

ІМПЛЕМЕНТАЦІЯ МІЖНАРОДНИХ ПРОТОТИПІВ МИТНОГО ПОСТ-АУДИТУ У ВІТЧИЗНЯНІ РЕАЛІЇ

IMPLEMENTATION OF INTERNATIONAL CUSTOMS POST-AUDIT PROTOTYPES IN DOMESTIC REALITY

У статті обґрунтовано необхідність проведення аналізу імплементації міжнародних митних прототипів у митне законодавство України. Доведено потребу формування системи митного пост-аудиту задля модернізації Державної митної служби України відповідно до міжнародних та європейських стандартів. Розкрито структуру митного прототипу Стандарт 14 «Пост-митний контроль та аудит» (Blueprint 14. Post-clearance control and audit), який визначає стратегічні завдання для створення ефективної та результативної системи митного пост-аудиту в Україні. Проаналізовано реалізацію цих завдань у вітчизняному митному законодавстві щодо формування правової бази митного пост-аудиту, організаційної структури органів, які здійснюють митний пост-аудит, та їх матеріально-технічного забезпечення, організації управління митними пост-аудитами, розроблення стратегії підготовки, перепідготовки та підвищення кваліфікації митних аудиторів, боротьби з корупцією в митних органах. Зроблені висновки та надані пропозиції сприятимуть гармонізованому впровадженню ключових показників прототипу в національне митне законодавство, прискорять процес приведення митної служби України до міжнародних та європейських стандартів.

Ключові слова: митниця, митний контроль, пост-аудит, митні стандарти, міжнародні митні прототипи, вітчизняне законодавство, митна безпека.

пов в таможенное законодательство Украины. Доказана потребность формирования системы таможенного пост-аудита с целью модернизации Государственной таможенной службы Украины в соответствии с международными и европейскими стандартами. Раскрыта структура таможенного прототипа Стандарт 14 «Пост-таможенный контроль и аудит» (Blueprint 14. Post-clearance control and audit), который определяет стратегические задания для создания эффективной и результативной системы таможенного пост-аудита в Украине. Проанализирована реализация этих заданий в отечественном таможенном законодательстве касательно формирования правовой базы таможенного пост-аудита, организационной структуры органов, осуществляющих таможенный пост-аудит, и их материально-технического обеспечения, организации управления таможенными пост-аудитами, разработки стратегии подготовки, переподготовки и повышения квалификации таможенных auditors, борьбы с коррупцией в таможенных органах. Сделанные выводы и представленные предложения будут способствовать гармонизированному внедрению ключевых показателей прототипа в национальное таможенное законодательство, ускорят процесс приведения таможенной службы Украины к международным и европейским стандартам.

Ключевые слова: таможня, таможенный контроль, пост-аудит, таможенные стандарты, международные таможенные прототипы, отечественное законодательство, таможенная безопасность.

УДК 336.225.674

<https://doi.org/10.32843/infrastruct42-52>

Міщенко Т.М.

к.е.н., доцент, доцент кафедри аудиту та економічного аналізу
Університет державної
фіскальної служби України

Микитенко Т.В.

к.е.н., доцент,
доцент кафедри митної справи
Університет державної
фіскальної служби України

Mishchenko Tetiana

State Fiscal Service University of Ukraine

Mykytenko Tetiana

State Fiscal Service University of Ukraine

В статье обоснована необходимость проведения анализа имплементации международных таможенных прототи-

The article substantiates the need to analyze the implementation of international customs prototypes in customs legislation of Ukraine. A need for the formation of a customs post-clearance audit (PCA) system to modernize the State Customs Service of Ukraine in accordance with international and European standards has been proved. The structure of the customs prototype Standard 14: "Post-clearance control and audit" (Blueprint 14. Post-clearance control and audit), which defines strategic goals of creating an effective and efficient system of PCA in Ukraine, is disclosed. Implementation of these tasks in domestic customs legislation is analyzed in terms of formation of the legal framework for PCA, the organizational structure of the bodies conducting PCA and their material and technical support, the organization of PCA management, the development of a strategy to prepare, retrain and advance the training of customs auditors, anti-corruption in customs. It is discovered that the legal groundwork for post-clearance control and audit is established in Ukraine but in practice it is fiscal in nature and have a little of customs aspect. It is also determined that the organizational structure of customs PCA agencies has been upgraded. However, the way that powers are granted for customs PCA to the Customs Audit Office is not in line with the practice of customs administrations of other WCO countries. Analysis of the domestic practice of using information technology to organize customs PCA shows that the automated risk analysis and management system used by the State Customs Service of Ukraine to process of customs risks does not identify specific risks for objects of PCA, and its results are not introduced to this system as new risks. It is also found out that Government documents, defining the conceptual directions of reforming the State Customs Service of Ukraine, consider customs PCA through a prism of customs revenues, which reduces the efficiency and limits its implementation. Professional training in state customs affairs requires new organizing approaches and new contents. It is possible to solve this problem by creating a training-practice center for professional training of customs personnel. It would provide training of experts with higher education; retraining and advanced training of employees; training of scientific and scientific pedagogical personnel; organization of in-service training. The conclusions and the proposals made will contribute to the harmonized implementation of the key indicators of the prototype in the national customs legislation and will accelerate the process of bringing the customs service of Ukraine to international and European standards.

Key words: customs, customs control, post-clearance audit, customs standards, international customs prototypes, domestic legislation, customs security.

