

DOI: <https://doi.org/10.32782/2308-1988/2024-48-48>

УДК 339.543:005.334

Капітанець Світлана Володимирівна

кандидат педагогічних наук, доцент,
завідувач відділу митної та економічної безпеки
Науково-дослідного інституту фінансової політики,
Державний податковий університет (м. Ірпінь)
ORCID: <https://orcid.org/0000-0003-0693-5889>

Руда Тетяна Василівна

кандидат економічних наук, старший науковий співробітник,
провідний науковий співробітник відділу митної та економічної безпеки
Науково-дослідного інституту фінансової політики,
Державний податковий університет (м. Ірпінь)
ORCID: <https://orcid.org/0000-0001-6934-6796>

Svitlana Kapitanets, Tatyana Ruda

State Tax University

**УДОСКОНАЛЕННЯ ПІДХОДІВ У ВИКОРИСТАННІ
СИСТЕМИ УПРАВЛІННЯ РИЗИКАМИ
У СФЕРІ ПОСТ-МИТНОГО КОНТРОЛЮ****IMPROVING THE APPROACHES
IN USING THE RISK MANAGEMENT SYSTEM
IN THE SPHERE OF POST-CUSTOMS CONTROL**

Анотація. У статті вказано, що пост-митний контроль (аудит) дедалі більше укріплює свої позиції як важлива форма митного контролю, яка вирішує одне із стратегічних завдань митних органів – дозволяє належним чином консолідувати багаторівневий підхід з використанням системи управління ризиками. Підвищення ефективності здійснення пост-митного контролю потребує як оновлення чинного вітчизняного законодавства, так і використання кращої міжнародної практики, законодавства Європейського Союзу щодо управління ризиками, рекомендацій Всесвітньої митної організації та іноземних експертів, тощо. У результаті дослідження з'ясовано, що, враховуючи динаміку розвитку міжнародної торгівлі й кореляційні зміни у здійсненні митної справи, ризик-орієнтовний підхід посідає чільне місце у діяльності митних адміністрацій, включаючи, окрім іншого, застосування системи управління ризиками, зокрема, й у процесі пост-митного контролю.

Ключові слова: митний контроль, пост-митний контроль, ризик-орієнтовний підхід, системи управління ризиками, суб'єкти зовнішньоекономічної діяльності.

Summary. The article states that the growth of international trade enables the emergence of customs risks. This requires effective use of various forms of customs control, including post-customs control. Post-customs control (audit) is increasingly strengthening its position as an important form of customs control that solves one of the strategic tasks of customs authorities – it allows you to effectively consolidate a multi-level approach with the use of a risk management system. Reducing the risks of violating the requirements of customs legislation directly depends on the effectiveness of post-customs control. Improving the efficiency of post-customs control requires updating the current domestic legislation, as well as using best international experience, European Union legislation on risk management, recommendations of the World Customs Organization (WCO) and foreign experts, etc. Taking into account the WCO recommendation will ensure the convergence of existing approaches to the use of the risk management system in the field of post-customs control (audit) to the proposed one, developed on the basis of the actual experience of WCO members and aligned with the modern vision of solving urgent issues facing customs administrations. Adhering to the rationality of these approaches, the guidelines of the WMO indicate that the need for post-customs audit (control) is mainly determined by the results of the systematic use of risk management system, taking into account the assessment of compliance with regulatory requirements subjects of foreign economic activity. The use by subjects of foreign economic activity of assessing compliance with regulatory requirements and focusing on risks can provide the necessary balance. A trigger risk with a high level of identification, which will positively affect the results of a post-customs audit, is increasingly becoming a priority for the selection of subjects of foreign economic activity for inspection. At the same time, gathering information with the help of modern IT-decisions is of

key importance. Wide access to information and documents contributes to the correct formation of information data sets for the evidence base. Having IT in place to support powerful database systems with all the necessary business data is also essential.

Keywords: customs control, post-customs control, risk-oriented approach, risk management systems, subjects of foreign economic activity.

Постановка проблеми. Упровадження інституту пост-митного контролю до митного законодавства кожної з держав сприяє пришвидшенню доступу товарів на її митну територію шляхом спрощення митних формальностей для сумлінних суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності (далі – суб'єктів ЗЕД), збільшенню через усунення торговельних бар'єрів, товарообігу та, відповідно, надходженням до державного бюджету. Фактично, пост-митний контроль, заснований на правилі «довіряй, але перевіряй», є спробою й тим інструментом, який на сучасному рівні здатен збалансувати традиційні інтереси митниці щодо попередження шахрайства, додержання законодавства з питань державної митної справи та забезпечити повноту нарахування і сплати митних платежів із необхідністю спростити міжнародну торгівлю та покращити дотримання правил. Це перехід від традиційного підходу до якісно нового, заснованого на тому, що суб'єкт ЗЕД несе більшу відповідальність за дотримання встановлених правил при переміщенні товарів через митний кордон. Також впровадження пост-митного контролю у контрольно-перевірочну роботу митних органів забезпечує формування прозорості, адекватної сучасним тенденціям світової торгівлі, митної системи, здатної здійснювати захист законних економічних прав суб'єктів ЗЕД та держави. Водночас, ця форма митного контролю в частині застосування системи управління ризиками (далі – СУР) потребує постійного оновлення підходів.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питанням адміністрування митних ризиків, розвитку системи управління ризиками у сфері митного контролю присвятили свої дослідження вітчизняні науковці та практики: О.В. Комаров, А.І. Брендак, В.В. Перепелиця, І.В. Несторишен, В.А. Туржанський та ін. [1–3]. Проблематика застосування СУР при здійсненні пост-митного контролю (аудиту) частково розкрита у наукових працях таких учених, як Г.Ю. Разумей, М.М. Разумей, І.В. Сівак, А.О. Костенко [4–6]. З огляду на актуальність, предметом подальших розвідок й надалі залишається удосконалення підходів та процедур проведення пост-митного контролю шляхом розвитку системи управління ризиками.

