

**Л. М. Івашова**, доктор наук  
з державного управління, професор, професор кафедри  
публічного управління та митного адміністрування  
Університету митної справи та фінансів

**М. Ф. Івашов**, кандидат економічних наук,  
старший науковий співробітник, професор кафедри  
освітнього менеджменту, економіки та державної  
політики КЗВО «Дніпровська академія неперервної  
освіти» Дніпропетровської обласної ради»

**О. О. Крітенко**, кандидат наук  
з державного управління, доцент кафедри публічного  
управління та митного адміністрування  
Університету митної справи та фінансів

## ДЕТІНІЗАЦІЯ ЗОВНІШНЬОЕКОНОМІЧНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ НА ОСНОВІ РОЗВИТКУ МЕТОДІВ АНАЛІЗУ РИЗИКІВ І МИТНОГО АУДИТУ

*Наявність тіньового сектору економіки негативно впливає на всі соціально-економічні процеси та значною мірою гальмує розвиток національної економіки. Особливо небезпечним напрямом формування нелегальних взаємовідносин є зовнішньоекономічна діяльність. Виведення з-під оподаткування окремих операцій шляхом застосування різноманітних схем у сфері ЗЕД призводить не лише до бюджетних втрат, але й до вимивання значних коштів із держави, зубожіння країни та її населення. Сформульована головна мета статті, що полягає у виявленні тенденцій, чинників і наслідків розвитку тіньових обороток у сфері ЗЕД та обґрунтуванні ключової ролі застосування методів аналізу ризиків і митного аудиту у протидії тіньовим проявам у сфері ЗЕД. У статті розкрито структуру та визначено тенденції та негативні наслідки розвитку тіньової економіки в Україні. Авторами означено особливості й основні інструменти застосування тіньових схем у сфері зовнішньоекономічної діяльності. Здійснено аналіз рівня й обсягів тіньових обороток, а також суми недоїмок бюджету за рахунок уникнення оподаткування внаслідок ведення прихованої економічної діяльності. Обґрунтована роль державного фінансового та митного у в протидії тіньовому сектору економіки й у сфері зовнішньоекономічної діяльності. Означено місце та роль ризикорієнтованого митного аудиту в системі митного контролю й основні напрями його здійснення за умов глобалізаційних викликів і євроінтеграційних прагнень держави.*

*Ключові слова: зовнішньоекономічна діяльність, тіньова економіка, втрати бюджету, інструменти уникнення податків, ризикорієнтований митний аудит, митний контроль.*

**L. M. Ivashova, M. F. Ivashov, O. O. Kritenko. Dshadowing of foreign economic activity based on the development of methods of risk analysis and customs audit**

*The presence of the shadow sector of the economy has a negative impact on all socio-economic processes and significantly inhibits the development of the national economy. A particularly dangerous area of formation of illegal relations is foreign economic activity. Withdrawal from taxation of certain transactions through the use of various schemes in the field of foreign economic activity leads not only to budget losses, but also to the laundering of significant funds from the state, impoverishment of the country and its population. The main purpose of the article is formulated, which is to identify trends, factors and consequences of the development of shadow transactions in the field of foreign economic activity and substantiate the key role of risk analysis and customs audit in counteracting shadow manifestations in the field of foreign economic activity. The article reveals the structure and identifies trends and negative consequences of the shadow economy in Ukraine. The authors identify the features and main tools for the application of shadow schemes in the field of foreign economic activity. An analysis of the level and volume of shadow transactions, as well as the amount of budget arrears due to tax avoidance due to covert economic activity. The role of state financial and customs control in counteracting the shadow sector of the economy and in the sphere of foreign economic activity is substantiated. The place and role of risk-oriented customs audit in the system of customs control and the main directions of its implementation in the conditions of development of globalization challenges and European integration aspirations of the state are determined.*

*Key words: foreign economic activity, shadow economy, budget losses, tax avoidance instruments, risk-oriented customs audit, customs control.*

**Постановка проблеми** Розвиток ринкових методів управління соціально-економічними процесами в Україні, скасування державної монополії на зовнішньоекономічні відносини без належного наукового й інституційного забезпечення зовнішньоекономічної діяльності (далі – ЗЕД) призвело до того, що цей сегмент економіки став одним із потужних драйверів тіньових оборудок у сфері не лише ЗЕД, але й економічних відносин загалом. Нині внаслідок зрощення державно-управлінських і фінансово-олігархічних груп впливу на економічні процеси в Україні сформувалися стійкі ситуативно-корисливі, нерідко протиправні, так звані «тіньові» та «сірі» схеми, що здійснюються суб'єктами ЗЕД завдяки наявним корупційним зв'язкам (серед службових осіб митних органів, дозвільних і контролюючих органів). За умов, коли внаслідок міжнародного поділу праці сформувалася експортна орієнтація у базових сировинно-ресурсних галузях народного господарства та імпортна щодо ввезення в Україну товарів широкого вжитку, ці схеми набули системного характеру. Тінізація внутрішніх економічних і зовнішньоекономічних відносин негативно впливає на виникнення таких складників фінансово-економічної кризи, як руйнація легального виробничого сектору вітчизняної економіки, зростання офіційного безробіття на тлі залучення населення країни до нелегальної зайнятості, мінімізація легальної заробітної плати та зростання тіньових грошових виплат «у конвертах», заміщення інститутів соціального захисту населення нелегальними парадержавними інституціями. Все це призводить до зростання соціальної напруги в суспільстві та провокує соціальні потрясіння та інституційні зриви.

