

УДК 336.225.673:339.5(477)

JEL Classification: H21, H26, F23, K34

DOI: <http://doi.org/10.34025/2310-8185-2025-4.100.06>

Володимир Євдошак, к. е. н., доцент,
<https://orcid.org/0000-0001-6547-8927>

Ірина Мустеца, к. е. н., доцент,
<https://orcid.org/0000-0002-1033-2282>

Чернівецький торговельно-економічний інститут ДТЕУ,
м. Чернівці

РОЗВИТОК МЕХАНІЗМІВ ПОДАТКОВОГО КОНТРОЛЮ В ЗОВНІШНЬОЕКОНОМІЧНІЙ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВ УКРАЇНИ

Анотація

Актуальність дослідження зумовлена потребою модернізації податкового контролю України відповідно до принципів ризик-менеджменту, комплаєнсу та стандартів належного податкового врядування (good tax governance).

Мета дослідження – обґрунтувати засади розвитку податкового контролю у сфері зовнішньоекономічної діяльності з урахуванням ризик-орієнтованих, цифрових та інтегрованих інструментів управління. **Методологія:** використано порівняльний, структурний і статистичний аналіз для оцінки динаміки зовнішньоекономічної діяльності та митних надходжень; системний підхід – для визначення взаємозв'язків між видами контролю; інституційно-аналітичний і логічний методи – для узагальнення правових механізмів і розроблення моделі еволюції податкового контролю.

Результати дослідження засвідчили, що система податкового контролю України перебуває у фазі переходу від традиційних постфактум перевірок до аналітичної моделі ризик-менеджменту. Зростає роль непрямих податків у доходах бюджету, що підвищує значення цифрового адміністрування митних платежів. Реалізація експериментального проєкту зі створення системи управління податковими ризиками формує основу моделі податкового комплаєнсу (tax compliance). Обґрунтовано потребу узгодження планових і позапланових перевірок з метою зменшення дублювання функцій контролю. На цій основі запропоновано авторську модель розвитку податкового контролю, що відображає поетапний перехід від інформаційного до інтегрованого європейського рівня, заснованого на принципах ризик-орієнтованості та комплаєнс-культури, що забезпечує підвищення прозорості й ефективності фіскального нагляду у сфері зовнішньоекономічної діяльності.

Практичне значення результатів полягає в можливості використання запропонованих положень для вдосконалення стратегій Державної податкової служби України і Державної митної служби України щодо створення єдиної інформаційно-аналітичної системи податкового контролю у сфері зовнішньоекономічної діяльності. У

подальших дослідженнях варто зосередитися на розробленні індикаторів ефективності ризик-орієнтованого контролю та оцінюванні результативності інтегрованої моделі комплаєнсу в управлінні зовнішньоекономічною діяльністю.

Ключові слова: податковий контроль, ризик-менеджмент, податковий комплаєнс, митні платежі, міжвідомча координація, good tax governance.

Кількість джерел: 19; кількість таблиць: 2; кількість рисунків: 2.

Volodymyr Yevdoshchak, Candidate of Economic Sciences,
Associate Professor,

<https://orcid.org/0000-0001-6547-8927>

Iryna Mustetsa, Candidate of Economic Sciences,
Associate Professor,

<https://orcid.org/0000-0002-1033-2282>

Chernivtsi Institute of Trade and Economics of SUTE, Chernivtsi

DEVELOPMENT OF TAX CONTROL MECHANISMS IN THE FOREIGN ECONOMIC ACTIVITY OF UKRAINIAN ENTERPRISES

Summary

The relevance of the study is determined by the need to modernize Ukraine's tax control system in accordance with the principles of risk management, compliance, and the standards of good tax governance. The purpose of the study is to substantiate the principles for developing tax control in the field of foreign economic activity, taking into account risk-oriented, digital, and integrated management tools.

