтингів та позиції в них України проявляє керівництво країни, а саме Президент України, В.Ф. Янукович, з метою поліпшення умов для

³¹⁸ Дмитриев К. Индексаторы / К. Дмитриев // Бизнес. – 2013. – № 27 (1066). – С. 12-14

ведення бізнесу, вдосконалення державного нагляду (контролю) у сфері господарської діяльності, прискорення реформування сфери надання адміністративних послуг, видав наказ «Про невідкладні заходи щодо прискорення здійснення економічних реформ» від 12.06.2013 № 327/2013, відповідно до якого доручив Кабінету Міністрів України прискорити здійснення заходів щодо поліпшення умов ведення бізнесу та забезпечення входження України у 2013 році до першої сотні держав за рейтингом Світового банку «Doing Business»³¹⁹.

До найбільш відомих можна віднести: огляд ділового клімату (BEEPS), логістичний індекс (LPI), індекс легкості ведення бізнесу, індекс сприяння торгівлі (ETI) Всесвітнього економічного форуму. Всі вони оцінюють ефективність митної діяльності та обтяжливість правових норм на основі різних визначень і методик.

Зазначимо, останнім часом в Україні багато уваги приділяється позиціям нашої країни в міжнародних індексах та рейтингах.

Ці дані також виявили зміни на краще в ефективності роботи російської митної служби та в митних правилах. Розглянемо ці критерії більш детально (рис. 7.7).

Огляд ділового клімату та ефективності роботи підприємств (Business Environment and Enterprise Performance Survey – BEEPS) – дослідження, що здійснюються спільно Світовим Банком та Європейським банком реконструкції та розвитку (EBRD). Дослідження проводилися в 1999, 2000, 2005, 2008 та 2012 рр. в країнах Центральної та Східної Європи, Середньої Азії шляхом опитування керівників підприємств. Опитування сфокусовані на взаєминах бізнесу і держави в частині формування ділового клімату. Особлива увага приділяється отриманню порівнянних оцінок поширення корупції, рівня впливу держави на бізнес, а також якості бізнес-середовища. Особливістю даних BEEPS є можливість встановити зв'язки між якістю ділового клімату, державних інститутів й поведінкою і параметрами фірми. Обстеження проводиться за допомогою індивідуальних опитувань менеджерів і

³¹⁹ Про невідкладні заходи щодо прискорення здійснення економічних реформ [Електронний ресурс] : указ [видано Президентом України 12.06.2013 № 327/2013]. – Режим доступу: <http://www.president.gov.ua/documents/15800.html>

РОЗДІЛ 7. Наукове забезпечення реалізації стратегічного розвитку митної справи

власників підприємств. В 2009 році опитування охопило 11998 керівників компаній у 29 колишніх соціалістичних європейських і азіатських країнах (крім Турції).

Індекс ефективності логістики (LPI – Logistic Performance Index) – індекс Світового банку, який розглядає легкість здійснення поставок товарів та стан торгової логістики на національному та міжнародному рівні, вперше був опублікований в 2007 році. Індекс LPI був розроблений і впроваджений Департаментом міжнародної торгівлі і транспорту Світового банку, спільно з Turku School of Economics (TSE – Фінляндія). Крім того, індекс був схвалений і підтримується Global Facilitation Partnership for Transportation and

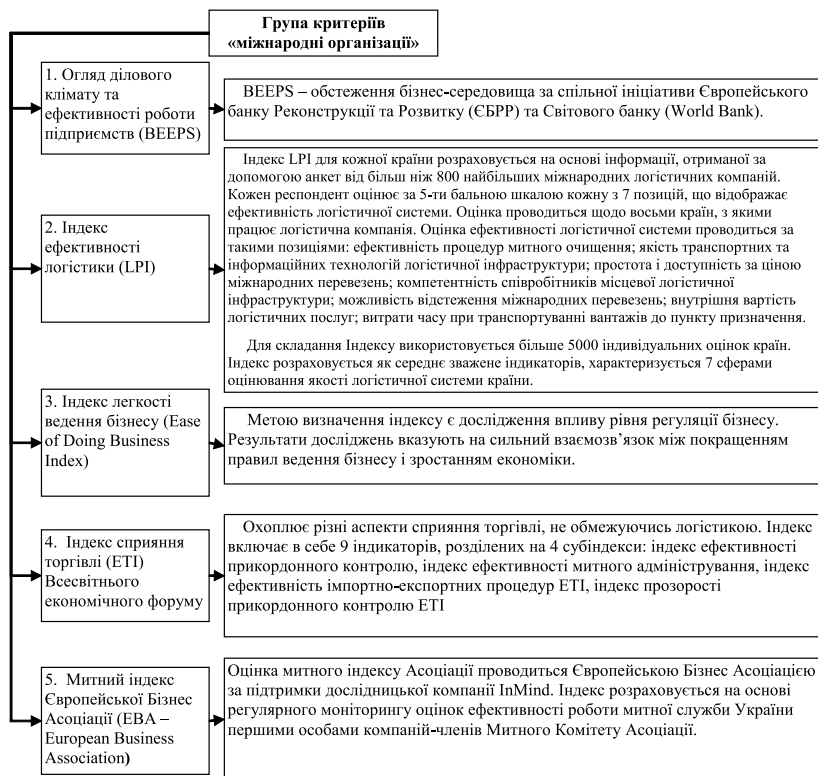


Рис. 7.7. Критерії оцінювання ефективності діяльності митниць з позиції міжнародних організацій

Trade (GFP), Міжнародною федерацією експедиторських асоціацій (International Federation of Freight Forwarders Associations – FIATA) та Global Express Association (GEA). Показник вимірює ефективність роботи ланцюгів постачань в міжнародній торгівлі і оцінюється кожні 2 роки. Індекс оцінює наступні подіндикатори:

- 1) ефективність роботи митниць;
- 2) якість інфраструктури;
- 3) простота організації міжнародних постачань товарів;
- 4) компетенція в логістиці;
- 5) можливість відстеження товару впродовж всього ланцюжка поставок;

6) дотримання термінів поставки товару.

LPI для кожної країни розраховується на основі інформації, отриманої за допомогою анкет від більше ніж 1000 найбільших міжнародних логістичних компаній. Опитування проводиться в режимі онлайн (34 питання). Таким чином, цей індикатор являє собою середнє зважене даних 6 підіндикаторов, що характеризують логістичну систему країни. Він визначає ефективність логістики в двох аспектах: міжнародному і внутрішньому. Міжнародний LPI забезпечує якісну оцінку країни шляхом опитування торгових партнерів - фахівців з логістики, що працюють за межами країни. Міжнародний LPI – це сумарний показник ефективності сектора логістики, узагальнений за шістьма основними компонентами ефективності в один агрегований показник: митниця, інфраструктура, міжнародні перевезення, компетенція в логістиці, виявлення і відстеження своєчасності доставки вантажів. Внутрішній LPI надає як якісні, так і кількісні оцінки країн фахівцями з логістики, що працюють в середині країни. Цей індекс включає в себе детальну інформацію щодо логістичного середовища, основні процеси логістики, строки виконання робіт та їх вартість.

Індекс легкості ведення бізнесу (Ease of Doing Business Index) – дослідження можливої реалізації підприємницької діяльності, що узагальнюється Світовим банком на основі річних даних. Проект Doing Business дозволяє об'єктивно оцінити законодавство, пов'язане з регулюванням бізнесу, і його застосування в

РОЗДІЛ 7. Наукове забезпечення реалізації стратегічного розвитку митної справи

183 країнах, а також в окремих містах на національному та регіональному рівнях. Країни ранжуються за сприянням ведення бізнесу з 1 до 183 місця. Висока позиція в індексі легкості ведення бізнесу означає, що регуляторний клімат сприяє веденню бізнесу. Метою визначення індексу є дослідження впливу рівня регуляції бізнесу. Від початку проекту в листопаді 2001 року було опубліковано понад 800 наукових досліджень, які використовують один чи декілька індикаторів запропонованих у індексі. Результати досліджень вказують на сильний взаємозв'язок між покращенням правил ведення бізнесу і зростанням економіки. На відміну від подібних показників, індекс легкості ведення бізнесу ґрунтується лише на вивченні та квантифікації законів, постанов та правил, що стосуються ведення підприємницької діяльності. Індекс не враховує загальні умови, такі як інфраструктура, інфляція та злочинність. Загальний індекс базується на десяти внутрішніх індикаторах:

1. Започаткування бізнесу - процедури, час, витрати та мінімальний капітал для заснування підприємства.
2. Робота з дозволами на будівництво - процедури, час та витрати на будівництво складу.
3. Підключення до системи електропостачання.
4. Реєстрація майна - процедури, час та витрати на реєстрацію комерційної нерухомості.
5. Отримання кредиту - міць юридичних прав, глибина кредитної інформації.
6. Захист прав інвесторів - відкритість фінансових показників, відповідальність керівництва та легкість судових позовів від інвесторів.
7. Сплата податків - кількість податків, час на підготовку податкових звітів, загальний податок як частка прибутку.
8. Міжнародна торгівля - кількість документів, витрати та час необхідний для експорту та імпорту.
9. Забезпечення контрактів - процедури, час та витрати на примушення сплати боргу.
10. Закриття підприємства - відсоток відшкодувань, час та додаткові витрати на закриття неплатоспроможної фірми.