Фіскальна економічна модель і організаційно-правові механізми реалізації митної політики держави, відсутність ефективних державних і корпоративних систем митного контролю за експортно-імпортними операціями, недосконалість інструментів ризик-орієнтованого митного постаудиту та механізмів валютного контролю призводять до масштабної реалізації тіньових схем у сфері ЗЕД: руху тіньових товаропотоків через митний кордон, відтоку валютних коштів за межі України, неповернення валютної виручки з-за кордону, вчинення корупційних діянь, ухилень від оподаткування, контрабанди та інших порушень митного законодавства та інших нормативно-правових актів, що врегульовують зовнішньоекономічну діяльність в Україні. Тому аналіз тенденцій тінізації зовнішньоекономічних операцій і наукове обґрунтування необхідності впровадження та розвитку механізмів, методів та інструментів аналізу ризиків і митного постаудиту задля протидії тіньовим оборудкам і корупції у сфері ЗЕД є вельми актуальним.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** До проблем розвитку фінансового та митного контролю, митного аудиту й управління ризиками в митній справі на рівні загальнотеоретичних розробок неодноразово зверталися такі вітчизняні вчені: С. Брехов, О. Вакульчик, В. Вітлінський, Т. Єдинак, Л. Івашова, Л. Гуцаленко, Є. Корнієнко, У. Марчук, М. Маханець, А. Мещеряков, Л. Новікова, Г. Разумей, М. Разумей, В. Фабіянська, А. Хомутенко та багато інших.

Важливе теоретичне і науково-практичне значення щодо розробки методів оцінки розмірів тіньової економіки та створення інституційних основ детінізації економічних відносин, причинного комплексу тінізації економіки, шляхів виявлення та запобігання тіньовим проявам у сфері ЗЕД мають праці таких вчених, як Ю. Грошовик, З. Варналій, В. Дубровський, О. Гетман П. Пашко, Л. Письмаченко, В. Попович, В. Предборський, І. Мазур, М. Фоміна, В. Черкашин, та інші. Однак ні вітчизняні, ні зарубіжні науковці не піддавали системному аналізу інституційні проблеми тінізації та детінізації відносин у сфері ЗЕД. Відсутні також публікації щодо розробки спеціальної системи запобіжних заходів протидії тіньовим проявам і створення організаційних, правових та економічних передумов розвитку інститутів управління ризиками та митного постаудиту в системі митного контролю.

**Метою статті** є виявлення тенденцій, чинників і наслідків розвитку тіньових оборудок та обґрунтування ключової ролі застосування методів аналізу ризиків і митного аудиту у протидії тіньовим проявам у сфері ЗЕД.

**Виклад основного матеріалу.** Одним із найбільших негативних явищ становлення та розвитку національних економік у світі є тіньова економіка та виведення з легального податкового поля значних коштів, які не потрапляють до бюджету та не можуть бути використані для формування суспільних благ і соціальних програм і проєктів.

Природа тіньової економіки – економічна, а основна шкода, якої вона завдає – фіскальна, адже насамперед вона призводить до зменшення податкових надходжень від доходів, впливаючи таким чином на економічну спроможність держави. Через це держава менше витрачає на інфраструктуру та соціальні послуги для своїх громадян.

Дослідження, проведене Київським міжнародним інститутом соціології (далі – КМІС), базувалося на методології Putnins and Sauka (2015 p.), за якою розміри тіньової економіки оцінюються на основі даних вибіркового опитування підприємств із застосуванням підходу мікро-макро моделювання, який розділяє видимі та приховані компоненти ВВП (рис. 1).

Ми підтримуємо тезу фахівців КМІСу, що «вимірювання рівня й обсягів тіньової економіки важливе, оскільки:

1) Оцінювання масштабів тіньової діяльності у країнах корисна для вирішення наскільки сильними та цілеспрямованими мають бути заходи щодо її подолання. Скільки держава очікує виграти від боротьби з тіньовою економікою? Скільки вона готова витратити на це? («принцип квиткового контролера», Polese 2009 p.).

2) Тіньова економіка нерівномірно розподілена між секторами. Вимірювання її дає змогу приймати рішення щодо того, на які сектори терміново потрібно націлити коригувальні заходи.

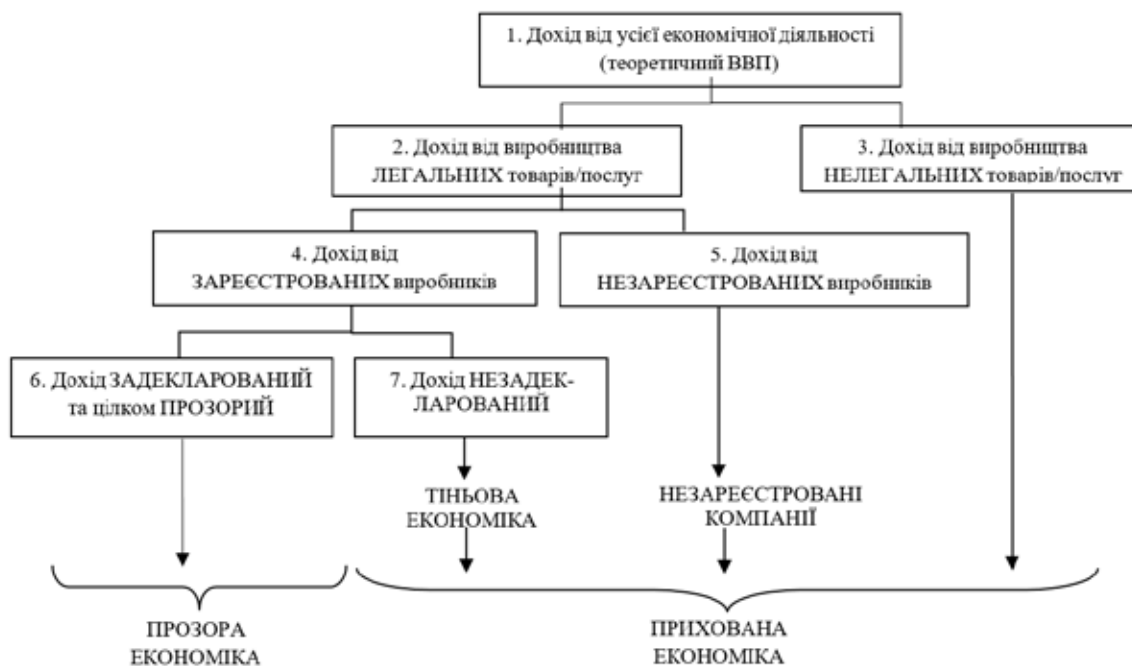


Рис. 1. Тіньова економіки у структурі економічної діяльності країни

Джерело: за даними КМІС [1]

Таким чином, вимірювання та розуміння тіньової економіки може допомогти керівництву країни не лише думати про каральні заходи, але й, що більш важливо, визначити можливі шляхи для виведення бізнесу з тіні» [1].

