**17\18-13**

**КОНКУРСНА РОБОТА**

на тему:

**МИТНИЙ ПОСТ-АУДИТ: ПРОБЛЕМИ ПРАВОВОГО РЕГУЛЮВАННЯ**

**В УКРАЇНІ**

АНОТАЦІЯ

*Актуальність дослідження.* Інтернаціоналізація світової торгівлі відбувається динамічними темпами. Це, в свою чергу, означає, що кількість товарів, які перетинають митні кордони держав невпинно зростає. Як наслідок, виникає необхідність у нових ефективних видах митного контролю. Серед них особливе місце посідає митний пост-аудит. Актуальність досліджуваного питання для України обумовлюється виникненням проблемних питань на шляху втілення Україною у митну практику рекомендацій Всесвітньої митної організації щодо прискорення товарообігу та підвищення ефективності митного контролю шляхом здійснення митного пост-аудиту. Законодавче регулювання митного пост-аудиту в Україні є далеко недосконалим. Актуалізує тему митного пост-аудиту і набрання чинності «Угоди про спрощення процедур торгівлі» Світової організації торгівлі з 22.02.2017р.

***Метою*** роботи є аналіз проблем правового регулювання організації та здійснення митного пост-аудиту в Україні, а також формування пропозицій щодо підвищення його ефективності та результативності.

Для досягнення окресленої мети були поставлені такі ***завдання:***

* дослідити міжнародні нормативно-правові акти, положення яких присвячено питанням митного пост-аудиту;
* визначити нормативно-правові акти, які регулюють здійснення митного пост-аудиту в Україні;
* запропонувати удосконалити існуюче нормативно-правове регулювання митного пост-аудиту, закріпивши на законодавчому рівні неврегульовані питання організації та здійснення митного пост-аудиту;
* дослідити стан організаційно-правового забезпечення митного пост-аудиту в Україні;
* з’ясувати основні етапи організації та здійснення митного пост-аудиту;
* визначити види пост-митного аудиту та методи його проведення;
* окреслити проблеми організації та здійснення митного пост-аудиту, розробити пропозиції у цьому напрямі;
* проаналізувати судову практику у спорах, які виникають в процесі здійснення митного пост-аудиту.

***Методи дослідження.*** Для вирішення окреслених завдань та досягнення мети дослідження використано системний підхід. У роботі застосовувався історичний метод (підрозділ 1.1), завдяки якому вдалося визначити основні етапи розвитку митного пост-аудиту в Україні на законодавчому рівні; формально-логічний підхід (підрозділ 1.2), який дозволив з’ясувати етапи здійснення митного-пост-аудиту. Методи теоретичного узагальнення, аналізу й синтезу (другий розділ) застосовано для з’ясування основних спорів, які виникають в процесі здійснення митного пост-аудиту. Використано також порівняльний метод (підрозділ 1.1), який дозволив проаналізувати чинні та нечинні нормативно правові акти України, які регулюють питання організації та здійснення митного пост-аудиту.

*Загальна характеристика роботи.* Робота складається з вступу, двох розділів, які охоплюють чотири підрозділи, висновків, списку використаних джерел та трьох додатків. Перший розділ присвячений дослідженню сучасного стану правового регулювання митного пост-аудиту в Україні, а другий – аналізу основних спорів, які виникають в процесі здійснення митного пост-аудиту. Повний обсяг роботи становить 39 сторінок. Список використаних джерел включає 48 найменувань та становить 6 сторінок.

**ЗМІСТ**

[ВСТУП 5](#_Toc498074510)

[РОЗДІЛ 1. СУЧАСНИЙ СТАН ПРАВОВОГО РЕГУЛЮВАННЯ МИТНОГО ПОСТ-АУДИТУ В УКРАЇНІ 7](#_Toc498074511)

[1.1. Нормативно-правове регулювання митного пост-аудиту 7](#_Toc498074512)

[1.2. Організаційно-правове забезпечення митного пост-аудиту 13](#_Toc498074513)

[РОЗДІЛ 2. СПОРИ, ЯКІ ВИНИКАЮТЬ В ПРОЦЕСІ ЗДІЙСНЕННЯ МИТНОГО ПОСТ-АУДИТУ 21](#_Toc498074514)

[2.1. Спори щодо cкасування/визнання нечинним наказу про проведення документальної перевірки 21](#_Toc498074515)

[2.2. Спори щодо cкасування/визнання нечинними податкових повідомлень-рішень за результатами документальних перевірок 24](#_Toc498074516)

[ВИСНОВКИ 27](#_Toc498074517)

[СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ 30](#_Toc498074518)

[ДОДАТОК А 36](#_Toc498074519)

[ДОДАТОК Б 37](#_Toc498074520)

[ДОДАТОК В 39](#_Toc498074521)

# **ВСТУП**

Інтеграція України у світове господарство й імплементація міжнародних норм і стандартів у галузі митної справи сприяють скороченню термінів та обсягів митних процедур, зокрема митного оформлення та митного контролю, проте такі трансформації не повинні вплинути на ефективність їх проведення, що зумовлює пошук нових підходів до організації та здійснення контрольних заходів у сфері зовнішньоекономічної діяльності (далі – ЗЕД). Відтак особливої актуальності набуває такий сучасний вид митного контролю, як митний пост-аудит, який полягає у проведенні документальних перевірок суб’єктів ЗЕД після здійснення процедури митного оформлення. Основною метою впровадження митного пост-аудиту у контрольно-перевірочну роботу органів доходів і зборів є: формування прозорої митної системи, що була б адекватною сучасним тенденціям світової торгівлі, відповідала б нормам, прийнятим у розвинених країнах та належним чином здійснювала захист законних економічних прав суб’єктів ЗЕД та держави. Досягнення поставленої мети вимагає виконання певного кола завдань, одним з яких є – пришвидшення безперешкодного руху товарів безпосередньо до кінцевого споживача або виробництва, що досягається шляхом впровадження митного пост-аудиту. Митний пост-аудит мінімізує час простою товару, що займає митний огляд й митні формальності та різні витрати, які несе кінцевий споживач. Митний пост-аудит також відіграє важливу роль у розкритті порушень зовнішньоекономічного законодавства суб’єктами ЗЕД, а також наповненні державного бюджету України.

Актуальність обраної теми обумовлюється виникненням проблемних питань на шляху втілення Україною у митну практику рекомендацій Всесвітньої митної організації щодо прискорення товарообігу та підвищення ефективності митного контролю шляхом здійснення митного пост-аудиту. Законодавче регулювання митного пост-аудиту в Україні є далеко недосконалим. Актуалізує тему митного пост-аудиту і набрання чинності «Угоди про спрощення процедур торгівлі» Світової організації торгівлі з 22.02.2017р.

Питання, пов’язані з поняттям митного пост-аудиту, досліджували такі відомі вчені та практики як І. Г. Бережнюк, О. П. Борисеню, О. М. Вакульчик, Т. С. Єдинак, В.Ю. Єдинак, Л. М. Івашова, І. М. Квеліашвілі, О. О. Книшек, А. О. Кулик, Ю. О. Ліханіна, Д. С. Олійник, Н. В. Осадча, П. В. Пашко, Н. П. Сідлецька, С. П. Цибулько та інші. У працях цих авторів досліджувалися окремі аспекти формування та розвитку системи митного пост-аудиту в Україні. Однак питання законодавчого та методичного забезпечення митного пост-аудиту опрацьовані недостатньо глибоко.

Об’єктом дослідження є процес реалізації митного контролю на основі митного пост-аудиту органами доходів і зборів України.

Предметом дослідження є правові засади організації, здійснення і розвитку митного пост-аудиту в Україні.

Метою роботи є аналіз проблем правового регулювання організації та здійснення митного пост-аудиту в Україні, а також формування пропозицій щодо підвищення його ефективності та результативності.

Для досягнення окресленої мети були поставлені такі завдання:

* дослідити міжнародні нормативно-правові акти, положення яких присвячено питанням митного пост-аудиту;
* визначити нормативно-правові акти, які регулюють здійснення митного пост-аудиту в Україні;
* запропонувати удосконалити існуюче нормативно-правове регулювання митного пост-аудиту, закріпивши на законодавчому рівні неврегульовані питання організації та здійснення митного пост-аудиту;
* дослідити стан організаційно-правового забезпечення митного пост-аудиту в Україні;
* з’ясувати основні етапи організації та здійснення митного пост-аудиту;
* визначити види пост-митного аудиту та методи його проведення;
* окреслити проблеми організації та здійснення митного пост-аудиту, розробити пропозиції у цьому напрямі;
* проаналізувати судову практику у спорах, які виникають в процесі здійснення митного пост-аудиту.

# **РОЗДІЛ 1. СУЧАСНИЙ СТАН ПРАВОВОГО РЕГУЛЮВАННЯ МИТНОГО ПОСТ-АУДИТУ В УКРАЇНІ**

Відповідно до Міжнародної конвенції про спрощення і гармонізацію митних процедур (Кіотська конвенція), митний пост-аудит – це форма митного контролю, яку здійснюють митні органи для перевірки правильності та достовірності даних, зазначених у митних деклараціях, через вивчення бухгалтерських документів, рахунків, систем управління бізнесом після завершення митного оформлення. Всесвітня митна організація (далі – ВМО) визначає пост-аудит як процес, що дозволяє працівникам митних органів проводити контроль за достовірністю даних митних декларацій шляхом перевірки книг, записів, бізнес-систем, комерційних даних фізичних осіб/фірм, задіяних у міжнародній торгівлі.