Індекс сприяння торгівлі (Індекс відкритості національної економіки (The Global Enabling Trade Index - ETI)) - глобальне дослідження щодо рейтингу країн світу за показником їх сприяння міжнародній торгівлі за версією Всесвітнього економічного форуму (World Economic Forum). ETI публікується один раз на два роки. Індекс визначається за методикою Всесвітнього економічного форуму, заснованої на комбінації статистичних даних міжнародних і національних організацій, а також результатів глобального опитування бізнес-керівників - щорічного дослідження «Огляд думок менеджерів» (Executive Opinion Survey), яке проводиться Всесвітнім економічним форумом спільно з мережею партнерських організацій - провідних дослідницьких інститутів. Дослідження проводиться з 2008 року в рамках «Програми сприяння міжнародній торгівлі» Всесвітнього економічного форуму та на даний момент представляє найбільш повний комплекс показників стану міжнародної торгівлі по різних країнах світу.

Індекс вимірює політику держав і ефективність роботи її установ у сфері ведення міжнародної торгівлі і розвитку економічного співробітництва. Дослідження показує, наскільки державні інститути, політика та інфраструктура сприяють вільному пересуванню товарів через кордони до місць призначення. Передбачається, що ETI повинен використовуватися державами, які прагнуть до ліквідації перешкод на шляху економічного розвитку і міжнародної інтеграції, в якості інструменту для аналізу проблемних моментів в їх економічній політиці і розробки заходів щодо поліпшення ситуації.

У дослідженні представлений аналіз чотирьох основних показників відкритості економік країн світу для міжнародної торгівлі:

- доступ до внутрішнього ринку;
- адміністративне управління на кордонах;
- діловий клімат;
- транспортна і комунікаційна інфраструктура.

На основі аналізу даних показників складається підсумковий рейтинг країн світу за ETI. Детальний опис методології формування Індексу і джерел даних для нього наводиться у щорічній

РОЗДІЛ 7. Наукове забезпечення реалізації стратегічного розвитку митної справи

доповіді Світового економічного форуму за результатами чергового порівняльного дослідження. Для кожної з економік, охоплених дослідженням, звіт містить опис національної економіки з підсумками загальної позиції в рейтингу і за найбільш визначними перевагами і недоліками, які були виявлені на підставі аналізу, що використовується для розрахунку Індексу. До звіту включаться детальний статистичний розділ з таблицями рейтингів за різними індикаторами. У звіті міститься докладний огляд сильних і слабких сторін, що робить можливим визначення пріоритетних областей для формулювання політики в галузі розвитку міжнародної торгівлі та економічної інтеграції.

Для порівняльної оцінки ефективності політики окремих країн в галузі міжнародної торгівлі та економічного співробітництва використовується індекс сприяння торгівлі ETI (The Global Enabling Trade), який визначається за даним Всесвітнього економічного форуму. Зокрема, в 2010 році до рейтингу внесено 125 країн світу. При цьому, індекс відкритості національних економік для міжнародної торгівлі враховує чотири блоки показників: доступ до внутрішнього ринку; адміністративне управління на кордонах; діловий клімат; транспортна і комунікаційна інфраструктура.

Митний індекс Європейської Бізнес Асоціації (ЕВА – European Business Association) - один з чотирьох індексів, які визначаються представниками ЕВА (Індекс інвестиційної привабливості, Податковий індекс, Митний індекс та Індекс інвестиційної привабливості). ЕВА - неприбуткова організація, що об'єднує понад 900 іноземних та вітчизняних компаній, які працюють в Україні. Сьогодні Асоціація є провідною організацією міжнародного бізнесу в Україні. Європейська Бізнес Асоціація була створена в 1999 році. Ініціатором створення Європейської Бізнес Асоціації була Європейська Комісія, яка зацікавлена в підтримці європейського бізнесу на Україні та налагодженні двосторонніх зв'язків Україна – ЄС. Беручи до уваги пріоритети України щодо інтеграції в Європейський Союз, основною метою діяльності Асоціації є налагодження стосунків європейського бізнесу з представниками влади в Україні для співпраці щодо створення сприятливих

умов ведення бізнесу та залучення прямих іноземних інвестицій в економіку України.

Оцінка митного індексу Асоціації проводиться Європейською Бізнес Асоціацією за підтримки дослідницької компанії InMind. Індекс розраховується на основі регулярного моніторингу оцінок ефективності роботи митної служби України першими особами компаній - членів Митного Комітету Асоціації. Митний індекс представляє собою набір із наступних 4-х показників оцінки митних процедур серед компаній, які взаємодіяли з митною системою:

- середнє число днів, що були витрачені на митне оформлення однієї партії товару;
- відсоток фізичних перевірок товарів;
- загальна кількість відмов щодо застосування першого методу визначення митної вартості (частка від загального числа митних декларацій, %);
- середня кількість документів на одну партію.

Результати представлені по кожному з 4-х показників окремо, в наступному вигляді:

- середнє значення по кожному показнику (середнє арифметичне) відображене в графіку і таблиці;
- числове значення, що розділяє наполовину вищу та нижчу частини вибірки (медіана).

Результати також розділяються за наступними показниками:

1. Тип компанії:

- лише імпорт/експорт виробленої продукції;
- компанії, що мають також місцеве виробництво;
- компанії, які надають послуги та імпортують/експортують товари для власних потреб.

2. Типи товарів/послуг, що пропонує компанія:

- споживчі товари;
- промислові товари;
- послуги.

Нововведенням, використаним при аналізі результатів в 2012 р. митного індексу, стало виведення інтегрального індексу та додаткове дослідження таких факторів, як практичне використання системи електронного декларування, оцінка рівня корум-

РОЗДІЛ 7. Наукове забезпечення реалізації стратегічного розвитку митної справи

пованості та бюрократизації митниць, а також діагностика застосування нового МК України.

Отже, удосконалення систем державного управління, застосування нових концепцій і технологій менеджменту в значній мірі пов'язані з підвищенням якості та результативності діяльності органів влади. Підвищення їх ефективності - основа усіх реформ державних органів, що здійснюються останніми роками. Поряд з іншими державними органами, система митного контролю потребує розробки критеріїв і показників оцінювання результативності, оскільки, в даний час, значно зростають вимоги до митниць, що, з однієї сторони, обумовлено збільшенням міжнародного товарообороту та транзитних перевезень, а з іншої – еволюцією політико-економічних і соціальних умов розвитку України. Складність цього напрямку досліджень обумовлена практичною нерозробленістю проблеми комплексного аналізу діяльності митних адміністрацій та поодинокими односторонніми науковими підходами до вирішення пов'язаних з цим завдань.

7.3. Наукове забезпечення державного управління у податково-митній сфері як засіб формування інноваційної моделі її розвитку

Відповідно до ЗУ «Про інноваційну діяльність» інновації – це новостворені (застосовані) і (або) вдосконалені конкурентоздатні технології, продукція або послуги, а також організаційно-технічні рішення виробничого, адміністративного, комерційного або іншого характеру, що істотно поліпшують структуру та якість виробництва і (або) соціальної сфери³²⁰. Основні принципи дер-

³²⁰ Про інноваційну діяльність : Закон України від від 04.07.2002 № 40-IV [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/40-15>.

жавної інноваційної політики, визначені цим законом, повинні стати основою для дій, у тому числі й Міндоходів України, оскільки місією Міндоходів України є адміністрування податків, зборів, митних платежів та єдиного соціального внеску, надавання послуг громадянам і бізнесу та, як наслідок, забезпечення наповнення дохідної частини бюджету, створення умов для розвитку підприємництва та міжнародної торгівлі³²¹.

