

МИНИСТЕРСТВО ОБРАЗОВАНИЯ И НАУКИ РОССИЙСКОЙ
ФЕДЕРАЦИИ
Федеральное государственное автономное образовательное учреждение
высшего образования
«Южно-Уральский государственный университет
(национальный исследовательский университет)»
Высшая школа экономики и управления
Кафедра «Таможенное дело»

РАБОТА ПРОВЕРЕНА

Рецензент, управляющий по
формату ООО «Элемент Трейд»

_____ Д.И. Чегиль
_____ 2021г.

ДОПУСТИТЬ К ЗАЩИТЕ

Заведующий кафедрой, к.э.н.

_____ Е.А. Степанов
_____ 2021г.

Роль и место таможенного аудита в системе таможенного контроля
после выпуска товаров

ПОЯСНИТЕЛЬНАЯ ЗАПИСКА
К ВЫПУСКНОЙ КВАЛИФИКАЦИОННОЙ РАБОТЕ
ЮУрГУ – 38.05.02.2021.368.ПЗ ВКР

Руководитель работы
доцент, к.э.н.

_____ И.Н. Дмитриева
_____ 2021 г.

Автор работы

Студентка группы ЭУ– 677

_____ Ю.О. Бабина
_____ 2021 г.

Нормоконтролер

доцент, к.э.н.

АННОТАЦИЯ

Бабина Ю.О. Роль и место таможенного аудита в системе таможенного контроля после выпуска товаров. – Челябинск: ЮУрГУ, ЭУ, 2021, 94с., 2 ил., 3 табл., библиогр. список – 46 наим., 7л. Раздаточного материала ф. А4.

Объектом выпускной квалификационной работы является система таможенного контроля.

Целью работы является определение роли и места таможенного аудита в системе таможенного контроля после выпуска товаров, а так же разработка рекомендаций по совершенствованию таможенного контроля после выпуска товаров.

В выпускной квалификационной работе изучены и раскрыты теоретические основы предоставления таможенных услуг; изучены законодательно-нормативные документы, регламентирующие таможенный контроль после выпуска товаров; рассмотрен международный и российский опыт осуществления таможенного контроля после выпуска товаров на основе методов аудита; проанализировано повышение значимости таможенного аудита в системе таможенного контроля после выпуска товаров.

Результаты выпускной квалификационной работы имеют практическую значимость для таможенных органов.

ОГЛАВЛЕНИЕ

| | |
|---|----|
| ВВЕДЕНИЕ..... | 6 |
| 1 ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ ПРЕДОСТАВЛЕНИЯ ТАМОЖЕННЫХ УСЛУГ..... | 10 |
| 1.1 Содержание, сущность и виды государственных услуг, предоставляемых таможенными органами..... | 10 |
| 1.2 Таможенный контроль после выпуска товаров как инструмент реализации таможенных услуг..... | 20 |
| 1.3 Методика исследования таможенного контроля в системе предоставления таможенных услуг..... | 31 |
| 2 МЕЖДУНАРОДНЫЙ И РОССИЙСКИЙ ОПЫТ ОСУЩЕСТВЛЕНИЯ ТАМОЖЕННОГО КОНТРОЛЯ НА ОСНОВЕ МЕТОДОВ АУДИТА..... | 36 |
| 2.1 Зарубежный опыт осуществления таможенного контроля после выпуска товаров на основе методов аудита в России..... | 36 |
| 2.2 Порядок проведения таможенного контроля после выпуска товаров на основе методов аудита в России..... | 47 |
| 2.3 Сравнительный анализ таможенного аудита на основе положений Киотской Конвенции и таможенной проверки в российской практике..... | 55 |
| 3 ПОВЫШЕНИЕ ЗНАЧИМОСТИ ТАМОЖЕННОГО АУДИТА В СИСТЕМЕ ТАМОЖЕННОГО КОНТРОЛЯ ПОСЛЕ ВЫПУСКА ТОВАРОВ. | 64 |
| 3.1 Рассмотрение судебной практики по проведению таможенного контроля после выпуска товаров..... | 64 |
| 3.2 Проблемы осуществления таможенного контроля после выпуска товаров и способы их решения..... | 72 |
| ЗАКЛЮЧЕНИЕ..... | 86 |
| БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК..... | 90 |

ВВЕДЕНИЕ

Актуальность темы исследования. Использование в деятельности таможенных органов контроля после выпуска товаров, системы управления рисками, системы автоматической регистрации, автоматического выпуска деклараций на товары и других перспективных технологий, предусмотренных международными конвенциями и соглашениями, увеличивает синергетический эффект для государства, который выражается в снижении уровня преступности в экономике, сокращении времени на проведение текущего таможенного контроля, увеличении темпов экономического роста, а также повышении эффективности и качества предоставления таможенных услуг.

Предоставление таможенных услуг после выпуска товаров широко распространено в зарубежных странах – лидерах мировой экономики – Соединенных Штатах Америки (США), Китайской Народной Республике (КНР), Японии, Германии в которых предоставление таможенных услуг участникам внешнеэкономической деятельности (далее – ВЭД) предусмотрено в форме проведения таможенного аудита. При этом удовлетворение потребностей участников ВЭД в указанных странах заключается в использовании категорирования после проведения таможенного аудита (в том числе определение участников ВЭД, деятельность которых отнесена к низкой степени риска нарушения таможенного законодательства) и освобождения от обеспечения уплаты таможенных платежей, автоматической регистрации и автоматического выпуска деклараций на товары, а также включения в реестр уполномоченных экономических операторов и периодического подтверждения статуса после проведения таможенного аудита.

Также актуальность темы выпускной квалификационной работы обусловлена необходимостью разработки теоретических положений и практических рекомендаций по совершенствованию таможенного контроля после выпуска товаров в системе предоставления таможенных услуг.

Объектом исследования является система таможенного контроля.

Предметом исследования выступает таможенный аудит как элемент системы таможенного контроля после выпуска товаров.

Целью работы является определение роли и места таможенного аудита в системе таможенного контроля после выпуска товаров, а так же разработка рекомендаций по совершенствованию таможенного контроля после выпуска товаров.

Задачи выпускной квалификационной работы:

- изучить и раскрыть теоретические основы предоставления таможенных услуг;
- изучить законодательно-нормативные документы, регламентирующие таможенный контроль после выпуска товаров;
- рассмотреть международный и российский опыт осуществления таможенного контроля после выпуска товаров на основе методов аудита.
- проанализировать повышение значимости таможенного аудита в системе таможенного контроля после выпуска товаров.

Методологическая основа исследования. В работе использовались такие методы научных исследований: общенаучные (абстракция, анализ, синтез, аналогия, сравнение, классификация, диалектика); экономико-статистические методы (методы исследования динамики и структуры экономических явлений, группировки, расчета средних величин).

Научная новизна заключается в разработанных теоретических положениях и практических рекомендациях, направленных на совершенствование таможенного контроля после выпуска товаров в системе предоставления таможенных услуг.

Практическая значимость исследования заключается в том, что рекомендации по совершенствованию таможенного контроля после выпуска товаров в системе предоставления таможенных услуг могут быть использованы при планировании и организации проверочных мероприятий, разработке методики оценки эффективности таможенного контроля после выпуска товаров; в процессе

разработки нормативных, концептуальных и аналитических документов по вопросам таможенного контроля после выпуска товаров.

Структура выпускной квалификационной работы. Работа состоит из введения, трех глав, разделенных на параграфы, заключения и библиографического списка.

1 ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ ПРЕДОСТАВЛЕНИЯ ТАМОЖЕННЫХ УСЛУГ

1.1 Содержание, сущность и виды государственных услуг, предоставляемых таможенными органами

В настоящее время успешная внешнеэкономическая деятельность – это важнейший фактор развития и устойчивости экономической системы страны. Мировая торговля, как сфера внешнеэкономической деятельности, является основным потребителем сферы услуг, которые предоставляют возможность сокращения расходов, повышения качества и надежности поставок товаров и унификации процедур.

Услуги как вид экономической деятельности и форма общественных отношений – явление очень древнее. Уровень успешности современных обществах сегодня определяется не только валовым продуктом, но и тем, насколько развита в нем сфера услуг, какое количество трудоспособного населения здесь занято, какую долю социальных благ в ней производят. В литературе существует довольно много определений, что такое услуга, что такое сфера услуг, что такое сервис.

Услуги – это деятельность, которая непосредственно удовлетворяет потребности общества, разных видов предприятий, организаций, которые не обязательно воплощаются в материальной или вещественной форме [12].

Один из самых важных факторов экономического развития в современных странах мира – это взаимозависимость роста экономики и увеличения роли услуг в ней. Это выражается в повышении доли финансовых, трудовых, материальных ресурсов, которые используются в сфере услуг. В процессе развития общества, роста производства осуществляется и развитие сферы

услуг, а, следовательно, рост занятости, технологической составляющей данной сферы.

Доминирующая доля сектора услуг в экономике характеризует страну как постиндустриальное государство.

Хотя услуги занимают значительное место в современной мировой экономике, в экономической литературе и науке не существует единого определения этого термина.

В современной отечественной экономической науке выделяют два главных подхода к определению сущности услуг, которые сложились на основе теорий К. Маркса. Первый подход определяет услугу в качестве деятельности, специфической формы труда, а второй – как результат труда, полезный эффект деятельности. Отсюда исходят различные понятия термина «услуга» [26].

Услуга – это деятельность, которая направлена на удовлетворение потребностей общества путем производства соответствующих данной потребности благ нематериального либо материального характера.

Услуга – это благо экономического характера в виде деятельности, а также действия, целью которых является увеличение потребительской полезности объекта услуг, а задачей – влияние на этот объект.

Основываясь на учение К. Маркса, ученые продолжают рассматривать услугу одновременно и с позиции деятельности, и как результат труда. Но при определении термина «услуга» необходимо синтезировать и рассматривать в совокупности данные позиции, что позволяет сформировать единое толкование понятия «услуга». В зарубежной литературе также отсутствует единое определение понятия «услуга» [22]. Х. Ворачек утверждает, что единого понятия услуг не может быть сформулировано, так как нельзя охватить все многообразие этого термина [16]. Ф. Котлер услугой называет любую деятельность, которую одна из сторон предлагает другой, и которая часто является неосязаемой и как результат не приводят к овладению чем-либо. Ф. Котлер в своей трактовке допускает осязаемость услуги [16].

В соответствии с мнением Г. Ассэль, услуга – это неосязаемое благо, которое приобретается потребителем, но оно не связано с собственностью. Анализируя данное определение, можно прийти к выводу, что Г. Ассэль связывает услуги с каким-либо конечным результатом, а из действий есть только приобретение услуги, которое больше связано с потребителем, а не с самой услугой [11].

Следует отметить, что большинство ученых основной отличительной чертой услуги отмечают неосязаемость. Но, с другой стороны, некоторые виды услуг потребитель все же может измерить либо ощутить (например, транспортные услуги).

Таможенные услуги относятся к таким услугам, которые обслуживают внешнеторговую деятельность импортера и экспортера. В связи с этим совершенствование таможенной службы Российской Федерации включает в себя в первую очередь развитие системы государственных услуг.

На содержание понятия «таможенная услуга» также сложилось несколько мнений среди исследователей в области экономических наук.

Так, по мнению А.В. Сафронова, под государственной таможенной услугой стоит понимать действие или последовательность действий, которые реализуются специальными таможенными инструментами (таможенные процедуры, операции, технологии) с целью увеличения потребительской полезности сферы ВЭД для участников ВЭД и государства [26].

В соответствии с высказыванием Р.В. Федоренко, таможенными услугами является совокупность действий, которые подлежат совершению таможенными органами с целью обеспечения перемещения товаров и транспортных средств через таможенные границы государств при передвижении товаров от продавца к покупателю в соответствии с требованиями этих стран [31].

Подобное мнение формирования сотрудничества участника ВЭД и таможни складывается у Г.В. Эловой, в соответствии с которой таможенные

услуги – это результат действий в сфере таможенного дела, которые направлены на удовлетворение потребностей страны и участников ВЭД, которые гарантируют реализацию принципов законности, контролируемости и стабильности таможенных услуг, их ориентацию на долгосрочную перспективу, складывание партнерских отношений государственных структур и участников ВЭД в сфере таможенного регулирования [38].

Возможностью соединить разные подходы к определению термина «таможенная услуга» является концепция «сервисной таможни», исходящая из определения таможенного органа как сервисного предприятия и государственного поставщика – государственного учреждения, которое ориентированно на предоставление качественных таможенных услуг как участникам ВЭД, так и государству [19].

Таким образом, таможенная услуга – это комплексное понятие, которое подразумевает результаты взаимодействия таможенных органов, юридических либо физических лиц и институтов таможенной инфраструктуры при совершении разных форм внешнеэкономической деятельности [33].

Основными документами, регламентирующими направления деятельности таможенных институтов в системе предоставления таможенных услуг, являются:

1. Распоряжение Правительства РФ от 23.05.2020 № 1388-р «Стратегия развития таможенной службы Российской Федерации до 2030 года» [8].

2. Решение Высшего Евразийского экономического совета от 29 мая 2014 г. № 68 «Об основных направлениях развития механизма «единое окно» в системе регулирования внешнеэкономической деятельности» [39].

В Комплексной программе развития ФТС России на период до 2020 года отведен третий раздел, где рассматриваются меры по совершенствованию государственных таможенных услуг.

В соответствии с данной программой, улучшение и развитие механизма государственных услуг, которые предоставляются участникам внешнеэкономической деятельности, подразумевает увеличение их количества, качества и оперативности, а также доступности и надежности.

В связи ежегодным увеличением спроса на услуги в сфере таможенного дела и внешнеэкономической деятельности в Программе предложено решение следующих задач:

1. Качество и доступность оказываемых таможенных услуг.
2. Внедрение единой автоматизированной информационной системы (ЕАИС) таможенных органов в уже существующий механизм предоставления таможенных услуг в электронном виде.
3. Разработка системы мониторинга качества, показателей методического обеспечения предоставляемых государственных таможенных услуг.

Выполнив данные задачи, ФТС РФ должна повысить уровень удовлетворенности участников ВЭД и граждан взаимодействием с таможенными органами при получении таможенных услуг, повысить уровень доступности услуг для организаций и граждан, а также упростить процедуры взаимодействия участников ВЭД с таможенными органами.

В Решении Высшего Евразийского экономического совета «Об основных направлениях развития механизма «единое окно» говорится о необходимости улучшения данной системы для повышения качества и сокращения времени предоставления государственных таможенных услуг, а также сокращения расходов на предоставление таких услуг.

Исполнителями таможенных услуг могут быть не только государственные таможенные органы, но также таможенные представители, страховые организации, банки, которые должны быть включенными в Реестр предприятий, которые могут выступать гарантами уплаты таможенных платежей, и владельцы складов временного хранения (СВХ).

Потребителями выступают иностранные и российские физические лица, юридические лица, которые занимаются внешнеэкономической деятельностью, а также международные грузоперевозчики, также являющиеся участниками внешнеэкономической деятельности.

Классификация и типологизация таможенных услуг способствует определению категории таможенного обслуживания. Системное разделение на виды таможенных услуги – это база для осуществления сервисной деятельности таможенным или околотаможенным службам.

Критериями разделения таможенных услуг на виды являются: объект предоставления; субъект предоставления; принципы платы за предоставления таможенных услуг; партнерские отношения, возникающие при предоставлении таможенных услуг.

Эксперты таможенного дела по-разному классифицируют таможенные услуги. В Таблице 1 представлена классификация таможенных услуг в соответствии с работами Ю.Е. Гупановой, профессора Российской таможенной академии, которая делит услуги на два вида в зависимости от субъекта предоставления.

Таблица 1 – Основы классификации таможенных услуг в зависимости от субъекта их оказания [18].

| Таможенные услуги и субъекты их оказания | |
|---|---|
| Таможенные органы | Околотаможенные институты |
| Принятие таможенных деклараций Информирование и консультирование Таможенное сопровождение Хранение товара на таможенном складе | Декларирование товаров Консультирование и информирование Логистические услуги |

Итак, в сфере таможенных услуг выделяется два основных сектора:

1. Государственные таможенные услуги, которые предоставляются в процессе таможенного администрирования.

2. Коммерческие таможенные услуги, предоставляемые компаниями околотаможенного рынка услуг.

По мнению Г.Ф. Суркичина, аспиранта Национального исследовательского университета «Высшая школа экономики» в г. Москва, таможенные услуги следует разделить в соответствии с критериями, представленными в Таблице 2.