Постановка проблеми. Адаптація вітчизняного митного законодавства до норм та правил Європейського Союзу (ЄС) передбачає зміну ідеології митного контролю шляхом поступового його перенесення зі стадії прикордонного митного оформлення та контролю на митний пост-аудит. В цьому процесі пріоритетним аспектом є

запровадження в Україні інституту пост-митного аудиту, який би базувався на Митних прототипах ЄС (Customs Blueprints), тобто стандартах, у порівнянні з якими можна оцінювати недоліки функціонування митних органів, а також вносити відповідні зміни до стратегії їх діяльності. Оновлені у 2007 році митні прототипи стали точним

відображенням нових викликів і завдань, з якими стикається та які покликана вирішувати сучасна реформована Державна митна служба України (ДМСУ). Фактично вони є планом дій щодо модернізації ДМСУ відповідно до міжнародних та європейських стандартів. У зв'язку з цим актуалізується проблематика імплементації митних прототипів, зокрема Стандарту 14 «Пост-митний контроль та аудит» (Blueprint 14. Post-clearance control and audit), у вітчизняне митне законодавство, що в перспективі дасть змогу забезпечити формування ефективної системи митного пост-аудиту України.

Аналіз останніх досліджень і публікацій.

Актуальність питання розвитку Державної митної справи та митного контролю в умовах євроінтеграційного вибору України підтверджується великим обсягом наукових праць, авторами яких є І. Бережнюк, Л. Дорофеева, О. Іванов, І. Квеляшвілі, Н. Липовська, П. Пашко, О. Павленко, Д. Приймаченко, О. Шевчук. Проблематиці наближення національних митних правил до єдиних міжнародних норм та стандартів митної діяльності присвячені праці І. Бикова, Г. Романенко, В. Суворова, О. Соколовської О. Чорної та інших учених.

Постановка завдання. Метою статті є аналіз рівня впровадження вимог митних прототипів ЄС з питань митного пост-аудиту у вітчизняне митне законодавство та визначення інструментів подальшої розбудови системи пост-митного контролю та аудиту в Україні європейського зразка.

Виклад основного матеріалу дослідження.

Імплементація в практику діяльності митних органів міжнародних стандартів окреслює перспективи підвищення якості митних послуг, що надаються ДМСУ. Це відповідає одній з ключових цілей Всесвітньої митної організації, якою є створення системи спрощення та прискорення процесу митного оформлення, зниження митних ризиків. Така система «передбачає впровадження стандартів безпеки і сприяння торгівлі, єдиної інформаційної платформи, а також дозволяє митним службам працювати більш ефективно, організувати оперативний контроль і моніторинг, скорочувати час на митне оформлення, що, в кінцевому рахунку, повинно забезпечити перехід всесвітньої торгівлі на більш якісний рівень» [1].

Г. Романенко зазначає, що митні прототипи «не обмежують, а лише сприяють модернізації митної служби згідно з політико-правовими актами національного законодавства. Саме з цією метою, а також для певної універсалізації прототипи, по-перше, укладено як намір вищого рівня і аж ніяк не під конкретні соціально-економічні чи політичні умови; по-друге, описують основні принципи й особливості дії кожної з функцій митниці у ключових сферах; по-третє, сприяють гнучкості в таких сферах задля одночасного забезпечення застосування

найкращих стандартів ЄС; по-четверте, забезпечують дотичність до ключових систем ЄС» [2, с. 411].

Одним із 22 Митних прототипів є Стандарт 14 «Пост-митний контроль та аудит» (Blueprint 14. Post-clearance control and audit), який передбачає «сприяння розвитку міжнародної торгівлі шляхом встановлення балансу між спрощенням торговельних процедур, з одного боку, і забезпечення ефективного митного контролю та безпеки – з іншого» [3]. Метою впровадження цього прототипу є «створення ефективної та результативної служби митного пост-аудиту та контролю, яка дала б змогу митній адміністрації виконувати свої завдання (оформлення та контроль товарів, збір доходів) і сприяти при цьому торгівлі» [3]. Досягнення визначеної мети передбачає виконання таких стратегічних завдань:

- розроблення універсальної нормативної бази, яка надавала б митниці необхідні повноваження для ефективного й раціонального проведення митного пост-аудиту;
- створення організаційної структури, яка давала б змогу аудиторам та їх керівникам виконувати свої обов'язки максимально ефективно;
- створення системи управління аудитом, яка забезпечувала би проведення результативних, високоякісних перевірок із застосуванням відповідних стандартів та методів і передбачала би створення програми забезпечення якості;
- розроблення національного плану аудитів, в якому передбачаються як короткострокові, так і довгострокові заходи, що впливають із пріоритетів, заснованих на аналізі ризиків;
- розроблення стратегії підготовки, яка забезпечувала б отримання аудиторам та керівниками всіх необхідних знань і навичок для планування й виконання своїх обов'язків [3].

Для визначення перспектив подальшого розвитку практики митного пост-аудиту надзвичайно важливо з'ясувати, наскільки вирішення завдань, зазначених у прототипі «Стандарт 14: Пост-митний контроль та аудит» (Blueprint 14. Post-clearance control and audit), знайшли своє відображення у вітчизняному митному законодавстві та митній практиці. Так, перша група завдань формує правову основу здійснення митного пост-аудиту, що передбачає:

- 1) розроблення правових повноважень та обов'язків для співробітників митниці, які б дали їм змогу:
 - проводити пост-митні перевірки за імпортом, експортними та іншими операціями;
 - інспектувати та перевіряти записи, книги та інші комерційні документи (зокрема електронні дані);
 - входити, відвідувати, інспектувати та перевіряти будь-яке місце, яке підлягає митному нагляду;
 - оглядати товари й брати будь-які потрібні зразки;
 - забезпечувати конфіденційність інформації та документів авторизованих економічних операторів;

2) наявність обов'язків і прав трейдерів, що включають:

- ведення обліку протягом певного періоду, як зазначено в правилах;

- надання митним аудиторам на їх вимогу всіх підтверджуючих документів та комерційних книг і записів (включаючи електронні версії);

- право на конфіденційність всієї інформації, наданої владі;

3) розроблення та впровадження санкцій для боротьби з шахрайством;

4) ратифікацію необхідних угод і конвенцій задля забезпечення міжвідомчої співпраці та обміну інформацією всередині країни і на міжнародному рівні, включаючи взаємну адміністративну підтримку [3].