У 2009 році Розпорядженням Кабінету Міністрів України схвалено Концепцію розвитку національної інноваційної системи, метою якої є визначення основних засад формування та реалізації збалансованої державної політики з питань забезпечення розвитку національної інноваційної системи, спрямованої на підвищення конкурентоспроможності національної економіки. Очікувані результати реалізації напрямів та виконання завдань розвитку національної інноваційної системи, визначених Концепцією, забезпечать до 2025 року:

- формування умов для провадження ефективної діяльності суб'єктами, які створюють (сприяють створенню) та поширюють нові знання та технології, а також застосовують їх у господарській діяльності;
- збільшення частки інноваційної продукції в прирості валового внутрішнього продукту, яка повинна досягти не менш як 30 відсотків загального обсягу приросту валового внутрішнього продукту;
- забезпечення інтеграції вітчизняного сектору наукових досліджень і розробок до світового науково-технологічного сектору;
- активізацію залучення об'єктів інтелектуальної власності, матеріальних, фінансових і кадрових ресурсів для забезпечення технологічного розвитку національної економіки;
- збільшення до 50 відсотків частки інноваційної продукції в обсязі виробництва промислової продукції; підвищення до 60 відсотків частки інноваційно активних підприємств у промисловості та до 30 відсотків частки сектору високотехнологічних виробництв

³²¹ Місія, бачення, принципи роботи [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://minrd.gov.ua/pro-minrd-ukraini/kluchovi-pokazniki>

РОЗДІЛ 7. Наукове забезпечення реалізації стратегічного розвитку митної справи

у структурі обробної промисловості; збільшення у 5-7 разів обсягу експорту високотехнологічної продукції та технологій³²².

У тому ж 2009 році Державним агентством з інновацій та інвестицій України і Державним підприємством «Інститут економіки і прогнозування НАН України» на виконання Постанови Верховної Ради України від 17.02.2009 № 965-VI «Про проведення парламентських слухань «Стратегія інноваційного розвитку України на 2010–2020 рр. в умовах глобалізаційних викликів» підготовлено проект Стратегії інноваційного розвитку України на 2010–2020 рр. в умовах глобалізаційних викликів³²³ (далі – Стратегія). Результатом реалізації Стратегії мало б стати утвердження в Україні інноваційної моделі її економічного і соціального розвитку, підвищення ефективності використання інтелектуального потенціалу країни, всіх її людських і природних ресурсів, забезпечення підвищення конкурентоспроможності національної економіки, досягнення стабільного сталого розвитку і підвищення добробуту громадян. Реалізація Стратегії створила б, на думку розробників, можливості для успішного просування України по шляху розбудови економіки і суспільства, заснованих на знаннях. На жаль, Стратегія залишилася лише проектом.

Як засвідчують експерти «ідея економіки, заснованої на знаннях, рушійною силою котрої є інновації, була дискредитована в українському суспільстві через неефективні та непослідовні дії влади та анонсування заходів, які так і не було втілено в життя»³²⁴.

Цю ж позицію підтримує у своєму дослідженні й Кравченко О.О., зазначаючи, що «інноваційний процес гальмується недостатністю інституціонального забезпечення інноваційної діяльності, що виявляється у відсутності розвинутого ринкового середовища загалом та зокрема – в незавершеності та безсистем-

³²² Про схвалення Концепції розвитку національної інноваційної системи : Розпорядження Кабінету Міністрів України від 17.06.2009 № 680-р [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/680-2009-p>.

³²³ Стратегія інноваційного розвитку України на 2010–2020 роки в умовах глобалізаційних викликів / Авт.-упоряд.: Г. О. Андрощук, І. Б. Жилияев, Б. Г. Чижевський, М. М. Шевченко.- К.: Парламентське вид-во, 2009. — С. 153.

³²⁴ Інновації в Україні: Європейський досвід та рекомендації для України. - Том 3. – Інновації в Україні: пропозиції до політичних заходів. Остаточний варіант (проект від 19.10.2011). - К.: Фенікс, 2011. - С. 44.

ності формування відповідної нормативно-правової бази, практиці «призупинення» окремих норм чинних законів, які регулюють інноваційну діяльність, неповноті інфраструктури (в т.ч. високотехнологічної) інноваційного розвитку»³²⁵.

Практично у кожному дисертаційному дослідженні науковці розглядають інновації як перспективу розвитку у тій чи іншій галузі. У той же час, більшість проблемних питань, які досліджувалися залишаються актуальними і сьогодні, що свідчить про незначний прогрес у напрямку переходу до інноваційного розвитку держави.

Разом з тим, робота над нормативним забезпеченням інноваційного розвитку України продовжується. Так у 2011 році прийнято ЗУ «Про пріоритетні напрями інноваційної діяльності в Україні»³²⁶. Метою Закону є забезпечення інноваційної моделі розвитку економіки шляхом концентрації ресурсів держави на пріоритетних напрямках науково-технічного оновлення виробництва, підвищення конкурентоспроможності вітчизняної продукції на внутрішньому і зовнішньому ринках. Стратегічними пріоритетними напрямами інноваційної діяльності в Україні на 2011-2021 рр. згідно із зазначеним Законом є:

1) освоєння нових технологій транспортування енергії, впровадження енергоефективних, ресурсозберігаючих технологій, освоєння альтернативних джерел енергії;

2) освоєння нових технологій високотехнологічного розвитку транспортної системи, ракетно-космічної галузі, авіа- і суднобудування, озброєння та військової техніки;

3) освоєння нових технологій виробництва матеріалів, їх оброблення і з'єднання, створення індустрії наноматеріалів та нанотехнологій;

4) технологічне оновлення та розвиток агропромислового комплексу;

³²⁵ Кравченко О.О. Інноваційний розвиток та структурні зміни в економіці: автореф. дис... канд. екон. наук : 08.00.01 / О. О. Кравченко ; ДВНЗ «Київ. нац. екон. ун-т ім. В. Гетьмана». - К., 2011. - 18 с.

³²⁶ Про пріоритетні напрями інноваційної діяльності в Україні : Закон України від 08.09.2011 № 3715-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/3715-17>.

РОЗДІЛ 7. Наукове забезпечення реалізації стратегічного розвитку митної справи

5) впровадження нових технологій та обладнання для якісного медичного обслуговування, лікування, фармацевтики;

6) широке застосування технологій більш чистого виробництва та охорони навколишнього природного середовища;

7) розвиток сучасних інформаційних, комунікаційних технологій, робототехніки.

Відповідно до ч. 5 ст. 5 ЗУ “Про пріоритетні напрями інноваційної діяльності в Україні” Кабінетом Міністрів України затверджено середньострокові пріоритетні напрями інноваційної діяльності загальнодержавного³²⁷ та галузевого рівня³²⁸ на 2012-2016 рр.

Як зазначалося вище, спостерігається поступове, хоча й дуже повільне, зростання результатів стимулювання державою інноваційних процесів.

За даними Державного агентства з питань науки, інновацій та інформатизації України на міжнародному рівні в рейтингу ГП 2012 Україна посідає 63 місце серед 141 країн світу проти 60-го місця серед 125 країн світу у 2011 р. До факторів, які визначають якість інноваційної діяльності, можна віднести рівень розвитку вищої освіти й стан сфери досліджень і розробок:

- за рівнем розвитку вищої освіти Україна у 2012 р. посіла 34 місце (39 – у 2011 р.), зокрема за показником охоплення вищою освітою – 8, за часткою випускників наукової та інженерної спрямованості – 19 місце;

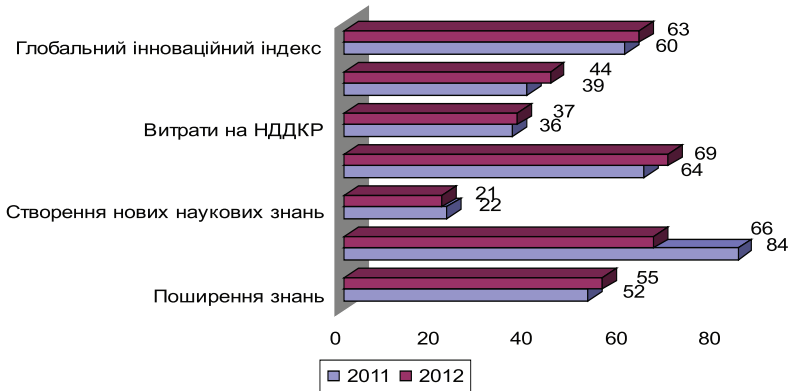
- оцінка сфери досліджень і розробок включає 3 показники: кількість дослідників на 1 млн. населення – 44 місце, витрати на НДДКР – 37 і якість дослідницьких інститутів – 69 місце;

- за результативністю наукових досліджень Україна у 2012 р. посіла 30 місце (40 – у 2011 р.), зокрема за показниками: зі ство-

³²⁷ Деякі питання визначення середньострокових пріоритетних напрямів інноваційної діяльності загальнодержавного рівня на 2012-2016 роки : Постанова Кабінету Міністрів України від 12.03.2012 № 294 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/294-2012-п>.