Таблица 2 – Типология таможенных услуг [30]

| Виды таможенных услуг | | | |
|---|--|--|------------------------------------|
| Услуги, которые реализуют процесс таможенного оформления | | Услуги, которые обеспечивают реализацию процесса таможенного оформления | |
| 1. Оформление товара при прибытии; 2. Оформление внутреннего транзита товара и транспортного средства; 3. Услуги временного таможенного хранения товара; 4. Услуги таможенного декларирования; 5. Услуги оформления выпуска товаров | | 1. Консультирование и информирование участников ВЭД; 2. Услуги по ведению реестров таможенной деятельности; 3. Образовательные услуги для работников таможенной службы | |
| Критерии классификации таможенных услуг | | | |
| По субъекту | По объекту | По принципу платности | По характеру партнерских Отношений |
| Государственные | Таможенные услуги: государственные, сопутствующие таможенной очистке | Платные | Рыночные услуги |
| Частные | Околотаможенные услуги | Бесплатные | Нерыночные услуги |

Таким образом, на данном этапе развития системы таможенных услуг выделяют две основные категории: государственные таможенные услуги и услуги околотаможенного сектора, которые, в свою очередь, делятся еще на подгруппы. Осуществление деятельности по предоставлению таможенных

услуг является важным фактором развития и совершенствования таможенной системы и всей внешнеэкономической деятельности в целом.

В условиях роста темпов развития цифровой экономики в Российской Федерации, создания единой сети электронных таможен и центров электронного декларирования возрастает необходимость повышения качества таможенного администрирования, в том числе в части обеспечения баланса между применением таможенными органами процедур содействия (сокращение количества документов при таможенном декларировании, упрощение прохождения таможенного контроля при таможенном декларировании, сокращение времени проведения таможенных операций) и процедур контроля осуществления участниками внешнеэкономической деятельности своей деятельности на основе пересмотра подходов к таможенному контролю после выпуска товаров.

Целями формирования новых подходов к организации и проведению таможенного контроля после выпуска товаров являются:

1) совершенствование организации и проведения таможенного контроля после выпуска товаров, контроля за ввозом и оборотом товаров на внутреннем рынке с акцентом на минимизацию рисков нарушения таможенного законодательства с применением автоматизированных технологий для автоматического выбора объектов таможенного контроля после выпуска товаров и реализации электронного документооборота между проверяемыми лицами и таможенными органами;

2) создание и внедрение инструмента таможенного контроля в виде таможенного мониторинга, позволяющего комплексно оценить деятельность определенных категорий проверяемых лиц на предмет идентификации таможенных рисков и определения их уровня, по результатам которого обеспечить упрощение административных процедур и устранение негативных последствий, в том числе в виде добровольной уплаты таможенных платежей, а также реализацию возможности использования проверяемыми лицами

результатов таможенного мониторинга для самостоятельной оценки и минимизации таможенных рисков;

3) реализация и обеспечение функционирования системы прослеживаемости движения товаров, предусматривающей сквозной контроль товаров на территории Российской Федерации и таможенной территории Союза от их ввоза до реализации конечному потребителю с учетом информации о трансграничной торговле;

4) формирование института таможенного аудита как дополнительного инструмента, позволяющего учитывать данные в случаях необходимости подтверждения предоставляемых (предоставленных) при таможенном контроле упрощений, исходя из детального анализа внешнеторговых операций участников внешнеэкономической деятельности, бухгалтерской отчетности, иных видов и форм взаимодействия участников внешнеэкономической деятельности с контрагентами и иными государственными органами власти.

Основными задачами реализации новых подходов являются:

1) актуализация и разработка нормативной правовой базы, обеспечивающей организацию и проведение таможенного контроля после выпуска товаров на основе системы управления рисками, в том числе по вопросам функционирования и совершенствования системы прослеживаемости движения товаров;

2) актуализация и расширение направлений проведения таможенного контроля в рамках смещения таможенного контроля с этапа таможенного декларирования и выпуска товаров на этап после выпуска товаров;

3) повышение уровня автоматизации процессов таможенного контроля после выпуска товаров за счет внедрения технологии удаленного доступа к сведениям из информационных систем учета участников внешнеэкономической деятельности, в отношении которых таможенным законодательством предусмотрено применение удаленного доступа;

4) совершенствование электронного документооборота при проведении таможенного контроля (электронная таможенная проверка);

5) расширение практики автоматического (автоматизированного) выбора объектов таможенного контроля после выпуска товаров (лиц, в отношении которых планируется проведение таможенного контроля после выпуска товаров);

6) совершенствование риск-ориентированного подхода при выборе объектов таможенного контроля после выпуска товаров для обеспечения выборочности его проведения, актуализация критериев отбора объектов таможенных проверок, использование цифровых технологий;

7) внедрение и использование системы прослеживаемости товаров при выборе объектов таможенного контроля после выпуска товаров;

8) участие в совершенствовании системы прослеживаемости товаров, в том числе по следующим направлениям: расширение перечня товаров, включенных в систему прослеживаемости в рамках взаимной торговли; расширение перечня субъектов, участвующих в системе прослеживаемости товаров; обеспечение и дальнейшее развитие информационного взаимодействия информационной системы таможенных органов с системой прослеживаемости товаров и т.д. [37].

В числе контрольных показателей, которые должны быть достигнуты в результате предусмотренных распоряжением Правительства РФ от 23.05.2020 № 1388-р «Стратегия развития таможенной службы Российской Федерации до 2030 года» реформ, увеличение доли таможенных операций, совершаемых автоматически с использованием информационных технологий, до 50% в 2024 году и до 100% – в 2030-м. Кроме того, доля отправок в рамках международной интернет-торговли, в отношении которых декларации подаются в электронном виде, в ближайшие пять лет должна быть доведена до 20%, а потом и до 80%.

Таможне также предстоит заняться внедрением методов и технологий анализа больших данных с применением элементов искусственного интеллекта, разработкой и запуском электронных систем сертификации и верификации происхождения товаров, расширением информационного взаимодействия с таможенными администрациями других стран на основе соглашений о сотрудничестве.

Таким образом, результатом реформы должно стать создание в России высокотехнологичной таможенной системы, которая поможет сделать продукцию российских компаний более конкурентоспособной, позволит бизнесу активнее расширять географию внешнеэкономических и инвестиционных связей.

1.2 Таможенный контроль после выпуска товаров как инструмент реализации таможенных услуг

Таможенный контроль – система меры, которые совершают таможенные органы в целях соблюдения международных договоров и актов в сфере таможенного регулирования и законодательства государств-членов о таможенном регулировании [3].

Помимо соблюдения законности перемещения товаров через таможенную границу, таможенные органы еще и контролируют соблюдение условия выбранной таможенной процедуры и осуществление предпринимательской деятельности в сфере таможенного дела [21].

Таможенные органы при осуществлении таможенного контроля опираются на принцип выборочности и применяют только те формы контроля, которые необходимы для осуществления соблюдения таможенного законодательства Евразийского экономического союза.

Система управления рисками применяется для определения объектов и форм таможенного контроля [3].

Для эффективной работы таможенного контроля таможенные органы взаимодействуют с иностранными государствами в соответствии с международными договорами.

Ниже представлена таблица 3, в которой представлено понятие таможенного контроля по мнению разных авторов.

Таблица 3 – Понятие таможенного контроля

| Автор | Определение таможенного контроля |
|--|--|
| Косов А.А. – кандидат юридических наук | «таможенный контроль – специализированная контрольно – надзорная деятельность таможенных органов, осуществляемая на системной основе в целях обеспечения соблюдения таможенного законодательства Российской Федерации и нормативно-правовых актов, изданных на его основе и во исполнение, а также совершенствования таможенного регулирования в целях реализации задач в области таможенного дела, повышения эффективности и оптимизации деятельности таможенных органов» [23]. |
| Габричидзе Б.Н. – доктор юридических наук, профессор | «таможенный контроль представляет собой феномен, заслуживающий выделения в самостоятельную отдельную часть таможенного дела и права» [17]. |
| Сергеев Е.В. – кандидат экономических наук | «таможенный контроль представляет собой систему мер, законодательно установленных государством, и осуществляемых таможенными органами, для обеспечения соблюдения таможенного законодательства Российской Федерации, охраны государственной и общественной безопасности, экономических интересов; защиты общественного порядка, выявления, пресечения и предупреждения правонарушений физических и юридических лиц» [29]. |

Классификация таможенного контроля, которую выдвинул кандидат юридических наук Терехов Николай Васильевич:

От вида транспорта, который перемещает товар через таможенную границу на:

- железнодорожном транспорте;
- водном транспорте;
- автомобильном транспорте;
- воздушном транспорте.

По степени охвата:

- сплошной;
- выборочный.

По объектам таможенный контроль производится относительно:

- валютных ценностей валюты;
- товаров;
- валюты;
- транспортных средств [31].

В зависимости от того объекта, на который направлен таможенный контроль, можно выделить:

- таможенный контроль транспортных средств международных перевозок;
- таможенный контроль товаров;

В зависимости от направленности движения товаров различаются:

- таможенный контроль вывозимых с территории ЕАЭС товаров;
- таможенный контроль ввозимых на территорию ЕАЭС товаров.

По времени проведения таможенного контроля выделяют:

- предварительный контроль (до ввоза товаров на таможенную территорию);
- текущий осуществляется после ввоза товаров и транспортных средств международных перевозок и до их выпуска;
- последующий проводится после утраты товарами статуса находящихся под таможенным контролем [27].

В 2012 году образовано Главное управление таможенного контроля после выпуска товаров, который в свою очередь входит в структуру Центрального аппарата Федеральной таможенной службы России.

Ниже представлены главные направления деятельности этого управления в соответствии с Приказом ФТС России от 05.10.2018 № 1590 «Об

утверждении положения о Главном управлении таможенного контроля после выпуска товаров»:

1) координирует и контролирует деятельность подразделений таможенного контроля после выпуска товаров таможенных органов по организации и проведению таможенного контроля в части компетенции Главного управления в целях проверки;

2) выявляет при проведении таможенного контроля в части компетенции Главного управления административные правонарушения, отнесенные к компетенции таможенных органов в соответствии с законодательством Российской Федерации, и (или) признаки преступлений, производство неотложных следственных действий и (или) предварительного расследования в форме дознания по уголовным делам по которым отнесено к компетенции таможенных органов в соответствии с законодательством Российской Федерации, а также иные связанные с ними преступления и административные правонарушения;

3) разрабатывает в соответствии с регулирующими таможенные правоотношения международными договорами Российской Федерации и актами, составляющими право Евразийского экономического союза, и законодательством Российской Федерации о таможенном регулировании методики проведения таможенных проверок и иных форм таможенного контроля, применение которых относится к компетенции Главного управления;

4) анализирует и оценивает эффективность применения подразделениями таможенного контроля после выпуска товаров таможенных органов форм таможенного контроля и иных мер по минимизации рисков, подготавливает предложения по совершенствованию таможенного контроля в части компетенции Главного управления;

5) контролирует деятельность подразделений таможенного контроля после выпуска товаров таможенных органов по использованию при

подготовке и проведении таможенного контроля в части компетенции Главного управления информации о деятельности участников внешнеэкономической деятельности и иной информации, содержащейся в информационных ресурсах таможенных органов и иных источниках информации;

б) принимает решения в сфере таможенного дела по результатам таможенных проверок, проверок таможенных, иных документов и (или) сведений, проведенных Главным управлением, в случаях, установленных регулирующими таможенные правоотношения международными договорами Российской Федерации и актами, составляющими право Евразийского экономического союза, и законодательством Российской Федерации о таможенном регулировании, нормативными и иными правовыми актами Минфина России и ФТС России и т. д. [9].

Необходимо добавить, что Главное управление осуществляет свои функции не только самостоятельно, но и через структурные подразделения таможенных органов Российской Федерации, в функции которых входит проведение таможенных проверок.

Главными целями таможенного контроля после выпуска товаров на основании «Стратегии развития таможенной службы Российской Федерации до 2020 года» являются:

– организация таких условий, при которых осуществление незаконного перемещения товаров через таможенную границу ЕАЭС, а также дальнейшее обращение на территории Российской Федерации станет экономически нерациональным;

– формирование системы постоянного контроля, начиная, с подачи предварительной информации и декларации на товары, заканчивая, совершением таможенного контроля после выпуска для того, чтобы сократить время проведения таможенных операций и, как следствие, это будет способствовать формированию благоприятных условий для развития внешней

торговли [8].

В соответствии с действующим ТК ЕАЭС статья 316 «Особенности таможенного контроля после выпуска товаров в отношении условно выпущенных товаров»:

1. При проведении таможенного контроля уплата таможенных пошлин, налогов при ввозе товаров являются неподтвержденными в отношении условно выпущенных товаров при соблюдении целей и условий предоставления льгот по уплате ввозных таможенных пошлин, налогов и (или) ограничений по пользованию и (или) распоряжению этими товарами, если:

1) не представлены документы, подтверждающие использование указанных товаров в целях и с соблюдением условий предоставления льгот по уплате ввозных таможенных пошлин, налогов, а также ограничений по пользованию и (или) распоряжению такими товарами;

2) не предъявлены указанные товары либо не подтверждено место их нахождения.

Формы и порядок проведения таможенного контроля также регламентированы таможенным кодексом ЕАЭС, а именно главой 44 «Общие положения о проведении таможенного контроля», глава 45 «Формы таможенного контроля и их применение» [1].

При проведении таможенного контроля таможенные органы применяют следующие формы таможенного контроля:

- 1) получение объяснений;
- 2) проверка таможенных, иных документов и (или) сведений;
- 3) таможенный осмотр;
- 4) таможенный досмотр;
- 5) личный таможенный досмотр;
- 6) таможенный осмотр помещений и территорий;
- 7) таможенная проверка.

При проведении таможенного контроля в зависимости от объектов таможенного контроля таможенные органы вправе в соответствии с Кодексом применять следующие меры, обеспечивающие проведение таможенного контроля:

- 1) проводить устный опрос;
- 2) запрашивать, требовать и получать документы и (или) сведения, необходимые для проведения таможенного контроля;
- 3) назначать проведение таможенной экспертизы, отбирать пробы и (или) образцы товаров;
- 4) осуществлять идентификацию товаров, документов, транспортных средств, помещений и других мест;
- 5) использовать технические средства таможенного контроля, иные технические средства, водные и воздушные суда таможенных органов;
- 6) применять таможенное сопровождение;
- 7) устанавливать маршрут перевозки товаров;
- 8) вести учет товаров, находящихся под таможенным контролем, совершаемых с ними таможенных операций;
- 9) привлекать специалиста;
- 10) привлекать специалистов и экспертов других государственных органов государств-членов;
- 11) требовать совершение грузовых и иных операций в отношении товаров и транспортных средств;
- 12) осуществлять таможенное наблюдение;
- 13) проверять наличие системы учета товаров и ведение учета товаров;
- 14) иные меры, обеспечивающие проведение таможенного контроля, устанавливаемые законодательством государств-членов о таможенном регулировании [1].

При этом необходимо отметить, что таможенный контроль после выпуска товаров проводится в форме таможенной проверки и в иных формах таможенного контроля, установленных статьей 332 таможенного кодекса, за исключением проверки документов и сведений, устного опроса и личного таможенного досмотра [9].

Итак, таможенная проверка проводится таможенными органами в целях контроля за соблюдением лицами требований, установленных таможенным законодательством ЕАЭС и законодательством стран ЕАЭС. К таким проверяемым лицам относятся:

- декларант;
- перевозчик, в том числе таможенный перевозчик;
- таможенный представитель;
- лицо, осуществляющее временное хранение товаров;
- владельцы магазинов беспошлинной торговли, таможенных и иных складов;
- лицо, обладающее полномочиями в отношении товаров после их выпуска, или его представитель;
- уполномоченный экономический оператор;
- лицо, в отношении которого имеется информация, что в его владении и (или) пользовании находятся (находились) товары с нарушением установленного порядка, в том числе незаконно перемещенные через таможенную границу;
- иные лица, напрямую или косвенно участвовавшие в сделках с товарами, помещенными под соответствующую таможенную процедуру.

При таможенной проверке таможенными органами проверяются:

- 1) факт помещения товаров под таможенную процедуру;
- 2) достоверность сведений, заявленных в таможенной декларации и иных документах, представленных при таможенном декларировании товаров, повлиявших на принятие решения о выпуске товаров;

3) соблюдение ограничений по пользованию и распоряжению условно выпущенными товарами;

4) соблюдение установленных таможенным законодательством ЕАЭС и (или) законодательством стран ЕАЭС условий таможенных процедур, при помещении под которые товары не приобретают статус товаров Таможенного союза;

5) соответствие лиц условиям, необходимым для присвоения статуса уполномоченного экономического оператора;

б) соблюдение требований, установленных таможенным законодательством ЕАЭС и законодательством стран ЕАЭС, к лицам, осуществляющим деятельность в сфере таможенного дела.