Нині Україна потерпає від достатньо високого розміру «тіньової економіки» – тобто економічної діяльності, з якої не сплачуються податки. За попередніми розрахунками Відділу з питань економічної безпеки, детінізації економіки та статистики Департаменту стратегічного планування та макроекономічного прогнозування Мінекономіки України, рівень тіньової економіки у 2019 р. становив 28% від обсягу офіційного ВВП, що на 3 в.п. менше за показник 2018 р. і загалом є найнижчим показником за останні 10 років (рис. 2).

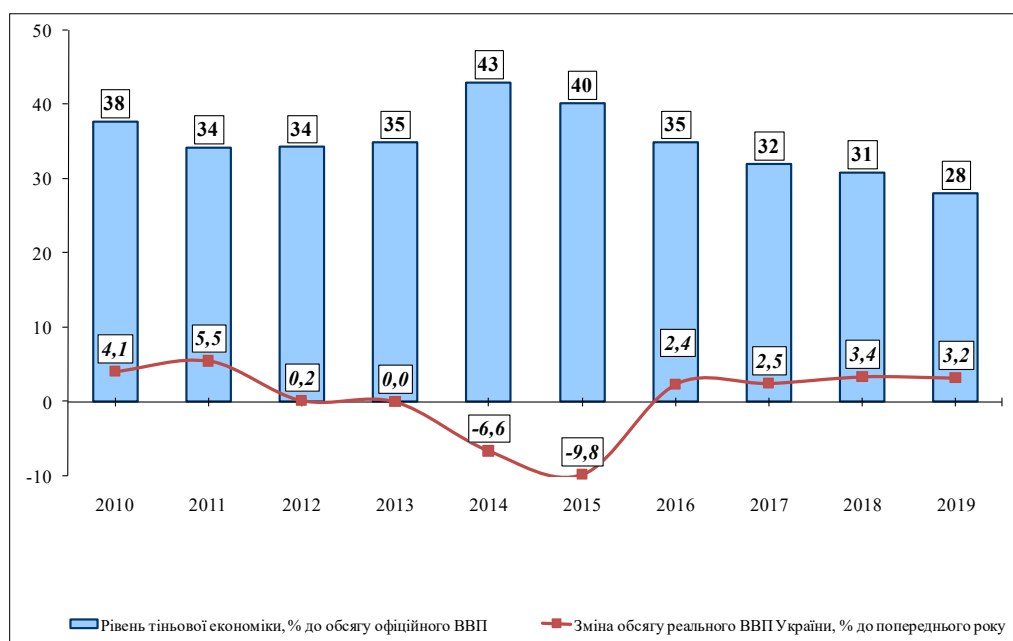


Рис. 2. Інтегральний показник рівня тіньової економіки в Україні та темпи приросту / зниження рівня реального ВВП

Джерело: за даними Мінекономіки [2]

Окрім того, за офіційними даними Мінекономіки, за останні 6 років спостерігається стійка тенденція до зниження рівня тіньової економіки (на 15 в.п. з 43% у 2014 р. до 28% у 2019 р.). Водночас залишається неподоланою низка чинників, що стримують процеси детінізації економіки в Україні, серед яких фахівці виділяють:

1) *низький рівень ефективності функціонування державних і громадських інституцій і захисту прав власності*. Так, відповідно до Звіту про Глобальний індекс конкурентоспроможності – 2019 (далі – ГІК 2019) ефективність державних і суспільних установ («інституцій») залишається одним із найбільших конкурентних «провалів» економіки України (104 місце серед 141 країни). За рівнем захисту прав власності у рейтингу ГІК – 2019, Україна знаходиться на 128 місці; за рівнем захисту прав інтелектуальної власності – на 118 місці відповідно;

2) *недосконалість судової системи країни* (основними вадами якої визнаються недостатня інституційна спроможність і незалежність гілок судової системи), як наслідок, низький рівень суспільної довіри до неї. Експерти рейтингу ГІК – 2019 оцінили незалежність судової влади в Україні на рівні, що відповідає 105 місцю серед 141 країни, а ефективність правової системи в арбітражному врегулюванні – на рівні 103 місця відповідно.

3) *високий рівень корупції у країні* – за даними рейтингу «Індекс сприйняття корупції –2019» рівень корупції в Україні – 30 балів, що на 2 бали менше, ніж у рейтингу 2018 р. (за шкалою від 0 до 100, де 0 означає найвищий рівень корупції відповідно до сприйняття респондентів, а 100 – найнижчий), що відповідає 126 місцю серед 180 країн, які увійшли до рейтингу (120 місце серед 180 країн у рейтингу 2018 р.). За висновками експертів рейтингу, в Україні продовжувала обмежуватися незалежність антикорупційних органів, затягувався запуск Вищого антикорупційного суду, створювалися штучні законодавчі обмеження. Акцент було зроблено на провальній судовій реформі та відсутності реформ в органах правопорядку загалом;

4) *збереження викликів щодо забезпечення стабільного функціонування фінансової системи країни*, адже у кредитному портфелі банків значною залишається частка непрацюючих кредитів. Станом на 01 січня 2020 р. частка непрацюючих кредитів у загальному обсязі кредитування становила 53,83% (станом на 01 січня 2019 р. – 55,83%). Це зумовлено насамперед низькою кредитоспроможністю позичальників;

5) *наявність територій, неподконтрольних Уряду*, утворених у ході збройного конфлікту на території країни, та, як наслідок, зростання «потенційних можливостей» для виникнення нових схем контрабанди товарів [1].

Водночас донедавна незалежні вітчизняні та міжнародні експерти оцінювали обсяги тіньової економіки в Україні на рівні близько 50–60%, а в окремих галузях – і до 70% від ВВП [1; 3; 4]. Так, за результатами оцінки розмірів тіньової економіки в Україні, що проводилося у 2019 р. Київським міжнародним інститутом соціології в рамках проекту SHADOW, який фінансується Європейською Комісією за програмою HORIZON – 2020, рівень тіньової економіки у 2018 р. склав 47,2% від загального обсягу ВВП [1; 3].