В Україні національне законодавство (Митний кодекс України, далі – МКУ) встановлює адекватні повноваження й обов'язки для органів ДМСУ щодо проведення пост-митного контролю (стаття 337–1), митного пост-аудиту (стаття 345), визначає підстави та порядок проведення митними органами документальних виїзних перевірок (стаття 346), встановлює права та обов'язки посадових осіб митних органів під час проведення документальних виїзних перевірок (стаття 347), розкриває порядок проведення зустрічних звірок (стаття 348), визначає умови допуску посадових осіб митних органів до проведення документальних виїзних перевірок (стаття 349), визначає права та обов'язки посадових осіб підприємства, що перевіряється, під час проведення документальних перевірок (стаття 350) [4]. Однак перевірки мають суто фіскальний характер з домінуванням податкового аудиту, при цьому митний аспект перевірок мінімізується, що не забезпечує належного контролю за дотриманням митного законодавства [5, с. 482].

Глава 67 (статті 458–467) МКУ містить загальні положення щодо порушень митних правил та відповідальності за них, що сприяє боротьбі з шахрайством у митній сфері та притягненню до відповідальності посадових осіб суб'єктів ЗЕД за результатами проведеного митного пост-аудиту [4]. Загалом у сфері митних відносин актуальною є адміністративна відповідальність, оскільки кримінальне переслідування за правопорушення у митній сфері значною мірою перестало бути актуальною проблемою для бізнесу з початку 2012 року, коли відбулась декриміналізація товарної контрабанди. На відміну від більшості адміністративних правопорушень, матеріальні та процесуальні аспекти яких кодифіковано у КУпАП, стосовно порушень митних правил діють спеціальні норми, які викладені у МКУ, а КУпАП застосовується тільки в питаннях, які не врегульовані МКУ. На протигагу адміністративним стягненням, які передбачені КУпАП, що мають фіксовані межі, виражені у твердій сумі, і розмір яких переважно

є незначним, «штрафи за порушення митних правил, встановлені у МКУ, можуть сягати дуже суттєвих розмірів» [6, с. 31].

Статистика ДФС щодо застосування санкцій, передбачених МКУ, свідчить про досить активну діяльність митних органів у цій сфері, адже у 2016 році було винесено 12 839 постанов про накладення адміністративних стягнень на загальну суму понад 555,8 млн. грн.; у 2017 році – 21 652 постанови на загальну суму понад 503,2 млн. грн.; у 2018 році – 32 654 постанов на суму 1 006,4 млн. грн. [7].

Одним з обов'язкових критеріїв членства України в ЄС є приєднання до міжнародних конвенцій, що забезпечує спрощення митних процедур, прозорість і простоту процедур митного контролю, а також сприяє формуванню сучасного митного законодавства. Україна є стороною 5 конвенцій, укладених у рамках ВМО, основною серед яких є Кіотська конвенція про спрощення і гармонізацію митних процедур [8]. У Розділі 6 загального додатку Конвенції висвітлено порядок здійснення митного контролю та митного пост-аудиту, а її нова редакція передбачає гармонізацію та спрощення митних процедур шляхом проведення митними органами під час оформлення лише часткового контролю (обсяг контролю визначається митними органами та залежить від достовірності інформації, яка надається суб'єктом ЗЕД), що дає змогу перенести акцент митного контролю на етап «післямитного оформлення». Тим самим митний пост-аудит визначається основною формою митного контролю в ЄС.

Друга група завдань, визначених у прототипі «Стандарт 14: Пост-митний контроль та аудит» (Blueprint 14. Post-clearance control and audit), стосуються організаційної структури органів, які здійснюють митний пост-аудит. Формування організаційної структури передбачає:

- створення центральних і місцевих організаційних структур для митного пост-аудиту;

- створення централізованої адміністрації, яка відповідає б за координацію роботи та виконання завдань місцевими підрозділами аудиту, забезпечуючи навчання й підвищення кваліфікації для аудиторів і керівників та однакову якість аудитів (зокрема, за допомогою переліків перевірочних питань, мінімальних стандартів);

- забезпечення надання матеріальної бази, інструментів, систем ІТ і доступу до інформаційних систем, необхідних для аудиторів та підрозділів аудиту для виконання їх обов'язків;

- розроблення ефективних систем співпраці для обміну інформацією між усіма ділянками контролю в межах національної митної організації;

- забезпечення Митним етичним кодексом / Кодексом поведінки ротації співробітників задля уникнення корупції [3].

Одним із показників виконання завдань прототипу з організації підрозділів митних органів,

які здійснюють митний пост-аудит, є створення у реформованій ДМСУ Управління організації митного аудиту відповідно до Положення «Про Державну митну службу», затвердженого Постановою Кабінету Міністрів України від 6 березня 2019 року № 227 [9]. Водночас іншою Постановою Кабінету Міністрів України «Про утворення територіальних органів Державної митної служби» від 2 жовтня 2019 року № 858 не передбачено таких підрозділів у митницях, що не узгоджується з практикою застосування цієї форми контролю митними адміністраціями інших країн – членів ВМО. Погоджуємося з висновками Л. Дорофеевої, яка зазначає, що «здійснення митного контролю належить до виключної компетенції митниць, а проведення документальних перевірок є однією з форм такого контролю, немає правових підстав для проведення даної форми митного контролю посадовими особами, що не є працівниками митниці» [10, с. 353].

Вважаємо, що запропонована в нових умовах реформованої митної служби така організаційна структура, безперечно, призведе до втрати оперативності та ритму пост-аудиту, збільшення часу, підвищення ризику недотримання процедури його проведення та зниження ефективності, тому підтримуємо думку Л. Дорофеевої про те, що «для виправлення ситуації слід невідкладно вжити організаційних заходів щодо відновлення діяльності підрозділів митного пост-аудиту й повноважень щодо здійснення зазначеної форми митного контролю в митниці» [10, с. 353].