Таможенная проверка проводится путем сопоставления сведений, содержащихся в документах, представленных при помещении товаров под таможенную процедуру, и иных сведений, имеющихся у таможенного органа, с данными бухгалтерского учета и отчетности, со счетами и другой информацией, полученной в установленном таможенным законодательством порядке.

Следует отметить, что для участия в таможенной проверке могут привлекаться должностные лица других контролирующих государственных органов.

Формы проведения таможенной проверки представлены на рисунке 1.

Реализация камеральной таможенной проверки происходит путем изучения и анализа сведений, содержащихся в таможенных декларациях и (или) коммерческих, транспортных (перевозочных) и иных документах, которые представлены проверяемым лицом при совершении таможенных операций и (или) по требованию таможенных органов, документов и сведений государственных органов государств-членов, а также других документов и сведений, имеющихся у таможенных органов и касающихся проверяемого лица.



Рисунок 1 – Формы проведения таможенной проверки

Выездная таможенная проверка проводится таможенным органом с выездом в место нахождения юридического лица, место осуществления деятельности индивидуального предпринимателя и (или) место фактического осуществления деятельности такими лицами.

Пунктом 5 статьи 333 Таможенного кодекса Евразийского экономического союза установлено, что таможенные проверки проводятся таможенными органами не чаще 1 раза в 3 года;

Кроме того, в статье «Выездная таможенная проверка» перечень оснований для назначения внеплановых выездных таможенных проверок дополнен новыми основаниями:

- уполномоченный экономический оператор должен предоставить таможенному органу информацию о корректировке сведений, которые были предоставлены при включении в реестр уполномоченных экономических операторов о находящихся в собственности, хозяйственном ведении, оперативном управлении или аренде сооружениях, помещениях и (или) открытых площадках, предназначенных для временного хранения товаров;
- поручение (запрос) органов предварительного расследования (органов уголовного преследования) государств-членов Союза по материалам проверки

сообщения о преступлении или по возбужденному уголовному делу;

– поручение таможенного органа одного государства-члена Союза, данного таможенному органу другого государства-члена Союза, о проведении выездной таможенной проверки у лица, созданного и (или) зарегистрированного в соответствии с законодательством государства – члена Союза, таможенному органу которого направлено поручение по основаниям, предусмотренным подпунктами 1 и (или) 3 пункта 3 статьи 373 Таможенного кодекса Евразийского экономического союза.

Перечень оснований приостановления проведения выездной таможенной проверки (пункт 13 статьи 333 Таможенного кодекса Евразийского экономического союза) дополнен:

- случаем необходимости проведения встречной внеплановой выездной таможенной проверки
- иными случаями, устанавливаемыми законодательством государств – членов Союза.

При этом срок приостановления увеличен с шести до девяти месяцев.

Основания и порядок проведения таможенных проверок на территории ЕАЭС будут более подробно рассмотрены во второй главе дипломной работы.

Подводя итог теоретическому исследованию таможенного контроля после выпуска товаров, необходимо отметить, что при проведении таможенного контроля таможенные органы исходят из принципа выборочности и ограничиваются только теми формами таможенного контроля, которые достаточны для обеспечения соблюдения таможенного законодательства Евразийского экономического союза. При этом таможенный контроль после выпуска товаров проводится в форме таможенной проверки и в иных формах таможенного контроля, установленных статьей 332 таможенного кодекса ЕАЭС.

В свою очередь, проведение таможенной проверки происходит в форме камеральной или выездной (плановая, внеплановая, встречная) таможенной проверки [3].

1.3 Методика исследования таможенного контроля в системе предоставления таможенных услуг

Первоочередной задачей для исследования таможенного контроля после выпуска товаров в системе представления таможенных услуг является разработка методики такого исследования.

Под методикой исследования понимается «совокупность методов исследования, применяемых в определенной последовательности, для изучения объекта или предмета исследования».

Для исследования таможенного контроля после выпуска товаров в системе предоставления таможенных услуг можно применить метод диалектики, утверждающий, что все явления изучаются в развитии, взаимосвязи и взаимообусловленности, поэтому в методику исследования включим анализ тенденций развития таможенного контроля. Именно системный подход учит рассматривать объекты различного уровня как систему, устанавливать связи и взаимодействия между составными частями или элементами совокупности, а также учитывать несводимость свойств целого к свойствам частей. Кроме этого, системный подход позволяет рассматривать сложные явления с целью нахождения оптимальных, эффективных и рациональных путей и методов решения сложных практических задач.

Как отмечает В.В. Макрусев и В.Ю. Дианова, системный подход является «общенаучной концепцией, реализующей философский принцип системности в подходах и методах решения сложных междисциплинарных проблем, это методология исследования, проектирования и конструирования объектов как

систем». В настоящее время в применении системного подхода в экономических исследованиях достигнуты значительные успехи [41].

Использование системного подхода позволяет рассмотреть систему таможенного контроля как совокупность подсистем – предварительного, текущего и последующего таможенного контроля. Как известно, наличие подсистем и связей между ними является одним из основных признаков существования системы наряду с целостностью, связностью, эмерджентностью, мультипликативностью, синергичностью и др.

Структурированность системы таможенного контроля определяет наличие установленных связей и отношений между ее элементами. Это не только обуславливает сложившуюся последовательность осуществления таможенного контроля (предварительный, текущий, последующий), но и создает условия для формирования и движения финансовых и информационных потоков между субъектами, осуществляющими таможенный контроль, и лицами, в отношении которых такой контроль проводится [17].

Исходя из этого утверждения, в методику исследования включается процесс формирования вертикальных и горизонтальных связей между элементами системы таможенного контроля. Определяя сущность окружающей среды и характер ее построения, отметим факторы, контролируемые (управляемые таможенными органами) и неконтролируемые (находящиеся за пределами властных полномочий таможенных органов). Можно выделить: внешние факторы, оказывающие непосредственное и опосредованное воздействие на администрирование таможенных доходов (общее количество участников ВЭД в отношении которых проводился контроль; виды таможенных платежей, подлежащие уплате; ставки по видам платежей и др.); внутренние факторы, связанные с деятельностью таможенных органов и участников ВЭД (квалификация и профессиональная подготовка

должностных лиц таможенных органов; недобросовестность участников ВЭД, при перемещении товаров и др.).

Для исследования таможенного контроля после выпуска товаров в системе предоставления таможенных услуг также можно применить метод анализа – разбор и оценка явлений, объектов, разбор целостного объекта на части для детального их изучения.

Задача анализа состоит не в распределении мест между таможенными органами по итогам работы и выявлении «лидеров» и «отстающих» по тем или иным составляющим, а в сравнении эффективности деятельности таможенных органов, внешние условия функционирования которых сопоставимы, равно как и в выявлении потенциальных возможностей и резервов в рамках анализа собственной деятельности.

Именно с этой целью применяются такие методы анализа, как сравнение с контрольным заданием, с показателями деятельности за предшествующий период, использование относительных показателей. Для указанных целей вводится условная типизация таможенных органов в соответствии с условиями их работы и основными направлениями деятельности.

Предметом анализа является организация таможенного дела в регионе. Прежде всего, методическую основу для определения уровня исполнения экономической, правоохранительной и управленческой деятельности таможенного органа составляет анализ внешнеэкономической деятельности в регионе, качественный и количественный состав участников внешнеэкономической деятельности, направления и объемы товаропотоков, различия в способах перемещения товаров по видам транспорта [21].

Необходимо отметить, что классификация факторов также предусматривает их разделение на факторы, оказывающие положительное воздействие на администрирование таможенных платежей, а также отрицательное.

Таким образом, методика научного исследования, как правило, отражает различное содержание явлений в зависимости от поставленных задач и принципов.

Вывод по первому разделу

Таким образом, таможенная услуга – это комплексное понятие, которое подразумевает результаты взаимодействия таможенных органов, юридических либо физических лиц и институтов таможенной инфраструктуры при совершении разных форм внешнеэкономической деятельности.

Таким образом, на данном этапе развития системы таможенных услуг выделяют две основные категории: государственные таможенные услуги и услуги околотаможенного сектора, которые, в свою очередь, делятся еще на подгруппы. Осуществление деятельности по предоставлению таможенных услуг является важным фактором развития и совершенствования таможенной системы и всей внешнеэкономической деятельности в целом.

Подводя итог теоретическому исследованию таможенного контроля после выпуска товаров, необходимо отметить, что при проведении таможенного контроля таможенные органы исходят из принципа выборочности и ограничиваются только теми формами таможенного контроля, которые достаточны для обеспечения соблюдения таможенного законодательства Евразийского экономического союза. При этом таможенный контроль после выпуска товаров проводится в форме таможенной проверки и в иных формах таможенного контроля, установленных статьей 332 таможенного кодекса ЕАЭС.

Также рассмотрена методика исследования таможенного контроля после выпуска товаров в системе предоставления таможенных услуг, определяющая основные этапы, направления, а также методы проведения исследования. Таким образом, методика научного исследования, как правило, отражает

различное содержание явлений в зависимости от поставленных задач и принципов.

2 МЕЖДУНАРОДНЫЙ И РОССИЙСКИЙ ОПЫТ ОСУЩЕСТВЛЕНИЯ ТАМОЖЕННОГО КОНТРОЛЯ НА ОСНОВЕ МЕТОДОВ АУДИТА

2.1 Зарубежный опыт осуществления таможенного контроля после выпуска товаров на основе методов аудита в России

На сегодняшний день практика аудита встречается во многих азиатских, европейских странах, странах Южной и Северной Америке, например, Франции, Германии, Канаде, Японии, Китае и других.

Особое внимание, на наш взгляд, заслуживает опыт таможенного аудита в Китайской Народной Республике, так как история таможенного аудита, в современной ее трактовке, в Китайской Народной Республике (далее – КНР) наиболее длительная, чем в других зарубежных странах: 22 года против 4 в большинстве других стран. Отталкиваясь от этого, а также проанализировав статистику результатов применения таможенного аудита в КНР, следует вывод, что на сегодняшний день КНР прошла все стадии становления данной процедуры государственного контроля и преодолел большинство проблем сопряженных с ним [34]. К тому же, у Китая и России имеются определенные схожие особенности в типе экономики, а именно: большое число участников внешнеэкономической сферы, большие товаротранспортные потоки, а также открытый тип экономики. Данные факторы обуславливают схожесть в применении мер государственного регулирования и контроля.

При изучении исторических источников установлено, что первоначальные упоминания об аудите возникли еще до нашей эры в цивилизации Ближнего Востока. Его функции сводились к контролю за деятельностью чиновников, которые обладали доступом к государственному бюджету. Более того, историками фактически доказано, что во время правления династии Чжоу у

императора Китая был сформирован пост Генерального аудитора. Бесспорно, в то время требования к проведению аудита были другие, но факт остается фактом: родиной аудита является Китай.

Несмотря на это, история таможенного аудита в Китае в сегодняшнем его понимании не такая продолжительная и богатая. История берет свое начало тогда, когда в таможенную систему КНР был введен контроль после выпуска товаров – в 1994 году [29].

Ни для кого не секрет, что показатели торговли Китая растут ежегодно и это явление уже тогда имело место быть. Кроме повышения объемов торговли, не только в КНР, но и в мире менялись условия рынка, и таким образом, изменения требовали развития новых методов контроля. В связи с этим, власть государства была вынуждена увеличивать систему контроля от «контроля грузов» до комплекса «контроля торговли и грузов» [23].

Основу нормативно-правовой базы таможенного аудита в Китае составляют: Таможенный кодекс Китайской Народной Республики от 22.01.1987, Положение о валютном контроле от 14.01.1987, Закон Китайской Народной Республики «О таможене» от 22.02.1987, Положение «О таможенной проверке», «Таможенных правилах по внешнему аудиту КНР», Положение по импортным и экспортным тарифам Китая, Закон «О бухгалтерском учете Китайской Народной Республики» и другие нормативно правовые акты. Хочется отдельно отметить основные положения Закона Китайской Народной Республики «О проверке импортируемых и экспортируемых товаров».

Согласно статьи 2 вышеупомянутого закона, «за проведение проверки перемещаемых через таможенную границу товаров отвечает Государственное управление товарной инспекции» [21].

Основной целью таможенного аудита в Китайской Народной Республике явилось установление легитимной деятельности, которая связана с перемещением товаров и транспортных средств через границу в соответствии с условиями таможенного законодательства. Введение такого рода меры

содействует получению возможности для правительства реализовывать контроль и оказывать воздействие на таможенную и, как следствие, валютную систему государства, а также защищать интересы внутреннего рынка и тем самым стимулировать увеличение доходов от внешней торговли.

На практике, китайский таможенный аудит заключается в исследовании и анализе бухгалтерских книг, выписок со счетов, форм таможенных деклараций, проверки наличия надлежащей документации, которая связана с импортом и экспортом товаров, а также иных внешнеторговых операции.

Срок таможенного аудита в КНР, также как и сроки таможенной проверки в РФ – «3года после выпуска товаров либо в случае хранения товаров на СВХ на протяжении всего периода действия таможенного контроля, либо в течении периода таможенного сопровождения» [34]. Для таможенного контроля после выпуска товаров также применяется СУР. С помощью такой системы формируются объекты с высоким уровнем риска нарушения таможенного законодательства и умеренно высоким уровнем. К таким участникам внешнеэкономической сделки применяются обязательные меры посттаможенного контроля.

Одна из отличительных особенностей таможенного аудита в КНР состоит в том, что обязанности по его проведению возлагаются на таможенню, в отличие от РФ, где аудит исполняется сторонними аудиторскими компаниями. Вследствии того, что таможенный контроль в этой сфере осуществляется государственными органами, можно говорить о большей объективности подобных проверок. Вывод обусловлен сопоставлением целей деятельности государственных органов и частных аудиторских компании. Смысл таможенного аудита, осуществляемого государственными органами, заключается в подтверждении соблюдения участниками внешнеторговой деятельности таможенного законодательства, в то время как для аудиторской компании смысл заключается в получении вознаграждения за проведенную

работу [33]. Таким образом, полнота и объективность аудита тревожит частные компании менее, нежели приобретение материальной выгоды.

В зоне ответственности таможи находится формирование специальных аудиторских групп, состоящих не менее, чем из двух самостоятельных специалистов. После завершения аудиторской проверки, аудиторы обязаны предоставить в таможенную аудиторский отчет и аудиторское заключение.

В соответствии с данными, закрепленными в Таможенных правилах по внешнему аудиту КНР, выделяют пять этапов (стадий) посттаможенного аудита: подготовка (организация), реализация (осуществление), расследование дела (рассмотрение процесса), распоряжение и оценка (анализ).

Процедура подготовки проходит стандартно для любого типа проверки: об анализируемом лице собирается информация. Даже на начальной стадии должностные лица руководствуются системой анализа рисков. Должностные лица при сборе информации полагаются на свою интуицию и опыт, а также на критерии риска.

После этого таможенник переходит к следующему этапу – реализации (осуществление), который заключается из непосредственной проверки и анализе полученной информации. Данная стадия начинается с момента уведомления лица о проведении аудита. В соответствии с Закон Китайской Народной Республики от 28 апреля 2002 г. «О проверке импортируемых и экспортируемых товаров», таможенные органы при наличии специальных условий имеют право не оповещать лицо предварительно, однако, в таком случае появляется обязанность предоставления уведомления на проведения таможенного аудита на месте. Если подобные условия отсутствуют, таможенные органы должны направить письменное уведомление любым способом, который может удостоверить получение уведомления, за три дня до начала выполнения процедуры.

Третий этап считается характерным непосредственно для Китая. Обращаясь к описанию стадий осуществления аудита в иных странах, его, как

правило, не упоминают. Сущность этого этапа заключается в расследовании обнаруженных нарушений и сборе новой информации с целью формирования доказательной базы. Для осуществления данной стадии таможенные органы проводят проверку контрактов, счетов, бухгалтерских книг, записей, деловых писем и сообщений, аудио- и видеоматериалов и других материалов по ввозимым и вывозимым товарам и предметам; входят на производственную территорию, административные помещения и складские сооружения с целью проверки производства и делопроизводства, а также товаров, имеющих отношение к импортной и экспортной деятельности; спрашивают у представителей лица, проходящего аудит, старших руководителей и соответствующих работников о ведении дела и других вопросах, которые связаны с импортной и экспортной деятельностью, там где обнаруживается возможность передачи, сокрытия, фальсификации или уничтожения соответствующих бухгалтерских книг, документов или иных соответствующих данных. Таможня с одобрения Таможенного комиссара должна временно опечатать все вышеуказанные доказательства (незатрагивая обычную производственную или деловую деятельность лица, проходящего аудит), в соответствии с соответствующими законами и административными положениями.