Для розуміння масштабів тіньової економіки в Україні проілюструємо її обсяги даними 2018 р. у грошовому вимірі (рис. 3).

<p><b>1. Рівень тіньової економіки від ВВП за 2018 рік за даними:</b></p> <p>а) Мінекономрозвитку – 31%</p> <p>б) експертних оцінок – 47,2%</p> <p><b>2. ВВП за 2018 рік за даними Держкомстату:</b></p> <p>3588,2 млрд. грн. / 131,9 млрд \$</p> <p><b>3. Обсяг тіньової економіки за 2018 рік за даними :</b></p> <p>а) Мінекономрозвитку – 40,9 млрд \$</p> <p>б) експертів - 62,3 млрд \$</p> <p><b>4. Потенційні втрати бюджету від ухилення від податків спираючись на :</b></p> <p>а) офіційні дані – 16,8 млрд \$</p> <p>б) експертні оцінки – 25,5 млрд \$</p> <p><b>Інформація до роздумів:</b></p> <p>1) Загальний обсяг нової 18-місячної Програми Stand-by - 5 млрд \$</p> <p>2) Зовнішній борг України станом на 1.01.2018 - 114 млрд.\$</p> <p>Довідково: Середній обмінний курс за 1 дол. США – 27,2 грн</p> <p>середнє фіскальне навантаження на бізнес – 41% від ВВП</p>
--

Рис. 3. Аналіз обсягів тіньових оборотів і втрат бюджету України у 2018 р.

Джерело: складено автором за даними [1–6]

Як бачимо, тільки у 2018 р. у тіньовому секторі України за оцінками різних експертних груп виробляється від 40,9 до 62,3 млрд дол. США товарів, робіт і послуг, що не враховувалися у загальному ВВП і не оподатковувалися.

З огляду на те, що середнє фіскальне навантаження на бізнес у 2018 р. становило 41% від ВВП [5], загальні втрати бюджету від тіньових обороток у цьому році склали від майже 16,8 до 25,5 млрд дол. США, які за умови подолання цього негативного явища могли би суттєво покращити фінансово-економічне становище країни та соціальне забезпечення й соціальний захист населення.

Варто зазначити, що річні потенційні втрати бюджету від недоїмок внаслідок ухиляння від сплати податків через використання тіньових схем у 3–5 разів перевищують ті обіцяні кредитні кошти від МВФ, для отримання яких Україна має виконати низку невідгідних для країни вимог. Незважаючи на те, що «жодної повністю чистої, без усіляких там “відтінків сірого” економіки у світі немає. Свою частку “тіні” – від 7 до 9% – мають найбільш “благополучні” у цьому плані Австрія і Швейцарія» [7], бюджет країни «за найскромнішими підрахунками, <...> втрачає понад 280 млрд грн щорічно». Про це під час круглого столу в Інституті Горшеніна заявив голова правління ГО «Центр політико-правових досліджень» Михайло Лев [8]. У країнах східної Європи, що межують з Україною, тіньовий сектор економіки знаходиться на рівні 22–27%.

Розрахунок аналогічних показників за 2019 рік з урахуванням середньорічного обмінного курсу 26 грн за 1 дол США та середнього фіскального навантаження у 40%, показав, що потенційні втрати бюджету за 2019 рік, враховуючи офіційні дані Державного комітету статистики України та Міністерства економічного розвитку, торгівлі та сільського господарства України, за рівня тіньових обороток 28% сягають більше 17 млрд дол США.

Для розрахунку потенційних втрат бюджету України у 2019 р. ми спиралися на різні експертні оцінки дослідників, які суттєво різняться між собою за методами обрахунку й результатами. Зауважимо, що навіть дані щодо «тіньової» частки глобальної економіки суттєво різняться: від 18 до 35% світового ВВП. Тому при оцінці рівня тіньової економіки у 2019 р. ми врахували дані різних експертних груп, що представили різні значення цього показника: від 23,8% (за «свіжими» даними Ernst&Young [8]) до 47% (згідно із результатами торішнього опитування підприємців, проведеного КМІ-Сом [1]) і взяли середнє значення – 35%. Розрахунки бюджетних втрат від функціонування тіньового сектору економіки та потенційних надходжень за умови часткової детінізації економіки до бюджету України зведені у табл. 1.

Таблиця 1

**Розрахунок втрат і потенційних надходжень до бюджету України за умови зниження рівня тіньової економіки**

Показники	2018		2019	
	млрд грн	млрд дол. США	млрд грн	млрд дол. США
Внутрішній валовий продукт	3 588,2	131,9	3 974,6	152,9
Обсяги тіньової економіки:				
а) за офіційними даними	1 112,3	40,9	1 112,9	42,8
б) за оцінкою експертів	1 693,6	62,3	1 391,1	53,5
Розрахункові втрати бюджету від тіньової економіки з огляду на:				
а) офіційні дані	456,0	16,8	445,2	17,1
б) оцінки експертів	694,4	25,5	556,4	21,4
Потенційні надходження до бюджету України за умови зниження рівня тіньової економіки до рівня 25%	367,8	13,5	397,5	15,3

*Джерело: складено авторами*

Як бачимо, зниження рівня тіньової економіки в Україні до рівня 25% тільки за два останні роки додатково принесло би до бюджету до 30 млн дол. США, що дозволило б не лише обійтися без позики МВФ, але й частково погасити значну суму боргів.

Щоб успішно протидіяти тіньовим обороткам, необхідно чітко розуміти, у яких сферах економічної діяльності вони здійснюються, які схеми використовуються для ухилення від податків, як перерозподіляються виведені з легального обороту кошти. Залежно від того, які відповіді ми отримуємо на ці питання, можна буде говорити про механізми та інструменти подолання тіньової економіки, адже «прогрес в економіці неможливий без виведення з тіні фінансових схем» [8]. Тому зупинимось більш докладно на цих питаннях.