Метою статті є вивчення зарубіжного досвіду щодо здійснення пост-митного контролю, варіативності підходів до застосування СУР у цій сфері та формування пропозицій з їх удосконалення.

Виклад основного матеріалу дослідження. Належна реалізація митної політики щодо спро-

щення митних формальностей при переміщенні товарів через митний кордон передбачає необхідність обмеження кількості документів та відомостей, які мають при цьому подаватися. Водночас, зростання темпів міжнародного товарообігу уможливорює появу митних ризиків, що потребує ефективного використання різних форм митного контролю, включаючи пост-митний контроль. Зменшення ризиків порушення вимог митного законодавства прямо залежить від дієвості пост-митного контролю з одночасним дотриманням принципів недискримінації, транспарентності і результативності, що є демократичним і альтернативним підґрунтям для зниження жорсткості контрольних заходів.

У контексті проблематики наших наукових розвідок варто одразу зауважити про відсутність єдиної дефініції, яка б окреслювала процедурні дії пост-митного контролю. Науковці неодноразово звертали увагу, що в англійській мові зустрічаються такі терміни, як «post customs audit», «post customs control», «post clearance control», «post clearance audit», «post entry audit». Незважаючи на різноманітність назв, сутність зазначених понять виявляється у мінімізації «пропускних» митних процедур, що є достатніми для здійснення митного контролю шляхом проведення інтенсивних перевірок суб'єктів ЗЕД після митного оформлення і випуску товарів. Іншими словами, це зведення до мінімуму митних формальностей під час, власне, транскордонного переміщення та перенесення контролю на момент – після випуску товарів у вільний обіг. З огляду на зазначене вище, далі у тексті, залежно від досліджуваних матеріалів щодо закордонного досвіду, вживатимемо різні терміни, розуміючи, що йдеться про законодавчо визначене в Україні поняття «пост-митний контроль».

Дотримуючись принципів комплексності та системності, вивчення пост-митного контролю доречно та природно розглядати у тісному зв'язку з питанням СУР, позаяк Всесвітньою митною організацією проголошено, що сучасні методи роботи митних адміністрацій світу повинні ґрунтуватись на СУР й методі контролю на основі аудиту. Компендіум ВМО «Управління митними ризиками» визначає управління ризиками як «скоординовані заходи, що здійснюються митними адміністраціями з управління та контролю ризиками». Якщо така філософія управління прийнята, це дає можливість митним органам виконувати посадові обов'язки, організувати та розгортати свої ресурси у спосіб, що підвищує загальну продуктив-

ність та сприяє розвитку торгівлі. До того ж, використання СУР, зазвичай, обумовлене необхідністю, оскільки митним органам часто ставиться завдання досягнути кращих результатів з оптимальним розподілом та використанням ресурсів [7]. Також усі сучасні митні адміністрації повинні підтримувати прийнятний баланс між двома цілями, які часто вважаються конкуруючими, – сприяння торгівлі та контроль/примус. Використання СУР є основним механізмом, який використовують митні адміністрації для підтримки прийнятного балансу. Отже, урахувавши динаміку розвитку міжнародної торгівлі й кореляційні зміни у здійсненні митної справи, актуальною залишається раціональність підходів щодо застосування СУР у процесі пост-митного контролю.

Нагадаємо, що у своїх рекомендаціях з пост-митного аудиту [8], оновлених у 2018 році, ВМО визначає процес пост-митного аудиту, як структуровану перевірку відповідних комерційних даних, договорів купівлі-продажу, фінансових і нефінансових записів, фізичних запасів та інших активів суб'єктів ЗЕД після завершення митного оформлення та випуску товарів у вільний обіг. Відповідно, цілями пост-митного аудиту є: перевірка, того, що вартість, походження та класифікація товарів задекларовані правильно, а сума доходу, яка підлягає сплаті за законом, визначена та стягнута; забезпечення належного декларування товарів, що підлягають спеціальному імпортно-експортному контролю, включаючи заборони та обмеження, ліцензії, квоти тощо; забезпечення дотримання умов, пов'язаних із спеціальними дозволами, наприклад, попередньо завіреними транзитними документами, преференційними сертифікатами про походження/переміщення, ліцензії, квоти, митні та акцизні склади та інші механізми спрощеної процедури; сприяння діяльності законотворчих суб'єктів ЗЕД – учасників міжнародних торговельно-економічних відносин [8]. Для досягнення визначених цілей використання СУР є вкрай необхідним. Оскільки, з одного боку, СУР стала важливим інструментом, що забезпечує ефективність усіх форм митного контролю у багатьох аспектах, а саме – впровадження митницями дієвої стратегії управління ризиками полегшує їх роботу з оцінювання ризику під час перевірки суб'єктів ЗЕД, допомагає митним адміністраціям оптимізовано використовувати свої ресурси та налагоджувати взаємовигідне партнерство з суб'єктами ЗЕД. З іншого боку, пост-митний аудит, як важлива форма контролю, вирішує одне із стратегічних завдань митних органів – дозволяє ефективно консолідувати багаторівневий підхід до управління ризиками.