## **1.1. Нормативно-правове регулювання митного пост-аудиту**

Основним міжнародним документом у сфері організації та проведення митного контролю є Міжнародна конвенція про спрощення і гармонізацію митних процедур, розроблена в рамках ВМО [12]. Вона складається з 19 статей основного тексту і 31 додатка, що є невід’ємними складовими цієї конвенції, і як зазначає О.М. Вакульчик, фактично деякі з цих додатків за характером і значенням прирівнюються до окремих самостійних процедур [3, с. 13]. У Конвенції вперше згадується про систему аналізу ризиків та зазначається, що вона відноситься до сучасних методів роботи, завдяки затвердженню яких може бути досягнуте спрощення і гармонізація митних правил і процедур, що робитиме свій внесок у розвиток міжнародної торгівлі [8, с. 95]. До Кіотської конвенції Україна приєдналася у 2006 р. [29], проте через порушення відповідних процедур вона фактично не отримала статусу договірної сторони. Лише 15 лютого 2011 р. Верховною Радою України були прийняті зміни до ЗУ «Про приєднання України до Протоколу про внесення змін до Міжнародної конвенції про спрощення та гармонізацію митних процедур». Саме цим було ліквідовано деякі процесуальні непорозуміння [16].

Згідно з розділом 2 Додатку II цієї ж Конвенції, «контроль на основі методів аудиту» – це сукупність заходів, за допомогою яких митна служба переконується у правильності заповнення декларацій на товари та достовірності зазначених у них даних, перевіряючи наявні у причетних до декларування осіб відповідні книги обліку рахунків, документи, облікову документацію та комерційну інформацію. Порядок здійснення митного контролю висвітлюється у Розділі 6 Загального додатку Конвенції. Нова редакція Конвенції була розроблена та прийнята з метою гармонізації та спрощення митних процедур, сприяння розвитку міжнародної торгівлі, що передбачає проведення митними органами під час оформлення лише часткового контролю, обсяг якого визначається митними органами та залежить від достовірності інформації, що надається суб'єктом ЗЕД [12].

Також Україною було підписано Протокол про вступ України до Світової організації торгівлі (далі – СОТ), що ратифікований Законом України від 10 квітня 2008 р. № 250‑VI. Згодом, 27 листопада 2014 р. Генеральна рада СОТ офіційно прийняла Протокол про доповнення Угоди про заснування СОТ «Угодою про спрощення процедур торгівлі». Україна ратифікувала Угоду Законом України від 04.11.2015 № 745‑VII, вона є чинною з 06.12.2015 [30]. Необхідно зазначити, що визначною подією стало набрання чинності «Угоди про спрощення процедур торгівлі» 22.02.2017р. Це сталося так як до секретаріату СОТ було передано 112 інструментів ратифікацій цієї Угоди, що означає його прийняття більше, ніж двома третинами членів СОТ (на сьогодні це 110 членів) [2]. Відповідно до норм пп. 3.1 п. 3 ст. 10 Угоди «Використання міжнародних стандартів», членам рекомендується використовувати відповідні міжнародні стандарти або їхні частини як основу для своїх формальностей та процедур, пов'язаних із імпортом, експортом або транзитом, за винятком випадків, коли Угодою передбачено інше. Також згідно з нормами пп. 5.2 ст. 7 Додатку до Угоди, кожен член обирає особу або вантаж для аудиту після митного оформлення з урахуванням ризикоорієнтованого підходу, що може включати відповідні критерії вибірковості [32].

24 червня 2005 р. були прийняті Рамкові стандарти із забезпечення безпеки та спрощення процедур міжнародної торгівлі (далі – Рамкові стандарти) [33], які розроблені Стратегічною групою ВМО. Їх головні положення є практичним застосуванням принципів та методики пост-аудиту. В передмові Рамкових стандартів ВМО зазначається, що огляд кожної партії вантажів просто паралізував би світову торгівлю. У зв'язку з цим на сьогодні у світі використовуються сучасні методи митного контролю, які ґрунтуються на використанні автоматизованої системи управління ризиками., серед яких чільне місце посідає митний пост-аудит.

Курс інтеграції України до ЄС передбачає зближення українського законодавства з законодавством ЄС. У відповідності до Угоди про асоціацію між Україною, з однієї сторони, та ЄС, Європейським співтовариством з атомної енергії і їхніми державами‑членами, з іншої сторони, що була ратифікована Законом України від 16.09.2014 № 1678‑VII сторонами було погоджено, що положення і процедури мають бути «пропорційними, прозорими, передбачуваними, недискримінаційними, об'єктивними й мають застосовуватися уніфіковано та ефективно, а також, забезпечити застосування сучасних митних методів зокрема оцінки ризиків, пост-аудитного контролю та методів аудиту компаній для спрощення та сприяння ввезенню та випуску товарів…» [43]. Законодавче регулювання митного пост-аудиту в ЄС ґрунтується на загальних нормативних актах, які визначають стандарти його проведення. До основних нормативних документів належать: Митний кодекс ЄС 1992 р.; модернізований Митний кодекс ЄС 2008 р.; Митний кодекс ЄС 2013 р.; Посібник з митного пост-аудиту ВМО (WCO – Guidelines for Post-clearance Audit, 2012); Посібник з митного аудиту ЄС (ЕU –Customs Audit Guide, 2007); технічні примітки ВМО до митного пост-аудиту (UNCTAD Technical Note 5 Post-clearance audit, 2008); Митні прототипи ЄС (Customs Вlueprints); інші нормативні акти ЄС [44].

Щодо історичних передумов втілення в українську митну практику проведення митного пост-аудиту, необхідно зазначити, що вперше митний пост-аудит в Україні запроваджено у МК України 2002 р. [10]. Це був перший документ, в якому було передбачено таку форму митного контролю як перевірка системи звітності та обліку товарів, що переміщуються через митний кордон України, а також своєчасності, повноти нарахування і сплати податків і зборів.

Згодом українським урядом було затверджено Порядок проведення митними органами на підприємствах перевірок системи звітності та обліку товарів і транспортних засобів, що переміщуються через митний кордон України [25].

Виходячи з того факту, що Україна долучилася до Кіотської конвенції у 2011 р., вітчизняне законодавство було узгоджено з положеннями самого документа у 2012 р. У МК України, прийнятому 2012 р., розділ ХI регулює здійснення митного контролю.

Однак, на сьогодні в Україні на законодавчому рівні відсутнє поняття «митний пост-аудит». Це викликає деякі труднощі та непорозуміння. Необхідно зауважити, що в Проекті Закону про внесення змін до МК України щодо уповноваженого економічного оператора та спрощень митних формальностей (номер реєстрацiї 4777) фігурує поняття «пост-митний контроль» [31].

Митний пост-аудит в Україні реалізується через таку форму митного контролю як «документальна перевірка». Відповідно ст. 345 МК України документальною перевіркою є: «сукупність заходів, за допомогою яких органи доходів і зборів переконуються у правильності заповнення митних декларацій, декларацій митної вартості та в 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, повноти нарахування та сплати митних платежів». Водночас, органи ДФС керуються у своїй діяльності не лише МК, а й Податковим кодексом України (далі – ПК України), який тлумачить поняття «документальна перевірка» як «перевірку, предметом якої є своєчасність, достовірність, повнота нарахування та сплати усіх передбачених цим Кодексом податків та зборів, а також дотримання валютного та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи …» [14]. В своїй статті Хомутенки схематично порівняли ці два кодифіковані законодавчі акти і зобразили розбіжності у трактуванні предмета документальних перевірок й видів таких перевірок (див. Додаток А).

Положень МК та ПК України, які присвячені документальним перевіркам недостатньо для ефективного проведення митного пост-аудиту. Організація та здійснення митного пост-аудиту повинні деталізуватися іншими законами та підзаконними актами. З огляду на це виявляється доречним проведення аналізу існуючих (чинних і таких, що втратили чинність) нормативно-правових актів, які регулюють зазначене питання.

Законодавство у сфері організації та проведення документальних перевірок на сьогодні не є повністю сформованим, оскільки багато аспектів не врегульовано ні законами, ні підзаконними нормативними актами, прийнятими у встановленому порядку. Норми вітчизняного законодавства, що регулюють порядок здійснення перевірок контролюючими органами, містять лише часткову регламентацію їх проведення. Правове регулювання відбувається як нормами МК України, ПК України, так і різними за своєю природою й видавниками нормативно-правовими актами КМУ, Міністерства фінансів України, Державної фіскальної служби України. Як нормотворчий процес, так і перегляд та скасування норм, що регулюють досліджувані відносини, є недостатньо систематизованими, відбуваються хаотично. Усі існуючі нормативні акти створено з метою врегулювання окремих питань, пов’язаних із проведенням документальних перевірок.

Для зручності аналізу існуючих нормативно-правових актів, які регулюють питання митного пост-аудиту було створено таблицю «Нормативно-правові акти, які регулюють порядок організації та здійснення митного пост-аудиту» (див. Додаток Б). Звертаємо увагу, що в таблиці наведені як чинні нормативно-правові акти, так і такі, що втратили чинність. Це зроблено для кращого сприйняття та виявлення нормативно-правових актів, яких не вистачає, а також формулювання пропозицій щодо прийняття таких актів.

Постановою КМУ «Про затвердження Порядку координації одночасного проведення планових перевірок (ревізій) контролюючими органами та органами державного фінансового контролю» від 23 жовтня 2013 р. № 805 визначено механізм координації одночасного проведення документальних планових перевірок контролюючими органами та планових виїзних ревізій органами державного фінансового контролю. В ньому зокрема зазначено, що планування перевірок фінансово-господарської діяльності суб’єктів господарювання здійснюється щокварталу контролюючими органами та органами державного фінансового контролю. У разі коли контролюючими органами та органами державного фінансового контролю планується проведення у звітному періоді перевірок одного і того самого суб’єкта господарювання, такі перевірки проводяться зазначеними органами одночасно [21].