Важливим аспектом організації митного пост-аудиту є застосування інформаційних технологій. Досвід окремих країн свідчить про те, що запровадження сучасних програмних рішень дає змогу суттєво спростити та підвищити ефективність роботи митних органів, що полегшить адміністративне навантаження на суб'єктів ЗЕД. В рамках процедур євроінтеграції Україні слід приділяти максимальну увагу досвіду країн Європи щодо узгодження (забезпечення взаємодії) відповідних ІТ-систем та доступу до них аудиторів і підрозділів аудиту для виконання їх обов'язків. При цьому не слід нехтувати досвідом інших країн. Зокрема, можна виділити досвід Пакистану, де із запровадженням програмного продукту WeBOC («Web based one custom») вдалося забезпечити зростання податкових надходжень на 47% під час використання мобільних телефонів із завантаженням з магазинів онлайн-дистрибуції та урахуванням відкритої системи оцінювання [6, с. 51].

Нині статтею 31 МКУ передбачено здійснення митного контролю та митного оформлення з використанням інформаційних технологій, зокрема, заснованих на інформаційних, телекомунікаційних та інформаційно-телекомунікаційних системах, а також засобів їх забезпечення [4]. Повністю це положення слід застосувати в ході митного пост-

аудиту системи аналізу ризиків, яка дає змогу сконцентрувати перевірочні заходи на об'єктах, які заслуговують на більш ретельну увагу посадових осіб митниць.

Для ефективного опрацювання митних ризиків в Україні використовується Автоматизована система аналізу та управління ризиками (далі – АСАУР), яка є сукупністю програмно-інформаційних комплексів, які забезпечують функціонування системи управління ризиками під час митного контролю та оформлення товарів і транспортних засобів. Слід зазначити, що Наказом Міністерства фінансів України «Про затвердження Порядку здійснення аналізу та оцінки ризиків, розроблення і реалізації заходів з управління ризиками для визначення форм та обсягів митного контролю» від 31 липня 2015 року № 684 [11] та змінами до нього від 8 квітня 2019 року № 146 визначено, що система аналізу та управління ризиками охоплює усі форми митного контролю [12]. Однак зазначена система, як відзначає А. Костенко, «не передбачає виокремлення специфічних ризиків для відбору потенційних об'єктів перевірок у рамках митного пост-аудиту, а результати таких перевірок не впроваджуються до цієї системи у вигляді нових ризиків» [13, с. 97], тому потребує опрацювання питання внесення змін до МКУ щодо використання результатів митного пост-аудиту під час застосування системи управління ризиками. При цьому ризики для митного пост-аудиту мають враховувати інформацію про суб'єкта ЗЕД за довгостроковий період: від моменту перетину товаром кордону до дня проведення аналізу. Науковцями, які проводять дослідження в цій предметній сфері, наголошується на необхідності впровадження системи багатоетапного аналізу та управління ризиковими ситуаціями [14, с. 94]. Такий підхід необхідний для створення ефективної глобальної автоматизованої системи управління ризиками, яка б охоплювала всі форми митного контролю та забезпечувала якісну взаємодію між діяльністю підрозділів, що здійснюють різні форми контролю.

Надзвичайно важливим питанням у побутові системи митного пост-аудиту європейського зразка є протидія корупції та її негативного впливу на функціонування митної системи та престиж України як європейської держави. ВМО розробила принципи службової етики в митних органах, сформулювала основні засади доброчесної поведінки службовців митної адміністрації, які закріплені у 1993 році Арушською декларацією.

До вітчизняних нормативно-правових актів, що деталізують загальні вимоги щодо етики поведінки посадових осіб митних органів, належать МКУ [4], Кодекс поведінки працівників, до функціональних обов'язків яких належить здійснення управління кордонами (щодо митних органів) [15], а також «Правила етичної поведінки та

запобігання корупції в органах ДФС» [16]. Аналіз нормативно-правового забезпечення та його останніх змін свідчить про прагнення утвердження європейських цінностей і принципів у професійній діяльності митників, проте характеризується досить фрагментарним підходом, тому вважаємо, що невід'ємною частиною системи заходів із комплексної модернізації діяльності митних органів має стати ухвалення «Кодексу поведінки посадових осіб митних органів» як нормативно-правового акта, що має найвищу юридичну силу. Розроблення та впровадження такого документа буде ще одним кроком до імплементації Митних прототипів ЄС (Customs Blueprints), зокрема Стандарту 4 «Митна етика» [3], та приведення вітчизняного митного законодавства у відповідність до стандартів ЄС. Тим паче, що в найближчих планах Уряду передбачається розроблення стандартів роботи, відповідних інструментів та процедур (стандарт поведінки, форма одягу, робоча практика, робота з громадськістю), якими встановлюється рівень надання послуг, що очікується суспільством від реформованої митної адміністрації. Планується здійснювати постійний моніторинг дотримання відповідних стандартів. У планах також є проведення регулярних перевірок та запровадження механізмів, які дадуть змогу громадськості повідомляти про можливі порушення правил митної етики. Передбачається кандидатів на посади у митниці перевіряти щодо їх відповідності критеріям, розробленим для етичних стандартів, а також прихильності й відданості принципам верховенства права й демократії. Також планується:

- створити належні умови оплати праці для забезпечення прийняттого рівня життя та здійснювати їх систематичний перегляд з огляду на загальну економічну ситуацію та вартість життя;
- проводити тренінги з дотримання правил митної етики (стандарт поведінки, форма одягу, робоча практика, робота з громадськістю), а також наслідків їх невиконання;
- розробити заходи з мотивації дотримання правил митної етики;
- здійснювати систематичний перегляд нормативно-правових актів, процесів і процедур задля виявлення факторів, що сприяють або можуть сприяти вчиненню корупційних правопорушень;
- створити незалежний підрозділ внутрішніх розслідувань;
- впровадити механізм нагляду за співробітниками, які опинились у складних психологічних умовах (зловживання алкогольними напоями, схильність до азартних ігор, сімейні проблеми, фінансові труднощі тощо).