Варто зауважити, що системи контролю на основі аудиту, запроваджені національними митними адміністраціями, відрізняються за обсягом і методологією. Світовий досвід здійснення митної справи свідчить, що запустити повноцінну

систему аудиту в державі зі значним відсотком тіньового сектору економіки складно. Водночас, членам ВМО необхідно якомога більше враховувати згадані раніше рекомендації ВМО у національних практиках здійснення пост-митного аудиту. Зокрема, це забезпечуватиме наближеність існуючих підходів використання СУР у сфері пост-митного аудиту до запропонованого, розробленого на основі фактичного досвіду членів ВМО і узгодженого з сучасним баченням вирішення нагальних питань, котрі постають перед митними адміністраціями [8]. Далі розглянемо рекомендований ВМО загальний підхід до організації процесу управління ризиками у контексті пост-митного аудиту.

Для початку зауважимо на важливості досконалого розуміння континууму ризиків і використання його як методу сегментування і категоризації суб'єктів ЗЕД. Так, за результатами застосування СУР перевірка суб'єкта ЗЕД відбувається шляхом оцінювання його діяльності від стратегічного до операційного рівнів та визначення рівня відповідності, тобто рівня дотримання нормативних вимог (наприклад, законодавства у митній та податковій сферах). Зазвичай управління митними ризиками розглядають крізь призму операційної вибіркості / практики фокусування на ризиках. Однак ВМО рекомендує використовувати стратегію управління з дотримання нормативних вимог. Це більш цілісний підхід, який виходить за межі вибіркості, а також спрямований на активне управління дотриманням вимог і покращення цього процесу (вплив на поведінку суб'єктів ЗЕД) за допомогою комплексу різних стратегій, що поєднують стимулюючі, добровільні та примусові заходи. До того ж, у положеннях ВМО, сформульованих у Рамкових стандартах добровільної відповідності (Voluntary Compliance Framework) закладено ідею покращення рівня добровільного дотримання нормативних вимог суб'єктами ЗЕД та створення умов, необхідних для сприяння такому дотриманню як найбільш економічно ефективному підходу [9]. Завдяки такому підходу митні адміністрації можуть досягти стійких результатів у використанні своїх ресурсів, зосереджуючись на контролі операцій з високим рівнем ризику, та співпрацювати з бізнес-спільнотою з метою підвищення рівня дотримання вимог і спрощення торговельних процедур, що, вочевидь, сприятиме мінімізації ризиків.

Успішність й ефективність процесу управління ризиками забезпечують його постійний контроль й оцінка. А вищевикладені міркування дозволяють зробити припущення, що, окрім методів та інструментів управління ризиками, включаючи оцінку ризиків та визначення пріоритетів, значимою є оцінка дотримання нормативних вимог, тобто, коли застосовуються статистично обґрунтовані методи до

репрезентативної вибірки суб'єктів ЗЕД для визначення ступеня відповідності митним правилам та процедурам. Якісне розроблення та систематичне застосування методології оцінки дотримання нормативних вимог дають об'єктивні та статистично обґрунтовані результати. Оцінку дотримання нормативних вимог можна використовувати як діагностичний інструмент для виявлення зон невідповідності. Причому, така оцінка повинна застосовуватися разом із оцінкою ризиків, профілюванням та іншими процедурами фокусування на ризиках [7].

Одним із підходів до оцінки дотримання нормативних вимог з метою визначення необхідності подальшого проведення пост-митного аудиту передбачається врахування принципу Парето, згідно якого на 20% суб'єктів господарювання припадає 80% бюджетних надходжень. Зосередившись на 10-20% найбільших суб'єктах ЗЕД, митниця може забезпечити ефективну перевірку суб'єктів, котрі мають найбільший вплив на національну економіку. Дані суб'єкти, як правило, є великими компаніями з високими стандартами обліку.

Сфери оцінки дотримання нормативних вимог можуть включати питання: документів, процедур, доходів тощо. Після зібрання за визначеними видами питань даних з різних джерел та у різний спосіб відбувається процес оцінки. На основі даних (записів), інструментів (статистичний аналіз) та методології (системний аналіз суб'єктів ЗЕД) митниця може дійти обґрунтованих, інформативних висновків щодо рівнів дотримання норм багатьма суб'єктами ЗЕД. Ці рівні можна визначити для кожного процесного кроку. Митниця також повинна визначити, який рівень дотримання норм є прийнятним. Наприклад, дотримання на рівні 95% операцій або суб'єктів ЗЕД, що перевіряються в певній сфері, може бути прийнятним рівнем для митної адміністрації. Його також можна назвати рівнем толерантності. Деталізовано процес оцінювання дотримання нормативних вимог описаний у Компендіумі ВМО з управління митними ризиками [7]. Отже, зі стратегічної точки зору використання оцінки дотримання нормативних вимог суб'єктами ЗЕД та фокусування на ризиках можуть забезпечити необхідний баланс, який допоможе раціонально розподілити ресурси у сфері діяльності митних органів.