³²⁸ Деякі питання визначення середньострокових пріоритетних напрямів інноваційної діяльності галузевого рівня на 2012-2016 роки : Постанова Кабінету Міністрів України від 17.05.2012 № 397 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/397-2012-п>.

рення нових наукових знань, що характеризується кількістю патентів та наукових статей – 21 місце, поширення знань – 55, впливу знань – 66 місце.



*Рис.7.8. Рейтинг України за ГІІ та його під індексами*³²⁹

На думку Мінделі Л.Е. стратегічний підхід до інноваційного розвитку диктує погляд на науку не лише як безпосереднє джерело технологічних нововведень, але й і як потужного генератора культурного (інтелектуального) прошарку, який необхідний для переходу до інноваційного суспільства³³⁰.

Підтримуючи думку автора та перефразовуючи відомий вислів скажемо, що той, хто уміло планує та використовує результати наукових досліджень володіє світом. Підтвердженням цього є те, що за даними Організації економічного співробітництва та розвитку у розвинених країнах зберігається тенденція до збільшення асигнувань на наукові дослідження: глобальні витрати за останнє десятиліття зростали швидше, ніж глобальний ВВП. Упродовж останніх десяти років зростання капіталовкладень у наукові дослідження відмічається у США (на 46 %), Японії (на 27 %), ЄС-27 (на

³²⁹ Науково-технологічна сфера України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://dknti.gov.ua/images/stories/buklet_2013.pdf.

³³⁰ Миндели Л. Э. О проекте Стратегии инновационного развития Российской Федерации на период до 2020 г. / Л. Э. Миндели // Инновации. – 2011. – № 2. – С. 5-8.

РОЗДІЛ 7. Наукове забезпечення реалізації стратегічного розвитку митної справи

18 %). Високі темпи демонструють також Фінляндія, Ізраїль, Угорщина, Китай та Індія, що є ознакою широко розповсюджених зусиль економічних систем інтенсифікувати розвиток знань і технологій³³¹.

Частка витрат на наукову сферу України у ВВП становить менше 1 % ВВП. Також, щорічно витрати то зменшуються, то збільшуються, тому стверджувати про динаміку зростання не можна (рис. 7.9).

У Глобальному індексі конкурентоспроможності однією із складових є «Інновації», які містять у тому числі й такі показники, як: патенти на винаходи; наявність наукових та інженерних кадрів; наявність високоякісних науково-дослідних установ; витрати компаній на наукові дослідження тощо (рис. 7.10).

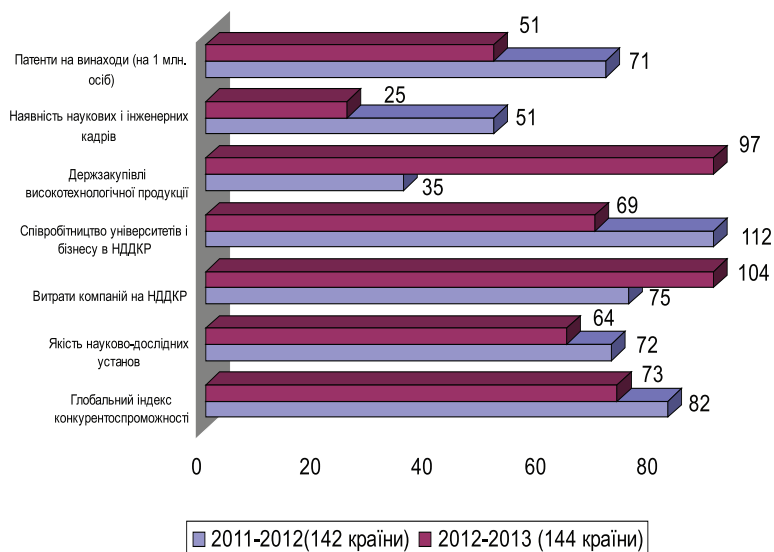


Рис.7.9. Динаміка показника наукоємності ВВП в Україні³²⁷.

³³¹ Науково-технологічна сфера України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://dknti.gov.ua/images/stories/buklet_2013.pdf.

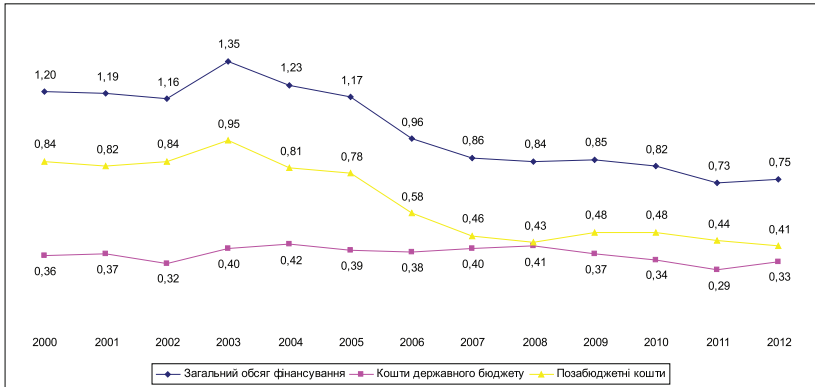


Рис.7.10. Рейтинг України за ГІК та його показниками ³²⁷

Враховуючи, що становлення Міністерства йде швидкими темпами, а вимоги як з боку держави, так і суспільства весь час зростають особливо до якості надання адміністративних послуг, з'являється потреба у створенні чіткої системи управлінських дій, основою якої є інновації та інформаційні технології, визначені відповідно до стратегії розвитку. Слід зазначити, що у структурі Міндоходів України створено Департамент стратегічного управління та інновацій. Основними функціями Департаменту стратегічного управління та інновацій є:

- стратегічне планування розвитку Міндоходів України;
- управління проектами;
- управління інноваційними процесами у Міндоходів України та його територіальних органах;
- організація наукової, науково-технічної діяльності³³².

23 жовтня 2013 року розпорядженням Кабінету Міністрів України затверджено Стратегічний план розвитку Міністерства доходів і зборів України на 2013-2018 роки та визначено вісім стратегічних напрямів розвитку:

³³² Департамент стратегічного управління та інновацій [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://minrd.gov.ua/pro-minrd-ukraini/struktura-/aparatt/23-departament-strategichnogo-upravlin/zavdannya-i-funksii>.

РОЗДІЛ 7. Наукове забезпечення реалізації стратегічного розвитку митної справи

1. розвиток партнерських відносин з громадянами та бізнесом;
2. надання високоякісних послуг громадянам та бізнесу, впровадження нових електронних сервісів та підвищення рівня надання послуг;
3. сприяння розвитку міжнародної торгівлі, впровадження найкращих практик у сфері митного регулювання;
4. здійснення контролю за повнотою сплати податків, зборів, митних платежів та єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування;
5. оптимізація оперативної-слідчої діяльності у сфері оподаткування, митній та бюджетній сфері;
6. впровадження ефективних методів протидії корупції;
7. формування ефективної системи управління персоналом;
8. стратегічне управління організацією, постійне та безперервне вдосконалення операційної діяльності.

Для кожного із стратегічних напрямів визначено стратегічні цілі та стратегічні ініціативи.

Процес інноваційного розвитку держави триває, тому дослідження сутності наукового забезпечення державного управління у податково-митній сфері як засобу формування інноваційної моделі її розвитку є актуальним та необхідним.

Роль наукового забезпечення державного управління у податково-митній сфері як засобу формування інноваційної моделі її розвитку прямо пропорційний готовності Міндоходів України до впровадження інновацій у свою діяльність, тому рішення Міндоходів України щодо свого розвитку на основі інновацій є позитивним і головним аргументом на користь ефективного розвитку держави в цілому.

Використовуючи світові та вітчизняні результати інноваційної діяльності, Міндоходів України має запропонувати спільноті і результати діяльності у податково-митній сфері, але цей процес потребує науково обґрунтованого механізму його реалізації.