Methodology: comparative, structural, and statistical analyses were applied to assess the dynamics of foreign economic activity and customs revenues; a systems approach was used to determine the interrelations between types of control; institutional-analytical and logical methods were applied to generalize legal coordination mechanisms and develop a model for the evolution of tax control. The results of the study showed that Ukraine's tax control system is in transition from traditional post-factum inspections to an analytical risk management model. The role of indirect taxes in budget revenues is increasing, enhancing the importance of digital administration of customs payments. The experimental project for building a tax risk management system forms the foundation for a tax compliance model. The need for coordination between planned and unplanned inspections is substantiated to reduce duplication of control functions. Based on this, the author's model of tax control development is proposed, reflecting the evolution from an informational to an integrated European level grounded in risk-oriented and compliance principles, aimed at improving transparency and the efficiency of fiscal supervision in the field of foreign economic activity.

The practical significance of the results lies in the application of the proposed provisions to enhance the strategies of the State Tax Service and the State Customs

Service in developing a unified information-analytical system of tax control in foreign economic activity. Future research should focus on creating efficiency indicators for risk-oriented control and evaluating the effectiveness of the integrated compliance model in managing foreign trade.

Keywords: risk-oriented control; tax compliance; customs revenues; foreign exchange supervision; analytical system; interagency coordination.

Number of sources – 19, number of tables – 2, number of figures – 2.

Постановка проблеми. Сучасна міжнародна економіка характеризується активними інтеграційними процесами, лібералізацією зовнішньої торгівлі та зростанням мобільності капіталу, що призводить до ускладнення фінансових потоків і посилення транснаціональної взаємозалежності держав. У цих умовах забезпечення прозорості податкових відносин і зміцнення механізмів державного фінансового контролю стає ключовою умовою економічної безпеки та стійкості національної податкової системи. Зовнішньоекономічна діяльність (ЗЕД) підприємств набуває подвійного значення: з одного боку, вона є важливим джерелом бюджетних надходжень і чинником макрофінансової стабільності, а з іншого – становить потенційну зону виникнення податкових ризиків, що пов'язані з трансфертним ціноутворенням, маніпулюванням митною вартістю, ухиленням від оподаткування та порушенням валютного законодавства [1, с. 70].

Поглиблення дефіциту зовнішньоторговельного балансу та зростання частки імпорту в структурі ВВП створюють додатковий тиск на систему митного адміністрування, що зумовлює потребу переходу податкових органів від фрагментарного контролю до системного управління податковими ризиками. Це потребує інтеграції аналітичних, цифрових і превентивних механізмів, що здатні забезпечити не лише виявлення, а й запобігання порушенням у сфері ЗЕД. Водночас трансформація податкового контролю в Україні має здійснюватися відповідно до європейських тенденцій, передбачених концепцією good tax governance, що ґрунтується на принципах прозорості, підзвітності, добровільного дотримання податкових зобов'язань і партнерства між державою та бізнесом [2, с. 328]. Реалізація цих принципів потребує інституційного узгодження між Державною податковою службою

(ДПС) України, Державною митною службою України (Держмитслужбою), Державною аудиторською службою України (Держаудитслужбою) та запровадження сучасних цифрових технологій моніторингу.

Отже, актуальність дослідження зумовлена необхідністю формування сучасної концепції розвитку податкового контролю у сфері ЗЕД, яка базується на поєднанні ризик-менеджменту, податкового комплаєнсу та міжвідомчої координації фіскальних органів, що забезпечить підвищення ефективності нагляду і довіри між державою та бізнесом.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. У сучасних умовах трансформації податкової системи України особливого значення набуває розвиток податкового контролю у сфері ЗЕД, який поступово переходить від фіскальної моделі до ризик-орієнтованого підходу, заснованого на аналітичних інструментах і принципах податкового комплаєнсу.

У своїх науковій праці О. Черкунов (O. Cherkunov) [3, р. 59] наголошує на необхідності посилення інституційної спроможності митних органів України шляхом надання їм процесуальної автономії та впровадження європейських механізмів протидії тіншовій торгівлі. І. Штулер (I. Shtuler) зі співавторами [4, р. 61] доводять, що ефективність адміністрування митних платежів визначається структурою імпорту, обсягами ПДВ і акцизних надходжень, а також рівнем прозорості митних процедур.