Щодо процесу управління ризиками, то, як відомо, він включає 5 складових: визначення контексту; оцінка ризику (ідентифікація, аналіз, оцінка ризиків та визначення пріоритетів); реагування на ризики; документація, комунікації та консультації; моніторинг та перегляд ризиків. Визначення контексту управління ризиками передбачає встановлення цілей, задач, стратегій, масштабів і параметрів діяльності усєї або частини організації щодо якої застосовується процес управління ризиками. Важливим залишається й

визначення показників ризику. Суб'єкти ЗЕД та митні декларації є об'єктами в рамках оцінювання ризику. Показники ризику (агреговані та прості) використовуються для суб'єктів ЗЕД у процесі оцінювання ризику. Застосування індикаторів ризику визначається алгоритмами оцінювання ризику в межах спеціальних правил оцінювання ризику. Індикатори ризику та спеціальні правила оцінювання ризику використовуються також для митних декларацій. Правила декларування структурно розділені за зонами ризику (класифікація, митна вартість тощо). Кожна зона ризику включає набір правил. Процес визначення зон ризику та пов'язаних з ними індикаторів (показників) ризику також є основою відбору суб'єктів ЗЕД для проведення пост-митного аудиту (рис. 1).

Для повного розуміння доцільності розгляду варіативності підходів щодо застосування результатів СУР у сфері пост-митного контролю в контексті зарубіжного досвіду, доцільно фрагментарно викласти проблемні аспекти вітчизняної практики з даного питання. Нагадаємо, що пост-митний контроль в Україні проводиться у формі документальних виїзних (планових або позапланових) та документальних невиїзних перевірок, графік яких формується на основі ризик-орієнтованого підходу. В залежності від того, як часто митними органами фіксуються можливі випадки порушення вимог митного законодавства суб'єктом ЗЕД, йому присвоюється високий, середній або низький ризик. Ступінь ризику впливає на кількість перевірок такого суб'єкта. Найпоширенішими підставами для проведення митними органами планових перевірок є, зокрема, оформлення митних декларацій зі звільненням від сплати митних платежів та використанням пільг, наявність інформації про наявність рішень про коригування митної вартості товарів, рішень про визначення коду товару згідно з УКТ ЗЕД, карток відмови у прийнятті митної декларації, митному оформленні, випуску чи пропуску товарів, транспортних засобів комерційного призначення підприємства. Проте, на думку групи юристів, проведення перевірок пост-митного контролю має базуватись на сформованому Верховним Судом принципі «обґрунтованої підозри», виключаючи аксіоматичність інформації про можливе порушення суб'єктом ЗЕД митного законодавства або формалізм в оцінці отриманої митницею інформації від компетентних органів іноземних держав. За принципом «обґрунтованої підозри», якщо митний орган пропустив товар через кордон, провів митне оформлення і ніяких питань при цьому у нього не виникало, то для проведення подальшої перевірки такої операції і поставлення її під сумнів, митний орган має навести обґрунтовані факти, які свідчать про порушення суб'єктом ЗЕД митного законодавства під час цієї операції (постанови Верховного Суду від 27.02.2020, від 09.07.2021). Або ж, якщо