Як видно із Таблиці взаємодія між структурними підрозділами органів ДФС України регулюється двома наказами ДФС України, які затверджують відповідні Методичні рекомендації. Перші рекомендації [19] створено з метою вдосконалення взаємодії між структурними підрозділами органів ДФС України при організації, проведенні та реалізації матеріалів перевірок платників податків Слід звернути увагу, що ці методичні рекомендації не рекомендуються для застосування при проведенні документальних перевірок щодо дотримання законодавства з питань державної митної справи, крім застосування зразків оформлення окремих форм документів та журналів у визначених випадках. Другі [20] – з метою належної організації роботи з проведення та реалізації матеріалів документальних перевірок дотримання вимог законодавства України з питань державної митної справи.

Наступний блок, який має назву «безпосереднє здійснення» включає два чинні нормативно-правових акти. Так, затверджений наказом Міністерства фінансів України від 02.06.2015 № 524 Порядок формування плану-графіка проведення документальних планових перевірок платників податків [27] розроблений з метою забезпечення єдиного підходу до формування щоквартального плану-графіка проведення документальних планових перевірок платників податків. Другий же нормативно-правовий акт [24] визначає механізм проведення контролюючими органами зустрічних звірок.

Натомість, як видно із Таблиці, серед нечинних – три, які, в свою чергу, включають чотири порядки:

* проведення митними органами на підприємствах перевірок системи звітності та обліку товарів і транспортних засобів, що переміщуються через митний кордон України [25];
* проведення митними органами невиїзних документальних перевірок [26];
* планування митними органами документальних виїзних перевірок [23];
* проведення митними органами зустрічних звірок [23].

Із зазначеного випливає, що сьогодні для ефективного здійснення не вистачає щонайменше одного нормативно-правового акту, який би визначав порядок проведення контролюючими органами виїзних та невиїзних документальних перевірок. При цьому вбачається, що є необхідність закріплення окремими нормативно-правовими актами порядку проведення контролюючими органами виїзних (планових та позапланових) документальних перевірок та порядку проведення контролюючими органами невиїзних документальних перевірок.

Закріплення результатів регламентовано досить детально. Зазначене питання регулюється двома нормативними актами (див. Додаток Б). Так, Міністерством фінансів України розроблено порядок оформлення результатів документальних перевірок дотримання законодавства України з питань державної митної справи, податкового, валютного та іншого законодавства платниками податків – юридичними особами та їх відокремленими підрозділами [22]. Його створено відповідно до вимог ПК України та МК України для застосування посадовими особами контролюючих органів при оформленні результатів зазначених документальних перевірок.

Крім того, з метою надання методологічної і практичної допомоги контролюючим органам, підвищення якості оформлення результатів зазначених документальних перевірок ДФС України розроблені Методичні рекомендації щодо оформлення актів (довідок) документальних перевірок дотримання вимог законодавства України з питань державної митної справи [18].

## **1.2. Організаційно-правове забезпечення митного пост-аудиту**

Механізм організації та здійснення митного пост-аудиту є складним процесом, який умовно поділяють на три етапи: 1) підготовка та попереднє планування аудиту; 2) проведення аудиту; 3) завершення аудиту. Кожен етап характеризується чітко визначеними процедурами, наприклад, на етапі планування та підготовки до аудиту, використовується інформація за результатами спрацювання системи управління ризиками, інформація отримана з зовнішніх джерел, інтуїція посадових осіб, яка повинна бути обґрунтована і підтверджена документально [46, с. 252].

Підставою до проведення пост-митного аудиту є результати аналізу різних джерел інформації, що в кінцевому підсумку зводиться до вибору об'єкта перевірки. Податковий та митний аудит базується на ризик-орієнтованому підході. Вибір компанії для цільової комплексної перевірки здійснюється через аналіз інформації про надійність і фактори ризику компанії. Так, наказом Міністерства фінансів України від 02.06.2015 № 524 затверджено Порядок формування плану-графіка проведення документальних планових перевірок платників податків. Згідно цього порядку критерії ризиків від провадження діяльності платників податків поділено за ступенями значущості (високий, середній, незначний). Зазначений наказ не має обмежень у доступі, тому кожен платник може визначити свій рівень ризиковості для податкового контролю. Наказом Міністерства фінансів України від 04.08.2016 № 723 «Про внесення змін до Порядку формування плану-графіка проведення документальних планових перевірок платників податків» значно розширено систему ризиків, що гарантує відбір до контролю найбільш ризикових суб'єктів господарювання. Крім цього, розпорядженням ДФС затверджено склад робочої групи з удосконалення критеріїв, алгоритмів відбору та методики відпрацювання ризикових суб'єктів господарювання, які залучені до схем мінімізації податкових платежів; затверджено Критерії та алгоритми відбору ризикових суб'єктів господарювання.

3 метою здійснення заходів щодо розвитку напряму митного пост-аудиту, забезпечення системності в роботі та мінімізації людського фактору при прийнятті рішень щодо відбору суб'єктів господарювання для проведення митного аудиту у ДФС здійснюється розробка програмно-інформаційного комплексу «Система відбору суб'єктів господарювання для митного аудиту» [6]. Розробка зазначеного програмно-інформаційного комплексу безперечно є кроком до підвищення ефективності митного пост-аудиту. Так, М. О. Харкавий [46] зазначає, що неправильний відбір призводить до зниження ефективності контрольних заходів, тому вибір об'єкта повинен бути здійснений з урахуванням можливостей конкретного підрозділу митного контролю, з обмеженою кількістю посадових осіб, робочого часу і необхідністю реалізації інших функцій і завдань, покладених на підрозділ.

Як вже зазначалося, в Україні інструментом реалізації форми митного контролю на основі пост-аудиту є документальна перевірка. Законодавством України передбачено два види такої перевірки. Так, ч. 3 ст. 345 МКУ визначено, що контролюючі органи мають право здійснювати митний контроль шляхом проведення документальних виїзних (планових або позапланових) та документальних невиїзних перевірок дотримання законодавства України з питань державної митної справи щодо:

1) правильності визначення бази оподаткування, своєчасності, достовірності, повноти нарахування та сплати митних платежів;

2) обґрунтованості та законності надання (отримання) пільг і звільнення від оподаткування;

3) правильності класифікації згідно з УКТ ЗЕД товарів, щодо яких проведено митне оформлення;

4) відповідності фактичного використання переміщених через митний кордон України товарів заявленій меті такого переміщення та відповідності фінансових і бухгалтерських документів, звітів, договорів (контрактів), калькуляцій, інших документів підприємства, що перевіряється, інформації, зазначеній у митній декларації, декларації митної вартості, за якими проведено митне оформлення товарів у відповідному митному режимі;

5) законності переміщення товарів через митний кордон України, у тому числі ввезення товарів на територію вільної митної зони або їх вивезення з цієї території (ч. 3 ст. 345 МК України).

МК України також закріплені: підстави та порядок проведення органами доходів і зборів документальних виїзних перевірок (ст. 346); права та обов’язки посадових осіб органів доходів і зборів під час проведення документальних виїзних перевірок (ст. 347); проведення зустрічних звірок (ст. 348); умови допуску посадових осіб органів доходів і зборів до проведення документальних (планових чи позапланових) виїзних перевірок та зустрічних звірок (ст. 349); права та обов’язки посадових осіб підприємства, що перевіряється, під час проведення документальних перевірок (ст. 350); предмет, підстави проведення документальних невиїзних перевірок (ст. 351); матеріали, які можуть бути використані для підготовки висновків за результатами перевірок (ст. 352); порядок надання документів посадовими особами підприємства, що перевіряється (ст. 353); порядок оформлення результатів перевірок (ст. 354) та ін. Таким чином, більше 10 статей МКУ регламентують окремі аспекти митного аудиту [45, с. 25-26].

Якщо види пост-митного аудиту визначено МК України, то методи його проведення представлено у нечіткій формі. Слід зазначити, що в межах однієї правової форми організації контрольно-перевірочних заходів можуть застосовуватись різні методи контролю, які деколи співпадають зі встановленими податковим і митним законодавством формами контролю. О. Вакульчик і Т. Єднак виділяють загальнонаукові методи пост-митного аудиту: синтез; аналіз; дедукція; вибіркові спостереження. Крім того існують специфічні методи одержання інформації, які включають фактичні та документальні методи.

Алгоритм проведення пост-митного аудиту, як документальної перевірки дотримання вимог законодавства з питань державної митної справи, з урахуванням зазначених вище методів, показано на рисунку «Схематична модель організації та здійснення митного пост-аудиту в Україні» (див. Додаток В).

Необхідно зазначити, що до Митного кодексу ЄС 2013 були внесені суттєві зміни, які набрали чинності з 1 травня 2016 р., які стосуються й організації та здійснення митного пост-аудиту щодо збільшення терміну зберігання митних документів з 3-х років до 10 років. Це означає, що митниця має право при проведенні перевірок перевіряти документацію протягом 10 років та при виявленні порушень донараховувати податки [1, с. 101].