После окончания анализа информации таможня переходит к предпоследнему этапу – распоряжение. Данный этап в целом носит рекомендательный характер и опирается на базу, сформированную на основе предыдущих этапов [33]. Кроме рекомендации, на четвертой стадии формулируется список исправительных мер: уплату таможенных платежей, штрафов, пеней, отзыв разрешения ведения внешнеэкономической деятельности с дальнейшим направлением полученной информации в специализированные отделы.

В завершении, должностные лица выполняют оценку правильности признаков риска, соответствия предприятия требованиям с целью повышения качества аудита.

Анализируя характерные особенности практики применения аудита в Китае, мы пришли к заключению, что система находится в значительной степени, на высоком уровне развития. Данный вывод определен тем, что, невзирая на недавнюю практику внедрения, система продемонстрировала себя как продуктивный инструмент формирования потенциала страны. Так, с 1994 показатели ВВП, за исключением лет, на которые оказали большое воздействие внешнеэкономические факторы, увеличивались ежегодно в среднем на 1,2 % [45]. Бесспорно, к обстоятельствам положительной динамики этого показателя нельзя относить только таможенный аудит, но как один из множества факторов он имеет место быть.

Китайская Народная Республика, одна из немногих стран, которые постепенно переходят на систему «4 в 1»: анализа рисков, аудита предприятий, торгового расследования и управления предприятием. В нынешних условиях, таможенной системе следует координировать свою деятельность с другими таможенными службами и объединять общепризнанную международную практику. Китайская таможня полагает, что система посттаможенного аудита должна воспринимать анализ рисков как руководство, аудит и управление предприятиями – как средство, и регулирование импортного и экспортного поведения предприятий – как цель.

Помимо этого, система основывается одновременно на принципах выборочности, гласности, прозрачности, содействии с иными органами, но, вместе с тем, также соблюдается и такой диаметрально противоположный принцип, как принцип конфиденциальности, что демонстрирует уровень развития страны.

Анализируя данные сведения, можно сконструировать задачи посттаможенного аудита в Китае, как повышение таможенного надзора и

контроля, нормализация импортного и экспортного порядка, охрана и защита законных прав и интересов заинтересованных сторон, расширение государственного бюджета и стимулирование внешней торговли.

Невозможно не заметить, что характерные черты экономики каждой страны накладывают отпечаток и на такого рода элемент государственного регулирования как таможенный аудит [43]. Так, хотелось бы рассмотреть опыт, который может применяться при формировании в России системы таможенного аудита, а также аудиторских заключений как основы таможенной проверки. Особый интерес в данном разрезе, помимо Китая, получают такие страны как Канада и Япония.

В Канаде таможенный контроль после выпуска товаров возложен на тот же орган, что осуществляет иные функции в области таможенного дела – Канадское агентство пограничных служб (далее – КАПС). На этот орган возложен обширный диапазон обязанностей в области внешнеэкономической деятельности. Так, он занимается рисками, сопряженными с товарами до ввоза на таможенную территорию Канады, с товарами, пересекшими границу и находящимися под таможенным контролем до их непосредственного выпуска, и с товарами, прошедшими таможенный контроль и выпущенными в соответствии с таможенным режимом.

Таможенные службы уже не один год применяют в своей деятельности систему управления рисками (далее – СУР). В любом из указанных направлений акцентируют собственную систему критериев рисков. Посттаможенный контроль, как и в ряде иных стран, ориентирован, в первую очередь, на обнаружение нарушений в процессе реализации внешнеэкономических операций, а также минимизацию риска повторения преступлений экономического характера. Как отмечено на официальном сайте КАПС, концепция управления рисками в сфере таможенного контроля после выпуска товаров сформирована из трех областей:

- оценки общего уровня риска;

- оценка потенциальных доходов;
- создание концепции содействием добровольному соблюдению таможенных правил [41].

В отличие от таможенного контроля на границе, посттаможенный контроль владеет крупными временными ресурсами, что, в свою очередь, дает возможность изучить большее количество направлений, связанных с перемещением товаров. Невзирая на то, что таможенными органами Канады рассматриваются подобные направления как: перевозка (транспортировка); страхование грузов; мошенничество в таможенной сфере, особую значимость отводят только лишь для трех основных направлений: тарифная классификация, таможенная стоимость товара и страна происхождения товара, а также определение в соответствии с этим его свойства.

В зависимости от степени риска, принимается решение о месте выполнения проверки: согласно места нахождения проверяемого лица или места реализации профессиональной деятельности должностными лицами таможенных органов.

Существуют различия в терминологии: в Канаде посттаможенные проверки именуется «post-release verification» и осуществляются на двух принципах: выборочности и приоритетности направления деятельности лица. Главной особенностью посттаможенного контроля в данной стране считается обязательность формирования программ проверки, которые, в свою очередь, делятся на два типа: Multi-program и Single-program [38]. В частности, мульти-программа используется при наличии причин полагать, что лицом совершены нарушения сразу по нескольким приоритетным тенденциям, и проверка ориентирована на анализ правильности использования классификационного кода, обстоятельств соблюдения тарифного режима и правильность заявления таможенной стоимости. Таким образом, приобретенные итоги показывают единую картину внешнеторговой деятельности лица за проверяемый период. Сингл-программа более локально

функционирует с системой управления рисками и проводит проверку только одного направления, по которому были получены высокие показатели риска.

Из вышеизложенного становится безусловным, что должностные лица таможенных органов предпочитают ту программу, которая в максимальной степени отвечает приоритетному направлению контроля. Таким образом, с целью формирования эффективной модели управления рисками в таможенной сфере необходима концентрация контроля на отрасли, компании и товары, обладающие значительным уровнем риска.

Кроме того хотелось бы отметить, что срок, в течение которого таможенные органы имеют право осуществлять посттаможенный контроль более длительный, чем в КНР, и равен 4 годам со дня, следующим за днем выпуска товара.

Согласно итогам проверки формируется отчет в установленной форме, в котором в обязательном порядке указываются: процесс проверки с надлежащими выводами, а также, в определенных случаях, потенциальные зоны повышенного риска, которые были обнаружены в процессе проверки. Таким образом, итоги отчетов служат одним из источников информации в ходе образования системы управления рисками.

В результате исследования различных источников, охватывающих тему таможенного аудита в Канаде, мы пришли к заключению, что главная цель этого процесса ориентирована на формирование предупредительных мер по борьбе с нарушениями в сфере таможенного законодательства. Канадское агентство пограничных служб поощряет участников внешнеэкономической деятельности, которые следуют таможенным правилам путем предоставления возможности снижения финансовых и временных затрат на границе.

И последняя страна, о чьем опыте хотелось бы поговорить в данном разделе, – Япония. В структуре таможенной службы Японии выделяется отдел посттаможенного аудита, который осуществляет таможенный контроль товаров после их выпуска. Особенность выбора объектов контроля состоит в

наличии «валютного порога». То есть, проверки проводятся среди участников, обязанность по уплате таможенных пошлин которых составила не менее одного миллиона иен. Однако существуют условия, по которым втекущий список проверяемых лиц могут быть внесены участники ВЭД, не достигающие валютного порога, и о них мы поговорим позже [36].

В ходе реализации таможенного контроля Японская таможня руководствуется некоторыми ключевыми принципами Киотской конвенции в этой области, а именно принципом выборочности, СУР и информационной достаточности.

Источники информации, которые применяются с целью определения объекта и программы последующих проверок, стандартные – это данные взятые из таможенной документации участников ВЭД и внутренней таможенной документации, СМИ, сведения, полученные от негосударственных организаций, в форме отчетов и реестров и другая информация, свидетельствующая о нарушениях таможенного законодательства. Все эти сведения, а также некоторые другие интегрируются и хранятся в Единой автоматизированной информационной системе (далее – ЕАИС) Японии.

ЕАИС таможенных органов кроме функции хранения сведений применяется с целью выделения индикаторов риска, информирования профиля рисков. Согласно данной функции все товары распределяются на три группы в соответствии с оцененным уровнем риска.

Приблизительно 70% всего грузооборота интерактивная система относит к первой категории, вследствие чего происходит автовыпуск товара [36]. Эти товары принадлежат группе с низким уровнем риска и, согласно принципа выборочности, не подвергаются любой из форм таможенной проверки.

Вторую по объему группу программа относит к группе товаров с умеренным уровнем риска и предписывает контроль документов, которые представлены для таможенного оформления.

И, наконец, третья группа содержит товары с высоким, значительным уровнем риска. Для этой группы необходимо проведения таможенного осмотра или досмотра и иных сопутствующих форм таможенного контроля [14].

Рассмотреть более подробно о самих индикаторах риска не представляется возможным, так как японские таможенные органы держат эту информацию в строжайшей секретности, что обеспечивает большую эффективность таможенного контроля.

При посттаможенном контроле применяется иная система: группы создаются в зависимости от сумм, которые подлежат уплате таможенных платежей и налоговых сборов. Условно все лица делятся на «управляемых» (первая группа) и «неуправляемых» (вторая) в зависимости от размера потенциального ущерба.

Преимуществом японской системы ЕАИС перед российской ЕАИС считается использование в своей работе принципа «единого окна». Эта система активно применяется при взаимодействии с государственными органами, которые обладают полномочиями выдачи разрешительных, лицензионных и других документов. С помощью «единого окна» гарантируется моментальный доступ должностного лица, уполномоченного на осуществление проверки к необходимой информации, что в значительной мере экономит ресурсы, при этом система функционирует только внутри страны. То есть, таможенные органы не только не могут получить информацию из базы данных о резидентах других стран, но и не имеют возможности осуществления запросов в иностранные государственные органы в области таможенного законодательства.

По результатам исследования можно сделать вывод о том, что таможенное администрирование в Японии находится на уровне выше среднего.

Нельзя не отметить, что в Японии и Канаде действует принцип добровольного признания ошибки. В соответствии с данным принципом

участник внешнеэкономической деятельности имеет право в течение ограниченного времени добровольно устранить выявленные нарушения, при этом карательные меры со стороны государства к нему применяться не будут.

Таким образом, уровень развития посттаможенного контроля в таких странах как Китай, Япония и Канада достиг высоких мировых показателей.

В них применяются методы аудита в области таможенного контроля. Данная форма таможенного контроля после выпуска обеспечивает разносторонний и всеобъемлющий контроль за финансовой и хозяйственной деятельностью логистической организации.

Активное распространение получила практика добровольного признания ошибки, в рамках которой, участник, устранив замечания, избегает карательных мер. Данный факт подтверждает теорию переноса акцента с фискальной функции таможенных органов на контролируемую.

2.2 Порядок проведения таможенного контроля после выпуска товаров на основе методов аудита в России

Рост международной торговли, высокие конкурентные взаимоотношения международной коммерческой деятельности способствуют переходу от глобального таможенного контроля к выборочному, от контроля в процессе совершения таможенных операций – к контролю после выпуска товаров.

Особенно актуальным создание механизма упрощения и ускорения таможенных процедур становится в настоящее время по следующей причине. В ноябре 2010 г. Россия присоединилась к Международной конвенции об упрощении и гармонизации таможенных процедур (далее – Киотская конвенция) и взяла на себя обязательство содействовать такому упрощению таможенных процедур (Федеральный закон от 3 ноября 2010 г. № 279-ФЗ «О присоединении Российской Федерации к Международной конвенции об упрощении и гармонизации таможенных процедур от 18 мая 1973 года в

редакции Протокола о внесении изменений в Международную конвенцию об упрощении и гармонизации таможенных процедур от 26 июня 1999 года») [14].

Как следует из стандарта 6.2 гл. 6 Киотской конвенции, таможенный контроль должен сводиться к минимуму, необходимому для обеспечения соблюдения таможенного законодательства [46].

Однако нельзя забывать об обеспечении эффективности инструментов государственного регулирования внешнеэкономической деятельности и качества таможенного контроля. Поэтому для ускорения и упрощения таможенных процедур и одновременного обеспечения эффективности инструментов государственного регулирования внешнеэкономической деятельности предлагается переносить основную нагрузку проверки с этапа таможенного текущего контроля на этап контроля после выпуска товаров. В условиях, если задача перед таможенной службой состоит в одновременном содействии торговле, ускорении времени выполнения таможенных процедур, обеспечении соблюдения качества таможенного контроля, основная нагрузка таможенного контроля должна переноситься с этапа текущего контроля на этапы предварительного или последующего контроля.

В результате анализа зарубежного опыта таможенного контроля установлено, что таможенные службы зарубежных стран используют следующие методы таможенного контроля: предотгрузочную инспекцию (осуществляется до перемещения товаров), контроль с использованием методов аудита (осуществляется после выпуска товаров).

Отметим, что в России некоторые исследователи такой контроль называют таможенным аудитом. Нам представляется неверным такая трактовка сущности таможенного аудита и таможенного контроля, основанного на методах аудита.

Для раскрытия сущности методов и форм таможенного контроля, используемых за рубежом, обратимся к рассмотрению проведения

таможенного контроля после выпуска товаров. За рубежом такой контроль в соответствии с требованиями Киотской конвенции осуществляется на базе методов аудита [14].

Из определения Киотской конвенции следует, что под контролем на основе методов аудита понимаются «...меры, позволяющие таможенной службе убедиться в правильности заполнения деклараций и достоверности указанных в них сведений путем проверки имеющихся у заинтересованных лиц соответствующих книг учета, счетов, документооборота и коммерческой информации» [46].

Так, таможенный контроль с использованием методов аудита (postclearanceaudit) в странах ЕС является основой таможенного контроля, и его дальнейшее развитие определено одним из направлений совершенствования системы таможенного администрирования.

В Японии таможенный контроль с использованием методов аудита – важный инструмент для обеспечения упрощения таможенных процедур и одновременного недопущения нарушений законодательства и мошенничества.

В Республике Корея в 2000 г. сначала был введен плановый таможенный контроль на базе методов аудита. Позже инициаторами такого контроля стали сами участники внешнеэкономической деятельности, что соответствует стандарту 6.8 Киотской конвенции [46]. Такой таможенный контроль на базе методов аудита основывается на сотрудничестве таможенной службы и участников внешнеэкономической деятельности.

Таким образом, проанализировав содержание таможенного контроля с использованием методов аудита, можно сделать вывод о том, что сущность его заключается в осуществлении контроля достоверности сведений, указанных в таможенных декларациях, путем изучения документов бухгалтерского учета и других коммерческих документов. Основное содержание такого контроля

заключается в методах контроля – проверка бухгалтерских документов и отчетности, а также во времени проведения – после выпуска товаров.

Обратимся к российской интерпретации сущности таможенного аудита.

Вопросы развития системы таможенного аудита в Российской Федерации рассматривали в своих исследованиях многие ученые, например, А.А. Берзан, Е.П. Лунева, Л.А. Попова, С.А. Чепурнов, С.Н. Шостак, А.С. Швец, О.Е. Кудрявцев, В.В. Соловьев, И.В. Соловьева и многие другие [30].

Так, под таможенным аудитом понимается «...форма таможенного контроля, представляющая собой систематический процесс сбора и оценки сведений, заявленных при таможенном оформлении товара, с целью определения степени соответствия этих сведений законодательству Российской Федерации» [24].

По другому определению – «...таможенный аудит представляет собой комплекс взаимосвязанных мероприятий, осуществляемых таможенными органами с целью проведения проверок деятельности участников ВЭД после завершения таможенного оформления; хозяйствующих субъектов, прямо или косвенно имеющих отношение к товарам и транспортным средствам, перемещаемым через таможенную границу РФ (таможенных брокеров, таможенных перевозчиков, владельцев СВХ и иных юридических и физических лиц), а также владельцев документов, связанных с таким перемещением, – в целях обеспечения соблюдения законодательства и международных договоров Российской Федерации, контроль за исполнением которых возложен на таможенные органы» [37].

Согласно мнению другого специалиста «...таможенный аудит – это комплекс взаимосвязанных мероприятий, осуществляемых таможенными органами, по оценке финансовой деятельности организаций, имеющих отношение к товарам, перемещаемым через таможенную границу, в целях обеспечения соблюдения законодательства Российской Федерации» [15].

Из приведенных определений следует, что таможенный аудит рассматривается как вид таможенного контроля, а также что таможенный аудит проводится после завершения таможенного оформления.