Нині існує достатньо аналітичних матеріалів, що розкривають структуру тіньового сектору економіки за різними галузями, сферами та видами діяльності [1–12]. Набір інструментів уникнення податків в Україні загалом не дуже відрізняється від інших країн. До стандартного переліку, зокрема, входять:

- порушення митних правил і контрабанда: маніпуляції з митною вартістю товарів; перерваний транзит; схеми за допомогою поштових пересилань; «піджаки»; пряма контрабанда;

- розкрадання податку на додану вартість (ПДВ): незаконне відшкодування з бюджету при експорті; фіктивне підприємництво (missing trader), зокрема «карусельні» схеми; підміна товару («скрутки»);
- контрафакт;
- переміщення прибутку до «податкових гаваней» («офшорів»);
- схеми тіньового ринку оренди землі;
- тіньові заробітні плати;
- викривлення бази оподаткування (приховування обсягів продажу);
- зловживання податковими пільгами та преференціями і спеціальними режимами;
- неофіційне підприємництво та індивідуальна економічна діяльність без реєстрації [4].

Як бачимо, переважна більшість інструментів ухилення від оподаткування пов'язана зі схемами у ЗЕД, адже незаконно отримані кошти їх власникам зручніше зберігати у конвертованій валюті (дол. США, євро) й бажано у закордонних банках, що досягається через здійснення зовнішньоекономічних операцій. Так, за результатами досліджень Міжнародного інституту управлінського розвитку (Швейцарія), Інституту стратегічних досліджень, З. Варналія [11], В. Дубровського [4], В. Предборського [12] та інших визначено, що близько 80% тіньових оборотів так чи інакше пов'язані із ЗЕД і лише близько 20% здійснюється виключно у сфері внутрішньоекономічної діяльності.

Це підтверджується цифрами, які надають окремі аналітики. Так, якщо «тільки від контрабанди і порушення митних правил український бюджет втрачає 110 млрд грн щорічно, від офшорних схем – 65 млрд, ухилення від сплати податків у фінансовому секторі – 35 млрд, тіньовий ринок оренди землі – 40 млрд, схеми з мінімізації сплати ПДВ (конверт-центри) – 20 млрд, контрафакт – 10 млрд. Якщо тільки ці схеми вивести з тіні і наповнити ними бюджет, це вже 280 млрд грн» [8], що у доларовому еквіваленті становить більше 10 млрд дол. США. Оскільки близько 80% тіньових коштів конвертується через зовнішньоекономічні операції, стає зрозумілим, що саме посилення державного фінансового контролю у сфері ЗЕД є ключовим механізмом протидії тіньовому сектору в країні.

Також варто зазначити, що структура тіньової економіки в Україні є нетиповою відповідно до структури самої економіки. На відміну від більшості інших країн (окрім деяких країн СНД), в Україні переважна частина податкових надходжень втрачається через найбільш масштабні інструменти ухилення від сплати податків та агресивного податкового планування, які масово застосовуються великими та надвеликими підприємствами, що (знову-таки, на відміну від більшості країн світу) домінують у вітчизняній економіці та завдяки своїм неформальним зв'язкам мають великі можливості для уникання податків. Відповідно, механічне перенесення на український ґрунт досвіду інших країн у цьому питанні веде до неадекватних висновків і рекомендацій, які не сприяють ефективній боротьбі з тіньовою економікою.

Із розвитком глобалізаційних процесів ЗЕД підприємств значно активізувалася. Зросла і кількість порушень митного законодавства, що пов'язані з використанням різноманітних тіньових схем із метою ухилення від оподаткування. Основні з них такі:

- неповне декларування;
- використання фіктивних фірм, у т. ч. в офшорних зонах;
- завищення митної вартості експортованих товарів для відшкодування з державного бюджету сум експортного ПДВ;
- заниження митної вартості імпортованих товарів для зменшення сум митних платежів;
- розміщення товарів у режим переробки;
- фактичний імпорт товарів під виглядом іноземних інвестицій чи операцій із давальницькою сировиною;
- неправильна класифікація товарів;
- увезення товарів під виглядом комплектуючих;
- інвестиції у статутні фонди спільних підприємств;
- неповернення або несвоєчасне повернення валютної виручки;
- фальшування товаросупровідних документів;
- перерахування коштів в офшорні зони тощо [13].

Водночас підприємці побоюються бути спійманими за навмисно неправдиву звітність, тому зростає роль державного фінансового контролю у сфері оподаткування внутрішньоекономічної та зовнішньоекономічної діяльності, яку здійснюють уповноважені державні органи – Державна податкова служба України та Державна митна служба України – у вигляді податкового та митного контролю відповідно.

Для посилення ефективності та результативності контрольних заходів у сфері ЗЕД ключова роль відводиться поліпшенню системи митного контролю до й після митного оформлення товарів. Здійснення заходів митного контролю після випуску товарів в обіг у науковій і навчальній літературі отримало назву «митний постаудит», тобто перевірка суб'єкта ЗЕД митними органами після проведення торговельних операцій і їх митного оформлення. Отже, випуск товарів митним органом, тобто надання дозволу на використання і розпорядження товарами

та транспортними засобами згідно з митним режимом не означає завершення повноважень митних органів щодо митного контролю стосовно цих товарів.

У світовій практиці система митного контролю складається з трьох частин:

- 1) попереднього митного контролю;
- 2) контролю під час митного оформлення товарів;
- 3) контролю реальності, законності й достовірності задекларованих даних після випуску товарів в обіг.

Основним міжнародним документом у сфері організації та проведення митного контролю є правила і стандарти, прийняті 18 травня 1973 р. на Міжнародній конвенції про спрощення та гармонізацію митних процедур (м. Кіото), затвердженій Радою митного співробітництва, – Кіотській конвенції (далі – Конвенція). У матеріалах Конвенції зазначено, що спрощення та гармонізація процедур митного контролю полягає у прозорості, послідовності, логічності та прогнозованості цього процесу для всіх суб'єктів ЗЕД. Однією з головних умов Конвенції для країн – учасників зовнішньоекономічних відносин є використання сучасних методів контролю на основі управління ризиками та методів аудиту [14].