Окрім того, доцільними є розроблення та затвердження дисциплінарного кодексу, який би впровадив систему внутрішніх заходів та штрафних санкцій (включаючи звільнення) залежно від харак-

теру та серйозності правопорушення, враховував та передбачав ротацію працівників митниць задля запобігання корупції. Як слушно зазначає Н. Липовська, щоби «знижити рівень корупції, треба зробити її справою невідгідною та небезпечною» [17].

Наступна група завдань, визначених у прототипі «Стандарт 14: «Пост-митний контроль та аудит» (Blueprint 14. Post-clearance control and audit), стосується організації управління митними пост-аудитами, що передбачає:

- розроблення національної політики аудиту;
- чітке визначення обов'язків керівників на місцях і центральної адміністрації;
- планування й координування аудитів на центральному та місцевому рівнях відповідно до національної митної стратегії;
- створення контролю за якістю та процедурами задля забезпечення стандартів аудиту;
- надання місцевим/центральному підрозділу аудиту відповідальності за проведення аудиту операторів та угод з високим рівнем ризику на основі управління ризиками;
- забезпечення місцевим керівництвом належного планування аудитів, їх виконання й складання звітів за єдиними стандартами;
- регулярний аналіз та безперервне вдосконалення процедур і методик, що застосовуються службою аудиту [3].

Україна як держава, що задекларувала імплементацію норм європейського законодавства з питань митного пост-аудиту у вітчизняне правове поле, в ході анонсованих реформ повинна мати перспективне бачення своїх цілей на основі стратегій розвитку митних органів та митної справи загалом. Проте зарубіжні експерти неодноразово зауважували про недостатність зусиль Уряду з розроблення та впровадження стратегічного плану для митної служби, зокрема щодо створення ефективного механізму митного пост-аудиту, який би забезпечив баланс між висхідним обсягом спрощень митних процедур та контролем з боку державних органів.

Стратегічний план має містити комплекс правових, економічних, організаційних та інших заходів і програм, які застосовуються задля оптимізації процесу розвитку та сприяння торгово-економічному розвитку, а також забезпечення національної митної безпеки.

Справедливим вважаємо твердження І. Квеліашвілі про те, що «ставлення до стратегії має бути як до набору ключових рішень за найважливішими питаннями розвитку організації, а не як до класичного «плану дій на довгострокову перспективу». На сучасному етапі змінюється послідовність розробки стратегії: замість класичного «місія – бачення – цілі – swot-аналіз (тобто аналіз сильних і слабких сторін, небезпек і можливостей) – функціональні стратегії» основний акцент переноситься

відповідно на головні питання розвитку. По суті відповіді на стратегічні питання – це набір пріоритетів для митних підрозділів і адміністрації, виходячи з яких, вони розроблятимуть свої функціональні плани, які інколи мають назву функціональних стратегій» [18, с. 88]. Нині Розпорядженням Уряду від 5 липня 2019 року № 542-р затверджено «План заходів щодо реалізації концептуальних напрямів реформування системи органів, що реалізують державну митну політику», в якому визначено завдання МФУ та новоствореної ДМСУ щодо втілення в життя концепції реформування системи митних органів, встановлено перелік заходів та відповідальних виконавців, строки та індикатори виконання. Цей документ містить 10 розділів відповідно до напрямів реформування, проте в ньому відсутній розділ, присвячений митному пост-аудиту, який у міжнародній практиці визнаний основною формою митного контролю. Тільки в розділі «Сприяння безпеці та міжнародній торгівлі, включаючи спрощення та гармонізацію митних процедур» згадується про запровадження пост-митного контролю та митного аудиту і зазначається, що «ефективність їх здійснення оцінюватиметься на підставі фактично сплачених податків до державного бюджету, результатів розгляду судових справ та їх подальших перспектив» [19]. Тим самим ефективність митного пост-аудиту розглядається через призму надходжень митних платежів до бюджету, що трансформує його у сферу контрольної-перевірочної роботи митних органів, фактично нівелює ефективність та обмежує його здійснення.

Реалізацію норм прототипу «Стандарт 14: «Пост-митний контроль та аудит» щодо планування й координування аудитів на центральному та місцевому рівнях забезпечено статтею 346 МКУ, частина 3 якої передбачає, що «проведення документальних планових виїзних перевірок здійснюється митними органами на підставі кварталних планів, які формуються ними самостійно, виходячи з результатів аналізу зовнішньоекономічних операцій підприємств із застосуванням системи управління ризиками. Порядок планування митними органами виїзних перевірок визначається центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну фінансову політику» [4].

План-графік документальних планових перевірок щодо дотримання вимог законодавства України з питань державної митної справи, зокрема своєчасності, достовірності, повноти нарахування та сплати митних платежів, складається з кварталних планів-графіків з урахуванням переліку критеріїв ризиковості для відбору суб'єктів ЗЕД. Вважаємо, що розширити можливості визначення ризиків для цілей митного пост-аудиту необхідно шляхом використання результатів попередніх перевірок суб'єктів ЗЕД, статистики імпорتنних операцій

в минулому, інформації з інших джерел, як це рекомендовано ВМО. Доцільним є також використання методів відбору об'єктів для митного пост-аудиту, запропонованих О. Шевчуком, таких як «експертний метод, метод випадкового відбору, метод економіко-математичного моделювання» [20]. Використання цих методів унеможливить виведення з-під аудиторських перевірок суб'єктів ЗЕД, за якими не спрацювала система визначення ризиків.