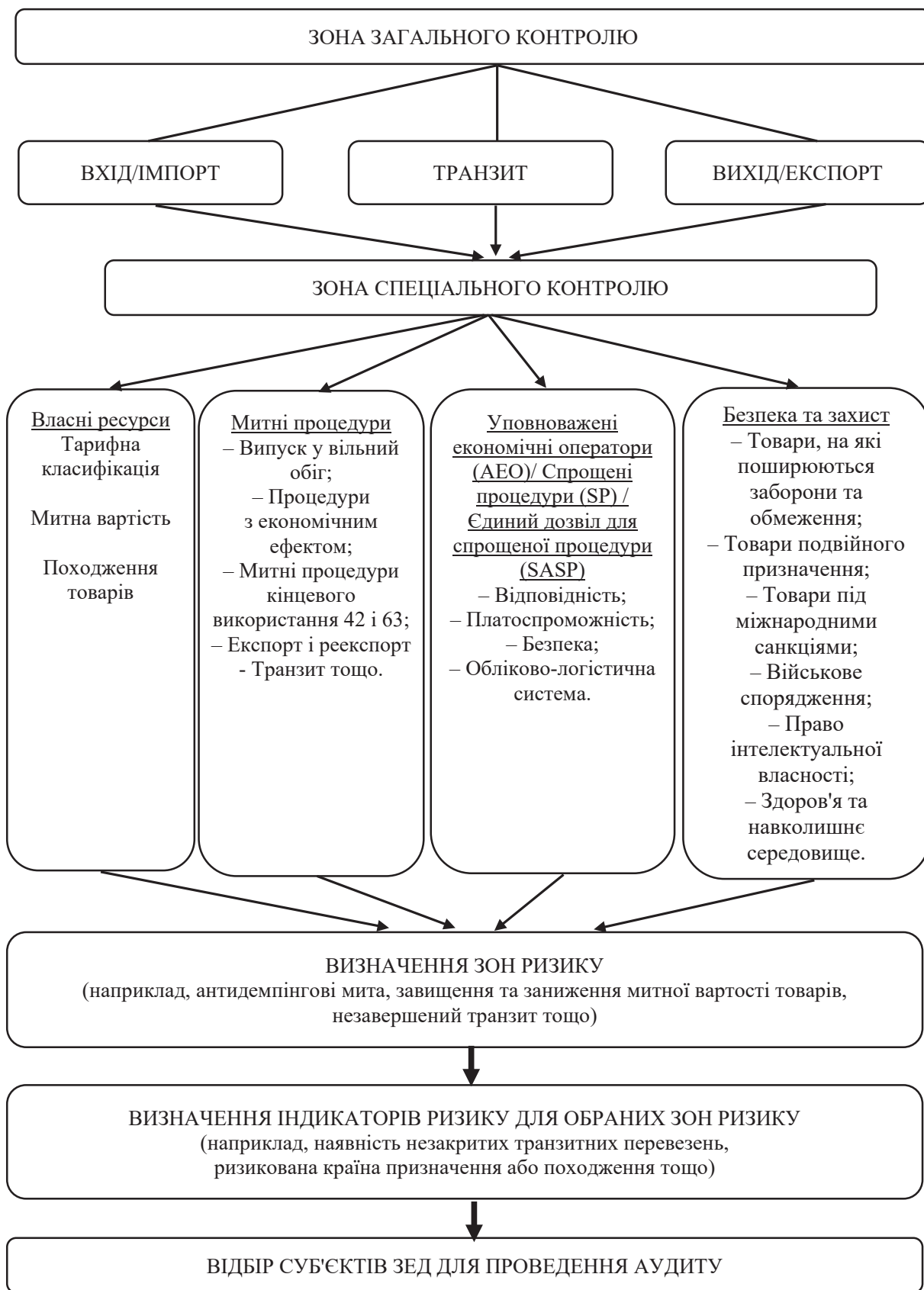


Рисунок 1 – Відбір суб'єктів ЗЕД для проведення пост-митного аудиту на основі визначення зон та індикаторів ризику

Джерело: [10]

митний орган самостійно визначає митну вартість товару / відносить товар до певного коду товарної номенклатури та пропускає товар на митну територію України (після сплати суб'єктом ЗЕД передбачених законом податків і зборів), то в подальшому він не має правових підстав для прийняття рішень про донарахування грошових зобов'язань, за винятком випадку, коли за наслідками службової перевірки або розгляду кримінальної справи встановлено змову між декларантом і митним органом, спрямовану на заниження обов'язкових платежів (постанови Верховного Суду від 30.04.2021, від 25.02.2021, від 15.08.2019) [11].

З огляду на викладене, розглянемо досвід зарубіжжя з досліджуваної проблематики. Відповідно до Рекомендацій ВМО із ризик-менеджменту пост-митний контроль в інших країнах фактично здійснюється за результатами застосування СУР. Так, наукові розвідки Сівак І.В., засвідчують, що у Європейському Союзі (далі – ЄС) митний контроль після випуску товарів здійснюється на основі методів аудиту та включає в себе шість етапів [5]. *Перший етап* передбачає визначення напрямків аудиту. Завдяки застосуванню СУР, а також базам статистичних даних щодо товарообігу і правопорушень у митній сфері в ЄС визначено такі напрямки пост-митного аудиту: аудит походження товарів; перевірка повноти та своєчасності сплати мита; аудит імпортерів текстильних виробів, одягу та взуття; аудит експорту та реекспорту; перевірка господарюючих суб'єктів, які мають право на митне оформлення за спрощеною процедурою. Зокрема, в такій країні-члені ЄС як Кіпр, поширеними є аудит: авторизованих економічних операторів, правильності визначення країни походження товарів, «великих» імпортерів та експортерів [12]. Подібно до Кіпру, Республіка Болгарія значну увагу приділяє такому напрямку аудиту як діяльність авторизованих економічних операторів [13]. Водночас, кожний член ЄС самостійно визначає критерії відбору суб'єктів ЗЕД і обсяги (кількість сплачених митних платежів, індикатори ризиків), але з максимальним врахуванням результатів застосування СУР. Так, у Чеській Республіці лише близько 5% всіх перевірок здійснюються без врахування даних, отриманих із застосування СУР [14].

Після вибору відповідного напрямку аудиту розпочинається *другий етап*, який виявляється у відборі (на основі категоріювання) суб'єктів ЗЕД. Головною метою здійснення митного контролю після випуску товарів в ЄС є оцінка рівня дотримання суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності положень митного та податкового законодавства для подальшого їх поділу на відповідні категорії, в той час як в Україні метою є донарахування мита. Віднесення до категорії «законослухняних» (з наданням різних спрощень, преференцій) стає вигідним, що дозволяє як мінімізувати

вчинення правопорушень, так і здійснювати донарахування несплаченого мита. На *третьому етапі* митними органами здійснюється попереднє сповіщення суб'єкта ЗЕД про обрання його для проведення пост-аудиту, а також вимога щодо надання додаткової інформації. Зважаючи на те, що у сповіщенні надаються рекомендації та час (15 днів, хоча може бути й більше – три тижні в Ірландії) [15] для проведення внутрішнього аудиту, то суб'єкт ЗЕД має можливість на добровільних засадах надати митному органу (ще до початку проведення митного пост-аудиту) відомості про вчинені правопорушення. В разі виявлення помилок за результатами внутрішнього аудиту суб'єкт ЗЕД, має право вносити зміни до наданих раніше відомостей, не піддаючись санкціям з боку митних органів. Наслідком застосування такого підходу стало добровільне виправлення помилок суб'єктами ЗЕД, а контроль здебільшого завершується ще на етапі попереднього сповіщення. На *четвертому етапі* досліджуються (з використанням профілювання ризиків) операції суб'єкта ЗЕД (перевірка чи відповідає дійсності зазначена в документах митна вартість товарів; аналіз умов поставки та інших умов за договорами купівлі продажу; вивчаються дані журналів обліку покупок) та здійснюється перевірка та оцінка системи внутрішнього контролю та бухгалтерського обліку. Дієвим інструментом в ЄС також проглядається врахування питання митного боргу (наприклад, механізми впливу на суб'єктів ЗЕД в разі несплати у встановлені законодавством строки, штрафні санкції, визначені за результатами митних перевірок, застосування ІТ). *П'ятий етап* знаходить свій прояв у оформленні звіту про результати перевірки з подальшим направленням його вищому митному органу та відповідному суб'єкту ЗЕД. *Шостий етап* характеризується тим, що тут здійснюється категоріювання суб'єктів ЗЕД (залежно від «законослухняності») зважаючи на отримані в процесі перевірки дані.