У дослідженні О. Леги та колег [5] податковий комплаєнс розглядається як стратегічний інструмент мінімізації ризиків і підвищення фінансової стабільності підприємств, що має інтегруватися в систему корпоративного управління.

Б. Прокопенко зі співавторами [6, с. 25] визначають, що ключовими засадами управління митними ризиками є принцип ризик-орієнтованості, міжвідомча співпраця та електронний обмін інформацією, що узгоджується з європейськими стандартами митного нагляду. Дослідники M. Ylönen і T. Aven [7, р. 433] пропонують інтегровану концепцію поєднання систем ризик-менеджменту та інформаційної розвідки в митному і прикордонному контролі, що дає змогу підвищити ефективність аналітичного моніторингу та виявлення порушень.

Колектив авторів на чолі з S. Karklina-Admine [8] доводять, що ефективне управління митними ризиками залежить від використання цифрових технологій, аналітичних систем і систематизованого підходу до управління даними.

Вітчизняні науковці О. Височан і А. Ясінська [2, с. 326] підкреслюють важливість податкового планування в ЗЕД як механізму узгодження інтересів бізнесу й держави, зокрема через забезпечення прозорості митного обліку та ПДВ-адміністрування. Натомість Л. Кононенко та співавтори [9, с. 31] розглядають проблеми обліково-аналітичного забезпечення та оподаткування підприємництва у ЗЕД в умовах цифровізації та воєнних викликів, виокремлюючи напрями підвищення прозорості облікових процесів. У цьому контексті О. Малецька [10, с. 405] акцентує увагу на необхідності інтеграції податкового адміністрування з бухгалтерським обліком експортно-імпортних операцій, особливо в частині ПДВ, валютного контролю та формування податкового кредиту, що підсилює аналітичну складову податкової звітності.

В. Цапа і Р. Яцука [11] у своєму дослідженні зосереджують увагу на спеціальних податкових інструментах підтримки експорту, які сприяють детінізації зовнішньоекономічних операцій і розширенню участі підприємств у європейських програмах розвитку.

О. Дацко [12] підкреслює важливість синергії між державними та недержавними інституціями з метою створення комплексної інституційної екосистеми стимулювання експорту, що забезпечує сталий розвиток ЗЕД. У цьому контексті К. Возняковська зі співавторами [13] розглядають адміністративний контроль як системний механізм державного регулювання ЗЕД, що забезпечує баланс між свободою підприємництва та вимогами економічної безпеки. Цей напрям доповнюють результати дослідження С. Сисюк та В. Дмитріва [14, с. 227], які окреслюють шляхи вдосконалення звітності суб'єктів ЗЕД з урахуванням автоматизації, ризик-орієнтованого підходу та розвитку нефінансових показників, що поглиблює аналітичну базу податкового контролю. Зокрема N. Tatenko та співавтори [15, с. 141] пропонують концептуальну модель інтеграції податкового аудиту, контролю та належної перевірки (due diligence) великих

підприємств, що сприяє зменшенню податкових ризиків і підвищенню прозорості звітності.

З огляду на наведене, узагальнення зазначених підходів свідчить, що сучасний розвиток податкового контролю у сфері ЗЕД концентрується навколо цифровізації, ризик-менеджменту, міжнародної координації та підвищення рівня довіри між державою і бізнесом. Такий підхід формує основу для моделі good tax governance, зорієнтованої на ефективність, прозорість і відповідальність у податкових відносинах.

Попри значну кількість досліджень, комплексне оцінювання ефективності податкового контролю в умовах лібералізації торгівлі та євроінтеграції, цифровізація митно-податкового адміністрування й практичне впровадження податкового комплаєнсу у сфері ЗЕД залишаються недостатньо розробленими.

Формулювання цілей статті. Метою дослідження є обґрунтування теоретико-методичних засад і визначення практичних напрямів розвитку податкового контролю у сфері ЗЕД підприємств України з урахуванням ризик-орієнтованого підходу, податкового комплаєнсу та цифрових технологій моніторингу. Для досягнення мети передбачено виконання двох головних завдань: 1) оцінити сучасний стан і тенденції розвитку податкового контролю у сфері ЗЕД з урахуванням ризик-орієнтованого підходу та міжвідомчої координації; 2) розробити авторську модель етапів розвитку податкового контролю та визначити напрями її адаптації до європейських стандартів good tax governance.