Відповідно до гл. 6 Кіотської конвенції до основних належать методи митного контролю за переміщенням та заходи контролю, що базуються на застосуванні методів аудиту й аналізу ризиків (Стандартне правило 6.6). У додатках до Конвенції визначено: «Контроль на основі методів аудиту – це сукупність заходів, за допомогою яких посадова особа митного органу переконується у правильності заповнення ВМД і вірогідності зазначених даних, перевіряючи книги обліку, облікову документацію, комерційну інформацію» (Визначення Е3) [14; 13; 16].

Конвенцією також визначено основні правила, яких мають дотримуватися митні органи країн, що є членами Всесвітньої митної організації (ВМО):

1. Митна служба прагне до співробітництва з учасниками зовнішньої торгівлі для вдосконалення митного контролю.

2. У пунктах пропуску на кордоні митні служби суміжних держав в усіх випадках, коли це можливо, здійснюють митний контроль спільно. Спільний митний контроль передбачає узгодженість дій, взаємне визнання результатів митного оформлення та засобів митної ідентифікації, ідентичність вимог до товаросупровідних документів і даних, які в них містяться, обмін інформацією про товари та транспортні засоби з метою митного оформлення, проведення консультацій щодо застосування окремих положень національного законодавства.

3. Митниця відправлення обов'язково встановлює та контролює дотримання термінів доставки товарів до митниці призначення (у разі транзиту) з урахуванням особливостей товарів і маршруту перевезень.

4. Митниця контролює розмір гарантії щодо обов'язкової доставки товарів у місце призначення, який має бути не меншим за податковий борг (податки, збори, інші обов'язкові платежі, що підлягають сплаті) у разі ввезення товарів для вільного обігу на території України [15].

Отже, як бачимо, контрольна функція митних органів, що прагнуть працювати за міжнародними стандартами, є провідною. Саме після підписання цієї Конвенції почав активно розвиватися митний постаудит як один із найбільш ефективних видів митного контролю, що одночасно забезпечує і спрощення митних процедур, і сприяння розвитку міжнародної торгівлі, і захист економічних інтересів держави та протидію випадкам порушення митного законодавства в частині ухиляння від митного оподаткування.

Україна стала членом ВМО ще у 1992 р. та приєдналася до Конвенції у 2006 р., проте й досі не здійснила всіх необхідних заходів, що забезпечували б реальний розвиток митного постаудиту. Головна причина цього – відсутність політичної волі та бажання правлячих еліт налагодити ефективну систему митного контролю та подолати тіньові схеми, які упродовж багатьох років дозволяли масштабне розграбування країни.

Головним суб'єктом митного контролю у сфері ЗЕД є Державна митна служба України, котра здійснює цей контроль у вигляді поточного контролю, на який припадає до 15% від обсягів ЗЕД, і наступного контролю, що має охоплювати понад 85% обсягів ЗЕД. Саме наступний контроль має здійснюватися після випуску товарів у вигляді митного постаудиту, як це прийнято у світовій практиці. Однак, незважаючи на значні обсяги ЗЕД, що підпадають під митний постаудит в Україні, більш ніж за 15 років так і не сформовані дієві підрозділи, які здійснюють такий митний контроль, постійні реорганізації та реформи гальмують розвиток митного постаудиту й, чи не навмисне, перешкоджають функціонуванню вже створених підрозділів.

Загалом, з огляду на зарубіжний досвід, місце митного постаудиту як виду контрольної-перевірочної діяльності у системі митного контролю залежно від рівня ризику можна відобразити на рис. 4.

Дійсно, впровадження інституту митного постаудиту, який, на жаль, так і не запрацював в Україні, є найбільш дієвим інструментом протидії тим суб'єктам ЗЕД, хто ухиляється від сплати податків і платежів від імпорتنих операцій шляхом або ввезення товарів поза митним контролем, або ж приховування від митного контролю частини товарів, або ж подання неправдивої інформації під час декларування щодо товарів і транспортних засобів. До того ж до цієї пори у митному законодавстві не визнано митний аудит і не визначено його роль і місце в системі митного контролю. І сьогодні у затвердженій структурі центрального апарату відновленої Державної митної служби України передбачено створення Управління організації митного аудиту, що, на жаль, відірване від



Департаменту організації митного контролю, а реальний запуск діяльності цього інституту заплановано тільки на кінець 2020 р. Ці інституційні недоліки негативно впливають на ефективність митного контролю за зовнішньоторговельними операціями, що забезпечують майже половину податкових надходжень до бюджету й вимагають нагального викорінення.



Рис. 4. Схема організації ризик-орієнтованого митного аудиту в системі митного контролю

Варто зазначити, що в Україні дійсно є певні позитивні зрушення у напрямі спрощення митних процедур, зокрема підвищення ефективності митного контролю за рахунок використання ризикорієнтованих підходів і застосування процедури попереднього декларування й е-декларування, але ці позитивні зміни переважно спрямовані на полегшення та пришвидшення процедури митного оформлення для добросовісних платників податків.

Реалізація намірів України інтегруватися до Європейського Союзу потребує адаптації вітчизняного митного законодавства до європейських стандартів, у т. ч. в напрямі розвитку митного постаудиту.

**Висновки з дослідження і перспективи подальших розвідок у цьому напрямі.** Таким чином, посилення функції митного контролю в Україні тісно пов'язане з економічними, політичними та соціальними явищами в суспільстві, що мають бути спрямовані на протидію тіншовим оборудкам. Мають бути чітко визначені роль і місце митних органів у системі державного фінансового контролю за зовнішньоекономічними операціями. З огляду на світовий досвід протидія порушенням у сфері оподаткування здійснюється у вигляді ризикорієнтованого митного контролю на основі широкого використання методів аналізу ризиків та аудиту. Найбільш ефективним різновидом зовнішнього загальнодержавного фінансового контролю, що здійснюється спеціальними органами державної влади – митними органами – після завершення процедури митного контролю та митного оформлення випущених в обіг товарів, з метою перевірки правильності нарахування та повноти сплати митних податків і платежів до бюджету країни визнано митний постаудит. Саме цей вид митного контролю може стати дієвим засобом протидії зовнішньоекономічним операціям, що напряму або опосередковано пов'язані з функціонуванням тіншового сектору економіки. Дослідження обсягів потенційних надходжень до бюджету за результатами контрольних заходів підрозділів митного постаудиту й оцінювання економічної ефективності від їх діяльності потребують додаткових досліджень і можуть стати предметом наступних наукових праць.