Таким чином, враховуючи досвід європейських країн, пріоритетом відбору суб'єктів ЗЕД для перевірки дедалі більше стає спрацьований ризик з високим рівнем ідентифікації, що позитивно впливатиме на результати пост-митного аудиту. При цьому, ключове значення має збір інформації за допомогою сучасних ІТ-рішень, що забезпечує високу якість доказової бази. Своєю чергою, належному формуванню масивів інформаційних даних для доказової бази сприяє широкий доступ до відомостей та документів. Так, від суб'єктів ЗЕД у ЄС вимагається використання бухгалтерських стандартів та програмного забезпечення, яке апіорі може гарантувати дотримання цих стандартів. Крім того, програмне забезпечення суб'єктів ЗЕД повинно забезпечувати можливість відстеження аудитором ким та коли внесено зміни до

баз даних та можливість надання інформації для перевірок державних органів. Зокрема, Митним кодексом Словаччини передбачено, що страхові компанії, поштові компанії, перевізники, видавництва, рекламні компанії та будь-які інші особи, що володіють інформацією, зобов'язані надавати запитовані відомості до митного органу. У Словенії та Німеччині аудиторі мають право відвідати компанію під час доперевірочного аналізу та отримати необхідні документи. Підрозділи митного аудиту Фінляндії на постійній основі взаємодіють з оперативними підрозділами митниці, поліцією, підрозділами проведення розслідувань, прикордонного співробітництва та іншими, що забезпечує здійснення якісного спільного контролю [14].

У країнах-членах ЄС є можливість доступу митних аудиторів до банківської інформації, у тому числі такої, що містить банківську таємницю. Це вкрай важливо для відстеження правопорушень. Наприклад, п. 11.1 та п. 11.2 розділу 11 Словацького митного кодексу №199/2004, який діяв до 2016 року, визначено: «Суди, інші національні органи, нотаріуси та судові виконавці зобов'язані повідомити Митній Адміністрації, Кримінальному підрозділу Фінансового управління або Фінансовій Дирекції дані, необхідні для стягнення імпорتنих або експортних мит. Банки та філії іноземних банків зобов'язані, надати Митній Адміністрації, Кримінальному підрозділу Фінансового управління або Фінансовій Дирекції, за їх письмовим запитом, інформацію, яка підлягає банківській таємниці» [16]. Законодавством Молдови передбачено отримання аудитором митних органів інформації від банківської установи, у тому числі такої, що містить банківську таємницю, як під час перевірки, так і поза проведенням перевірки, наприклад, у рамках доперевірочного аналізу з метою аналізу ризиків. У Словенії митні аудиторі можуть отримувати інформацію про переміщення грошей суб'єкта ЗЕД від банківських установ. При цьому, в ЄС культивується принцип партнерської взаємодії митних органів та суб'єктів ЗЕД, про важливість якої згадувалось раніше. Зокрема, суб'єкту ЗЕД за дотримання нормативних вимог та співпрацю під час проведення контролю його діяльності митними органами, надаються відповідні спрощення. Початок перевірки у Литві може бути відтермінований, якщо платник податків не встигає підготувати усі необхідні документи для аудиторів. У Фінляндії митні органи можуть дозволити суб'єкту ЗЕД не сплачувати донараховані за результатами перевірки грошові зобов'язання, якщо будуть 100% впевнені, що суб'єкт перевірки не знав про помилки, які були здійснені від його імені. У Молдові суб'єкту перевірки дозволяється сплатити штраф за зменшеною ставкою у разі добровільної сплати усіх платежів без оскарження. У той же час, копії документів та інші відомості, що є доказами при прийнятті

рішення за перевіркою, можуть отримуватися митними органами від логістичних, поштових компаній, контрагентів та посередників [14; 16].

Таким чином, дослідження загальноєвропейських підходів та рекомендацій ВМО щодо застосування СУР у сфері пост-митного контролю підсилюється вивченням досвіду окремих країн з даного питання. Цілком доречно стверджувати, що попри певні труднощі у використанні державами-членами ЄС спільної системи управління митними ризиками та системи оцінки ризиків, відомча взаємодія союзних митних органів залишається важливою. Результатом такої взаємодії є не лише поліпшення моніторингу функціонування та оцінювання ефективності системи управління митними ризиками, а й удосконалення підходів до застосування СУР при проведенні пост-митного контролю, що, своєю чергою, упереджує негативні прояви та можливі наслідки нелегальної торгівлі.