Суттєві зміни, що відбулися після реорганізації ДМС та ДПА України, та створення ДФС України, негативно відобразилися на організації та здійсненні митного пост-аудиту. Так, у структурі ДФС України здійснення митного аудиту виконує Департамент аудиту, на який покладено завдання здійснення контролю за дотриманням законодавства України з питань державної митної справи у частині своєчасності, достовірності, повноти нарахування та сплати митних платежів шляхом організації та проведення документальних перевірок платників податків тощо. Надання суто податковій службі (Головному управлінню (далі – ГУ) ДФС України в областях) повноважень на здійснення митного пост-аудиту негативно впливає на якість його проведення. Фіскальні органи при здійсненні документальної перевірки дотримання законодавства України, торкаються питань у сфері державної митної справи, а саме питань, які визначено ч. 3 ст. 345 МК України, перелік яких наведений вище. Отже, при документальній перевірці 90% питань, що перевіряються, стосуються виключної компетенції митниць, потребують відповідних фахових знань і досвіду роботи у сфері державної митної справи. Також щодо контролю за митною вартістю необхідно вказати про зниження ефективності роботи митниць через ліквідування відповідних підрозділів, які забезпечували надання та реалізацію підрозділами контролю митної вартості необхідної інформації, а саме – підрозділів аудиту [1, с. 105].

Потрібно зазначити, що немає нормативно-правового акту, який би визначав становище та характер діяльності Департаменту аудиту. Єдиним джерелом з цього питання є сайт ДФС України. Там зазначаються основні завдання та функції цього структурного підрозділу. Так, основними завданнями Департаменту аудиту є:

* здійснення контролю за дотриманням податкового і митного законодавства, законодавства щодо трансфертного ціноутворення та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на ДФС;
* проведення аналізу та здійснення управління ризиками з метою визначення форм і обсягів митного та податкового контролю;
* організація проведення перевірок щодо дотримання встановлених законом строків здійснення розрахунків в іноземній валюті, готівкових розрахунків та наявності ліцензій;
* проведення контрольних розрахункових операцій до початку перевірки платника податків щодо дотримання ним порядку проведення готівкових розрахунків та застосування реєстраторів розрахункових операцій;
* здійснення контролю за дотриманням порядку проведення готівкових розрахунків за товари (послуги), за наявністю ліцензій на провадження видів господарської діяльності, що підлягають ліцензуванню відповідно до закону, за наявністю торгових патентів.

Департамент виконує такі основні функції:

* аналітично-інформаційне забезпечення контрольно-перевірочної роботи;
* здійснення контролю за дотриманням законодавства України з питань державної митної справи у частині своєчасності, достовiрностi, повноти нарахування та сплати митних платежів шляхом організації та проведення документальних перевірок платників податків;
* аналіз та управління ризиками з метою визначення форм та обсягів митного та податкового контролю у частині здійснення контрольно-перевірочних заходів;
* організація роботи з ризиками несплати податків для формування плану-графіка проведення планових документальних перевірок суб’єктів господарювання;
* організація та координація роботи територіальних органів ДФС щодо складання та виконання плану-графіка проведення планових документальних перевірок платників податків;
* організація проведення документальних перевірок юридичних осіб;
* тощо [5].

Як вже зазначалося організаційне забезпечення митного пост-аудиту в Україні регламентовано МК України, ПК України, та рядом нормативно-правових актів. При цьому треба звернути увагу, що ДФС України розроблено два Листи безпосередньо пов’язані із питанням митного пост-аудиту. Так, у зв’язку із структурною реорганізацією ГУ ДФС у м. Києві та державних податкових інспекцій у районах міста Києва відповідно до наказу ДФС від 18.08.2015 № 620 «Про впровадження Концепції «Офіс аудиту ГУ ДФС у м. Києві», а також реорганізацією інших територіальних органів ДФС, з метою надання методологічної допомоги щодо окремих питань, які виникають при оформленні наказів, направлень та інших документів при проведенні документальних перевірок платників податків – юридичних осіб та їх відокремлених підрозділів у випадках, якщо під час проведення перевірки відбувається переведення працівника з одного органу ДФС до іншого, розроблено Лист ДФС України № 43393/7/99-99-22-04-02-17 «Щодо організації документальних перевірок» від 24.11.2015р. [48]. А у зв’язку з прийняттям ЗУ від 21 грудня 2016 р. № 1797-VIII «Про внесення змін до ПК щодо покращення інвестиційного клімату в Україні», який набрав чинності з 1 січня 2017 р. (за виключенням окремих статей) та яким внесено зміни до ПК України, що стосуються контрольно-перевірочної роботи, розроблено Лист ДФС України № 1005/7/99-99-14-03-03-17 «Про організацію перевірок у 2017 році» від 17.01.2017 [28].

В останньому зокрема зазначається, що з 01.01.2017 організацію та проведення документальних і фактичних перевірок може бути здійснено (в т.ч. видано наказ про проведення, оформлено направлення (посвідчення), складено акт (довідку) та податкові повідомлення-рішення за їх результатами) лише контролюючими органами обласного та центрального рівнів. Зазначено також, що Законом № 1797 встановлено відповідальність посадової (службової) особи контролюючого органу за прийняття неправомірного рішення, яким визначаються податкові (грошові) зобов’язання платнику податків. Крім того наголошено, що внесено зміни до порядку проведення зустрічних звірок, а також надання платниками податків пояснень на запит контролюючого органу, що визначено ст. 73 ПК України. Зокрема, у разі проведення зустрічної звірки платники податків та інші суб’єкти інформаційних відносин зобов’язані подавати інформацію, визначену в запиті контролюючого органу, протягом 10 робочих днів з дня, наступного за днем отримання запиту. Документальне підтвердження цієї інформації на вимогу контролюючого органу може бути надано в електронному або паперовому вигляді на вибір платника податків [28].

Для посилення потенціалу ДФС з питань аудиту і стягнень з 1 січня 2017 р. було поновлено повноваження ДФС проводити аудит малих і середніх платників податків. У Листі про наміри від 02 березня 2017, адресованого Директору-розпоряднику Міжнародного валютного фонду Пані Крістін Лагард [9] зазначено, що до кінця грудня 2017 р. очікується на затвердження Верховною Радою. законодавчого акту про надання ДФС повноважень з використання непрямих методів перевірки виконання зобов’язань зі сплати податків і соціальних страхових внесків. Скасування мораторію на здійснення аудиту дозволить ДФС проводити більш адресні перевірки компаній. У Листі також зазначається, що планується покращити якість податкових аудитів (перевірок) і сформувати новий аналітичний відділ з питань управління ризиками для визначення критеріїв ризиків при виявленні випадків недотримання платіжної дисципліни.

Необхідно зазначити, що у ВРУ перебуває Проект Закону про внесення змін до МК України щодо уповноваженого економічного оператора та спрощень митних формальностей № 4777 [31], яким пропонується доповнити Кодекс статтею 337-1 «Перевірка документів після випуску товарів (пост-митний контроль)». Згідно із цією статтею пост-митний контроль здійснюється за результатами застосування системи управління ризиками та може бути ініційований під час митного оформлення або протягом 30 календарних днів з дня випуску товарів. Орган доходів і зборів здійснює пост-митний контроль з метою встановлення: наявності документів, відомості про які наведено у митній декларації, та їх автентичності; відповідності та повноти інформації, зазначеної у митній декларації та первинних облікових документах, відповідних додаткових деклараціях, та інформації, що міститься в документах, відомості про які наведено у таких митних деклараціях.

Зазначено, що пост-митному контролю підлягають виключно документи, які не надавались органу доходів і зборів при митному оформленні товарів, а також, що пост-митний контроль здійснюється виключно тим органом доходів і зборів, який здійснював митне оформлення товарів. Останній направляє декларанту в письмовій або електронній формі повідомлення з переліком документів, які необхідно надати для здійснення пост-митного контролю, а також із зазначенням строків їх надання. В свою чергу декларант повинен надати такі документи протягом 10 робочих днів з дати отримання повідомлення. Про результати пост-митного контролю декларант повідомляється в письмовій або електронній формі. Результати пост-митного контролю підприємства враховуються системою управління ризиками, що застосовується органами доходів і зборів, та при плануванні і здійсненні документальних перевірок.

29 березня 2017р. Кабінет Міністрів України схвалив Концепцію реформування ДФС, яку розробив Мінфін, беручи до уваги рекомендації міжнародних партнерів України, зокрема Міжнародного валютного фонду, Митно-прикордонної служби США, Міністерства фінансів США та Євпропейської Комісії. Окрім того, при розробці було використано ряд міжнародних документів, а саме зведені митні стандарти ЕС (Customs Blueprints) та зведені фіскальні стандарти ЕС (Fiscal Blueprints) [7].

Дана Концепція торкається і митного пост-аудиту. Так у розділі «Митна справа» Концепції реформування ДФС зокрема передбачено наступне:

* автоматизовані рішення для блокування ризикових операцій;
* баланс процедур на етапі митного оформлення та пост-митного контролю [15].

22 – 24 лютого 2017 р. в м. Києві пройшов семінар «Угода СОТ про спрощення процедур торгівлі в Україні: законодавчі та інституційні перешкоди імплементації». В ході семінару схвалили рекомендації щодо подальшого підвищення кваліфікації спеціалістів з митного пост-аудиту, а також було рекомендовано уніфікувати права та обов’язки суб’єктів господарювання та контролюючого органу в рамках процесу митного пост-аудиту з кращими міжнародними практиками [34].

## **РОЗДІЛ 2. СПОРИ, ЯКІ ВИНИКАЮТЬ В ПРОЦЕСІ ЗДІЙСНЕННЯ МИТНОГО ПОСТ-АУДИТУ**

Відповідно до ч. 1 ст. 29 МК України рішення, дії або бездіяльність органів доходів і зборів або їх посадових осіб можуть бути оскаржені безпосередньо до суду.