В России термин «аудит» означает «...независимую проверку бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица в целях выражения мнения о достоверности такой отчетности» и не имеет отношение к государственному контролю: «...аудиторская деятельность не подменяет контроля достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности, осуществляемого в соответствии с законодательством Российской Федерации уполномоченными государственными органами и органами местного самоуправления» [24].

В разделе 6 Стратегии развития ФТС до 2030 выделены новые подходы к организации таможенного контроля после выпуска товаров, в соответствии с которыми поставлены новые цели и задачи. Выделим некоторые важные, на наш взгляд, нововведения.

Во-первых, пост-контроль будет проводиться с акцентом минимизации рисков таможенных правонарушений и при помощи автоматизированных технологий, которые автоматически выбирают объект ТКПВТ.

Во-вторых, новым инструментарием таможенного контроля после выпуска товаров выступает таможенный мониторинг. Он комплексно будет оценивать отдельные категории участников внешнеэкономической деятельности на предмет уровней риска. Кроме того, проверяемые лица также смогут использовать данный инструмент для самопроверки.

В-третьих, таможенный аудит становится дополнительным инструментом ТКПВТ несмотря на то, что в Стратегии 2020 предполагалось построение методологической базы пост-контроля на его основе.

В-четвертых, в рассматриваемом документе упоминается термин «электронная таможенная проверка» – форма ТКПВТ, которая подразумевает работу с электронным документооборотом.

Также весомое количество задач в области ТКПВТ связано с развитием и расширением системы прослеживаемости товаров, например, «расширение перечня товаров, включенных в систему прослеживаемости в рамках взаимной торговли; расширение перечня субъектов, участвующих в системе прослеживаемости товаров; обеспечение и дальнейшее развитие информационного взаимодействия информационной системы таможенных органов с системой прослеживаемости товаров

Исследовав опыт применения таможенного аудита в России, установлено, что в регионе деятельности Северо-Западного таможенного управления ФТС России проводился эксперимент по определению путей создания и оптимального развития системы таможенного аудита.

В данном случае таможенный аудит рассматривался как одно из направлений предпринимательской деятельности - предметный вид аудиторской деятельности. В результате по методике таможенного аудита было проверено более 20 таможенных брокеров (по действующему законодательству – таможенных представителей) Санкт-Петербурга, выявлены серьезные недостатки, пресечение которых со стороны таможенных органов (отдел таможенного контроля после выпуска товаров) проявилось бы для таможенных представителей в приостановлении действия и отзыве лицензии [37].

Термин «таможенный аудит» может означать только предметный вид предпринимательской деятельности, проведение которой методически сходно с таможенным контролем после выпуска товаров [24].

Методически таможенный аудит аналогичен с проверкой таможенных органов после выпуска товаров. Однако цели таможенного аудита и таможенного контроля, осуществляемого таможенными органами, различаются.

Так, цель проведения таможенного контроля – выявление и пресечение правонарушений, связанных с недостоверным заявлением сведений в

таможенной декларации, а цель проведения таможенного аудита – формирование мнения о достоверности информации, заявленной в таможенной декларации, и выявление возможности нарушений законодательства Российской Федерации в части таможенного законодательства.

Аудитором могут быть даны обоснованные рекомендации в случае выявления нарушения законодательства и искажений бухгалтерской отчетности у импортера, но он не вправе заставить принимать решения. Однако на основании таких рекомендаций участник ВЭД может самостоятельно изменить данные, например величину заявленной таможенной стоимости, тем самым избежав наличия правонарушения.

Проанализировав современную ситуацию на рынке консалтинговых услуг, можно сделать вывод о том, что некоторые компании предлагают таможенный аудит как один из предметных видов предпринимательской деятельности.

Таким образом, в Российской Федерации под таможенным аудитом может пониматься предпринимательская деятельность по независимой проверке бухгалтерского и иного учета, финансовой отчетности, в том числе специализированной, экономических хозяйствующих субъектов (юридические и физические лица). Таможенный аудит не может подменять таможенный контроль.

Заметим, что существует предметный вид аудиторской деятельности – налоговый аудит. Естественно, формой государственного контроля он не является, но относится к предметному виду аудиторской деятельности.

В Российской Федерации принимались нормативные правовые документы, в которых отражается точка зрения на необходимость применения методов аудита при проведении таможенного контроля.

В Стратегии развития таможенной службы Российской Федерации до 2030 года (Распоряжение Правительства РФ от 23.05.2020 № 1388-р «Стратегия развития таможенной службы Российской Федерации до 2030 года») [8]

отмечается, что одним из направлений развития таможенной службы Российской Федерации является совершенствование таможенного контроля после выпуска товаров, для чего в первую очередь необходимо создание методологической базы таможенного контроля после выпуска товаров на основе методов аудита и стандартизации проверочной деятельности.

Таким образом, в современных условиях упрощения таможенных процедур необходимо создавать методики проведения таможенного контроля на базе методов аудита. Однако отсутствуют даже механизмы внедрения такого контроля в практику.

Исходя из изложенного выше можно сделать вывод, что термин «таможенный аудит» в России может означать вид предпринимательской деятельности.

Осуществление таможенного контроля после выпуска товаров является для России перспективной мерой соблюдения таможенного законодательства, особенно в условиях ВТО и в связи с принятием Киотской конвенции. При этом такой контроль должен осуществляться с использованием методов аудита специалистами, обладающими соответствующими знаниями. Однако в связи с отсутствием механизма внедрения такого контроля в практику необходимо его создание. Следует также создавать методики проведения таможенного контроля на базе методов аудита.

2.3 Сравнительный анализ таможенного аудита на основе положений Киотской Конвенции и таможенной проверки в российской практике

Уровень международной торговли увеличивается каждый день, значительную распространенность приобретают сферы экспресс-услуг, а это означает, что все повышает значимость такого ресурса как время.

Говоря о сроках таможенного оформления в Российской Федерации нужно выделить, что, несмотря на то, что они больше относительно развитых странах

и многих развивающихся стран, в определенных случаях их все равно оказывается недостаточно. Зарубежные страны уже давно применяют нормы Киотской Конвенции при реализации процесса посттаможенного контроля [24]. Страной, осуществляющей таможенный аудит фактически дольше всех, является Китай, в соответствии с этим сравним особенности аудита в Китае с практикой применения таможенных проверок в России.

Проанализировать ситуацию в КНР, можно сделать вывод, что данные проблемы выражены значительно меньше. Специалисты видят причину этого в применении таможенного аудита на основе системы управления рисками и статистики таможенных правонарушений.

В чем же состоят преимущества посттаможенного контроля в Китае относительно таможенной и аудиторской проверки в России?

Отметим, что данные явления отличаются, в первую очередь, по характеру применения. Аудит в Российской Федерации носит «свободный вид», т.е. необязательный характер, он применяется лишь на усмотрение участника внешнеэкономической деятельности и больше для самой компании. Безусловно, на сегодняшний день прослеживаются попытки постепенно популяризировать процедуру таможенного аудита, внедряя поощрительные меры. Однако в настоящее время, в качестве инструмента посттаможенного контроля используют таможенную проверку, что не дает тех успехов, что приносит процесс аудита. Хотелось бы отметить, что в силу ст. 5 ФЗ №307-ФЗ закреплены условия проведения обязательного аудита. Обязательный аудит представляет собой независимую проверку финансов и бухгалтерии, порядка ведения учета и заполнения отчетности, других аспектов деятельности компании. Обязательно должны провести независимый аудит следующие виды юридических лиц: организаций, ценные бумаги которых допущены к организованным торгам; организаций, являющихся профессиональными участниками рынка ценных бумаг, бюро кредитных историй; организаций, имеющих организационно-правовую форму фонда (за исключением

государственного внебюджетного фонда, специализированной организации управления целевым капиталом и фонда, имеющего статус международного фонда в соответствии с Федеральным законом от 3 августа 2018 года № 290-ФЗ «О международных компаниях и международных фондах»), в случае, если поступление имущества, в том числе денежных средств, за год, непосредственно предшествовавший отчетному году, превышает 3 миллиона рублей; организаций (за исключением органов государственной власти, органов местного самоуправления, государственных и муниципальных учреждений, государственных и муниципальных унитарных предприятий, сельскохозяйственных кооперативов, союзов этих кооперативов, организаций потребительской кооперации, осуществляющих свою деятельность в соответствии с Законом Российской Федерации от 19 июня 1992 года № 3085-1 «О потребительской кооперации (потребительских обществах, их союзах) в Российской Федерации»), соответствующих хотя бы одному из следующих условий:

- доход, полученный от осуществления предпринимательской деятельности, который определяется в порядке, установленном законодательством Российской Федерации о налогах и сборах, за год, непосредственно предшествовавший отчетному году, составляет более 800 миллионов рублей;

- сумма активов бухгалтерского баланса по состоянию на конец года, непосредственно предшествовавшего отчетному году, составляет более 400 миллионов рублей.

Вследствии ранее накопившемуся опыту ведения контроля внешнеэкономической деятельности, таможенные органы КНР способны устанавливать наиболее рисковые таможенные процедуры, а также ранжировать участников ВЭД по уровню риска возникновения таможенных преступлений. Таможенная статистика дала возможность выработать результативные профили риска, в результате анализа объектов с применением

которых, способствует скорой и точной оценке уровня риска. Однако одной таможенной статистики в данном вопросе не достаточно [44]. Непосредственно фактический аудит с выездом на место проверки с посещением помещений, в которых протекает деятельность и анализ условий этой деятельности, дает возможность с большей точностью установить слабые места участников ВЭД, затрачивая при этом те же временные ресурсы. Полная картина дает возможность в наиболее краткие сроки обращать внимание на потенциальные риски и тем самым избегать издержек как для участников ВЭД, так и для государства.

Кроме того, в отличие от РФ в КНР с 2002 года используется система предварительного уведомления участника внешнеэкономической деятельности.

Кроме этого, к бесспорным преимуществам таможенного аудита необходимо отнести появление модели всеобъемлющего информационного партнерства [37]. Для ситуации в РФ свойственен обмен информацией среди государственных ведомств по запросу, а взаимодействие между участниками бизнеса и таможенными органами – отсутствует. Это проявляется в том, что, начиная со дня получения уведомления до начала таможенных мероприятий проходит лишь 15 дней, в то время как среднее количество времени, затрачиваемое на аудит, составляет три недели. В виду этого, можно сделать вывод, что компания в такие сжатые сроки не имеет возможности провести внутренний аудит, по результатам которого она получила бы возможность добровольно исправить выявленные ошибки и тем самым избежать санкций со стороны таможенных органов.

Согласно положениям Киотской Конвенции, таможенный контроль должен осуществляться в соответствии с законодательством страны – участницы Конвенции, при этом используя методы аудита [46].

В связи с этим, хотелось подробнее остановиться на теме аудиторской деятельности и методах, используемых при аудите, опираясь на научные

труды А. Герасименко, В.А. Гидирим, Н.В. Левицкой, Ю.Ю. Кочинева и многих других авторов.

Правовую базу, регулирующую отношения, возникающие во время осуществления аудиторской деятельности, составляют Федеральный закон от 30.12.2008 № 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности» [6], иные федеральные законы и другие нормативные правовые акты.

Согласно Закону № 307-ФЗ аудиторская деятельность осуществляется в соответствии с международными стандартами аудита, которые являются обязательными для аудиторских организаций, аудиторов, саморегулируемых организаций аудиторов и их работников, а также со стандартами аудиторской деятельности саморегулируемых организаций аудиторов [6]. На территории Российской Федерации применяются международные стандарты аудита, принимаемые Международной федерацией бухгалтеров и признанные в порядке, установленном Правительством Российской Федерации. Аудиторская деятельность – это законодательно организованный процесс по независимой проверке экономической деятельности объекта, использующая аудиторские методы, которая состоит из трех этапов.

Необходимо отметить, что три этапа выделяются как российскими аудиторами, так и зарубежными. Итак, данные этапы находятся в следующей последовательности:

1. Оценка рисков и планирование.
2. Сбор аудиторских доказательств.
3. Обобщение полученной информации и оформление выводов по результатам аудиторской проверки.

Каждый этап имеет свою индивидуальную целевую направленность и значимость. Говоря о первом этапе аудита – планирование, обозначим его основную цель. Итак, главная цель планирования аудита заключается в том, чтобы осуществить процесс таким образом, чтобы по его итогам приобрести единое представление о достоверности и эффективности бухгалтерской и

финансовой деятельности предприятия, затратив при этом минимальное количество ресурсов аудитора.

Стадия планирования начинается со сбора данных об объекте исследования, таких как: статистических и других сведений о направлении деятельности компании, системе организации бухгалтерского учета и порядке внутреннего контроля. Далее приобретенные сведения обобщаются и анализируются для определения уровня аудиторского риска и риска допущения ошибки [30]. По итогам проделанных мероприятий, специалистами формируются виды и способы применения аудиторских методов и, в последующем, выполняется формирование плана проверки.

Остановимся более подробно на сборе информации. Аудиторская компания больше всего проводит процесс планирования дофактического заключения соглашения с фирмой на осуществление аудита. Сбор информации в целом предназначен для оценки способности фирмы оплатить услуги аудиторской компании, то есть определить уровень предпринимательского риска для аудирующей компании. Отсюда следует, что аудитор не обладает прямым доступом к внутренней документации компании, по этой причине источниками информации считаются данные, которые находятся в свободном доступе или добровольно предоставленные организацией.

Для сбора и систематизации информации применяются общие аудиторские процедуры, которые в значительной степени похожи с формами таможенного контроля. К таким процедурам относятся: наблюдение за функционированием организации и процессами, осуществляемыми ее сотрудниками; осмотр; опрос сотрудников и сторонних лиц; просмотр имеющихся документов и прочее [17].

После принятия решения о проведении аудиторской проверки, мы переходим к следующему этапу – аудиту.

Этот этап начинается с установления показателей отчетности, которые в последующем станут приоритетными при оценке деятельности организации. К показателям относятся критерии, согласно которым аудитор устанавливает подлинность представленной отчетности.

Первый критерий – существование, с помощью таких процедур как инвентаризация, обследование, опрос, подтверждение и других, дает возможность удостовериться в практическом наличии активов и пассивов, отображенных в учете.

Второй критерий – возникновение, показывает время и условия начала осуществления хозяйственных операций. Определение этого критерия возможно с помощью просмотра и сравнения первичных документов, регистров финансовой отчетности, системных документов, опроса ответственного персонала и осуществления запросов к третьим лицам, связанным с текущими хозяйственными операциями [17].

При работе с критерием «точности», аудитору необходимо знать все нормативно-правовые акты, регламентирующие порядок ведения отчетности в соответствии с особенностью деятельности проверяемого юридического лица.

«Стоимостная оценка» требует от аудитора внимательности в работе по перерасчетам и расчетам, представленных в регистрах и бухгалтерских отчетах.

Работа с показателем «права и обязательства» осуществляется посредством просмотра и сравнения внутренних и внешних документов организации, таких как договоров с дебиторами и кредиторами, а также других документов, которые подтверждают права и обязательства фирмы на активы, отраженные на бухгалтерских счетах. Таким образом, данный критерий позволяет сделать вывод, что указанные активы подтверждены законными основаниями.

«Представление и раскрытие» подтверждает правильность классификации раскрытия финансовой информации, в соответствии с нормативными требованиями Минфина РФ.

Правовую базу, используемую в процессе аудита, составляют: Налоговый, Трудовой и Гражданский кодексы РФ, Федеральный закон «Обухгалтерском учете» от 06.12.2011 № 402, указания ЦБ РФ, приказы ФНС, нормативно-правовые документы, регламентирующие ведение кассовых операций и некоторые другие.

Аудит способствует более эффективной работе СУР, а следовательно, минимизируются товарные риски и сокращаются издержки для участников ВЭД.

Таможенный аудит имеет обязательный характер, что уменьшает шансы будущих потерь в результате выборочности таможенного контроля.

Следует отметить и то, что используется полная модель информационного сотрудничества, что позволяет сократить сроки таможенного аудита, а вместе с тем создать более эффективный расход административных таможенных ресурсов.

Вывод по второму разделу

Уровень развития посттаможенного контроля в таких странах как Китай, Япония и Канада уже достигли высоких мировых показателей.

Уже не один год в них применяются методы аудита в области таможенного контроля. Данная форма таможенного контроля после выпуска обеспечивает разносторонний и всеобъемлющий контроль за финансовой и хозяйственной деятельностью логистической организации. Другими словами, при аудиторской проверке анализируется не только перемещение товара, а вся деятельность организации, косвенно или напрямую относящаяся к товарам, пересекающим границу.