Висновки. Врахування рекомендації ВМО забезпечуватиме наближеність існуючих підходів використання СУР у сфері пост-митного контролю (аудиту) до запропонованого, розробленого на основі фактичного досвіду членів ВМО і узгодженого з сучасним баченням вирішення нагальних питань, котрі постають перед митними адміністраціями. Дотримуючись раціональності згаданих підходів, керівні положення ВМО вказують, що необхідність проведення пост-митного аудиту (контролю) головно визначається результатами систематичного використання СУР з урахуванням оцінки дотримання нормативних вимог суб'єктами ЗЕД, яка проводиться за принципом Парето. Використання оцінки дотримання нормативних вимог суб'єктами ЗЕД та фокусування на ризиках можуть забезпечити необхідний баланс. Результати первинних вимірювань відповідності можуть надати важливу інформацію для вдосконалення методологій оцінки ризику. Крім того, програма управління дотриманням нормативних вимог посилює базисні спроможності самооцінки митного органу в частині забезпечення надходжень до бюджету та виконання законодавства у сфері митної справи. Це також допомагає митниці у розробці стратегії підвищення дотримання суб'єктами ЗЕД нормативних вимог.

Пріоритетом відбору суб'єктів ЗЕД для перевірки дедалі більше стає спрацьований ризик з високим рівнем ідентифікації, що позитивно впливатиме на результати пост-митного аудиту. При цьому, ключове значення має збір інформації за допомогою сучасних ІТ-рішень, що забезпечує високу якість доказової бази, а, отже, дотримання принципу «обґрунтованої підозри». Своєю чергою, належному формуванню масивів інформаційних даних для доказової бази сприяє широкий доступ до відомостей та документів. Наявність ІТ для підтримки потужних систем баз даних з усіма необхідними комерційними даними теж є важливою.

Список використаних джерел:

1. Комаров О.В. Механізми адміністрування митних ризиків в системі державного регулювання зовнішньоекономічної діяльності : дис. ... канд. наук з держ. упр. : 25.00.02. Університет митної справи та фінансів. Дніпро, 2017. 212 с.
2. Перепелиця В.В. Інституційний розвиток системи управління ризиками в сфері митного контролю. *Нові реалії здійснення митної справи в Україні: збірник тез науково-практичного Круглого столу*. Ірпінь-Хмельницький, 30 травня 2023 року. ДПУ, 2023. С. 57–60.
3. Несторишен І.В., Туржанський В.А. Управління митними ризиками: теорія та практика : монографія. Ірпінь-Хмельницький : ФОП Стрихар, 2018. 302 с.
4. Разумей Г.Ю., Разумей М.М. Штучний інтелект в управлінні ризиками та визначенні об'єктів контролю для митного аудиту. *Публічне управління у сфері державної безпеки та митної справи*. № 2 (37). 2023. С. 83–89.
5. Сівак І.В. Митний пост-аудит: закордонний досвід на допомогу у впровадженні нової форми митного контролю в Україні. *Юридичний науковий електронний журнал*. 2022. № 1. URL: http://www.lsej.org.ua/1_2022/52.pdf (дата звернення: 30.10.2023).
6. Костенко А.О. Управління ризиками в митному контролі після випуску товарів. *Вісник Черкаського університету*. 2018. № 1. С. 40–48.
7. WCO Customs Risk Management Compendium. Volume 1. URL: <https://www.wcoomd.org/-/media/wco/public/global/pdf/topics/enforcement-and-compliance/activities-and-programmes/risk-management-and-intelligence/risk-management-compendium-volume-1.pdf?db=web> (дата звернення: 19.10.2023).
8. Guidelines for Post-Clearance Audit. URL: <https://www.wcoomd.org/-/media/wco/public/global/pdf/topics/enforcement-and-compliance/tools-and-instruments/pca-guidelines-volume-1.PDF?db=web> (дата звернення: 12.10.2023).
9. Voluntary Compliance Framework. URL: <https://www.wcoomd.org/-/media/wco/public/global/pdf/topics/facilitation/instruments-and-tools/tools/voluntary-compliance-framework/voluntary-compliance-framework.pdf?db=web> (дата звернення: 25.10.2023).
10. Презентація «Ефективний пост-митний контроль (ПМК) та митний аудит, оцінювання та управління ризиками, відбір для проходження процедури ПМК та митного аудиту в рамках можливого використання інформації про оцінювання ризиків» онлайн-семінару «Ефективний пост-митний контроль та митний аудит. Рекомендації щодо вдосконалення процесів пост-митного контролю/митного аудиту», 15-16 листопада 2022 року.
11. Митні перевірки: митний пост-аудит та концепція «обґрунтованої підозри». URL: <https://vkr.ua/publication/mitni-perevirki-mitnyi-post-audit-ta-kontseptsiya-obgruntovanoji-pidozri> (дата звернення: 29.10.2023).
12. Customs post clearance and audit control. Republic of Cyprus Customs and Excise Department. URL: <https://www.mof.gov.cy/mof/customs/customs.nsf/All/5EB7BA75BFFB6242C22572CF003968A2> (дата звернення: 15.11.2023).
13. Віденов А. Митний пост-аудит: практика болгарських колег. *Митниця*. 2010. № 12 (73). С. 26–27.
14. Матеріали Семінару ТАІЕХ з митного контролю після випуску товарів. 22-23 серпня 2016 року, м. Київ.
15. Customs audit. Irish Tax and Customs Revenue. URL: http://www.Revenue.ie_customs-com (дата звернення: 28.09.2023).
16. Customs Code of the Slovak Republic, adopted as Act № 199/2004 of National Council of the Slovak Republic. URL: <https://www.mfsr.sk/en/taxes-customs-accounting/customs/legislation/acts/> (дата звернення: 30.11.2023).