Спори, які виникають в процесі здійснення митного пост-аудиту є досить численною категорією справ. Аналіз інформації, розміщеної в Єдиному державному реєстрі судових рішень, дозволив виділити дві найпопулярніші підкатегорії спорів, які виникають в процесі здійснення документальних перевірок органами доходів та зборів. Так, змістом зазначених спорів є:

* cкасування/визнання нечинним наказу про проведення документальної перевірки (як виїзної, так і невиїзної);
* cкасування/визнання нечинними податкових повідомлень-рішень за результатами документальних перевірок.

## **2.1. Спори щодо cкасування/визнання нечинним наказу про проведення документальної перевірки**

Документальні перевірки, як виїзні так і не виїзні, проводяться на підставі наказу органу доходів і зборів (ч. 1 ст. 346; ч. 3 ст. 351 МК України). Конкретні обставини, за наявності яких видається наказ про проведення документальної виїзної та невиїзної перевірки визначені відповідно ч. 3, ч. 7 ст. 346; ч. 2 ст. 351 МК України, а також ст. ст. 77, 78 ПК України. Позивачі (суб’єкти ЗЕД, щодо яких проводиться документальна перевірка) часто вважають такі накази незаконними, що є підставою звернення до суду.

Так, у справі № 813/5659/15 ТзОВ «Львівська тютюнова фабрика» до ГУ Державної фіскальної служби у Львівській області про скасування наказу відповідача від 29.09.2015 р. № 618 «Про проведення документальної позапланової виїзної перевірки товариства з обмеженою відповідальністю «Львівська тютюнова фабрика» та визнання протиправними дії відповідача щодо проведення перевірки на підставі цього наказу постановою Львівського окружного адміністративного суду від 28 січня 2016 р. позов задоволено [40]. Постанова мотивована тим, що запит ГУ Державної фіскальної служби у Львівській області від 04.09.2015 р. № 4301/10/13-01-22-05-15 не містив посилання на факти, які свідчать про порушення ТзОВ «Львівська тютюнова фабрика» вимог законодавства з питань державної митної справи, та інформації, яка це підтверджує, а в ньому лише було зазначено, що запитувана інформація необхідна для виконання покладених на контролюючі органи функцій та завдань, контролю за фінансово-господарськими операціями платників податків, пов'язаних з обчисленням та сплатою податків, дотримання вимог законодавства, здійснення контролю за яким покладено на контролюючі органи, що очевидно не відповідає наведеним вище приписам чинного законодавства. Тому суд дійшов висновку, що оскільки даний запит не відповідав вимогам законодавства, у позивача був відсутній обов'язок надавати відповідь на нього. Наведене вище, на думку суду, виключає наявність в контролюючого органу правових підстав для винесення оскаржуваного наказу про проведення перевірки ТзОВ «Львівська тютюнова фабрика», в зв'язку з чим цей наказ є протиправним і підлягає скасуванню. А протиправний за своєю суттю наказ не може слугувати правомірною підставою для проведення перевірки та свідчить про протиправність дій по проведенню перевірки, яка породжується і є безпосереднім наслідком неправомірного рішення суб'єкта владних повноважень.

Львівський апеляційний адміністративний суд не погодився з висновками суду першої інстанції зазначивши зокрема, що ГУ Державної фіскальної служби у Львівській області правомірно у зв'язку з наявністю інформації, отриманої в установленому законом порядку, про факти, які свідчать про можливі порушення ТзОВ «Львівська тютюнова фабрика» вимог митного законодавства, та з метою з'ясування цих обставин направило ТзОВ «Львівська тютюнова фабрика» зазначений запит. Тому, на думку колегії суддів, в даному випадку у ТзОВ «Львівська тютюнова фабрика» не було об'єктивних та обґрунтованих підстав, передбачених законодавством, для відмови у наданні чи ненадання відповідачу пояснень та витребовуваних документів на їх підтвердження. Однак, як зазначено вище, ТзОВ «Львівська тютюнова фабрика» не надало жодної інформації та документів, які витребовував відповідач, в зв'язку з чим, на думку суду, у ГУ Державної фіскальної служби у Львівській області були передбачені законодавством підстави для призначення документальної позапланової перевірки позивача, в зв'язку з чим колегія суддів дійшла висновку про правомірність оскаржуваного наказу відповідача від 29.09.2015 р. № 618 «Про проведення документальної позапланової виїзної перевірки товариства з обмеженою відповідальністю «Львівська тютюнова фабрика». А оскільки зазначена перевірка була призначена з підстав, в порядку і спосіб, що визначені законодавством, колегія суддів вважає, що дії відповідача щодо її проведення також є правомірними [39].

У справі № 806/4351/14 ТОВ «АСС – Коростишівська паперова фабрика» до ГУ Міндоходів у Житомирській області, позивач просив визнати неправомірними дії ГУ Міндоходів у Житомирській області по проведенню невиїзної документальної перевірки своєчасності, достовірності, повноти нарахування та сплати митних платежів при митному оформлені товарів «Макулатура відсортована», митне оформлення яких завершено, імпортованих на митну територію України «ТОВ «АСС – Коростишівська паперова фабрика» за період з 01.01.2013 р. по 31.12.2013 р. В обґрунтування позовних вимог позивач зазначив, що дії ГУ Міндоходів у Житомирській області по проведенню невиїзної документальної перевірки суперечать вимогам ст. 351 МК України, оскільки перелік підстав для проведення перевірки є вичерпним, а така підстава як постанова відділу кримінальних розслідувань слідчого управління фінансових розслідувань ГУ Міндоходів, не передбачена ст. 351 МК України.

Житомирський окружний адміністративний суд у задоволенні позову відмовив виходячи з того, що наказ на проведення перевірки від 27.05.2014 р. № 343 було прийнято на підставі постанови слідчого від 08.04.2014 р., а відповідно до ст. 40 Кримінально процесуального кодексу України, слідчий органу досудового слідства уповноважений, зокрема: призначати ревізії та перевірки у порядку, визначеному законом. Відповідно до п. 7 ст. 110 Кримінально процесуального кодексу України, постанова слідчого, прийнята в межах компетенції згідно із законом, є обов'язковою для виконання фізичними та юридичними особами, прав, свобод чи інтересів яких вона стосується [38]. Тобто суд дійшов висновку, що при прийнятті відповідного наказу від 27.05.2014 р. підстава для проведення перевірки була, а саме: обов'язкова до виконання постанова слідчого.

Житомирський апеляційний адміністративний суд погодився з висновками суду першої інстанції зазначивши, що згідно з пп. 78.1.11 п. 78.1 ст. 78 ПК України документальна позапланова перевірка здійснюється у разі отримання постанови суду (ухвали суду) про призначення перевірки або постанови органу дізнання, слідчого, прокурора, винесеної ними відповідно до закону у кримінальних справах, що перебувають у їх провадженні [37].

## **2.2. Спори щодо cкасування/визнання нечинними податкових повідомлень-рішень за результатами документальних перевірок**

Відповідно до ч. 15 ст. 354 МК України доводи стосовно незгоди з рішеннями органу доходів і зборів щодо правильності визначення заявлених у митних деклараціях кодів товарів згідно з УКТ ЗЕД, їх митної вартості та країни походження, підстав для звільнення від оподаткування викладаються підприємством під час апеляційного оскарження податкових повідомлень-рішень про визначення суми грошового зобов’язання, винесених за результатами документальної перевірки, у порядку, передбаченому ст. 56 ПК України. Названа підкатегорія справ у межах спорів, які виникають під час проведення документальних перевірок є найпоширенішою.

Так, у справі № 2а/0570/16869/2012 за позовом ТОВ «Міракль» до Східної митниці про визнання протиправними податкових повідомлень-рішень, позивач просив визнати протиправними податкові повідомлення-рішення Східної митниці № 159 від 13.09.12р., № 181 від 16.11.12р. Донецьким окружним адміністративним судом було встановлено, що 05.07.2012 р. по 15.08.2012 р. на підставі наказу Східної митниці від 27.06.2012 р. № 395 було проведено документальну невиїзну перевірку своєчасності, достовірності, повноти нарахування та сплати митних платежів при митному оформленні товару «Дезінфекційний розчин для зовнішнього застосування «Септоцид Р плюс» ввезеного на митну територію ТОВ «Міракль» та задекларованого за кодом згідно з УКТЗЕД 3004901900. За результатами перевірки складено акт № 46/2/700000000/0032051145 від 16.08.2012 р., згідно з висновками якого встановлено порушення, а саме: неправильно класифікований вищезазначений товар. Східною митницею у зв'язку з вказаними обставинами 16.11.2012 р. було прийняте податкове повідомлення-рішення форми «Р» № 181, яким за порушення ст. ст. 81, 189 МК України, ЗУ «Про Митний тариф України» в частині невірної класифікації товарів згідно УКТЗЕД, визначено суму податкового зобов'язання.

Позов обґрунтовано тим, що у відповідача відсутні підстави для зміни класифікації імпортованого товару, оскільки товар «Дезінфекційний розчин для зовнішнього застосування «Септоцид Р плюс» зареєстровано МОЗ України, як лікарський засіб, а віднесення даного товару до спиртів та алкогольних напоїв є безпідставним. Постановою Донецького окружного адміністративного суду від 04.02.2013 р. адміністративний позов задоволено в повному обсязі: визнано протиправними та скасовано податкові повідомлення-рішення Східної митниці № 159 від 13.09.2012 р., № 181 від 16.11.2012 р. [35].

Донецький апеляційний адміністративний суд дійшов висновку, що суд першої інстанції правильно встановив обставини справи та ухвалив постанову з додержанням норм матеріального і процесуального права, тому відсутні підстави для скасування постанови [36].