Для формування інноваційної моделі розвитку Міндоходів України необхідно визначити основні системні кроки досягнення поставленої мети. На нашу думку, необхідно визначитися із:

- політикою наукового забезпечення державного управління у податково-митній сфері;
- стратегією та концепцією наукового забезпечення державного управління у податково-митній сфері;
- програмою наукових досліджень у податково-митній сфері, а також виявити бар'єри, що стануть на заваді у досягненні поставленої мети.
- Враховуючи викладене вище, пропонуємо такі основні рівні формування інноваційної моделі розвитку Міндоходів України:
 - концептуальний – інновації в концепції розвитку Міндоходів України, парадигмі управління, ідеології;
 - стратегічний – прийняття науково обґрунтованих управлінських рішень, спрямованих на вжиття заходів щодо задоволення майбутніх очікувань суспільства, пов'язаних з можливими змінами;
 - тактичний – реалізація нового контексту надання державних послуг у податково-митній сфері.

Додатково виділимо такі рівні:

- оперативний - інноваційні рішення в управлінні, корпоративній культурі;
- функціональний - поліпшення результатів діяльності податкової і митної служби, які були отримані до реорганізаційних змін.

При цьому усі зазначені рівні пов'язані між собою і взаємно впливають один на одного через систему зворотних зв'язків.

З метою здійснення координації і підзвітності з питань наукового забезпечення державного управління у податково-митній сфері як засобу формування інноваційної моделі її розвитку необхідно забезпечити поетапний перехід у нові умови діяльності (табл. 7.4).

На кожному етапі варто передбачити ключові індикатори виконання поставлених завдань. При цьому важливе значення має прагматичний підхід до визначення цілей та встановлення показників і нормативів. Показники та нормативи повинні бути реалістичними, чіткими і такими, що можна їх проконтролювати.

РОЗДІЛ 7. Наукове забезпечення реалізації стратегічного розвитку митної справи

На нашу думку, при поетапному переході діяльності Міндоходів України на інноваційну модель розвитку необхідно також враховувати базові елементи Національного стандарту ISO 9001:2008 Quality management systems — Requirements (Системи управління якістю. Вимоги)³³³, який базується на ідеї інноваційного розвитку, щодо впливу на розроблення та запровадження системи управління якістю в організації:

- середовища організації, зміни в цьому середовищі, а також ризики, пов'язані з цим середовищем;
- зміни потреб організації;
- конкретних цілей організації;
- продукції, яку постачають (у нашому дослідженні – надання адміністративних послуг);
- застосовуваних процесів;
- розміру і структури організації.

Таблиця 7.4. Рекомендований поетапний перехід діяльності Міндоходів України на інноваційну модель розвитку

Етапи	Заходи
I	Переконання керівних працівників та посадових осіб Міндоходів України у необхідності інновацій (інформаційно-роз'яснювальна робота)
II	Виявлення проблем/питань/напрямів тощо, які потребують інноваційних рішень та затвердження пріоритетних напрямів наукових досліджень
III	Виявлення бар'єрів на шляху до інновацій та підготовка заходів щодо їх подолання або мінімізації
IV	Формування політики наукового забезпечення державного управління у податково-митній сфері; розроблення стратегії та концепції наукового забезпечення державного управління у податково-митній сфері; підготовка відповідної нормативно-правової бази; ресурсне забезпечення (кадрове, інформаційне, інфраструктура тощо)
V	Реалізація політики наукового забезпечення державного управління у податково-митній сфері
VI	Збір, узагальнення відгуків щодо змін (позитивних/негативних) у діяльності органу державної влади; оцінювання нової ситуації; прийняття відповідних рішень

³³³ Національний стандарт України «Системи управління якістю. Вимоги» (ISO 9001:2008 IDT) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.gerele.dp.ua/index/info_dstu_iso_9001-2009.html.

Важливим чинником інновацій є дії, а не гасла. У 2012 році Центральним митним управлінням лабораторних досліджень та експертної роботи Держмитслужби України з метою вирішення проблеми ввезення переетерифікованих олій на митну територію України під виглядом натуральних олій (без зміни хімічного складу) замовлено науково-дослідну роботу на тему «Методичне забезпечення ідентифікації переетерифікованих олій». Завдяки плідній співпраці представників Державного науково-дослідного інституту митної справи, Центрального митного управління лабораторних досліджень та експертної роботи та Державного підприємства «Укрметрестстандарт» Українським науково-дослідним інститутом олій та жирів НААН України було виконано розробку «Методика виконання вимірювань. Ідентифікація переетерифікованих жирів». У червні 2013 року комісія Міндоходів України як правонаступника Держмитслужби України прийняла результати наукового дослідження. Таким чином, зазначена наукова розробка, що виконувалась протягом 2012-2013 рр., сприятиме забезпеченню ідентифікації переетерифікованих жирів при проведенні лабораторних досліджень проб (зразків) товарів в експертних підрозділах Міндоходів України для вдосконалення здійснення митного оформлення товарів, дозволить забезпечити повноту нарахування митних платежів за результатами лабораторних досліджень до Державного бюджету України й запобігти порушенню митних правил та сприятиме підвищенню якості і безпеки харчових продуктів.

Крім зазначеного наукового дослідження, Державним науково-дослідним інститутом митної справи відповідно до Стратегічних напрямів розвитку Міндоходів України виконуються інші науково-дослідні роботи, очікуваним результатом яких будуть інноваційні рішення у напрямі використання систем інтелектуального відеоспостереження, боротьби з контрабандою та порушеннями митних правил, забезпечення митної безпеки та організаційно-економічного механізму її реалізації, розвитку транспортно-митної інфраструктури логістичних центрів тощо (табл. 7.5).

РОЗДІЛ 7. Наукове забезпечення реалізації стратегічного розвитку митної справи

Таблиця 7.5. Формування інноваційної моделі розвитку Міндоходів України через використання інструментарію наукових досліджень Державного науково-дослідного інституту митної справи (ДНДІМС)

Стратегічні напрями розвитку Міндоходів України	Стратегічні цілі	Наукові дослідження, що виконуються ДНДІМС	Перспективні наукові дослідження ДНДІМС
<p>1. Розвиток партнерських відносин з громадянами та бізнесом</p>	<p>підвищення рівня культури сплати податків, зборів, митних платежів, єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування та позиціонування Міндоходів як відкритого та готового до конструктивного діалогу з громадськістю та бізнесом органу формування інформаційного поля про діяльність Міндоходів України</p> <p>удосконалення податкового та митного законодавства</p> <p>неупереджене та справедливе застосування законодавства</p> <p>зменшення адміністративного навантаження для громадян та бізнесу</p>	<p>«Розбудова митної справи України: витоки, реалії, перехід до сталого розвитку», «Енциклопедія-1/11», (реєстраційний № 0111U006927);</p> <p>«Нормативно-правові акти визначення та контролю митної вартості товарів: сутність, проблеми та напрями удосконалення», «Вартість-1/11» (реєстраційний № 1117U006923);</p>	<p>Створення сучасних механізмів діалогу відомства із громадськістю та бізнесом при вдосконаленні податкового та митного законодавства</p> <p>Формування та розвиток податкової культури населення</p>

Продовження таблиці 7.5.

Стратегічні напрями розвитку Міндоходів України	Стратегічні цілі	Наукові дослідження, що виконуються ДНДІМС	Перспективні наукові дослідження ДНДІМС
<p>2. Надання високоякісних послуг громадянам та бізнесу, впровадження нових електронних сервісів та підвищення рівня надання послуг</p>	<p>розроблення і впровадження ефективної моделі надання послуг громадянам та бізнесу</p> <p>розвиток наявних і впровадження інноваційних електронних сервісів для громадян та бізнесу</p>	<p>«Розробка методичного, апаратного та програмного забезпечення системи ідентифікації культурних цінностей для реєстрації та контролю при переміщенні їх через митний кордон України», «Ідентифікатор-1/11», (реєстраційний №0111U006930)</p>	<p>Створення нових сучасних моделей високоякісних сервісів на основі використання новітніх науково-технологічних розробок та зарубіжного досвіду діяльності структурними підрозділами Міністерства</p> <p>Підвищення рівня митного сервісу</p>
<p>3. Сприяння розвитку міжнародної торгівлі, впровадження найкращих практик у сфері митного регулювання</p>	<p>підвищення ефективності процедур митного контролю</p> <p>реформування системи притягнення до відповідальності за порушення митних правил</p> <p>розвиток митної інфраструктури</p>	<p>«Організаційно-правові та організаційно-технічні аспекти використання систем інтелектуального відеоспостереження (СІВС) із функцією відеоналітики при митному спостереженні як однієї із складових митної безпеки: концептуальне визначення базових понять, шляхи й засоби забезпечення та практичної реалізації», «Системи інтелектуального відеоспостереження» (реєстраційний № 0112U005478)</p>	<p>Вдосконалення митного регулювання шляхом спрощення митних процедур</p>

РОЗДІЛ 7. Наукове забезпечення реалізації стратегічного розвитку митної справи

Продовження таблиці 7.5.