Кроме того, получила активное распространение практика добровольного признания ошибки, в рамках которой, участник, устранив замечания, избегает

карательных мер. Данный факт подтверждает теорию переноса акцента с фискальной функции таможенных органов на контролируемую.

Термин «таможенный аудит» в России может означать вид предпринимательской деятельности.

Осуществление таможенного контроля после выпуска товаров является для России перспективной мерой соблюдения таможенного законодательства, особенно в условиях ВТО и в связи с принятием Киотской конвенции. При этом такой контроль должен осуществляться с использованием методов аудита специалистами, обладающими соответствующими знаниями. Однако в связи с отсутствием механизма внедрения такого контроля в практику необходимо его создание. Следует также создавать методики проведения таможенного контроля на базе методов аудита.

Таможенный аудит имеет обязательный характер, что уменьшает шансы будущих потерь в результате выборочности таможенного контроля.

Следует отметить и то, что используется полная модель информационного сотрудничества, что позволяет сократить сроки таможенного аудита, а вместе с тем создать более эффективный расход административных таможенных ресурсов.

Упрощение таможенных формальностей и сокращение времени таможенного оформления должны сопровождаться комплексом мер по повышению эффективности правоохранительной и антикоррупционной деятельности таможенной службы Российской Федерации.

3 ПОВЫШЕНИЕ ЗНАЧИМОСТИ ТАМОЖЕННОГО АУДИТА В СИСТЕМЕ ТАМОЖЕННОГО КОНТРОЛЯ ПОСЛЕ ВЫПУСКА ТОВАРОВ

3.1 Рассмотрение судебной практики по проведению таможенного контроля после выпуска товаров

При проведении таможенных проверок таможенные органы выявляют схемы, позволяющие недобросовестным участникам ВЭД уклоняться от уплаты таможенных платежей.

1. Одной из таких схем является заявление недостоверных сведений о таможенной стоимости, а также несоответствие в весе, объеме и количестве продекларированного и принятого к бухгалтерскому учету товара.

Так, при проведении таможенного контроля, выяснилось недостоверное декларирование оформленной на экспорт в Литву обрезной доски из лиственницы. Объем, заявленный в декларации на 1, 176 кубометра, оказался меньше фактически вывезенного. Таможенники выявили нарушение, на лесоматериалы был наложен арест. Возбуждено дело об административном правонарушении по статье «Недекларирование либо недостоверное декларирование товаров и (или) транспортных средств» (ст.16.2 КоАП РФ) [7].

2. Характерной схемой занижения таможенной стоимости, выявляемой в ходе проведения проверок, является заключение двойных контрактов участниками ВЭД на оказание транспортных и экспедиторских услуг. Так, при заключении контрактов на условиях FOB, EXW оформляются сделки на подготовку и доставку груза от поставщиков до портов отправления и отдельно сделки на фрахт до порта на границе Российской Федерации [20]. Соответственно, и оплата происходит по разным сделкам, к таможенному декларированию предоставляются договора на фрахт, в таможенную

стоимость не включается львиная доля транспортных расходов по доставке груза до границы России.

3. Предъявление к таможенному декларированию фальсифицированных и подложных документов.

Этот путь занижения таможенной стоимости перемещаемых товаров в мировой практике получил название «серого» импорта. Суть его заключается в том, что до границы ЕАЭС товарная партия следует по одним грузовым и товаросопроводительным документам, а затем, при пересечении таможенной границы, документы заменяются на фиктивные.

Реальным показателем служит следующий пример. В Российскую Федерацию осуществлялся ввоз французской парфюмерии. При проведении таможенного декларирования на внутренней таможне, декларантом была заявлена таможенная стоимость товара порядка 1 доллара США за единицу товара. Таможенная стоимость была проверена вышестоящим таможенным органом и принята к таможенному декларированию. Производились массовые поставки товара с уплатой всех начисленных таможенных платежей. Таможенные органы, осуществляя таможенное декларирование, запросили ценовую и количественную информацию с пограничной таможни о поступающих товарных партиях этой организации. По факту ответа на запрос и проведенной экспертизе комплектов товаросопроводительных документов на поступившие партии товаров, таможенными органами было возбуждено уголовное дело по факту уклонения от уплаты таможенных платежей, поскольку для таможенного декларирования всей партии товара поступали по поддельным документам [40].

4. Неправомерное использование методов определения таможенной стоимости.

При проверке правильности определения таможенной стоимости товаров по сделке между взаимосвязанными лицами, наличие хотя бы одного из признаков взаимосвязи может дать основание для отказа декларанту в

принятии основного метода определения таможенной стоимости [36]. У декларанта остается право доказать путем сравнения, что таможенная стоимость сделки близка к стоимости сделки при продаже идентичных или однородных товаров на экспорт в Россию.

Из практики работы отдела таможенной инспекции можно сказать, что таможенная стоимость товаров, ввозимых по сделкам между взаимосвязанными лицами, почти всегда заявляется и определяется по основному методу. По документам, приложенным к декларации, не видно, что проводилась проверка по факту влияния взаимосвязи на стоимость сделки.

В ходе выездной таможенной проверки было установлено, что заместитель генерального директора ООО «А» является одновременно директором фирмы-инопартнера ТОО «В» (Узбекистан). Вследствие установленной взаимозависимости между продавцом и покупателем таможенная стоимость не может быть принята по цене сделки фактически уплаченной за товар (1 метод определения таможенной стоимости ст.39 ТК ЕАЭС). Была проведена корректировка таможенной стоимости, доначислены таможенные платежи. По делу об АП по ч. 2 ст. 16.2 КоАП начислен штраф [44].

При таможенном декларировании товаров в таможенной процедуре «переработка на таможенной территории» установлено занижение таможенной стоимости вывозимых с таможенной территории ЕАЭС продуктов переработки – феррохром. Согласно фактической калькуляции на изготовление 1 тонны готового продукта на ООО «XXX» в результате производственного процесса переработки затраты на производство/переработку товара превышают цену переработки товара. Данные о затратах на производство, цене, величине прибыли не соответствуют данным о размере таможенной стоимости, заявленной при таможенном декларировании. Контракт на переработку не является сделкой купли-продажи, а также присутствуют ограничения в отношении прав ОАО «XXX» на оцениваемый товар [44]. При отсутствии сделки купли-продажи в

отношении вывозимых товаров или в случае невозможности использования цены сделки купли-продажи таможенная стоимость определяется либо исходя из представленных декларантом данных бухгалтерского учета продавца–экспортера, отражающих его затраты на производство и реализацию вывозимого товара, и величины прибыли, получаемой экспортером при вывозе идентичных или однородных товаров с таможенной территории ЕАЭС, либо на основе бухгалтерских данных об оприходовании и списании с баланса вывозимых товаров. В результате сумма неуплаченных сборов за таможенное декларирование составила 1,1 млн. рублей.

5. Недостоверное заявление кода товара в соответствии с ТН ВЭД ЕАЭС было выявлено, к примеру когда декларантом подбираются примерно одинаковые по функциональному назначению категории товаров с похожим классификационным кодом, но с разными ставками налогообложения.

Так, к примеру должностными лицами таможенного поста при проведении таможенного контроля обнаружено несоответствие декларируемого лесоматериала. При досмотре грузов было установлено, что вместо заявленной породы «ель» в вагоне находится три кубометра кедра. Незаконно вывозимый товар отправлялся на экспорт в Китай. Благо в данном случае эта схема уклонения была выявлена ещё при оформлении [42].

Также проблемой является проведение проверочных мероприятий у лиц, применяющих упрощенную систему налогообложения, учета и отчетности, позволяющую вести бухгалтерский учет в упрощенной форме, определенной нормами налогового законодательства Российской Федерации. Отсутствие установленной формы отчетности, уплата единого налога и, как следствие, отсутствие счетов-фактур сводят практически на «нет» все усилия подразделений таможенной инспекции по привлечению данных лиц к ответственности.

Необходим комплекс мер по повышению прозрачности для таможенных и налоговых органов по крупным торговым сделкам, в том числе создание

законодательных рычагов для искоренения использования оффшорных зон в целях уклонения от уплаты налогов. В этой связи необходимы законодательные акты по ограничению участия в международной торговле фирм-однодневок.

Продолжает оставаться нерешенной и острой проблема ликвидации «фирм-однодневок», отсутствующих по месту государственной регистрации, непрошедших перерегистрацию в налоговых органах, не осуществляющих никакой хозяйственной деятельности, не сдающих налоговую отчетность, и руководителей которых невозможно найти ни по каким указанным адресам.

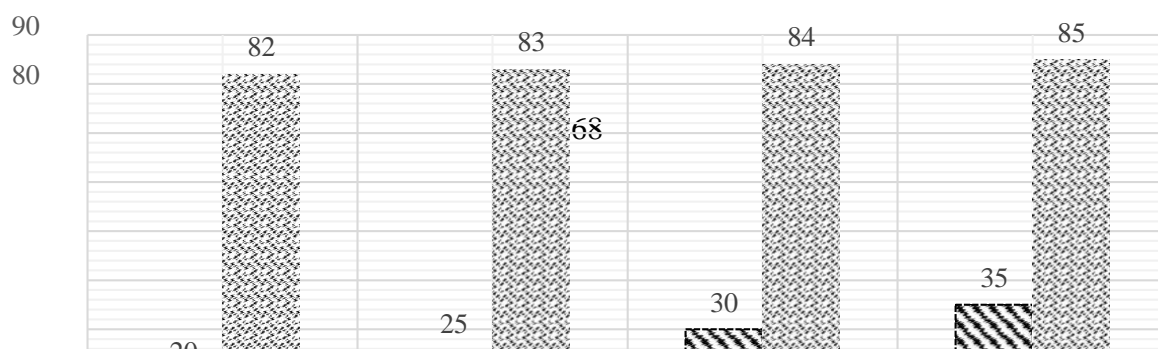
Существующий порядок ликвидации юридических лиц в судебном порядке неэффективен, обходится государственному бюджету в значительные суммы, а в результате – организации все равно числятся в государственном реестре, так как их учредители не имеют ни малейшего желания заниматься необходимыми процедурами [34]. Данная ситуация позволяет организациям десятилетиями находиться в состоянии «спячки», а практика инспекционной деятельности показывает, что в определенные моменты такие «фирмы-однодневки» «просыпаются» и принимают участие в осуществлении конкретных внешнеэкономических сделок, чаще всего связанных с нарушениями законодательства.

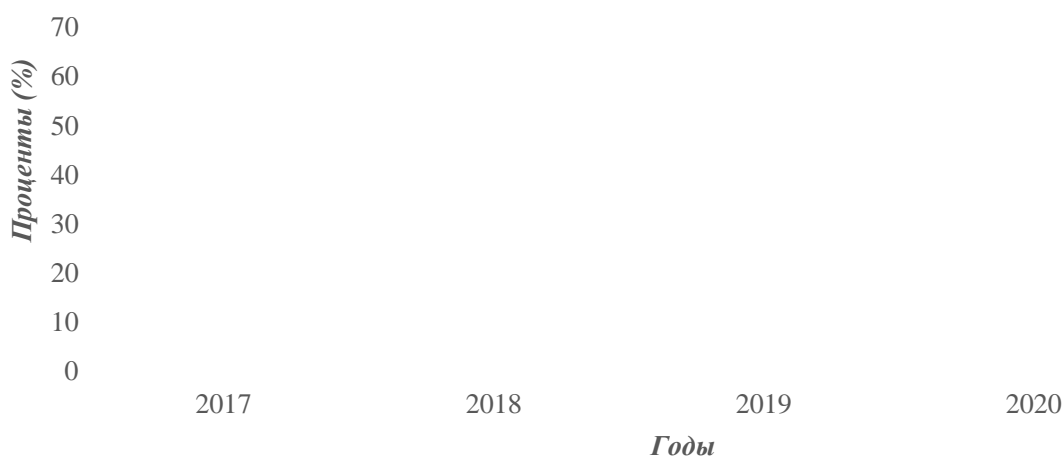
На основании приказа ФТС России «О показателях результативности деятельности, показателях эффективности деятельности и индикативных показателях региональных таможенных управлений и таможен, непосредственно подчиненных ФТС России, на 2016 год» в таможенных органах создана действующая система оценки. С внедрением показателей эффективности, результативности и индикативных показателей в 2016 г. существующая с 2005 г. система КПЭД и АПЭД перестала существовать.

Под показателями результативности понимаются «показатели итоговых общественно значимых результатов, на достижение которых оказывает непосредственное воздействие деятельность таможенных органов». В свою

очередь, показатели эффективности отражают достигнутые результаты осуществляемой деятельности по сравнению с затраченными материальными, финансовыми и трудовыми ресурсами. Индикативные показатели используются для «мониторинга состояния регулируемой сферы и реализации государственной политики, диагностики возникающих проблем и определения причин их возникновения».

Действующая система показателей оценки таможенного контроля после выпуска товаров включает: целевые показатели, направленные на достижение цели деятельности таможенных органов, заявленные в стратегических документах (установленные показатели направлены на увеличение профилактических таможенных проверок в отношении участников ВЭД. Это обусловлено тем, что профилактические проверки ориентированы на осуществление контроля в отношении лиц низкого уровня риска нарушения таможенного права, доля которых, как известно, в последние годы значительно увеличилась); показатели результативности, эффективности деятельности и индикативные показатели РТУ и ТНП ФТС России; показатели таможенных органов и Центрального аппарата ФТС России.





- Доля объектов таможенного контроля после выпуска товаров, по которым проводится мониторинг (аудит), от общего количества объектов таможенного контроля после выпуска товаров, относящихся к низкому уровню риска нарушения таможенного законодательства, в %
- Результативность таможенных проверок, проводимых на основании информации о наличии признаков нарушения международных договоров и актов, составляющих право ЕАЭС в сфере таможенного регулирования, и законодательства РФ о таможенном деле, в %

Рисунок 2 – Установленные значения целевых показателей таможенного контроля после выпуска товаров [44]

Целесообразно отметить, что «доля результативных таможенных проверок после выпуска товаров в общем количестве завершенных таможенных проверок (в процентах) является показателем, который разработан в целях определения эффективности противодействия преступлениям и административным правонарушениям».

Результативность таможенных проверок составила 87 % к 82 % запланированным [44]. Достижение результата свидетельствует о повышении качества работы подразделений таможенного контроля после выпуска товаров. Однако данный показатель является несовершенным т.к. с его помощью нельзя выявить объективные проблемы, существующие в деятельности таможенных органов.

Одной из таких проблем является повышение уровня задолженности по результатам осуществления ТКПВТ при увеличении количественных значений результативности. Так, с 2011 г. задолженность по уплате таможенных доходов постоянно возрастала, при этом количественные

значения показателя результативности не уменьшались. Однако задолженность по результатам анализа показателей эффективности, результативности и индикативных показателей ТКПВТ не включена ни в один из показателей. При этом также не установлены показатели качества и эффективности предоставления таможенных услуг подразделениями ТКПВТ. Кроме того, действующей системе оценки ТКПВТ присущи другие недостатки. Так, индикативные показатели, характеризующие качество проверочных мероприятий, состояние подконтрольной сферы, а также объем задействованных трудовых, материальных и финансовых ресурсов, не установлены. Основную часть показателей составляют индикативные показатели, которые оценивают количественные и материальные результаты деятельности по направлению осуществления ТКПВТ. Индикативные показатели деятельности ЦА ФТС России и показатели эффективности территориальных таможенных органов не выработаны.

В условиях функционирования ЕАЭС сложности при проведении таможенного контроля после выпуска товаров возникают в связи с различиями национальных законодательств, как в области таможенного дела, так и в сфере налогового законодательства. Особенно актуальны сегодня вопросы организации информационного обмена сведениями, содержащимися в выпущенных таможенных декларациях, и вопросы подтверждения статуса товаров союза при проверке лиц, осуществляющих оптовую или розничную торговлю товарами на внутреннем рынке России, либо хранение товаров.

В существующей в настоящее время системе таможенного контроля после выпуска имеются проблемные вопросы, препятствующие его дальнейшему развитию и обеспечению результативности.

Недостаточно развито методическое обеспечение таможенного контроля после выпуска. В целях проведения комплексной и объективной оценки таможенными органами результатов таможенного контроля в форме таможенных проверок необходимо создание современной методики, которая

будет состоять из показателей, учитывающих требования и условия нового таможенного законодательства ЕЭАС, отражать и оценивать все направления работы подразделения таможенной инспекции, и которая будет постоянно совершенствоваться и обновляться.