Тепер наведемо приклад спору, який виник у зв’язку із встановленням під час проведення документальної перевірки органом доходів та зборів факту неправильного визначення митної вартості товару. Так, у справі за позовом ОСОБА\_4 до ГУ Державної фіскальної служби у Хмельницькій області про визнання нечинними податкових повідомлень-рішень, позивач просив визнати нечинними податкові повідомлення-рішення від 19.03.2015 р. за № 000003/22-01-17-03 та № 000004/22-01-17-03. В обґрунтування позовних вимог позивач вказав на те, що податковим органом було нараховано йому до сплати 9780,55 грн., як суму заниження податкового зобов'язання за митною декларацією при оформленні транспортного засобу. Зазначає, що не погоджується з таким висновком, вказуючи на те, що вартість товару, зазначена в договорі купівлі-продажу, відповідає експертній оцінці даного товару.

Хмельницький окружний адміністративний суд встановив, що ГУ ДФС у Хмельницькій області було проведено документальну невиїзну перевірку стану дотримання громадянином ОСОБА\_4 законодавства України з питань державної митної справи щодо своєчасності, достовірності, повноти нарахування та сплати митних платежів при митному оформленні транспортного засобу за митною декларацією від 03.08.2012 р. за № 400050000/2012/300590, за результатами якої складено акт від 27.02.2015 р. за № Н/0003/5/22-01-17-03/НОМЕР\_1. В даному акті зазначено, що митна вартість товару (транспортного засобу Peugeot Partner, кузов НОМЕР\_2), заявлена декларантом до митного оформлення, дорівнювала 18650,82 грн. та з цієї суми були нараховані та сплачені податки у сумі 5968,26 грн., а саме: ввізне мито в розмірі 10% (в сумі 1865,08 грн.) та ПДВ в розмірі 20% (4103,18 грн.). В той же час, відповідно до інформації, отриманої від митних органів Королівства Нідерланди, переданої до ГУ Міндоходів у Хмельницькій області листом Хмельницької митниці Міндоходів від 03.09.2013 р. за № 5.1/1-06/2053, встановлено, що товар (транспортний засіб Peugeot Partner, кузов НОМЕР\_2) був проданий Голландською компанією Autobedrijf Alewijn Ott на підставі документа купівлі-продажу від 13.07.2012 р. за ціною 4747,90 Євро (у перерахунку за офіційним курсом НБУ на день митного оформлення – 46606,25 грн.). З врахуванням отриманих від митних органів Королівства Нідерланди документів та поданої калькуляції транспортних витрат (240 Євро), загальна митна вартість становить 4987,90 Євро (по курсу НБУ на день митного оформлення – 49221,29 грн.). Таким чином, сума податків, які мали бути сплачені при митному оформленні, дорівнює 15748,81 грн. (ввізне мито – 4922,13 грн., ПДВ – 10826,68 грн.); сума заниження податкового зобов'язання ОСОБА\_4 складає 9780,55 грн. (ввізне мито – 3057,05 грн., ПДВ – 6723,50 грн.), а відтак, перевіркою встановлено подання до органу доходів і зборів недостовірних відомостей про визначення митної вартості за митною декларацією.

На підставі акту перевірки відповідачем були прийняті податкові повідомлення-рішення від 19.03.2015 р. за № 000003/22-01-17-03 (яким визначено суму грошового зобов'язання за платежем мито на товари, що ввозяться на територію України, за основним платежем 3057,05 грн. та за штрафними санкціями 764,26 грн.) та № 000004/22-01-17-03 (яким визначено суму грошового зобов'язання з ПДВ за основним платежем 6723,50 грн. та за штрафними санкціями 1680,88 грн.).

Хмельницький окружний адміністративний суд встановив, що відповідач довів правомірність оскаржуваних податкових повідомлень-рішень, тому позовні вимоги задоволенню не підлягають [42]. Вінницький апеляційний адміністративний суд дійшов такого ж висновку та залишив постанову Хмельницького окружного адміністративного суду від 15 червня 2015 р. без змін [41].

# **ВИСНОВКИ**

Нормативно-правове регулювання митного пост-аудиту в Україні здійснюється перш за все МК України, який, в свою чергу, ґрунтується на положеннях Міжнародної конвенція про спрощення і гармонізацію митних процедур – основного міжнародного документа у сфері організації та проведення митного контролю. Питання митного пост-аудиту регулюється також в Рамкових стандартах безпеки та полегшення всесвітньої торгівлі ВМО.

Важливим нормативно-правовим актом, який безпосередньо стосується митного пост-аудиту є «Угода про спрощення процедур торгівлі» СОТ. Україна ратифікувала зазначений договір 4 квітня 2015р., а 22 лютого 2017р. «Угода про спрощення процедур торгівлі» набрала чинності, що стало визначною подією.

Курс інтеграції України до ЄС передбачає зближення українського законодавства з законодавством ЄС. Законодавче регулювання митного пост-аудиту в ЄС ґрунтується на загальних нормативних актах, серед яких зокрема Митний кодекс ЄС 2013 р.; технічні примітки ВМО до митного пост-аудиту (UNCTAD Technical Note 5 Post-clearance audit, 2008); Митні прототипи ЄС (Customs Вlueprints); інші нормативні акти ЄС.

У ході дослідження встановлено, що в українському законодавстві відсутнє поняття «митний пост-аудит». Проте в ньому закріплена така форма митного контролю, в якій проводиться митний пост-аудит, як «документальна перевірка». Порядок проведення таких документальних перевірок регламентується МК України та ПК України. Проте положень зазначених кодифікованих актів, які присвячені документальним перевіркам недостатньо для ефективного проведення митного пост-аудиту. Організація та здійснення митного пост-аудиту повинні деталізуватися іншими законами та підзаконними актами.

Виявлено, що законодавство у сфері організації та проведення документальних перевірок на сьогодні не є повністю сформованим. Усі існуючі нормативно-правові акти створено з метою врегулювання окремих питань, пов’язаних із проведенням документальних перевірок. Для зручності аналізу існуючих нормативно-правових актів, які регулюють питання митного пост-аудиту було створено таблицю «Нормативно-правові акти, які регулюють порядок організації та здійснення митного пост-аудиту» (див. Додаток Б). В ході аналізу таких актів встановлено, що окремі аспекти проведення митного пост-аудиту взагалі не врегульовані. Тому доречною є пропозиція прийняти два нормативно-правових акти, кожен з яких регламентував би відповідно такі процедури:

* проведення контролюючими органами виїзних (планових та позапланових) документальних перевірок;
* проведення контролюючими органами невиїзних документальних перевірок.

Організація та здійснення митного пост-аудиту це складний процес, який умовно поділяють на три етапи: 1) підготовка та попереднє планування аудиту; 2) проведення аудиту; 3) завершення аудиту.

Митний пост-аудит базується на ризик-орієнтованому підході, тобто вибір компанії для перевірки здійснюється через аналіз інформації про надійність і фактори ризику компанії. На законодавчому рівні визначено, що система аналізу та управління ризиками охоплює усі форми митного контролю. Але проблемою є те, що зазначена система не передбачає виокремлення специфічних ризиків для відбору потенційних об'єктів перевірок у рамках митного пост-аудиту. Сподіваємося зазначену проблему вдасться подолати розробивши програмно-інформаційний комплекс «Система відбору суб'єктів господарювання для митного аудиту».

Встановлено, що види митного пост-аудиту (виїзні (планові або позапланові) та невиїзні документальні перевірки) визначені МК України, а от методи його проведення не врегульовані жодним нормативно-правовим актом.

Суттєві зміни, що відбулися після реорганізації ДМС та ДПА України, та створення ДФС України, негативно відобразилися на організації та здійсненні митного пост-аудиту. Так, у структурі ДФС України здійснення митного аудиту виконує Департамент аудиту. Надання суто податковій службі (ГУ ДФС України в областях) повноважень на здійснення митного пост-аудит контролю негативно впливає на якість його проведення, адже основна частина питань, що перевіряються, стосуються виключної компетенції митниць та потребують відповідних фахових знань і досвіду роботи у сфері державної митної справи.

В ході дослідження доведено, що існує нагальна потреба в запровадженні чітких етапів організації і проведення документальних перевірок, а також у визначенні основних методів здійснення таких перевірок. Розробка єдиної теоретичної платформи здійснення митного пост-аудиту та законодавче закріплення усіх без виключення аспектів його організації та здійснення є першочерговими завданнями, виконання яких підвищить ефективність та результативність даного виду митного контролю. Вирішувати наявні проблеми слід з урахуванням міжнародних норм та стандартів.

Встановлено, що ще однією проблемою є спори, які виникають в процесі здійснення митного пост-аудиту. Такі спори є досить численною категорією справ. Аналіз інформації, розміщеної в Єдиному державному реєстрі судових рішень, дозволив виділити дві найпопулярніші підкатегорії спорів, які виникають в процесі здійснення документальних перевірок органами доходів та зборів. Змістом зазначених спорів є:

* cкасування/визнання нечинним наказу про проведення документальної перевірки (як виїзної, так і невиїзної);
* cкасування/визнання нечинними податкових повідомлень-рішень за результатами документальних перевірок.

Існування таких спорів засвідчує наявність недоліків законодавчого регулювання проведення митного пост-аудиту та підтверджує необхідність удосконалення законодавства з питань митного пост-аудиту..