References:

1. Komarov O. V. (2017) *Mekhanizmy administruvannia mytnykh ryzykiv v systemi derzhavnoho rehuliuвання zovnishnoekonomichnoi diialnosti* [Customs risk administration mechanisms in the system of state regulation of foreign economic activity]. Candidate's thesis. Dnipro: Universytet mytnoi spravy ta finansiv. (in Ukrainian)
2. Perepelytsia V. V. (2023) *Instytutsiyni rozvytok systemy upravlinnia ryzykamy v sferi mytnoho kontroliu* [Institutional development of the risk management system in the field of customs control]. Collection of theses of the round table: *Novi realii zdiisnennia mytnoi spravy v Ukraini – New realities of customs affairs in Ukraine*. Irpin-Khmelnytskyi: DPU, pp. 57–60. (in Ukrainian)
3. Nestoryshen I. V. & Turzhanskyi V. A. (2018) *Upravlinnia mytnymy ryzykamy: teoriia ta praktyka* [Customs risk management: theory and practice]. Irpin-Khmelnytskyi: FOP Strykhar. (in Ukrainian)
4. Razumei H. Yu. & Razumei M. M. (2023) *Shtuchnyi intelekt v upravlinni ryzykamy ta vyznachenni obiektiv kontroliu dlia mytnoho audytu* [Artificial intelligence in risk management and identification of control objects for customs audit]. *Publichne upravlinnia u sferi derzhavnoi bezpeky ta mytnoi spravy – Public administration in the sphere of state security and customs affairs*, no. 2(37), pp. 83–89. (in Ukrainian)
5. Sivak I. V. (2022) *Mytnyi post-audit: zakordonnyi dosvid na dopomohu u vprovadzhenni novoi formy mytnoho kontroliu v Ukraini* [Customs post-audit: foreign experience to help in the implementation of a new form of customs control in Ukraine]. *Yurydychni naukovyi elektronnyi zhurnal – Legal scientific electronic journal*, no. 1. Available at: http://www.lsej.org.ua/1_2022/52.pdf (in Ukrainian)
6. Kostenko A. O. (2018) *Upravlinnia ryzykamy v mytnomu kontroli pislia vypusku tovariv* [Risk management in customs control after the release of goods]. *Visnyk Cherkaskoho universytetu – Bulletin of the Cherkasy National University*, no. 1, pp. 40–48. (in Ukrainian)
7. WCO Customs Risk Management Compendium. Volume 1. Available at: <https://www.wcoomd.org/-/media/wco/public/global/pdf/topics/enforcement-and-compliance/activities-and-programmes/risk-management-and-intelligence/risk-management-compendium-volume-1.pdf?db=web> (in English)

8. Guidelines for Post-Clearance Audit. Available at: <https://www.wcoomd.org/-/media/wco/public/global/pdf/topics/enforcement-and-compliance/tools-and-instruments/pca-guidelines-volume-1.PDF?db=web> (in English)
9. Voluntary Compliance Framework. Available at: <https://www.wcoomd.org/-/media/wco/public/global/pdf/topics/facilitation/instruments-and-tools/tools/voluntary-compliance-framework/voluntary-compliance-framework.pdf?db=web> (in English)
10. Prezentatsiia "Efektyvnyi post-mytnyi kontrol (PMK) ta mytnyi audyt, otsiniuvannia ta upravlinnia ryzykamy, vidbir dlia prokhozhenia protsedury PMK ta mytnoho audytu v ramkakh mozhlyvoho vykorystannia informatsii pro otsiniuvannia ryzykiv" onlain-seminaru "Efektyvnyi post-mytnyi kontrol ta mytnyi audyt. Rekomendatsii shchodo vdoskonalennia protsesiv post-mytnoho kontroliu/mytnoho audytu", 15-16 lystopada 2022 roku [Presentation "Effective post-customs control (PCC) and customs audit, assessment and management of risks, selection for passing the procedure of PCC and customs audit within the framework of the possible use of information on risk assessment" of the online seminar "Effective post-customs control and customs audit. Recommendations for improving post-customs control/customs audit processes", November 15-16, 2022]. (in Ukrainian)
11. Mytni perevirky: mytnyi post-audyt ta kontseptsiiia "obgruntovanoi pidozry" [Customs inspections: customs post-audit and the concept of "reasonable suspicion"]. Available at: <https://vkr.ua/publication/mitni-perevirki-mitniy-post-audit-ta-kontseptsiiya-obgruntovanoyi-pidozri> (in Ukrainian)
12. Customs post clearance and audit control. Republic of Cyprus Customs and Excise Department. Available at: <https://www.mof.gov.cy/mof/customs/customs.nsf/All/5EB7BA75BFFB6242C22572CF003968A2> (in English)
13. Vidienov A. (2010) Mytnyi post-audyt: praktyka bolharskykh koleh [Customs post-audit: practice of Bulgarian colleagues]. *Mytnytsia – Customs*, no. 12 (73), pp. 26–27. (in Ukrainian)
14. Materialy Seminaru TAIEK z mytnoho kontroliu pislia vypusku tovariv, 22-23 serpnia 2016 roku, m. Kyiv [Materials of the TAIEK Seminar on customs control after the release of goods, August 22-23, 2016, Kyiv]. (in Ukrainian)
15. Customs audit. Irish Tax and Customs Revenue. Available at: http://www.Revenue.ie_customs-com (in English)
16. Customs Code of the Slovak Republic, adopted as Act No. 199/2004 of National Council of the Slovak Republic. Available at: <https://www.mfsr.sk/en/taxes-customs-accounting/customs/legislation/acts/> (in Slovak)

Стаття надійшла до редакції 05.02.2024