Заключним, але не менш важливим завданням, визначеним прототипом «Стандарт 14: «Пост-митний контроль та аудит», є розроблення стратегії навчання, яке передбачає формування та реалізацію навчальних програм задля надання аудиторам знань, ознайомлення їх з новими системами, процедурами, підходами, методиками та вдосконалення їх навичок та досвіду.

В Україні підготовкою майбутніх професіоналів митної справи займаються вищі навчальні заклади, зокрема Академія митної справи та фінансів, Університет державної фіскальної служби України, в яких майбутні митники протягом 5 років навчання отримують теоретичні знання та практичні навички вибраної професії. Проте під час служби в митних органах отримані знання потребують постійного оновлення та поглиблення і не тільки у зв'язку зі змінами законодавства, але й з огляду на необхідність розширення компетенцій, якими має володіти працівник сучасної митниці. Права щодо підвищення професійної компетенції працівників митних органів гарантує Закон України «Про державну службу» шляхом створення відповідних умов для професійного навчання, яке проводиться постійно через систему підготовки, перепідготовки, спеціалізації та підвищення кваліфікації [21]. Також стаття 575 МКУ встановлює систему професійної підготовки у сфері державної митної справи, яка складається з п'яти елементів, таких як підготовка фахівців з вищою освітою; перепідготовка працівників; підготовка наукових та науково-педагогічних кадрів; підвищення кваліфікації працівників; організація навчання працівників без відриву від роботи [4]. Основними видами такого підвищення кваліфікації визначено навчання за професійними програмами підвищення кваліфікації, тематичні постійно діючі семінари, тематичні короткотермінові семінари (зокрема, тренінги), стажування та самостійне навчання (самоосвіта). Проте науковці та практики зазначають про досить формальний підхід до підвищення рівня професійних знань без відриву від служби та невеликі терміни підвищення кваліфікації на різних курсах та семінарах, що унеможлиблює підготовку та перепідготовку митників відповідно до основних завдань та викликів формування сучасної європейської митниці. Хоча у 2018 році ДФС презентувала впровадження інновацій у систему підвищення професійної компетенції працівників митниць шляхом

створення лекцій за допомогою новітніх технологій та сучасних засобів відтворення віртуальної реальності, розроблення навчальних модулів для інтерактивних електронних навчальних програм з комп'ютерного моделювання практичних ситуацій у процедурах митного оформлення та митного контролю для наближення реальних ситуацій у процесі навчання, вони не набули широкого впровадження у професійні програми підготовки, перепідготовки та підвищення кваліфікації митників.

Вітчизняні науковці Л. Дорофєєва, О. Іванов, А. Саварець, П. Пашко, О. Павленко та інші досліджували системи підготовки працівників митних органів в інших країнах, і ми погоджуємося з їхньою думкою про необхідність залучення міжнародного досвіду з цього питання. Першочерговим завданням є імплементація основних цінностей та професійних, оперативних і управлінських компетенцій, передбачених європейським рамковим документом про компетенції працівників митних органів [22], в програми вищих навчальних закладів, які готують митників, та програми підвищення їх кваліфікації і перепідготовки. Зміст таких програм також має враховувати результати конструктивного діалогу інститутів громадського суспільства, бізнесу та митних органів, що забезпечить їх відповідність поточним потребам митної служби. Крім того, доцільним вважаємо підтримання пропозиції Л. Дорофєєвої щодо створення навчально-практичного центру з професійної підготовки особового складу митниць. Проте базою для його формування рекомендуємо вибрати Університет державної фіскальної служби України, який має всі необхідні умови для підготовки та перепідготовки співробітників митниць європейського рівня, здатний, використовуючи сучасні інноваційні технології, забезпечити засвоєння спеціальних фахових знань та умінь, а також необхідних для сучасного митника навичок, притаманних таким професіям, як військовий, товарознавець, слідчий, аналітик, перекладач, психолог, фахівець ІТ-технологій.

Висновки з проведеного дослідження. Таким чином, перед реформованою Державною митною службою України стоїть складне завдання, а саме вдосконалення митного сервісу, зокрема інструментів і механізмів митного контролю. Вирішенню цього завдання сприятиме розвиток митного пост-аудиту як основної форми митного контролю. Проте нині у законодавство України не імplementовано відповідним чином положення міжнародних стандартів (прототипів) стосовно здійснення митного пост-аудиту, що ускладнює практичну реалізацію його механізмів. Вважаємо, що врахування основних окреслених проблем та наданих пропозицій щодо їх вирішення сприятиме підвищенню організації та ефективності проведення митного пост-аудиту в Україні, дасть можливість зосередитися на найбільш ризикованих операціях, досягти спрощення

та пришвидшення митного оформлення для сумлінних суб'єктів ЗЕД. Крім того, запропоновані рекомендації сприятимуть формуванню нового образу працівника митниці, покращенню іміджу митника та зміні наявного у громадській думці негативного образу посадової особи митниці.