<p>Стратегічні напрями розвитку Міндоходів України</p>	<p>Стратегічні цілі</p>	<p>Наукові дослідження, що виконуються ДНДІМС</p> <p>«Методичне забезпечення ідентифікації переетерифікованих олій» (реєстраційний № 0112U005479)</p> <p>«Формування стратегії розвитку транспортно-митної інфраструктури логістичних центрів», «Митно-логістичні центри» (реєстраційний № 0112U003855);</p> <p>«Розроблення проекту нової автоматизованої системи підготовки та прийняття рішень за напрямом боротьби з контрабандою та порушенням митних правил», «АС КБ-1/11», (реєстраційний № 0111U006931) («Контр-абанда»)</p>	<p>Перспективні наукові дослідження ДНДІМС</p> <p>Формування інституту уповноважених економічних операторів в Україні</p> <p>Формування єдиної системи аудиту в Міністерстві</p> <p>Створення і вдосконалення інформаційно-програмних засобів, що забезпечують здійснення митних операцій і проведення митного контролю</p>
--	-------------------------	--	---

Продовження таблиці 7.5.

Стратегічні напрями розвитку Міндоходів України	Стратегічні цілі	Наукові дослідження, що виконуються ДНДІМС	Перспективні наукові дослідження ДНДІМС
4. Здійснення контролю за повнотою сплати податків, зборів, митних платежів та єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування	підвищення ефективності методів протидії мінімізації сплати податків посилення функції оцінки та управління ризиками як основи контролю за повнотою сплати податків, зборів та митних платежів посилення централізованої аналітичної функції удосконалення системи стягнення податкового боргу	«Розробка методичного, апаратного та програмного забезпечення системи ідентифікації культурних цінностей для реєстрації та контролю при переміщенні їх через митний кордон України», «Ідентифікатор-1/11», (реєстраційний №01111U0006930) «Нормативно-правові аспекти визначення та контролю митної вартості товарів: сутність, проблеми та напрями вдосконалення», «Вартість-1/11» (реєстраційний № 1117U0006923);	Вдосконалення механізмів контролю митної вартості
		«Методичне забезпечення ідентифікації переетерифікованих олій» (реєстраційний № 0112U0005479); «Формування системи митного аудиту України», «Митний аудит», (реєстраційний № 0112U0003860);	Створення сучасного механізму посилення функції оцінки та управління ризиками як основи контролю за повнотою сплати податків, зборів та

РОЗДІЛ 7. Наукове забезпечення реалізації стратегічного розвитку митної справи

Продовження таблиці 7.5.

Стратегічні напрями розвитку Міні доходів України	Стратегічні цілі	Наукові дослідження, що виконуються ДНДІМС	Перспективні наукові дослідження ДНДІМС
5. Оптимізація оперативно-слідчої діяльності у сфері оподаткування, митній та бюджетній сфері	боротьба із злочинністю у сфері оподаткування, митній та бюджетній сфері Розвиток оперативно-слідчої функції (взаємодія з іншими підрозділами, формування позитивного іміджу)	«Розробка механізмів функціонування системи управління ризиками під час митного контролю в морських пунктах пропуску, в тому числі з використанням інформатичі про застосування ТЗМК», «Ризики»; (реєстраційний № 0113U000567)	формування митних важелів протидії тійовій економіці в Україні
6. Впровадження ефективних методів протидії корупції	активна взаємодія з міжнародними організаціями, що провадять діяльність з питань протидії корупції розробка та впровадження комплексної системи протидії корупції в Міндоходів	«Розроблення проєкту нової автоматизованої системи підготовки та прийняття рішень за напрямом боротьби з контрабандою та порушенням митних правил», «АС КБ -1/11» (реєстраційний № 0111U006931 («Контрабанда») «Організаційно-правові та організаційно-технічні аспекти використання систем інтелектуального відеоспостереження (СІВС) із функцією відеоаналітики при митному спостереженні як однієї із складових митної безпеки: концептуальне визначення базових понять, шляхи й засоби забезпечення та практичної реалізації», «Системи інтелектуального відео-спостереження» (реєстраційний № 0112U005478)	Вдосконалення правових та економічних механізмів унеможливлення корупційних дій

Продовження таблиці 7.5.

<p>Стратегічні напрями розвитку Міністерства України</p>	<p>7. Формування ефективної системи управління персоналом</p>	<p>Стратегічні цілі</p> <p>підвищення ефективності управління персоналом у Міндоходів</p>	<p>Наукові дослідження, що виконуються ДНДІМС</p> <p>«Розбудова митної справи України: витоки, реалії, перехід до сталого розвитку», «Енциклопедія-1/11», (реєстраційний № 0111U006927);</p> <p>«Впровадження в систему безперервного професійного навчання працівників митних органів Держмитслужби України ПІК «Електронний навчально-методичний кабінет», (реєстраційний № 0112U003857)</p>	<p>Перспективні наукові дослідження ДНДІМС</p> <p>Формування кадрової стратегії та політики Міністерства</p> <p>Уніфікація правового регулювання проходження служби та праці в системі органів Міністерства</p> <p>Формування методології кінологічного забезпечення діяльності Міністерства</p>
<p>8. Стратегічне управління організацією, постійне та безперервне вдосконалення операційної діяльності</p>	<p>забезпечення стратегічного управління організацією</p> <p>активне співробітництво з податковими і митними службами іноземних держав, міжнародними організаціями, а також застосування провідного міжнародного досвіду</p>	<p>«Розбудова митної справи України: витоки, реалії, перехід до сталого розвитку», «Енциклопедія-1/11», (реєстраційний № 0111U006927);</p> <p>«Розробка методичного, апаратного та програмного забезпечення системи ідентифікації культурних цінностей для реєстрації та контролю при переміщенні їх через митний кордон України», «Ідентифікатор-1/11», (реєстраційний №0111U006930)</p>	<p>Вивчення досвіду діяльності митно-податкових органів держав пострадянського простору та країн з ринковою економікою</p> <p>Дослідження впливу інтеграційних процесів міжнародного співробітництва на податково-митну сферу</p>	

РОЗДІЛ 7. Наукове забезпечення реалізації стратегічного розвитку митної справи

Закінчення таблиці 7.5.

Стратегічні напрями розвитку Міністерства	Стратегічні цілі	Наукові дослідження, що виконуються ДНДІМС	Перспективні наукові дослідження ДНДІМС
	<p>проведення регулярної оцінки ефективності роботи структурних підрозділів Міндоходів, формування системи управління якістю їх роботи</p> <p>оптимізація організаційної та функціональної структури Міндоходів</p> <p>забезпечення комплексної автоматизації ключових процесів Міндоходів</p> <p>побудова сучасної та динамічної IT-функції</p> <p>забезпечення високого рівня продуктивності, надійності та безпеки інформаційно-телекомунікаційних систем</p>	<p>«Розробка механізмів функціонування системи управління ризиками під час митного контролю в морських пунктах пропуску, в тому числі з використанням інформації про застосування ТЗМК», «Ризики»; (реєстраційний № 0113U000567)</p>	<p>Вдосконалення організаційно-управлінської діяльності в системі Міністерства</p> <p>Методологічні засади наукового забезпечення державного управління у податково-митній сфері</p> <p>Вдосконалення інформаційно-технічного забезпечення в системі Міністерства</p> <p>Розвиток суб'єктно-орієнтованого підходу в рамках автоматизованої системи аналізу та управління ризиками</p> <p>Дослідження теоретичних аспектів та розробка системи індикаторів оцінювання ефективності надання податкових та митних послуг</p>

Отже, для належного наукового забезпечення державного управління у податково-митній сфері як засобу формування інноваційної моделі її розвитку необхідно:

- по-перше, прогнозувати і планувати адекватні змінам у світовому та вітчизняному просторі заходи та використовувати нові можливості розвитку;
- по-друге, здійснити поетапний перехід діяльності Міндоходів України на інноваційну модель розвитку;
- по-третє, подолати проблеми низького рівня попиту на наукові дослідження у системі Міндоходів України;
- по-четверте, забезпечити збереження мережі наукових установ, які знаходяться в управлінні Міндоходів України, та їх кадрового потенціалу.