# **СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ**

1. Батанова Л. О. Митний пост-аудит в Україні та проблемні аспекти його здійснення в сучасних умовах / Л. О. Батанова // Lex Portus. – 2016. – № 1. – С. 94-107 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/LP\_2016\_1\_10.
2. Буклет «Угода СОТ про спрощення процедур торгівлі» [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://www.me.gov.ua/Documents/List?lang=uk-UA&id=b89ca7c5-d3b3-4e5a-8f17-aab37ec0355f&tag=MaterialiStosovnoUspt>.
3. Вакульчик О. М. Використання досвіду ЄС у побудові системи законодавчого та методичного забезпечення митного пост-аудиту в Україні / О.М. Вакульчик // Економічні науки. – 2012. – № 2. – с. 11–22 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://nbuv.gov.ua/j-pdf/vamsue_2013_2_4.pdf>
4. Вакульчик О. М. Концептуальні засади діяльності митних органів з постмитних перевірок суб’єктів ЗЕД / О. М. Вакульчик, О. О. Кнішек // Вісник Академії митної служби України. Сер.: Економіка. – 2009. – № 2. – С. 46-54 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/vamsue\_2009\_2\_7.
5. Завдання і функції Департаменту аудиту ДФС України (станом на 30 квітня 2017 р.) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://sfs.gov.ua/pro-sfs-ukraini/struktura-/aparat/departament-auditu/zavdannya-i-funktsii/>.
6. Звіт про досягнення Ключових показників ефективності Державної фіскальної служби України від 30.03.2017р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://sfs.gov.ua/data/material/000/216/291179/Zv_t_na_sayt.pdf>.
7. Кабмін ухвалив Концепцію реформування ДФС: повідомлення Міністерства фінансів України від 29 березня 2017 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.minfin.gov.ua/news/view/kabmin-ukhvalyv-kontseptsiiu-reformuvannia-dfs?category=derzhavna-fiskalna-sluzhba-ukraini-organi&subcategory=mitnicja>.
8. Костенко А. О. Митний постаудит в Україні: сучасний стан та шляхи вдосконалення / А. О. Костенко // Економіка та держава. – 2016. – № 7. – С. 94-98.
9. Лист про наміри КМУ на адресу МВФ від 02 березня 2017 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://bank.gov.ua/doccatalog/document?id=46564506>.
10. Митний кодекс України: Закон України від 11.07.2002 № 92-IV [Електронний ресурс]. – Режим доступу <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/92-15>. (втрата чинності від 01.06.2012)
11. Митний кодекс України: Закон України від 13.03.2012 р. № 4495-VІ [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.zakon2.rada.gov.ua/laws/show/4495-17>.
12. Міжнародна конвенція про спрощення та гармонізацію митних процедур (Кіотська конвенція): Конвенція [затверджена Радою митного співробітництва 18.05.1973 р. у редакції Брюсельського Протоколу 1999 р.].–[Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/995_643>.
13. План дій «Україна – Європейський Союз»: Міжнародний документ від 12.02.2005 р. [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/994_693>.
14. Податковий кодекс України: Закон України від 02.12.2010 р № 2755-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.
15. Презентація Концепції реформування ДФС України (березень 2017 р.) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.minfin.gov.ua/uploads/redactor/files/%D0%B4%D1%84%D1%81%20%D0%BD%D0%B0%20%D1%81%D0%B0%D0%B8%CC%86%D1%82.pdf>.
16. Про внесення змін до Закону України «Про приєднання України до Протоколу про внесення змін до Міжнародної конвенції про спрощення та гармонізацію митних процедур»: Закон України від 15.02.2011 р. № 3018-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.zakon4.rada.gov. ua/laws/show/3018-17.
17. Про Довідку щодо узагальнення практики застосування адміністративними судами положень Митного кодексу України в редакції від 13 березня 2012 р.: Постанова Пленуму ВАС України від 13.03.2017 р. № 2 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.vasu.gov.ua/plenum/post_plenum/postanova_plenumu_2_13-03-2017/>.
18. Про затвердження Методичних рекомендацій щодо оформлення актів (довідок) документальних перевірок дотримання вимог законодавства України з питань державної митної справи: Наказ ДФС України від 16.01.2017 № 23 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://sfs.gov.ua/zakonodavstvo/mitne-zakonodavstvo/nakazi/71027.html>.
19. Про затвердження Методичних рекомендацій щодо порядку взаємодії між підрозділами органів державної фіскальної служби при організації, проведенні та реалізації матеріалів перевірок платників податків: Наказ ДФС України від 31 липня 2014 р. № 22 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://sfs.gov.ua/yuridichnim-osobam/podatkoviy-kontrol/nakazi/66305.html>.
20. Про затвердження Методичних рекомендацій щодо порядку взаємодії між підрозділами органів державної фіскальної служби при організації, проведенні та реалізації матеріалів документальних перевірок дотримання вимог законодавства України з питань державної митної справи: Наказ ДФС України від 12.10.2016 № 856 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://sfs.gov.ua/yuridichnim-osobam/podatkoviy-kontrol/nakazi/69970.html>.
21. Про затвердження Порядку координації одночасного проведення планових перевірок (ревізій) контролюючими органами та органами державного фінансового контролю: Постанова КМУ від 23 жовтня 2013 р. № 805 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/805-2013-%D0%BF>.
22. Про затвердження Порядку оформлення результатів документальних перевірок дотримання законодавства України з питань державної митної справи, податкового, валютного та іншого законодавства платниками податків – юридичними особами та їх відокремленими підрозділами: Наказ Міністерства фінансів України від 20.08.2015 № 727 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/z1300-15>.
23. Про затвердження Порядку планування митними органами документальних виїзних перевірок та Порядку проведення митними органами зустрічних звірок: Наказ Міністерства фінансів України від 22.05.2012 р. № 582 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0899-12>. (втрата чинності від 07.02.2014)
24. Про затвердження Порядку проведення контролюючими органами зустрічних звірок: Постанова КМУ від 27 грудня 2010 р. № 1232 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/1232-2010-%D0%BF>.
25. Про затвердження Порядку проведення митними органами на підприємствах перевірок системи звітності та обліку товарів і транспортних засобів, що перемішуються через митний кордон України: Постанова КМУ від 23.12.2004 р. № 1730 [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/1730-2004-%D0%BF>. (втрата чинності від 31.08.2012).
26. Про затвердження Порядку проведення митними органами невиїзних документальних перевірок: Постанова КМУ від 2 лютого 2011 р. № 71 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/71-2011-%D0%BF>. (втрата чинності від 31.08.2012)
27. Про затвердження Порядку формування плану-графіка проведення документальних планових перевірок платників податків: Наказ Міністерства фінансів України від 02.06.2015 № 524 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0751-15/paran16>.
28. Про організацію перевірок у 2017 році: Лист ДФС України від 17.01.2017 № 1005/7/99-99-14-03-03-17 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://sfs.gov.ua/yuridichnim-osobam/podatkoviy-kontrol/listi-dps/print-282091.html>.
29. Про приєднання України до Міжнародної конвенції про спрощення і гармонізацію митних процедур у зміненій редакції згідно з Додатком 1 до Протоколу про внесення змін до Міжнародної конвенції про спрощення та гармонізацію митних процедур: Закон України від 05.10.2006 р. № 227-V [Електронний ресурс]. – Режим доступу <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/227-16>.
30. Про ратифікацію Протоколу про внесення змін до Марракеської угоди про заснування Світової організації торгівлі: Закон України від 04.11.2015 р. № 745-VIII [Електронний ресурс]. – Режим доступу <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/745-19>.
31. Проект Закону про внесення змін до Митного кодексу України щодо уповноваженого економічного оператора та спрощень митних формальностей від 03.06.2016 № 4777 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4\_1?pf3511=59320.
32. Протокол про внесення змін до Марракеської угоди про заснування Світової організації торгівлі від 27.11.2014 [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/981_053>.
33. Рамочные стандарты безопасности и облегчения мировой торговли Всемирной таможенной организации от 01 июня 2005 [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/976_003>.
34. Семінар «Угода СОТ про спрощення процедур торгівлі в Україні законодавчі та інституційні перешкоди імплементації» м. Київ, Україна 22 – 24 лютого 2017 р./ Лев Баязидов: повідомлення в Фейсбук від 21 березня 2017р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://www.facebook.com/photo.php?fbid=1307848379270277&set=pcb.1307849102603538&type=3&theater>.
35. Справа № 2а/0570/16869/2012 за позовом ТОВ «Міракль» до Східної митниці: Постанова Донецького окружного адміністративного суду від 04.02.2013 р., ЄДРСР – 29235803.
36. Справа № 2а/0570/16869/2012 за апеляційною скаргою Східної митниці: Ухвала Донецького апеляційного адміністративного суду від 19 березня 2013 р., ЄДРСР – 30107343.
37. Справа № 806/4351/14 за апеляційною скаргою ТОВ «АСС – Коростишівська паперова фабрика»: Ухвала Житомирського апеляційного адміністративного суду від 8 грудня 2014 р., ЄДРСР – 41799956.
38. Справа № 806/4351/14 за позовом ТОВ «АСС – Коростишівська паперова фабрика» до Головного управління Міндоходів у Житомирській області: Постанова Житомирського окружного адміністративного суду від 30 жовтня 2014, ЄДРСР – 41175835.
39. Справа № 813/5659/15 за апеляційною скаргою Головного управління Державної фіскальної служби у Львівській області: Постанова Львівського апеляційного адміністративного суду від 13 вересня 2016, ЄДРСР – 61457083
40. Справа № 813/5659/15 за позовом ТзОВ «Львівська тютюнова фабрика» до Головного управління Державної фіскальної служби у Львівській області: Постанова Львівського окружного адміністративного суду від 28 січня 2016 р., ЄДРСР – 57104332.
41. Справа № 822/1620/15 за апеляційною скаргою ОСОБА\_4: Ухвала Вінницького апеляційного адміністративного суду від 17 вересня 2015 р., ЄДРСР – 51371966.
42. Справа № 822/1620/15 за позовом ОСОБА\_4 до Головного управління Державної фіскальної служби у Хмельницькій області: Постанова Хмельницького окружного адміністративного суду від 15 червня 2015 р., ЄДРСР – 45900705.
43. Угода про асоціацію між Україною, з однієї сторони, та Європейським Союзом, Європейським співтовариством з атомної енергії і їхніми державами‑членами, з іншої сторони: Міжнародний документ від 27.06.2014 р. [Електронний ресурс].— Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/984_011>.
44. Фабіянська В. Ю., Блоха А. М. Український митний пост-аудит: наближення до європейських стандартів / В.Ю. Фабіянська, А.М. Блоха // Ефективна економіка. – 2015. – № 4 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www>. economy.nayka.com.ua/?op=1&z=3988.
45. Формування системи митного аудиту в Україні : монографія / О. М. Вакульчик, І. Г. Бережнюк, П. В. Пашко, Ю. Є. Петруня, Т. С. Єдинак; ред.: О. М. Вакульчик; Держ. НДІ мит. справи, Акад. мит. служби України. – Хмельницький : Мельник А. А., 2014. – 207 c.
46. Харкавий М. О. Прагматика і проблематика пост-митного аудиту у контексті модернізації системи митного контролю в Україні / М. О. Харкавий // Збірник наукових праць Подільського державного аграрно-технічного університету. – 2014. – Вип. 22(2). – С. 250-256 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/ZnpPdatu\_2014\_22(2)\_\_50.
47. Хомутенко А. В., Хомутенко В. П. Митний пост-аудит в Україні: проблемні питання // Problems of social and economic development of business: collection of scientific articles. Montreal, Canada: Publishing house «BREEZE». – 2014. – Vol. 2. – Р. 111-115 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://dspace.oneu.edu.ua/jspui/handle/123456789/2800>.
48. Щодо організації документальних перевірок: Лист ДФС України від 24.11.2015 № 43393/7/99-99-22-04-02-17 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://sfs.gov.ua/yuridichnim-osobam/podatkoviy-kontrol/listi-dps/234949.html>.