Виклад основного матеріалу. Зовнішньоекономічна діяльність підприємств відіграє важливу роль у формуванні доходів державного бюджету та забезпеченні фінансової стабільності країни. Імпортно-експортні операції охоплюють рух товарів, послуг і капіталу через митний кордон, що супроводжується сплатою податків, зборів і митних платежів [1, с. 70]. У зв'язку з цим результативність фіскального контролю у сфері зовнішньоекономічної діяльності, який поєднує інструменти податкового та митного нагляду, визначає рівень податкової дисципліни та ефективність реалізації фіскальної політики держави.

Фіскальний контроль у зовнішньоекономічній сфері

безпосередньо залежить від макроекономічних умов і результатів зовнішньої торгівлі. Показники експорту й імпорту формують базу митних і податкових надходжень, впливаючи на доходну частину державного бюджету. Динаміка зовнішньоторговельного балансу виступає важливим аналітичним орієнтиром для оцінювання ефективності фіскального адміністрування непрямих податків і митних платежів, оскільки зміни у структурі зовнішньої торгівлі безпосередньо позначаються на надходженнях податку на додану вартість, мита та акцизного податку. З метою виявлення відповідних тенденцій доцільно проаналізувати зовнішньоторговельний баланс України за 2015–2024 рр. (рис. 1), який відображає співвідношення між експортом, імпортом і сальдо та їхній вплив на бюджетні надходження в межах системи митно-податкового регулювання.

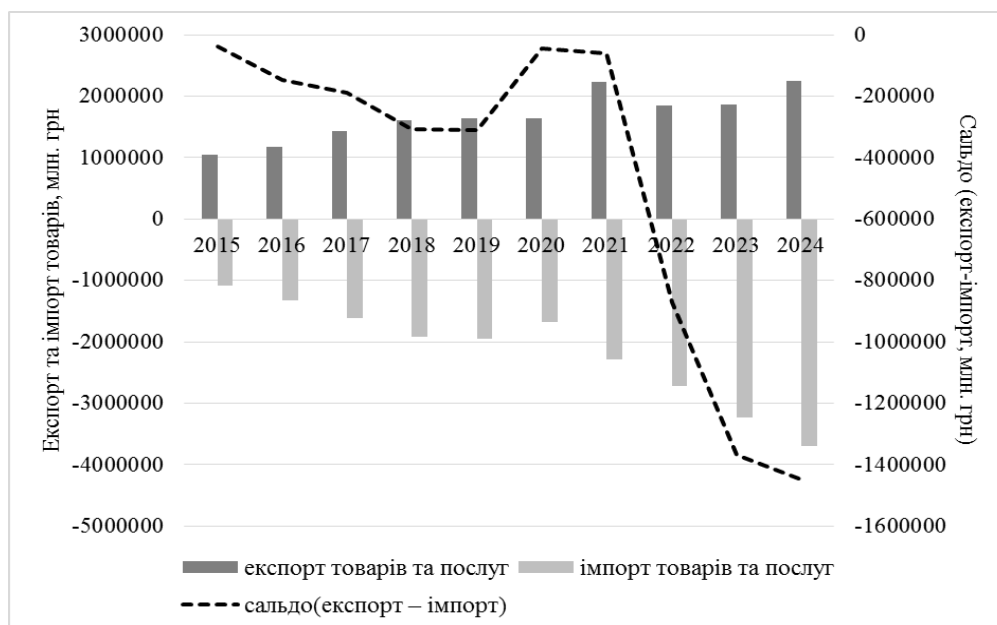


Рис. 1. Зовнішньоторговельний баланс України у 2015–2024 рр., млн грн*

*Джерело: побудовано за [16].

Аналіз динаміки зовнішньоекономічних операцій України у 2015–2024 рр. свідчить про тривалий дефіцит торговельного балансу, що посилювався впродовж досліджуваного періоду.