ВИСНОВКИ

На етапі становлення України як незалежної держави у вирішенні питань забезпечення економічної самостійності, безпеки громадян та бізнесу, захисту національних інтересів найважливішу роль відіграє державна митна справа. Закон України «Про митну справу в Україні», ухвалений 25 червня 1991 року, став законодавчою основою організації митної справи в державі та заклав підвалини для формування митної системи України. За ці роки митна система пройшла складний шлях свого формування і розвитку, стала однією з найважливіших державних інституцій, що стоять на варті економічних інтересів нашої країни.

Ретроспективний аналіз митної системи України в пострадянський період дав змогу сформулювати висновок про поступове еволюційне перетворення вітчизняної митниці на ефективний сервісний інститут у процесі переміщення товарів через митний кордон України. Таке твердження базується на вивченні тенденцій щодо удосконалення чинного митного законодавства та його наближенні до прогресивних світових практик; проголошення поступової трансформації діяльності митних органів від фіскальної до сервісної складової їх діяльності та оптимізації організаційної структури, спрощення й автоматизації митних процедур.

Здійснення процесів реформування митної системи України супроводжується вивченням світового досвіду діяльності митних служб, у першу чергу – країн - сусідів та колишніх республік Радянського Союзу, як державних утворень, що мали приблизно однакові із Україною стартові умови при створенні власних митних органів після отримання незалежності у 1991 році. Узагальнення і систематизація інформації про діяльність митних служб на пострадянському просторі дали змогу зробити висновок про те, що інституційне забезпечення здійснення державної митної справи різне – митна діяльність здійснюється окремим центральним органом виконавчої влади, або ж у складі

іншого органу (міністерства (відомства)). При цьому виявлено 3 основні типи митних адміністрацій – правоохоронні, фіскальні, сервісні та з'ясовано їх організаційну структуру, яка ґрунтується на три- або чотирирівневій побудові. У монографії на основі аналізу функціонування митних служб виокремлено їх профільні та специфічні завдання.

Створення власних митних адміністрацій – невід'ємний елемент політики незалежності самопроголошених державних утворень на території колишнього СРСР, оскільки, з однієї сторони – наявність власної митної системи є невід'ємним атрибутом державності, а з іншої – митниці виступають ефективним інструментом державного контролю економічної діяльності та вагомим джерелом формування і захисту державних фінансів.

Активна інтеграція України до світової економічної системи, що характеризується посиленням глобалізаційних процесів, актуалізує питання забезпечення економічної безпеки. Відзначимо, що захист економічних інтересів України, який функціонально здійснюється митницями, значною мірою залежить від ефективності здійснення митного контролю у пунктах пропуску. Проте, сучасний інструментарій митного контролю орієнтований не лише на посилення безпеки держави, але й на створення сприятливих умов для руху товарів через державний кордон шляхом спрощення та прискорення проведення митних процедур. Саме тому, на зміну тотальному митному контролю приходить система аналізу та управління ризиками, спрямована на виявлення порушень митних правил суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності з мінімальним втручанням в їх роботу.

Проведені дослідження проблем підвищення ефективності застосування системи аналізу та управління ризиками митницями довели необхідність забезпечення подальшої імплементації ризикоорієнтованих інструментів митного контролю з врахуванням передового досвіду зарубіжних держав. Досить актуальним сьогодні є й питання удосконалення функціонування структурних підрозділів Міндоходів України у напрямі поліпшення аналітичної складової їх роботи і наповнення автоматизованої

ВИСНОВКИ

системи аналізу та управління ризиками, профілями ризиків; розроблення єдиних підходів щодо інтегрованого управління податковими та митними ризиками; забезпечення подальшої інтеграції наявних внутрішніх баз даних до автоматизованої системи аналізу та управління ризиками (база порушників митних правил тощо) і баз даних інших органів державної влади та міжнародних організацій; удосконалення автоматизованого оперативного обміну інформацією з митними адміністраціями інших країн; впровадження системи попереднього інформування, як фактора підвищення ефективності функціонування системи управління ризиками тощо. Реалізація запропонованих заходів дозволить збалансувати вимоги щодо мінімізації фактів порушення митних правил з інтересами суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності, активізує міжнародну торгівлю.

Приєднання України до Генеральної угоди з тарифів і торгівлі, вступ до Світової організації торгівлі та, як наслідок, активні інтеграційні процеси призводять до зростання значення заходів митно-тарифного регулювання національної політики. Курс на лібералізацію зовнішньоекономічної діяльності, зменшення податкового тиску потребує удосконалення підґрунтя для здійснення державними органами митно-тарифного регулювання, подальшої гармонізації податкового та митного національного законодавства з міжнародно-правовими нормами. Цілком зрозуміло, що обрані цілі передбачають трансформацію податкової та митної систем.

Аналіз норм чинної редакції Митного кодексу України щодо митної вартості товарів та методів її визначення свідчить, що в цілому їх зміст відповідає вимогам Генеральної угоди з тарифів і торгівлі та Угоди про застосування статті VII ГАТТ 1994 року. Однак, реалізація цих норм по-перше, суттєво лібералізує процедуру контролю правильності визначення митної вартості, що призводить до поширення схем мінімізації податків, по-друге, викликає труднощі, оскільки не передбачено право митниці зобов'язати декларанта визначити митну вартість іншим способом, ніж він використав у випадку, якщо заявлена ним митна вартість менша за витрати на виробництво цього товару.

Серед шляхів вирішення вищезазначених проблем – внесення доповнень у Митний кодекс України щодо надання права митниці зобов'язувати декларанта визначати митну вартість іншим методом, ніж той, який застосовується, якщо заявлена ним митна вартість нижча, ніж витрати на виробництво цього товару. Також варто доповнити перелік випадків прийняття митницями рішення про коригування митної вартості пунктом щодо встановлення у наданих документах розбіжностей та ознак підробки, що можуть вказувати на недостовірність відомостей у них. Окрім цього, доцільно додати пункт щодо відмови декларанта від пропозиції митниці визначити митну вартість іншим способом, якщо митний орган дійшов до висновку, що заявлена митна вартість імпортованих товарів нижча ніж витрати на виробництво цих товарів. Наступним шляхом подолання окреслених вище проблем є визначення порядку включення суми роялті та інших ліцензійних платежів до ціни, що фактично сплачена або підлягає сплаті за оцінювані товари, під час визначення їх митної вартості. Саме таке різноманіття проблем при визначенні митної вартості робить її одним з найважливіших об'єктів митного аудиту як різновиду митного контролю.

Вивчення досвіду зарубіжних країн дає змогу констатувати, що організація та проведення перевірок суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності після випуску товарів у вільний обіг в різних країнах світу має свої особливості, проте за останній час у межах різноманітних інтеграційних об'єднань розроблено чимало нормативних актів, спрямованих на уніфікацію процедур митного аудиту. У межах Європейського Союзу частина вимог до процедур митного аудиту є спільною для усіх країн-членів і закріплена у відповідних нормативних актах. У той же час залишаються на розсуд національних законотворців окремі питання. Зокрема, здійснення перевірок митними органами Німеччини має узгоджувальний характер, тобто прагнення досягти максимальної співпраці і взаєморозуміння між підприємством та митним органом; використання найсучасніших технічних засобів, технологій для здійснення контролю; мотиваційний характер, що проявляється у прагненні максимально заохоти-

ти підприємство до ведення ретельного обліку, розрахунку та сплати податків і зборів, через функціонування ефективних систем внутрішнього контролю.

Цінним для України є досвід організації та здійснення митного аудиту в Республіці Ірландія, де проведення податкового та митного аудиту здійснюється в межах одного відомства. Пріоритетними стандартами та підходами щодо здійснення контрольної-перевірочної роботи, які доцільно впроваджувати в Україні є надання платникам податків пріоритетних прав на виправлення недостовірних даних у поданих ними деклараціях; запровадження систем електронного обміну інформацією (електронними копіями документів) між контролюючим органом і платником податків та розвиток такого напрямку перевірок, як невиїзний електронний аудит; подальше розширення градування системи застосування штрафних санкцій у випадку самостійного виправлення платником податків недостовірних даних у деклараціях; розмежування правової юрисдикції судів щодо розгляду справ залежно від розміру неузгоджених штрафних санкцій.

Система митного аудиту в Україні потребує належного управління, у тому числі й контролю. Для оцінки якості та ефективності документальних перевірок, що проводяться посадовими особами органів доходів і зборів доцільно здійснювати розрахунок кількісних (абсолютних) показників результативності та ефективності документальних перевірок; відносних показників результативності документальних перевірок; якісних показників результативності та ефективності документальних перевірок; показників динаміки результативності та ефективності документальних перевірок.