# **ДОДАТОК А**

***Класифікація документальних перевірок***



(див. с. 10)

*Джерело: [47]*

# **ДОДАТОК Б**

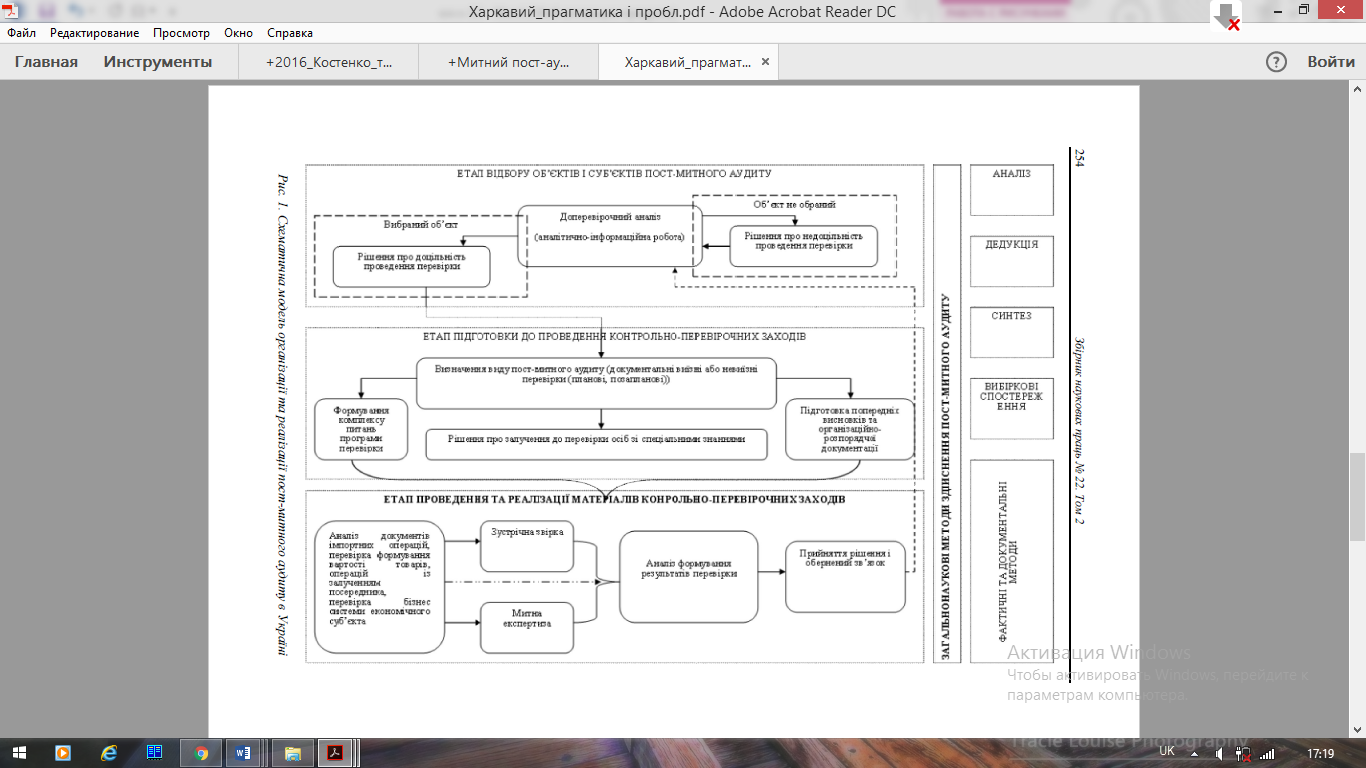
***Таблиця «Нормативно-правові акти, які регулюють порядок організації та здійснення митного пост-аудиту»***

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
|  | Нормативно-правові акти, які втратили чинність | Чинні нормативно-правові акти |
| координація | Постанова КМУ «Про затвердження порядку координації планових виїзних перевірок органами виконавчої влади, уповноваженими здійснювати контроль за нарахуванням і сплатою податків і зборів» від 27.12.2010 р. № 1234 | Постанова КМУ «Про затвердження Порядку координації одночасного проведення планових перевірок (ревізій) контролюючими органами та органами державного фінансового контролю» від 23 жовтня 2013 р. № 805 |
| взаємодія | Наказ Державної податкової адміністрації України і Державної митної служби України «Про затвердження Порядку взаємодії митних і податкових органів при організації та проведенні планових і позапланових виїзних перевірок суб’єктів зовнішньоекономічної діяльності» від 29.07.2004 р. № 439/551 | Наказ ДФС України «Про затвердження Методичних рекомендацій щодо порядку взаємодії між підрозділами органів державної фіскальної служби при організації, проведенні та реалізації матеріалів перевірок платників податків» від 31 липня 2014 р. № 22  Наказ ДФС України «Про затвердження Методичних рекомендацій щодо порядку взаємодії між підрозділами органів державної фіскальної служби при організації, проведенні та реалізації матеріалів документальних перевірок дотримання вимог законодавства України з питань державної митної справи» від 12.10.2016 № 856 |
| безпосереднє здійснення | Постанова КМУ «Про затвердження Порядку проведення митними органами на підприємствах перевірок системи звітності та обліку товарів і транспортних засобів, що переміщуються через митний кордон України» від 23 грудня 2004 р. № 1730  Постанова КМУ «Про затвердження Порядку проведення митними органами невиїзних документальних перевірок» від 2 лютого 2011 р. № 71  Наказ Міністерства фінансів України «Про затвердження Порядку планування митними органами документальних виїзних перевірок та Порядку проведення митними органами зустрічних звірок» від 22.05.2012 р. № 582 | Наказ Міністерства фінансів України «Про затвердження Порядку формування плану-графіка проведення документальних планових перевірок платників податків» від 02.06.2015 № 524  Постанова КМУ «Про затвердження Порядку проведення контролюючими органами зустрічних звірок» від 27 грудня 2010 р. № 1232 |
| закріплення результатів | Наказ Державної митної служби України «Про затвердження Порядку оформлення результатів проведення митними органами на підприємствах перевірок системи звітності та обліку товарів і транспортних засобів, що переміщуються через митний кордон України» від 30.03.2006 № 254  Наказ Міністерства фінансів України «Про затвердження Порядку оформлення результатів проведення митними органами перевірок» від 21.03.2012 р. № 377 | Наказ Міністерства фінансів України «Про затвердження Порядку оформлення результатів документальних перевірок дотримання законодавства України з питань державної митної справи, податкового, валютного та іншого законодавства платниками податків – юридичними особами та їх відокремленими підрозділами» від 20.08.2015 № 727  Наказ ДФС України «Про затвердження Методичних рекомендацій щодо оформлення актів (довідок) документальних перевірок дотримання вимог законодавства України з питань державної митної справи» від 16.01.2017 № 23 |
| інше | Постанова КМУ «Про затвердження Порядку здійснення контролю за правильністю визначення митної вартості товарів» від 9 квітня 2008 р. № 339 | Наказ ДФС України «Про затвердження Методичних рекомендацій щодо роботи посадових осіб органів доходів і зборів з аналізу, виявлення та оцінки ризиків при здійсненні контролю за правильністю визначення митної вартості товарів, які переміщуються через митний кордон України» від 11.09.2015 № 689 |

(див. с. 11, 13, 27)

# **ДОДАТОК В**

***Схематична модель організації та здійснення митного пост-аудиту в Україні***



(див. с. 16)

*Джерело: [46]*