Якщо у 2015 р. від'ємне сальдо становило 39 475 млн грн, то у 2024 р. воно зросло до 1 449 982 млн грн, що відображає системне перевищення імпорту над експортом і зростання імпортової залежності економіки. Така динаміка формує додаткове навантаження на систему фіскального контролю у сфері зовнішньоекономічної діяльності, зокрема в частині адміністрування непрямих податків і митних платежів. Найвищих обсягів експорту було досягнуто у 2021 р. – 2 224 704 млн грн, що збіглося зі стабілізацією валютного ринку після пандемії COVID-19. У 2022–2023 рр. унаслідок повномасштабної війни, втрати логістичних шляхів і спаду виробництва обсяги експорту скоротилися майже на 20 %, тоді як імпорт залишався відносно високим. У 2024 р. імпорт досяг 3 702 410 млн грн, тоді як експорт становив лише 2 252 428 млн грн, що зумовило рекордне від'ємне сальдо зовнішньої торгівлі.

Зазначені тенденції вплинули на структуру доходів державного бюджету: зросла роль митних платежів, водночас надходження поступово змістилися у бік непрямих податків, насамперед податку на додану вартість з імпортованих товарів. Це відобразилося і в динаміці митно-податкових надходжень, які виступають важливим індикатором результативності фіскального нагляду й ефективності адміністрування ПДВ, акцизного податку і митних платежів. У цьому контексті аналіз показників за останні роки (табл. 1) дає змогу оцінити, наскільки інтегрована система фіскального контролю адаптувалася до зростання імпортного навантаження, відновлення зовнішньої торгівлі та посилення валютного регулювання.

Згідно з даними табл. 1, у 2019–2025 рр. надходження митних платежів до державного бюджету України демонструють стійку тенденцію до зростання, попри негативний вплив пандемії COVID-19, воєнних дій і логістичних обмежень. Найбільший приріст забезпечив податок на додану вартість із ввезених товарів – із 321,1 млрд грн у 2019 р. до прогнозних 593,8 млрд грн у 2025 р. Водночас надходження акцизного податку з ввезених підакцизних товарів зросли більш ніж утричі, а обсяги ввізного мита – майже удвічі.

Таблиця 1

Динаміка надходжень митних платежів до державного бюджету України у 2019–2025 рр., млрд грн*

<i>Рік</i>	<i>Ввізне мито</i>	<i>Акцизний податок із ввезених підакцизних товарів</i>	<i>ПДВ із ввезених товарів</i>
2019	29,7	44,3	321,1
2020	30,2	53,3	303,8
2021	35,6	56,9	387,0
2022	39,6	41,7	253,1
2023	43,5	79,6	396,6
2024	43,5 (січень–листопад)	104,9 (січень–листопад)	497,3 (січень–листопад)
2025	59,2 (планується)	147,2 (планується)	593,8 (планується)

*Джерело: побудовано за [17].

Зазначена динаміка свідчить про зростання фіскального потенціалу імпорتنих операцій та розширення бази надходжень непрямих податків і митних платежів до державного бюджету. Вона також відображає підвищення результативності митного контролю на етапі переміщення товарів через митний кордон і посилення аналітичного супроводу імпорتنих операцій у межах податкового адміністрування. Зростання ролі непрямих податків у структурі бюджетних доходів актуалізує потребу в подальшій цифровізації митних процедур і поглибленні інтеграції інформаційно-аналітичних систем митних та податкових органів.

З метою поглибленого оцінювання митного складника фіскального контролю у сфері зовнішньоекономічної діяльності проаналізовано структуру надходжень митних платежів у зіставних періодах 2024 та 2025 рр. (вересень) (рис. 2), що дає змогу простежити пропорції між основними видами надходжень: податком на додану вартість з імпортованих товарів, ввізним митом та акцизним податком, а також виявити структурні зміни під впливом зовнішньоторговельної кон'юнктури.

Відповідно до даних рис. 2, у вересні 2025 р. обсяг митних платежів зріс до 66,69 млрд грн, що на 27,4 % більше, ніж у відповідному періоді 2024 р. Така позитивна динаміка свідчить про активізацію імпорتنих операцій і підвищення результативності митного складника фіскального контролю.