Кроме того, существующие показатели оценки результативности деятельности подразделения таможенной инспекции не оценивают профилактический эффект проведенных таможенных проверок [33]. То есть, существующие показатели оценивают только результативность проверок (количество возбужденных дел, доначисленных и взысканных таможенных платежей, пеней, штрафов), но они не учитывают то, какой профилактический эффект в части воздействия на участников ВЭД они оказывают. Сокращение или вовсе исчезновение правонарушений не оценивается. Например, отделом проводятся 100 %-е проверки по таможенным процедурам переработки или в отношении товаров, ввозимых в качестве вклада иностранного инвестора в уставный капитал, в результате нарушений по данным приоритетным направлениям проверок выявлено не было. Это является положительным результатом, но он не будет учтён при оценке результативности деятельности отдела. Аналогичный пример, проверяется десять таможенных деклараций и из них в девяти не выявлено нарушений, и это также не оценивается никакими показателями, то есть одна из этих деклараций будет учтена, а другие девять над которыми была проделана такая же работа – нет.

Отсутствует четкий нормативный документ, разграничивающий компетенцию отделов таможни в части таможенного контроля после выпуска товаров. Так в отношении одного и того же участника ВЭД могут приходиться запросы о предоставлении необходимых документов или информации для проверки несколько раз, в разное время из разных отделов, в том числе отдела таможенной инспекции. Данная ситуация создаёт определенные неудобства как для участников ВЭД, которым приходится предоставлять документы для каждого отдела или давать им соответствующие объяснения, так и для самих

должностных лиц, осуществляющих таможенный контроль, поскольку действия их «дублируются» и это создаёт трудности в работе с участниками ВЭД.

Таким образом, практика показала, что таможенное законодательство стран ЕАЭС в части таможенного контроля после выпуска и в целом, нормативное и методическое обеспечение работы подразделений таможенной инспекции, призванных осуществлять этот контроль, требует определенной корректировки и направлению по совершенствованию.

3.2 Проблемы осуществления таможенного контроля после выпуска товаров и способы их решения

Рассмотрим основные проблемы, связанные с осуществлением таможенного контроля после выпуска товаров.

Среди основных проблем можно назвать отсутствие механизма прослеживания движения товаров от таможенной границы ЕАЭС до момента их передачи потребителю [31]. Решение данного вопроса должно осуществляться не только на территории Российской Федерации, но и в странах-членах ЕАЭС.

Прежде всего, решение данного аспекта представляется возможным с введением индивидуального штрих кода, который бы вводился на каждый товар (партию) перемещающуюся через таможенную границу, а также введение соответствующей системы учета данного кода.

Данный штрих код должен состоять, например, из пяти разделов взаимосвязанных чисел.

К примеру, он должен содержать: код таможенного подразделения выдающее соответствующий штрих код; дату выдачи; код страны происхождения; код по ТН ВЭД и порядковый номер, с начала месяца исходя из кода по ТН ВЭД [42].

Такой код, прежде всего, характеризуются своей индивидуальностью к конкретному виду товара. При присвоении данного кода на таможенной границе, должностным органам необходимо зафиксировать его в единой базе таможенного учета товаров. При продаже конкретного товара магазины оптовой и розничной торговли пробивают таможенный штрих код через специализированную систему и к таможенным органам поступает информация о реализации товара его цене и количестве. Данная система позволит контролировать не только процесс сведения товара с момента пересечения границы, но и позволит вести учет цен, по которым данный товар реализуются.

Исходя из анализа поступающих данных, таможенные органы смогут сверять стоимость товара, заявленную в декларации и стоимость его при реализации, из чего они смогут решить в полном ли объёме лицо (владелец, декларант) уплатил причитающиеся налоги и пошлины.

Такая система особый интерес представляет не только для Федеральной Таможенной Службы, но так же и для Федеральной Налоговой Службы, которая также ведет контроль по выплате причитающихся налогов, и заинтересована в их выплатах в полном объеме [29]. Данная система может быть применима в качестве механизма администрирования налоговых и таможенных платежей, а также в качестве способа эффективного взаимодействия ФТС России и ФНС. Стоит сказать, что введение и создание данной системы позволит так же решить вопрос о развитии информационно-программных средств применяемых таможенными органами.

Вторым вопросом, представляющим, важность в данном аспекте является, автоматизация выбора объекта таможенного контроля после выпуска товара.

Решение данного сегмента представляется возможным с созданием единого информационного реестра, который бы содержал сведения о товарах, а именно информацию с каким они профилем риска (высоким или низким), действуют ли в отношении данного товара запреты и ограничения, а так же

подробная информация о перевозчике и владельцы товаров. Реестр с помощью проведения анализа существующих данных должен выявлять в отношении, каких товаров и лиц обязателен контроль после выпуска, а так же в отношении кого он не применим.

Решение должно формироваться с учетом того есть ли в деятельности лиц имеющих отношение к товарам, факт нарушения ими ранее таможенного законодательства. Исходя, из этого если такой факт выявляется, то в отношении данных лиц и их товаров будет в обязательном порядке, применим контроль после выпуска товаров. Применение данной системы позволит сконцентрировать внимание таможенных органов при совершении таможенного контроль после выпуска только по отношению к лицам и товарам с высоким профилем риска, а также позволит обеспечить соблюдение принципа ограниченности ресурсов таможенных органов при совершении данных действий.

Помимо выше представленных проблем в таможенных органах наблюдается проблема неполноценного развития системы управления рисками (СУР). Суть данной проблемы состоит в том, что Россия в отличие от зарубежных стран осуществляет отбор объектов проверок и проверяемых лиц на основе выборочности, то есть полагаясь на интуицию. Однако, несмотря на это, в 2018 году число нерезультативных проверок снизилось по сравнению с 2017 и 2016 гг. на 18,1% и на 8,9% соответственно [44]. Этому послужило то, что ФТС России сконцентрировала свое внимание на разработку, применяемых к СУР программ по совершенствованию субъектно-ориентированного подхода на основе автоматического и отраслевого категорирования участников внешней торговли.

Помимо использования СУР для увеличения показателя эффективности проверочных мероприятий таможенные органы проводят их совместно с органами ФНС. За первый квартал 2021 года ими было проведено 1718 (в сравнении с аналогичным периодом 2020 года повысилась эффективность

проверочных мероприятий) проверочных мероприятий, в результате которых: общая сумма доначисленных денежных средств составила 9,2 млрд. рублей (на 19% больше, чем за аналогичный период 2020 года – 7,7 млрд. рублей); средняя сумма доначислений по результатам одной таможенной проверки составила 22,7 млн. рублей, что на 34% больше, чем за аналогичный период 2020 года – 16,9 млн. рублей. Также по результатам проверочной деятельности подразделений таможенного контроля после выпуска товаров: из незаконного оборота изъято 74 тонны товаров; конфисковано товаров на общую стоимость 222 млн. рублей; иными государственными органами на основании материалов таможенных проверок доначислено платежей и наложено штрафов на сумму 2,1 млрд. рублей; таможенными и иными органами возбуждено 1935 дел об АП и 87 уголовных дел [44].

Органы ФНС вносят большой вклад в пополнении федерального бюджета страны. И без успешного взаимодействия с ними пост-контроль практически неосуществим.

В процессе осуществления таможенного контроля после выпуска товаров важным становится повышение его эффективности за счет применения технологии таможенного аудита, методы которого за счет изучения документов бухгалтерского учета и других коммерческих документов позволяют контролировать достоверность представленных в таможенной декларации сведений. При проведении аудиторских проверок делаются соответствующие аудиторские заключения, которые могут являться дополнительным источником информации для таможенных органов. Эти заключения позволяют проанализировать деятельность участников внешнеэкономической деятельности, их платежеспособность, финансовую устойчивость, репутацию [24]. Кроме того, международный опыт показывает, что таможенный аудит по сравнению с остальными является наиболее эффективным механизмом проверки соответствия деятельности участников ВЭД требованиям таможенного законодательства и позволяет таможенной

службе существенно повысить качество и эффективность таможенного контроля без каких-либо организационных или финансовых затрат. А мероприятия, проводимые в рамках аудита, могут стать основой для дальнейшего получения участником ВЭД статуса уполномоченного экономического оператора.

Таможенные органы стран – участниц ЕАЭС в последнее время проявляют все больший интерес к становлению и развитию на национальном уровне института таможенного аудита. Применительно к России ее таможенные органы сегодня находятся на этапе становления таможенного аудита. На очередном заседании соответствующей рабочей группы ФТС России планируется рассмотреть методику реализации таможенного аудита, основанную на принципах и стандартах общего аудита.

Таможенные органы Беларуси также ведут разработку национальной концепции таможенного аудита. По данному вопросу создана и функционирует специальная рабочая группа. Дальше коллег по Союзу продвинулись таможенные органы Казахстана. Они уже давно активно используют современные стратегии таможенного контроля, в основе которых лежат оценка рисков и управление ими, выборочные проверки, посттаможенный аудит. Все это сопровождается интенсивным использованием соответствующих специальных информационных средств.

Таможенники Казахстана в основном фокусируют внимание на определении общего уровня соблюдения декларантом соответствующих основополагающих норм и правил, а не на проверке выполнения отдельных операций. Компании, которые, по мнению казахстанской таможни, представляют незначительный риск, проверяются с меньшей тщательностью. При этом в ведомстве в большей мере полагаются на собственные оценки соответствия того или иного участника ВЭД национальному и союзному таможенному законодательству.

Также обратим внимание на то, что уже давно очевидно для многих экспертов: если таможенные органы РФ и дальше будут практиковать одновременное применение прогрессивных методов таможенного оформления и устаревших принципов таможенного контроля, то в конечном итоге это неизбежно приведет к необоснованному росту нагрузки на бизнес и резкому увеличению его издержек. Именно это мы, к сожалению, наблюдаем в настоящее время.

Прогрессивным и эффективным таможенный контроль после выпуска товаров может стать только при условии полномасштабного внедрения таможенного аудита, являющегося на сегодня лучшим из известных подходов при реализации современных общепринятых методик таможенного контроля. Справедливость данного мнения уже наглядно доказана международным опытом в области таможенного дела, а также отдельными практиками таможенных органов ряда стран – участниц ЕАЭС.

Возвращаясь, к проблемам сопутствующим применению контроля после выпуска товаров стоит сказать еще об одном важном вопросе, а именно совершенствовании системы профилактики правонарушений в таможенной сфере [36]. Решение данного вопроса представляется возможным с введением реестра законопослушных перевозчиков и декларантов, в отношении которых будет предоставлять привилегии, а именно первоочередной порядок перемещения через таможенную границу, а так же сокращение времени помещения их товаров под таможенные процедуры. Применение данной системы позволит простимулировать лиц ведущих внешнеэкономическую деятельность вести ее в рамках таможенного законодательства, так как ее применение позволит владельцам товара уменьшить расходы по доставке товара.

Проанализировав практику обжалования актов таможенных органов по итогам проведения таможенного контроля после выпуска товаров, можно сделать вывод о том, что существует расхождение в установленных сроках

привлечения к ответственности за совершенное правонарушение. Помимо этого срока, статей 4.5 КоАП РФ установлено: «Постановление по делу об административном правонарушении не может быть вынесено за нарушение таможенного законодательства Таможенного союза в рамках ЕврАзЭС (далее – Таможенный союз) и (или) законодательства Российской Федерации о таможенном деле по истечении одного года со дня совершения административного правонарушения». Отсюда следует, что таможенный контроль после выпуска товаров может быть проведен в течение трех лет после утраты товаром статуса находящего под таможенным контролем, но к административной ответственности виновное лицо не может быть привлечено по истечении одного года со дня совершения правонарушения. Например, по результатам таможенной проверки, проводимой через два с половиной года после выпуска товаров, будет выявлено административное правонарушение, но привлечь к ответственности виновное лицо должностные лица таможенных органов не смогут.

В связи с выше изложенным, целесообразно внести изменения в ч. 1 статьи 4.5 Кодекса Российской Федерации об административных правонарушениях

«Давность привлечения к административной ответственности» и изложить ее в следующей редакции: «...за нарушение таможенного законодательства Таможенного союза в рамках ЕврАзЭС (далее – Таможенный союз) и (или) законодательства Российской Федерации о таможенном деле, за нарушение бюджетного законодательства Российской Федерации и иных нормативных правовых актов, регулирующих бюджетные правоотношения, а также за административные правонарушения, предусмотренные статьями 5.35.1, 6.1.1 настоящего Кодекса, за нарушение валютного законодательства Российской Федерации и актов органов валютного регулирования, законодательства Российской Федерации о бухгалтерском учете, законодательства о государственном регулировании деятельности по организации и проведению

азартных игр (в части административных правонарушений, предусмотренных статьями 14.1.1 настоящего Кодекса) по истечении трех лет со дня совершения административного правонарушения...»

Эта поправка разрешит несоответствия сроков давности привлечения к административной ответственности, существенно повысит эффективность таможенного контроля после выпуска товаров.

Еще одной проблемой является дублирование полномочий между подразделениями таможенных органов. В связи с тем, что таможенный контроль после выпуска товаров охватывает большое количество сфер таможенного дела, таких как корректировка таможенной стоимости, определение страны происхождения товара и др., – возникает проблема разграничения полномочий между структурными подразделениями таможенных органов. В связи с этим, необходимо детально на уровне ведомственных правовых актов разграничить полномочия и сферы деятельности структурных подразделений Центрального аппарата ФТС России.

Необходимо также отметить, ряд направлений по совершенствованию таможенного контроля после выпуска товаров:

- приведение норм национального законодательства стран ЕАЭС в соответствие с положениями ТК ЕАЭС, регулируемыми таможенный контроль после выпуска товаров;

- совершенствование алгоритма проведения камеральных и выездных таможенных проверок (в том числе повышение эффективности и результативности таможенных проверок путем увеличения взыскаемости таможенных платежей и штрафов, доначисленных по итогам проверок);

- подготовка квалифицированных кадров для подразделений таможенного контроля после выпуска товаров, так как компетентность должностных лиц таможенных органов при проведении последующего контроля влияет на результативность проверок, количество обжалованных

решений и количество решений, принятых судом в пользу таможенного органа;

– изменение сроков давности привлечения к ответственности за нарушение законодательства об авторском праве и смежных правах, о товарных знаках, знаках обслуживания и наименованиях мест происхождения товаров с одного года до трех лет.

Проблемам таможенного администрирования уделяется внимание и на самом высоком уровне. Эксперты Всемирной торговой организации считают, что использование контроля после выпуска товаров снизит срок нахождения товаров в зонах таможенного контроля и позволит импортерам отчуждать принадлежащие им товары сразу после их прибытия в страну. При применении рекомендованных всемирной торговой организацией методов управления рисками и акцентирования таможенного контроля на этапе после выпуска, таможенный орган может освободить от задержек на границе подавляющее большинство грузов (по расчетам ВТО до 80–90% от общего объема импорта в большинстве стран) и оставить таможенный контроль на границе только для грузов, номенклатура которых выделена с помощью профилей риска [28].

Как прямое следствие ускорения таможенного оформления при широком применении таможенного контроля после выпуска товаров сокращаются расходы на хранение и складскую обработку товаров. Использование таможенного контроля после выпуска товаров может охватывать практически все таможенные процедуры, в том числе и такие как временный ввоз, переработку на таможенной территории, беспошлинную торговлю [23]. Последующий контроль может повысить эффективность всей системы таможенного контроля при использовании ряда таможенных процедур, в том числе для таких процедур, применение контроля на границе для которых просто малоэффективно.

Таможенный контроль после выпуска товаров позволяет таможенным органам изменить подход с концентрации внимания за каждой операцией на управление, ориентированное на всю деятельность компании целиком [15].

Таможенная проверка позволяет получать более широкую и полную картину сделок в течение более длительного периода времени. Подробная информация для использования при таможенных проверках может получаться из региональных или национальных баз данных.

Проверка после выпуска товаров будет более эффективной, если использовать сведения о реализации товара на внутреннем рынке за широкие промежутки времени, получая полную картину изменения стоимости товаров от момента пересечения таможенной границы до реализации конечному потребителю.

Кроме того, сравнительный анализ, проводимый в ходе таможенной проверки после выпуска товаров, может выявлять несоответствия в заявляемых странах происхождения товаров. В случае обнаружения фактов недостоверного декларирования таможенная проверка может инициировать начисление дополнительных платежей или налогов, что, в конечном счете, отвечает заявляемым фискальным целям таможенной администрации.

Таким образом, модернизация таможенного администрирования, в том числе совершенствование таможенного контроля после выпуска товаров, является актуальной и необходимой мерой для любого государства, стремящегося в полной мере использовать преимущества глобальной экономики и либерализации торговли.