Дослідження механізму реалізації митного аудиту в Україні дозволило виявити низку питань, які потребують більш детальної уваги: домінування фіскальної спрямованості митної діяльності; нормативно-правове забезпечення; методологічна база та кадрове забезпечення контрольної-перевірочної діяльності; удосконалення системи формування та аналізу ризиків підприємств на предмет можливого порушення норм митного та по-

даткового законодавства; підвищення ефективності взаємодії підрозділів органів доходів і зборів в частині реалізації функції митного аудиту; покращення рівня матеріального забезпечення аудиторської діяльності уповноважених посадових осіб органів доходів і зборів тощо.

Митниці, реалізуючи державну митну політику, вирішують низку завдань, серед яких одним із найважливіших є припинення ввезення - вивезення предметів контрабанди. Сучасна система правового регулювання запобігання порушенням порядку переміщення через митний кордон товарів, предметів та транспортних засобів сформувалася на основі тривалого розвитку від кримінальної відповідальності за контрабанду до виокремлення різновидів контрабанди залежно від предметів незаконного переміщення через кордон та декриміналізації товарної контрабанди на сучасному етапі поряд з формуванням досить широкого спектру порушень митних правил, які віднесені до сфери адміністративної відповідальності. Виходячи з особливостей правового статусу особи та в контексті ідей сучасного праворозуміння, зроблено висновок, що адміністративна відповідальність, як різновид відповідальності за порушення митних правил, є примусовим обов'язком особи відповідати за свої протиправні діяння при переміщенні товарів та транспортних засобів комерційного призначення через митний кордон України, тобто нести покарання в межах встановлених Митним кодексом України стягнень (санкцій) та порядку. Разом з тим, потребують подальшого вирішення проблеми організації кримінального провадження у справах про контрабанду, пов'язаних з прийняттям нового Кримінального процесуального кодексу України, зокрема щодо використання у кримінальному провадженні інформації, здобутої в результаті адміністративно-процесуальної діяльності митниць, відсутності у цих органів права провадити за власною ініціативою (хоча б на початковому етапі розслідування) окремих слідчих дій (таких як огляд місця події).

Зростання тероризму та міжнародна організована злочинність, в т.ч. контрабанда, вимагають впровадження якомога більшою кількістю держав систем забезпечення безпеки торгівлі

та їх взаємного визнання за допомогою укладення відповідних міжнародних угод. Окрім цього, модернізація державної митної справи вимагає створення і підтримки партнерських відносин із зацікавленими сторонами, включаючи бізнес. Відповідно до Рамкових стандартів щодо забезпечення безпеки та сприяння глобальній торгівлі, розробленими під егідою Всесвітньої митної організації, інститут уповноваженого економічного оператора має стати інструментом удосконалення стандартів безпеки торгових ланцюгів з одночасним забезпеченням їх безпеки. Цей інститут став флагманською програмою для країн-членів Всесвітньої митної організації, реалізація якої дозволить митним адміністраціям змістити акценти в ланцюгу забезпечення безпеки в бік бізнесу, і в той же час надати суб'єктам господарювання численні вигоди.

У монографії зазначено, що інститут уповноваженого економічного оператора є нововведенням у митну практику України і важливим кроком до розвитку системи взаємодії митниць з учасниками зовнішньоекономічної діяльності. Проведені дослідження дали змогу стверджувати, що кожна держава, яка реалізує програму уповноваженого економічного оператора чи планує це робити, прагне укласти угоди щодо взаємного визнання з її основними торговими партнерами.

Виходячи з аналізу норм, які регулюють інститут уповноваженого економічного оператора в країнах СНД, ЄС та Україні, зроблено висновок про їх значну подібність. Це обумовлено тим, що при підготовці норм з питань державної митної справи, що регламентують цей інститут, розробники виходили не тільки з міжнародного, а й європейського досвіду. Однак, незважаючи на це, мають місце відмінності, які можуть стати перешкодою на шляху зазначеного визнання. Дані відмінності мають різну правову природу і полягають як в різних вимогах, встановлених до претендентів на отримання цього статусу, так і в різних підходах митних адміністрацій ЄС та України щодо реалізації на практиці положень, які регламентують цей інститут. У проведеному дослідженні отримано висновок, що на даний момент в Україні отримання спеціальних спрощень для

уповноважених економічних операторів є достатньо складною та неврегульованою процедурою для суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності.

Реформування податкової та митної служб України, проведене у 2013 році, зумовило необхідність удосконалення нормативно-правової та організаційно-методичної бази функціонування митної та податкової систем. Проведене дослідження довело необхідність формування системи наукового забезпечення державного управління у податково-митній сфері та розроблення відповідного нормативного забезпечення на основі вивчення міжнародного досвіду.

У монографії обґрунтовано, що реорганізаційні зміни також потребують створення та упорядкування понятійно-термінологічного апарату державного управління у контексті функціонування Міністерства доходів і зборів України, що сприятиме не лише чіткій організації здійснення наукової і науково-технічної діяльності у системі міністерства, а й успішній реалізації тих завдань, які перед ним поставлені.

Орієнтація на інноваційну модель розвитку Міністерства доходів і зборів України актуалізує потребу у наукових дослідженнях проблем захисту методами митно-тарифного та нетарифного регулювання національної економіки, правового забезпечення здійснення митної справи, підвищення ефективності функціонування митниць тощо. Дослідження існуючих підходів до оцінювання ефективності здійснення митної справи дали змогу констатувати, що більшість з них носять теоретичний характер і не дають дієвих практичних результатів. Різна зацікавленість користувачів інформації щодо ефективності потребує розгляду окремого питання - формування універсальної системи індикаторів, яка дала б змогу комплексно оцінити функціонування митниці як територіального органу Міністерства доходів і зборів України в умовах інтеграції вітчизняної економіки у світовий економічний простір. Серед інших, не менш важливих проблем, вирішення яких потребує наукового обґрунтування, можна виділити боротьбу з контрабандою та корупцією, протидію тероризму, забезпечення власної безпеки

митниць, захист прав інтелектуальної власності під час переміщення товарів через митний кордон України, розвиток освітніх технологій тощо.

Отже, процес імплементації зарубіжного досвіду у здійснення митної справи в Україні є досить складним, проте, позитивно сприймається бізнесом. Труднощі на шляху реформування, у першу чергу, обумовлені неадаптованістю запропонованих змін до вітчизняної практики господарювання, а тому, сьогодні досить актуальним залишається питання модернізації здійснення державної митної справи, яке ґрунтуватиметься на успішному зарубіжному досвіді та враховуватиме специфіку зовнішньоекономічної діяльності в Україні.

НАУКОВЕ ВИДАННЯ

**АКТУАЛЬНІ ПИТАННЯ
ТЕОРІЇ ТА ПРАКТИКИ МИТНОЇ СПРАВИ**

Монографія

*За загальною редакцією
доктора економічних наук*

І. Г. Бережнюка

Колектив авторів:

Бережнюк Іван Григорович;	Потушинська Ольга Петрівна;
Пашко Павло Володимирович;	Прус Людмила Романівна;
Войцещук Андрій Дмитрович;	Пунда Олександр Олегович;
Булана Віталія Володимирівна;	Руда Тетяна Василівна;
Долобанько Вікторія Василівна;	Рудніченко Євгеній Миколайович;
Коновалов Юрій Олександрович;	Славінський В'ячеслав Олегович;
Медвідь Юрій Олександрович;	Терещенко Сергій Степанович;
Мотюк Катерина Дмитрівна;	Туржанський Віталій Анатолійович;
Нагорічна Ольга Степанівна;	Фрадинський Олександр Анатолійович;
Неліпович Олена Володимирівна;	Хома Валерій Олександрович;
Несторишин Ігор Васильович;	Царенко Володимир Іванович;
Попель Сергій Анатолійович;	Яковенко Оксана Вікторівна.

Науковий редактор	–	<i>І.Г. Бережнюк</i>
Технічне редагування	–	<i>В.В. Долобанько, О.О. Корнійчук, І.М. Дворнічена</i>
Комп'ютерна верстка	–	<i>А.М. Стрихар</i>

Підписано до друку 05.10.2013. Формат 60x84/16
Ум. друк. арк. 24,9. Тираж 300 прим.

Надруковано: ПП Мельник А.А.
м. Хмельницький, вул Чорновола, 37.
тел.: (0382) 74-32-22

Свідectво Державного комітету інформаційної політики, телебачення та радіомовлення України про внесення суб'єкта видавничої справи до державного реєстру видавців, виготівників і розповсюджувачів видавничої продукції

Серія ДК № 1942 від 15.09.2008 р.