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Рамкові стандарти безпеки та спрощення міжнародної торгівлі : Рішення ВМО від 1 червня 2005 року № 976_003. База даних «Законодавство України». URL: http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/976_003 (дата звернення: 22.04.2020).
2. Романенко Г. Митні прототипи (Customs Blueprints) як орієнтир для модернізації митної служби України. *Вчені записки Таврійського національного університету ім. В.І. Вернадського. Серія: Юридичні науки*. 2010. Т. 23(62). № 1. С. 414–419.
3. Свод таможенних стандартів «Путь к улучшению качества таможенных услуг». 1998. URL: https://ec.europa.eu/taxationfiles/docs/body/customs_blueprintsru (дата звернення: 22.04.2020).
4. Митний кодекс України : Закон України від 13 березня 2012 року № 4495-VI (редакція від 13 лютого 2020 року) / Верховна Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua> (дата звернення: 22.04.2020).
5. Микитенко Т. Митний пост-аудит як умова спрощення процедур міжнародної торгівлі. *Економічні перспективи підприємництва в Україні : праці міжнародної науково-практичної інтернет-конференції (м. Ірпінь, 26 жовтня 2017 року)*. Ірпінь, 2017. С. 481–482.
6. Системний звіт: актуальні проблеми бізнесу у митній сфері. Київ, 2018. URL: <https://boi.org.ua/publications/systemicreports> (дата звернення: 22.04.2020).
7. Звіт Державної фіскальної служби України за 2018 рік. Київ, 2019. URL: sfs.gov.ua/diyalnist-plani-ta-zviti-roboti (дата звернення: 22.04.2020).
8. Про приєднання України до Міжнародної конвенції про спрощення і гармонізацію митних процедур у змінній редакції згідно з Додатком I до Протоколу про внесення змін до Міжнародної конвенції про спрощення і гармонізацію митних процедур : Закон України від 5 жовтня 2006 року № 227-V / Верховна Рада України. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/227-16> (дата звернення: 22.04.2020).
9. Положення про Державну митну службу : Постанова Кабінету Міністрів України від 6 березня 2019 року №227. База даних «Законодавство України». URL: <http://zakon4.rada.gov.ua> (дата звернення: 22.04.2020).
10. Дорофєєва Л. Адміністративно-правове регулювання організації та діяльності митних органів в контексті євроінтеграційного вибору України : дис. ... докт. юрид. наук : спец. 12.00.07. Ужгород, 2019. 547 с.
11. Про затвердження Порядку здійснення аналізу та оцінки ризиків, розроблення і реалізації заходів з управління ризиками для визначення форм та обсягів митного контролю : Наказ Міністерства фінансів України від 31 липня 2015 року № 684. База даних «Законодавство України». URL: <http://zakon4.rada.gov.ua> (дата звернення: 22.04.2020).

12. Про затвердження Змін до Порядку здійснення аналізу та оцінки ризиків, розроблення і реалізації заходів з управління ризиками для визначення форм та обсягів митного контролю : Наказ Міністерства фінансів України від 8 квітня 2019 року № 146. База даних «Законодавство України». URL: <http://zakon4.rada.gov.ua> (дата звернення: 22.04.2020).

13. Костенко А. Митний постаудит в Україні: сучасний стан та шляхи вдосконалення. *Економіка та держава*. 2016. № 7. С. 94–98.

14. Пашко П. Митний аудиторський контроль. *Вісник КНТЕУ*. 2012. № 5. С. 89–101.

15. Кодекс поведінки працівників, до функціональних обов'язків яких належить здійснення управління кордонами : Спільний наказ МБСУ, МЗСУ, МФУ від 5 липня 2011 року № 330/151/809/434/146. База даних «Законодавство України». URL: <http://zakon4.rada.gov.ua> (дата звернення: 22.04.2020).

16. Правила етичної поведінки та запобігання корупції в органах ДФС : Наказ ДФСУ від 1 грудня 2016 року № 979 (редакція від 20 жовтня 2017 року № 693). База даних «Законодавство України». URL: <http://sfs.gov.ua>»antikoruptionsyna-programa-dfs (дата звернення: 22.04.2020).

17. Липовська Н. Управління інституціональним розвитком державної митної служби України : дис. ... докт. наук з держ. упр. : спец. 25.00.03. Київ, 2007. 427 с.

18. Квеліашвілі І. Стратегія розвитку державної митної справи як інструмент рівноправного партнерства у зовнішньому просторі. *Публічне управління та митне адміністрування*. 2015. № 2(13). С. 82–89.

19. Деякі питання реалізації концептуальних напрямів реформування системи органів, що реалізують державну податкову та митну політику : Розпорядження Кабінету Міністрів України від 5 липня 2019 року № 542-р. База даних «Законодавство України». URL: <http://zakon4.rada.gov.ua> (дата звернення: 22.04.2020).

20. Шевчук О. Система державного фінансового контролю: формування та розвиток в Україні : монографія. Ірпінь : Університет ДФС України, 2016. 378 с.

21. Про державну службу : Закон України від 10 грудня 2015 року № 889-VIII (редакція від 13 лютого 2020 року) / Верховна Рада України. URL: <http://zakon.rada.gov.ua> (дата звернення: 22.04.2020).

22. Структура компетенцій митного персоналу ЄС / Європейська комісія. Брюссель, 2006. URL: http://ec.europa.eu/taxation_customs/common (дата звернення: 22.04.2020).

REFERENCES:

1. Ramkovi standarty bezpeky ta sproshchennia mizhnarodnoi torhivli [Framework standards for security and international trade facilitation]. URL: http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/976_003 (accessed 22 April 2020).

2. Romanenko H. (2010) Mytni prototypy (Customs Blueprints) yak oriientyr dlia modernizatsii mytnoi sluzhby Ukrainy [Customs Blueprints as a benchmark for modernization of the Customs Service of Ukraine]. Kyiv : Tavrijskij nacionalnij universytet im. V.I. Vernadskijogho, pp. 414–419. (in Ukrainian)

3. Svod tamozhennykh standartov "Put k uluchshenyiu kachestva tamozhennykh usluh" [The set of customs

standards "The path to improving the quality of customs services"]. URL: https://ec.europa.eu/taxationfiles/docs/body/customs_blueprintsru (accessed 22 April 2020).

4. Mytnyi kodeks Ukrainy [The Customs Code of Ukraine] : Zakon Ukrainy vid 13.03.2012 № 4495-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua> (accessed 22 April 2020).

5. Mykytenko T. (2017) Mytnyi post-audit yak umova sproshchennia protsedur mizhnarodnoi torhivli [Customs post-audit as a condition for simplification of international trade procedures]. Irpin : UDFSU, pp. 481–482. (in Ukrainian)

6. Systemnyi zvit: aktualni problemy biznesu u mytnii sferi. [System Report: Current Issues of Customs Business. URL: <https://boi.org.ua/publications/systemi-creports> (accessed 22 April 2020).