#### Список використаних джерел:

1. Тіньова економіка в Україні. Результати дослідження 2019 року: презентація. Київський міжнародний інститут соціології. URL: <https://www.kiis.com.ua/?lang=ukr&cat=reports&id=897>.
2. Рівень тіншової економіки у 2019 році скоротився до 28% – Мінекономіки. Корупція та суди все ще стримують детінізацію URL: <https://mind.ua/news/20212615-riven-tinovoyi-ekonomiki-u-2019-roci-skorotivsvya-do-28-minekonomiki>.
3. Рівень тіншової економіки в Україні становить 47,2% від ВВП. *Укрінформ*. URL: <https://www.ukrinform.ua/rubric-economy/2797596-riven-tinvoi-ekonomiki-v-ukraini-stanovit-majze-polovinu-vid-vvp.html>.
4. Дубровський В., Черкашин В., Гетман О. Порівняльний аналіз фіскального ефекту від застосування інструментів ухилення/унікнення оподаткування в Україні: нові виклики. Київ : Інститут соціально-економічної трансформації Центр соціально-економічних досліджень CASE-Ukraine, 2019. 52 с. URL: <http://www.visnuk.com.ua/uploads/assets/files/2019/Pdf/Analiz-shem-2019-FINAL.pdf>.



5. Бюджет – 2018: основний тягар податкового навантаження перекладено на малий і середній бізнес. *Лівий берег: блог Василя Голяна*. URL: [https://lb.ua/blog/vasiliy\\_golyan/384545\\_byudzhnet\\_2018\\_osnovniy\\_tyagar.html](https://lb.ua/blog/vasiliy_golyan/384545_byudzhnet_2018_osnovniy_tyagar.html)
6. Рада директорів МВФ затвердила нову Програму Stand-by для України: Міністерство фінансів України, опубліковано 10 червня 2020 року. URL: <https://www.kmu.gov.ua/news/rada-direktoriv-mvf-zatverdila-novu-programu-stand-dlya-ukrayini>.
7. Обух В. Тіньова економіка: оцінити обсяги – неможливо, скоротити – реально: аналітика. *Укрінформ*. 18 лютого 2020 року. URL: <https://www.ukrinform.ua/rubric-economy/2879075-tinova-ekonomika-ociniti-obsagi-nemozhливо-skorotiti-realno.html>.
8. Дослідження тіньової економіки в Україні: майже чверть ВВП – або 846 млрд гривень – перебуває в тіні. *Національний банк України*. URL: <https://bank.gov.ua/ua/news/all/doslidjennya-tinovoyi-ekonomiki-v-ukrayini-mayje-chvert-vvp--abo-846-mlrd-griven--perebuvaє-v-tini>.
9. Лев М. Через тіньові схеми бюджет недоотримує 280 млрд грн, – експерт. *Лівий берег*. 13 червня 2019 року. URL: [https://lb.ua/economics/2019/06/13/429524\\_izza\\_tenevih\\_shem\\_byudzhnet.html](https://lb.ua/economics/2019/06/13/429524_izza_tenevih_shem_byudzhnet.html).
10. Гузенко О.П., Кадала В.В. Тіньова економіка як факторний сегмент загрози рівню економічної безпеки. *Правовий часопис Донбасу*. 2020. № 1 (70). С. 54–63.
11. Тіньова економіка: сутність, особливості та шляхи легалізації : монографія / за ред. З.С. Варналія. Київ : НІСД, 2006. 576 с.
12. Предборський В.А. Дегінізація економіки у контексті трансформаційних процесів. Питання теорії та методології : монографія. Київ : Кондор, 2005. 614 с.
13. Івашова Л.М., Єдинак Т.С., Єдинак В.Ю. Основи митного постаудиту. Дніпро : УМСФ, 2011. 200 с.
14. Міжнародна конвенція про спрощення та гармонізацію митних процедур (Київська конвенція), затверджена Радою митного співробітництва 18 травня 1973 р. (зі змінами). URL: [https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/995\\_643#Text](https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/995_643#Text).
15. Рекомендации ВТамО по пост-таможенному аудиту (ПТА). Всемирная Таможенная Организация, 2012. 22 с. URL: [http://www.wcoomd.org/-/media/wco/public/ru/pdf/topics/enforcement-and-compliance/instruments-and-tools/wco\\_pca\\_guidelines\\_volume\\_1\\_rus\\_giz.pdf?db=webwco\\_pca\\_guidelines\\_volume\\_1\\_rus\\_giz.pdf](http://www.wcoomd.org/-/media/wco/public/ru/pdf/topics/enforcement-and-compliance/instruments-and-tools/wco_pca_guidelines_volume_1_rus_giz.pdf?db=webwco_pca_guidelines_volume_1_rus_giz.pdf)
16. Формування системи митного аудиту в Україні : монографія / за заг. ред. О.М. Вакульчик. Хмельницький : ПП Мельник А.А., 2014. 208 с.