В Стратегии развития таможенной службы до 2030 года указано, что к основным целям таможенного контроля после выпуска товаров относятся [8]:

– совершенствование организации и проведения таможенного контроля после выпуска товаров, контроля за ввозом и оборотом товаров на внутреннем рынке с акцентом на минимизацию рисков нарушения таможенного законодательства с применением автоматизированных технологий для

автоматического выбора объектов таможенного контроля после выпуска товаров и реализации электронного документооборота между проверяемыми лицами и таможенными органами;

– создание и внедрение инструмента таможенного контроля в виде таможенного мониторинга, позволяющего комплексно оценить деятельность определенных категорий проверяемых лиц на предмет идентификации таможенных рисков и определения их уровня, по результатам которого обеспечить упрощение административных процедур и устранение негативных последствий, в том числе в виде добровольной уплаты таможенных платежей, а также реализацию возможности использования проверяемыми лицами результатов таможенного мониторинга для самостоятельной оценки и минимизации таможенных рисков;

– реализация и обеспечение функционирования системы прослеживаемости движения товаров, предусматривающей сквозной контроль товаров на территории Российской Федерации и таможенной территории Союза от их ввоза до реализации конечному потребителю с учетом информации о трансграничной торговле;

– формирование института таможенного аудита как дополнительного инструмента, позволяющего учитывать данные в случаях необходимости подтверждения предоставляемых (предоставленных) при таможенном контроле упрощений, исходя из детального анализа внешнеторговых операций участников внешнеэкономической деятельности, бухгалтерской отчетности, иных видов и форм взаимодействия участников внешнеэкономической деятельности с контрагентами и иными государственными органами власти.

Целевые индикаторы указанного направления развития таможенной службы Российской Федерации:

– доля объектов таможенного контроля после выпуска товаров, в отношении которых применен отбор с использованием информационных

технологий, в общем количестве объектов таможенного контроля после выпуска товаров (с 5 % в 2020 году до 50 % к 2030 году) [8];

– результативность проверок, проводимых на основе информации о наличии признаков нарушения таможенного законодательства ЕАЭС и законодательства Российской Федерации о таможенном деле (с 85 % в 2020 году (во втором квартале 2020 года – 97,6 %) до 100 % к 2030 году).

Вывод по третьему разделу

Для достижения поставленных целей решаются следующие взаимосвязанные задачи:

– совершенствование нормативного правового регулирования таможенного контроля после выпуска товаров, его унификация в рамках таможенного законодательства ЕАЭС;

– совершенствование информационной базы таможенного контроля после выпуска, позволяющей принимать обоснованные решения о планировании таможенных проверок и об эффективном выборе объектов для целей таможенного контроля на основе анализа полученной в результате накопления и обобщения имеющейся у таможенных органов информации и категорирования участников внешнеэкономической деятельности;

– создание методологической базы таможенного контроля после выпуска товаров на основе методов аудита и стандартизации проверочной деятельности;

– совершенствование механизмов внутриведомственного и межведомственного взаимодействия государственных органов исполнительной власти при организации таможенных проверок, проведение скоординированных проверок, в том числе во взаимодействии с налоговыми и другими правоохранительными органами.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Подводя итог исследованию роли и места таможенного аудита в системе таможенного контроля после выпуска товаров, необходимо сделать ряд выводов.

1. Таможенная услуга – это комплексное понятие, которое подразумевает результаты взаимодействия таможенных органов, юридических либо физических лиц и институтов таможенной инфраструктуры при совершении разных форм внешнеэкономической деятельности. В развитие системы таможенных услуг выделяют две основные категории: государственные таможенные услуги и услуги околотаможенного сектора, которые, в свою очередь, делятся еще на подгруппы. Осуществление деятельности по предоставлению таможенных услуг является важным фактором развития и совершенствования таможенной системы и всей внешнеэкономической деятельности в целом.

2. Подводя итог теоретическому исследованию таможенного контроля после выпуска товаров, необходимо отметить, что при проведении таможенного контроля таможенные органы исходят из принципа выборочности и ограничиваются только теми формами таможенного контроля, которые достаточны для обеспечения соблюдения таможенного законодательства Евразийского экономического союза. При этом таможенный контроль после выпуска товаров проводится в форме таможенной проверки и в иных формах таможенного контроля, установленных статьей 332 таможенного кодекса ЕАЭС.

3. Уровень развития посттаможенного контроля в таких странах как Китай, Япония и Канада уже достигли высоких мировых показателей. Уже не один год в них применяются методы аудита в области таможенного контроля. Данная форма таможенного контроля после выпуска обеспечивает

разносторонний и всеобъемлющий контроль за финансовой и хозяйственной деятельностью логистической организации. Другими словами, при аудиторской проверке анализируется не только перемещение товара, а вся деятельность организации, косвенно или напрямую относящаяся к товарам, пересекающим границу.

Кроме того, получила активное распространение практика добровольного признания ошибки, в рамках которой, участник, устранив замечания, избегает карательных мер. Данный факт подтверждает теорию переноса акцента с фискальной функции таможенных органов на контролируемую.

4. Термин «таможенный аудит» в России может означать вид предпринимательской деятельности.

Осуществление таможенного контроля после выпуска товаров является для России перспективной мерой соблюдения таможенного законодательства, особенно в условиях ВТО и в связи с принятием Киотской конвенции. При этом такой контроль должен осуществляться с использованием методов аудита специалистами, обладающими соответствующими знаниями. Однако в связи с отсутствием механизма внедрения такого контроля в практику необходимо его создание. Следует также создавать методики проведения таможенного контроля на базе методов аудита.

Таможенный аудит имеет обязательный характер, что уменьшает шансы будущих потерь в результате выборочности таможенного контроля.

Следует отметить и то, что используется полная модель информационного сотрудничества, что позволяет сократить сроки таможенного аудита, а вместе с тем создать более эффективный расход административных таможенных ресурсов.

Упрощение таможенных формальностей и сокращение времени таможенного оформления должны сопровождаться комплексом мер по повышению эффективности правоохранительной и антикоррупционной деятельности таможенной службы Российской Федерации.

5. К основным проблемам, связанным с проведением таможенного контроля после выпуска товаров относятся:

- отсутствие механизма прослеживаемой движения товаров от таможенной границы ЕАЭС до момента их передачи потребителю;
- не автоматизирован выбор объекта таможенного контроля после выпуска товара;
- увеличение правонарушений в таможенной сфере;
- расхождение в установленных сроках привлечения к ответственности за совершенное правонарушение.
- дублирование полномочий между подразделениями таможенных органов.

Соответственно основными направлениями по совершенствованию таможенного контроля после выпуска товаров будут являться:

- совершенствование алгоритма проведения камеральных и выездных таможенных проверок (в том числе повышение эффективности и результативности таможенных проверок путем увеличения взыскаемости таможенных платежей и штрафов, доначисленных по итогам проверок);
- подготовка квалифицированных кадров для подразделений таможенного контроля после выпуска товаров, так как компетентность должностных лиц таможенных органов при проведении последующего контроля влияет на результативность проверок, количество обжалованных решений и количество решений, принятых судом в пользу таможенного органа;
- изменение сроков давности привлечения к ответственности за нарушение законодательства об авторском праве и смежных правах, о товарных знаках, знаках обслуживания и наименованиях мест происхождения товаров с одного года до трех лет, а за нарушение таможенного законодательства ЕАЭС с двух до трех лет.

Итак, подводя итог необходимо еще раз обратить внимание, на то, что, модернизация таможенного администрирования, в том числе совершенствование таможенного контроля после выпуска товаров, является актуальной и необходимой мерой для любого государства, стремящегося в полной мере использовать преимущества глобальной экономики и либерализации торговли.

БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК

- 1 Таможенный кодекс Евразийского экономического союза (приложение № 1 к Договору о Таможенном кодексе Евразийского экономического союза). – ред. от 29.05.2019.
- 2 Договор о Евразийском экономическом союзе. – ред. от 01.10.2019.
- 3 Международная конвенция об упрощении и гармонизации таможенных процедур. – ред. Протокола от 26.06.1999.
- 4 Решение Комиссии Таможенного союза от 20 сентября 2010 года № 376 «О порядках декларирования, контроля и корректировки таможенной стоимости товаров». – ред. от 27.03.2018.
- 5 Федеральный закон от 03.08.2018 № 289-ФЗ «О таможенном регулировании в Российской Федерации». – ред. от 24.02.2021.
- 6 Федеральный закон от 30.12.2008 № 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности». – ред. от 09.03.2021.
- 7 Кодекс Российской Федерации об административных правонарушениях» от 30.12.2001 № 195-ФЗ. – ред. от 04.02.2021.
- 8 Распоряжение Правительства РФ от 23.05.2020 № 1388-р «Стратегия развития таможенной службы Российской Федерации до 2030 года». – ред. от 23.05.2020.
- 9 Приказ ФТС России от 05.10.2018 № 1590 «Об утверждении Положения о Главном управлении таможенного контроля после выпуска товаров». – ред. от 05.10.2018.
- 10 Приказ ФТС России от 7 ноября 2012 года № 2255 «Об утверждении типового положения о службе таможенного контроля после выпуска товаров регионального таможенного управления и типового положения о подразделении таможенного контроля после выпуска товаров таможи». – ред. от 07.11.2012.

- 11 Ассэль, Г. Маркетинг: принципы и стратегия / Г. Ассэль // Маркетинг в России и за рубежом. – 2016. – № 5. – С. 48.
- 12 Балаева, О.Н. Роль сферы услуг в мировой экономике / О.Н. Балаева // Маркетинг услуг. – 2017. – № 4. – С. 248.
- 13 Берзан, А.А. Развитие методических основ посттаможенного контроля / А.А. Берзан. – Москва: Изд-во СПбГУЭФ, 2011. – 151 с.
- 14 Бойкова, М.В. Развитие системы администрирования таможенных услуг: зарубежный опыт / М.В. Бойкова, Д.Г. Зеркин // Вестник университета. Журнал ФГБОУ ВПО Государственный университет управления. – 2017. – № 20. – С. 6.
- 15 Войтешонок, Г.А. Разработка научно-методического аппарата по совершенствованию таможенного контроля (постаудита) в отношении товаров, ввезенных на таможенную территорию Таможенного союза: отчет о НИР ФТС России, РТА / Г.А. Войтешонок – Люберцы, 2017. – 116 с.
- 16 Ворачек, Х. О состоянии «теории маркетинга услуг» / Х. Ворачек // Проблемы теории и практики управления. – 2017. – № 1. – С. 29.
- 17 Габричидзе, Б.Н. Таможенное право: учебник для ВУЗов. М.: / Б.Н. Габричидзе, А.Г. Чернявский. – Изд-во НОРМА, 2014. – 553 с.
- 18 Гупанова, Ю.Е. Понятия «таможенная услуга», «качество таможенной услуги»: проблемы определения / Ю.Е. Гупанова// «Актуальные проблемы экономики и права». – 2017. – № 4.
- 19 Ершов, А.Д. Теория и методология формирования «сервисной таможни»: монография / А.Д. Ершова, А.И. Евдокимов, А.Н. Доля. – СПб.: Изд-во филиала РТА, 2015.
- 20 Зубач, А.В. Институты административного и таможенного права, регулирующие деятельность таможенных органов: учебник / А.В. Зубач, Н.А. Ронжина, Р.В. Терентьев. – СПб. : Изд-во Юрайт, 2016. – 272 с.

- 21 Зубач, А.В. Таможенное право: учебник для бакалавров: Бакалавр. Базовый курс /А.В. Зубач – Изд-во Юрайт, 2013. – 479 с.
- 22 Король, А.Н. Услуги: определение и классификация / А.Н. Король // Ученые заметки ТОГУ. – 2017. – № 4. – С. 1325.
- 23 Косов, А.А. Таможенный контроль как способ обеспечения законности / А.А. Косов. – Москва, 2016. – 91 с.
- 24 Рогуленко, Т.М. Международные стандарты аудита: учебник и практикум / Т.М. Рогуленко Т.М. – М.:ЮРАЙТ, 2018.
- 25 Сазонов, С.С. ФТС и ФНС согласовали маркеры риска: учебное пособие / С.С. Сазонов. – М.: ЮРАЙТ, 2013. – 479 с.
- 26 Сафронов, А.В. Система управления государственными таможенными услугами (на примере Дальневосточного федерального округа): дис.канд. экон. наук. – М., 2016. – С. 31.
- 27 Свириденко, Ю.П. Сфера сервиса: особенности развития, направления и методы исследования / Ю.П. Свириденко. – Москва, 2017.
- 28 Севастьянова, К.Д. Основные торгово-экономические партнеры России / К. Д. Севастьянова – Изд-во Молодой ученый, 2017. – С. 374 – 378.
- 29 Сергеев, Е.В. Таможенный контроль: проблемы правового регулирования: дисс. канд.экон. наук. 12.00.14. – Саратов, 2011. – С. 21–22.
- 30 Суркичин, Г.Ф. Таможенные услуги или таможенные процедуры: анализ с точки зрения суверенитета Российской Федерации / Г.Ф. Суркичин // Вестник Саратовской государственной юридической академии. – 2017. – № 5 (100). – С. 45.
- 31 Терехов, Н.В. Таможенный контроль как средство выявления правонарушений во внешнеторговой деятельности : дисс.канд. юридич. наук 12.00.14. – 2016. – С. 39 – 40.

- 32 Федоренко, Р.В. Развитие аутсорсинга услуг в таможенной сфере: диссертация / Р.В. Федоренко. – 2018. – С. 34.
- 33 Черёмухина, А.В. Совершенствование методических основ таможенного контроля после выпуска товаров на основе разработки концепции целенаправленного отбора объектов таможенных проверок / А.В. Черёмухина. – М., 2016. – 101 с.
- 34 Шамахова, В.А. Таможенный контроль: учебник / В.А. Шамахова. – Изд-во Софт, 2017. – 82 с.
- 35 Шамба, С.Б. Анализ понятия «Таможенная услуга» в современном научном контексте / С.Б. Шамба, Ю.П. Тен // Управление: вопросы теории и практики. – 2017. – № 3. – С.60.
- 36 Шашкина, А.Н. Административно-правовое регулирование таможенного контроля после выпуска товаров в государствах-членах Таможенного союза ЕврАзЭС / А.Н.Шашкина – Изд-во Вестник Российской таможенной академии, 2016. – 133 – 140 с.
- 37 Шеметев, А.А. Международные стандарты аудита: их взаимосвязи и взаимозависимости со стандартами ГААП и МСФО. Учебное пособие для экономических ВУЗов / А.А. Шеметев. – Изд.: Уральская ГСХА, 2017.
- 38 Элова, Г.В. Тенденции развития системы таможенных услуг и организационно-экономические факторы ее совершенствования: дис. ...канд. эконом. наук . – М., 2008. С. 56.
- 39 Решение Высшего Евразийского экономического совета от 29 мая 2014 г. №68 «Об основных направлениях развития механизма «единое окно» в системе регулирования внешнеэкономической деятельности». – http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_163746/ (дата обращения 24.05.2021).
- 40 Информационная сводка по последним изменениям в Таможенном союзе и решениям Евразийской экономической комиссии //

- Официальный сайт Евразийской экономической комиссии – <http://www.eurasiancommission.org/> (дата обращения 11.05.2021).
- 41 Официальный сайт информационно правового портала // Гарант – <http://www.garant.ru/> (дата обращения 15.03.2021).
- 42 Официальный сайт Консультант Плюс // Высшая школа – <http://www.consultant.ru> (дата обращения 15.03.2021).
- 43 Трунина, Е.В. Таможенная проверка // Е.В.Трунина / новая форма таможенного контроля : Юридическая библиотека ЮРИСТЛИБ. – http://www.juristlib.ru/book_7184.html (дата обращения 20.05.2021).
- 44 Федеральная таможенная служба. – <https://customs.gov.ru/> (дата обращения 20.05.2021).
- 45 Логистические услуги [Электронный ресурс]: Таможенный брокер GREENWAY // <http://www.greenway.ru/services/logisticheskie-uslugi/> (дата обращения 20.04.2021).
- 46 МЕЖДУНАРОДНАЯ КОНВЕНЦИЯ «Об упрощении и гармонизации таможенных процедур от 18 мая 1973 года» в редакции Протокола о внесении изменений в Международную конвенцию об упрощении и гармонизации таможенных процедур от 26 июня 1999 года. – <https://docs.cntd.ru/document/1901082> (дата обращения 25.05.2021).