7. Zvit Derzhavnoi fiskalnoi sluzhby Ukrainy za 2018 rik [Report of the State Fiscal Service of Ukraine for 2018]. URL: sfs.gov.ua/diyalnist-plani-ta-zviti-roboti (accessed 22 April 2020).

8. Pro pryiednannia Ukrainy do Mizhnarodnoi konventsii pro sproshchennia i harmonizatsiiu mytnykh protsedur u zminenii redaktsii zghidno z Dodatkom I do Protokolu pro vnesennia zmin do Mizhnarodnoi konventsii pro sproshchennia i harmonizatsiiu mytnykh protsedur [On accession of Ukraine to the International Convention on the Simplification and Harmonization of Customs Procedures, as amended, in accordance with Annex I to the Protocol amending the International Convention on the Simplification and Harmonization of Customs Procedures] : Zakon Ukrainy vid 05.10.2006 r. № 227-V. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/227-16> (accessed 22 April 2020).

9. Polozhennia pro Derzhavnu mytnu sluzhbu. [Regulations on the State Customs Service] Postanova Kabinetu Ministriv Ukrainy vid 06.03.2019 r. № 227. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua> (accessed 22 April 2020).

10. Dorofeieva L. (2019) Administratyvno-pravove rehuliuвання orhanizatsii ta diialnosti mytnykh orhaniv v konteksti yevrointehratsiinoho vyboru Ukrainy [Administrative and legal regulation of the organization and activities of customs authorities in the context of Ukraine's European integration choice] (Dr Thesis), Uzhhorod, DVNZ : Uzhhorodskiy natsionalnyi universytet.

11. Pro zatverdzhennia Poriadku zdiisnennia analizu ta otsinky ryzykiv, rozroblennia i realizatsii zakhodiv z upravlinnia ryzykamy dlia vyznachennia form ta obsiahiv mytnoho kontroliu [On approval of the Procedure for carrying out risk analysis and assessment, development and implementation of risk management measures to determine the forms and scope of customs control. Nakaz Ministerstva finansiv Ukrainy vid 31.07.2015 № 684]. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua> (accessed 22 April 2020).

12. Pro zatverdzhennia Zmin do Poriadku zdiisnennia analizu ta otsinky ryzykiv, rozroblennia i realizatsii zakhodiv z upravlinnia ryzykamy dlia vyznachennia form ta obsiahiv mytnoho kontroliu. [On Approving the Amendments to the Procedure for Risk Analysis and Assessment, Development and Implementation of Risk Management Measures to Determine Forms and Scopes of Customs Control]. Nakaz Ministerstva finansiv Ukrainy vid 08.04.2019 r. № 146. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua> (accessed 22 April 2020).

13. Kostenko A. (2016) Mytnyi postaudyt v Ukraini: suchasnyi stan ta shliakhy vdoskonalennia [Customs Post-Audit in Ukraine: Current State and Ways of Improvement]. Kyiv : Ekonomika ta derzhava, pp. 94–98. (in Ukrainian)

14. Pashko P. (2012) Mytnyi audytorskyi kontrol [Customs audit]. Kyiv : KNTEU, pp. 89–101. (in Ukrainian)

15. Kodeks povedinky pratsivnykiv, do funktsionalnykh oboviazkiv yakykh належить zdiisnennia upravlinnia kordonamy. [Code of Conduct for Border Management Employees]. Spilnyi nakaz MVSU, MZSU, MFU vid 05.07.2011 r. № 330/151/809/434/146. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua> (accessed 22 April 2020).

16. Pravyla etychnoi povedinky ta zapobihannia koruptsii v orhanakh DFS. [Rules of Ethical Conduct and Prevention of Corruption in the GFS Bodies]. Nakaz DFSU vid 01.12.2016 № 979. URL: <http://sfs.gov.ua/antikorupsiyna-programa-dfs> (accessed 22 April 2020).

17. Lypovska N. (2007) Upravlinnia instytutsionalnym rozvytkom derzhavnoi mytnoi sluzhby Ukrainy [Management of Institutional Development of the State Customs Service of Ukraine] (Dr Thesis), Kyiv : Nacionalna akademiia derzh. upravlinnia pry Prezydentovi Ukrainy.

18. Kveliashvili I. (2015) Stratehiia rozvytku derzhavnoi mytnoi spravy yak instrument rivnopravnoho partnerstva u zovnishnomu prostori [Strategy for the development of state customs as an instrument of equal partnership in the external space]. Publichne upravlinnia ta mytne administruvannia, pp. 82–89. (in Ukrainian)

19. Deiaki pytannia realizatsii kontseptualnykh napriamiv reformuvannia systemy orhaniv, shcho realizuiut derzhavnu podatkovu ta mytnu polityku. [Some issues of implementation of conceptual directions of reform of the system of bodies implementing state tax and customs policy]. Rozporiadzhennia Kabinetu Ministriv Ukrainy vid 05.07.2019 r. № 542-r. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua> (accessed 22 April 2020).

20. Shevchuk O. (2016) Systema derzhavnogo finansovoho kontroliu: formuvannia ta rozvytok v Ukraini [System of state financial control: formation and development in Ukraine]. Irpin, UDFS, 378 pp. (in Ukrainian)

21. Pro derzhavnu sluzhbu. [On the Civil Service] Zakon Ukrainy vid 10.12.2015 r. № 889-VIII. URL: <http://zakon.rada.gov.ua> (accessed 22 April 2020).

22. Struktura kompetentsii mytnoho personalu YeS. [Competence structure of EU customs staff]. Yevropeiska komisiia: URL: http://ec.europa.eu/taxation_customs/common/eu_training/competency (accessed 22 April 2020).