#### References:

1. Tinova ekonomika v Ukraini. Rezultaty doslidzhennia 2019 roku: prezentatsiia. [The shadow economy in Ukraine. The results of the 2019 study: presentation] Kyivskiy mizhnarodnyy instytut sotsiologii. [Kyiv International Institute of Sociology]. URL: <https://www.kiis.com.ua/?lang=ukr&cat=reports&id=8971>. [in Ukrainian].
2. Riven tinovoi ekonomiky u 2019 rotsi skorotyvsia do 28% – Minekonomiky. Koruptsiia ta sudy vse shche stryuiuut detinizatsiiu [The level of the shadow economy in 2019 decreased to 28% – the Ministry of Economy. Corruption and courts still restrain de-shadowing] URL: <https://mind.ua/news/20212615-riven-tinovoyi-ekonomiki-u-2019-roci-skorotivysya-do-28-minekonomiki> [in Ukrainian].
3. Riven tinovoi ekonomiky v Ukraini stanovyt 47,2% vid VVP [The level of the shadow economy in Ukraine is 47.2% of GDP] Ukrinform [Ukrinform/ URL: <https://www.ukrinform.ua/rubric-economy/2797596-riven-tinovoi-ekonomiki-v-ukraini-stanovit-majze-polovinu-vid-vvp.html>] [in Ukrainian].
4. Dubrovskiy V., Cherkashyn V., Hetman O. [2019] Porivnialnyi analiz fiskalnoho efektu vid zastosuvannia instrumentiv ukhylennia/unyknnennia opodatkuvannia v Ukraini: novi vyklyky [Comparative analysis of the fiscal effect of the use of instruments of evasion / avoidance of taxation in Ukraine: new challenges]. Instytut sotsialno-ekonomichnoi transformatsii Tsentru sotsialno-ekonomichnykh doslidzhen CASE-Ukraine 2019 [Institute of Socio-Economic Transformation Center for Socio-Economic Research CASE-Ukraine 2019]. Kyiv. 52 p. URL: <http://www.visnuk.com.ua/uploads/assets/files/Pdf/Analiz-shem-2019-FINAL.pdf> [in Ukrainian].
5. Biudzhnet – 2018: osnovnyi tiahhar podatkovoho navantazhennia perekладено na maliy i serednii biznes [Budget – 2018: the main burden of the tax burden has been transferred to small and medium-sized businesses] Livyi bereh: bloh Vasylia Holiana [Left Bank: Vasyl Golyan's blog]. URL: [https://lb.ua/blog/vasiliy\\_golyan/384545\\_byudzhnet\\_2018\\_osnovniy\\_tyagar.html](https://lb.ua/blog/vasiliy_golyan/384545_byudzhnet_2018_osnovniy_tyagar.html) [in Ukrainian].
6. Ministerstvo finansiv Ukrainy (2020) Rada dyrektoriv MVF zatverdyla novu Prohramu Stand-by dlia Ukrainy [IMF Board of Directors approves new Stand-by Program for Ukraine] URL: <https://www.kmu.gov.ua/news/rada-direktoriv-mvf-zatverdila-novu-programu-stand-dlya-ukrayini> [in Ukrainian].
7. Obukh Vladyslav (2020) Tinova ekonomika: otsinyty obsiahy – nemozhlyvo, skorotyty – realno: analytika [Shadow economy: it is impossible to estimate volumes, it is real to reduce: analytics]. Ukrinform [in Ukrainian].
8. Natsionalnyi bank Ukrainy (2020) Doslidzhennia tinovoi ekonomiky v Ukraini: maizhe chvert VVP – abo 846 mlrd hryven – перебуває в тіні [Study of the shadow economy in Ukraine: almost a quarter of GDP – or 846 billion

hryvnia – is in the shadows] URL: <https://bank.gov.ua/ua/news/all/doslidjennya-tinovoyi-ekonomiki-v-ukrayini-may-je-chvert-vvp-abo-846-mlrd-griven-perebuvaye-v-tini8>. [in Ukrainian].

9. Lev Mykhailo (2019) Cherez tinovi skhemy biudzheth nedootrymuie 280 mlrd hrn, – ekspert [Due to shadow schemes, the budget is short of UAH 280 billion, – expert] Livi bereh [Left Bank] URL: [https://lb.ua/economics/2019/06/13/429524\\_izza\\_tenevih\\_shem\\_byudzheth.html](https://lb.ua/economics/2019/06/13/429524_izza_tenevih_shem_byudzheth.html) [in Ukrainian].

10. Huzenko O.P., Kadala V.V. Tinova ekonomika yak faktorny segment zahrozy rivniu ekonomichnoi bezpeky [Shadow economy as a factor segment of the threat to the level of economic security] Pravovyi chasopys Donbasu [Legal Journal of Donbass]. 2020. № 1 (70). P. 54–63. [in Ukrainian].

11. Varnaliy Z.S. (2006) Tinova ekonomika: sutnist, osoblyvosti ta shliakhy lehalizatsii. [The shadow economy: the essence, features and ways of legalization] Monohrafiia [monograph] 576 s. [in Ukrainian].

12. Predborskyi V.A. (2005) Detinizatsiia ekonomiky u konteksti transformatsiinykh protsesiv. Pytannia teorii ta metodolohii: monohrafiia. [De-shadowing of the economy in the context of transformation processes. Questions of theory and methodology: a monograph] Kondor. Kyiv, 2005. 614 p. [in Ukrainian].

13. Ivashova L.M., Yedynak T.S., Yedynak V.Iu. (2011) Osnovy mytnoho postaudytu [Basics of customs post-audit]. UMSF. Dnipropetrovsk. 200 p. [in Ukrainian].

14. Customs Cooperation Council (1973) Mizhnarodna konventsiiia pro sproshchennia ta harmonizatsiiu mytnykh protsedur (Kiotska konventsiiia) [International Convention on the Simplification and Harmonization of Customs Procedures (Kyoto Convention)] URL: [https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/995\\_643#Text](https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/995_643#Text).

15. World Customs Organization (2012) Rekomendatsyy VTamO po post-tamozhennomu audytu (PTA) [WCO Recommendations on Post-Customs Audit (PCA)] 22 h. URL: [http://www.wcoomd.org/-/media/wco/public/ru/pdf/topics/enforcement-and-compliance/instruments-and-tools/wco\\_pca\\_guidelines\\_volume\\_1\\_rus\\_giz.pdf?db=web-wco\\_pca\\_guidelines\\_volume\\_1\\_rus\\_giz.pdf](http://www.wcoomd.org/-/media/wco/public/ru/pdf/topics/enforcement-and-compliance/instruments-and-tools/wco_pca_guidelines_volume_1_rus_giz.pdf?db=web-wco_pca_guidelines_volume_1_rus_giz.pdf) [in Russian].

16. Vakulchik O.M., general ed. (2014) Formuvannia systemy mytnoho audytu v Ukraini: monohrafiia. [Formation of the customs audit system in Ukraine: monograph]. PP Melnyk. Khmelnytskyi 208 p. [in Ukrainian].