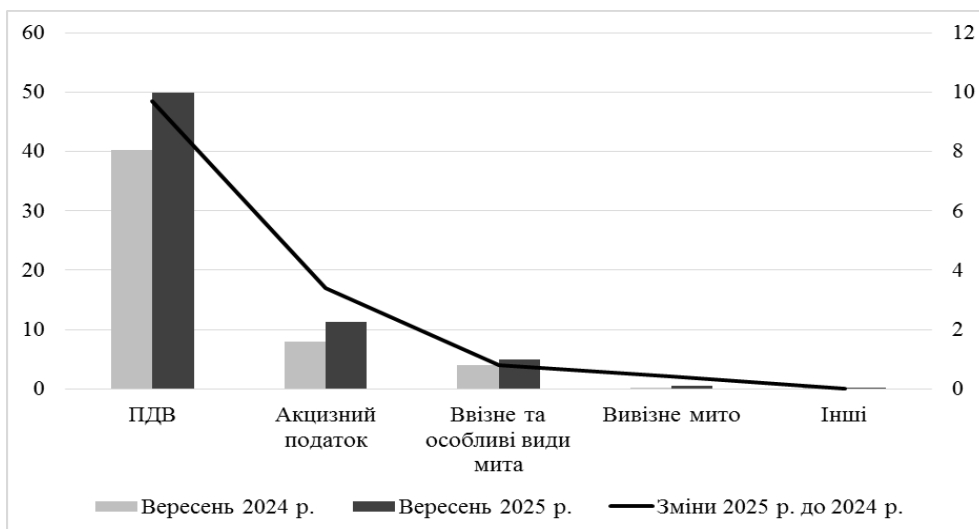


Рис. 2. Динаміка надходжень митних платежів до державного бюджету у вересні 2024 і 2025 рр., млрд грн*

*Джерело: побудовано за [18].

У структурі надходжень домінує податок на додану вартість із ввезених товарів (74,8%), хоча його частка дещо скоротилася внаслідок швидшого зростання надходжень акцизного податку (+42,8%). Збільшення обсягів ввізного мита на 19,6%, а також суттєве зростання вивізних мит свідчать про поступове відновлення зовнішньоторговельної активності після воєнних обмежень.

Виявлені структурні зміни відображають посилення ролі інтегрованого фіскального нагляду у сфері зовнішньоекономічної діяльності, у межах якого митний контроль на етапі переміщення товарів через кордон поєднується з податковим контролем після завершення митного оформлення. Такий підхід засвідчує поступовий перехід від формально-документальної моделі контролю до ризик-орієнтованої, що базується на аналітичній обробці даних і селективному відборі платників для перевірок.

Реалізація ризик-орієнтованого підходу в системі податкового контролю здійснюється, зокрема, через механізм формування плану-графіка проведення документальних планових перевірок. Відповідно до встановленого порядку, періодичність і пріоритетність контрольних заходів визначаються рівнем ризику

несплати податків або порушення податкового законодавства: платники з високим ступенем ризику перевіряються не частіше одного разу на рік, із середнім ступенем ризику – раз на два роки, із незначним ступенем ризику – раз на три роки.

Для суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності характерний комплекс ризиків, що безпосередньо впливають на результативність інтегрованого фіскального контролю, який поєднує податковий, митний і валютний нагляд, а також контроль трансфертного ціноутворення. До ключових ризиків у сфері ЗЕД належать операції з контрагентами-нерезидентами, які мають ознаки фіктивності або припинили діяльність; істотні розбіжності між задекларованими та фактичними обсягами імпорту й експорту; заниження бази оподаткування податку на додану вартість і неправомірне формування або відшкодування податкового кредиту; декларування збиткової діяльності за умови зростання зовнішньоторговельного обороту.

Окрему групу становлять валютні та трансфертні ризики, пов'язані з порушенням граничних строків розрахунків за експортно-імпортними операціями, здійсненням передоплат без належних гарантій постачання, маніпулюванням митною вартістю та цінами у контрольованих операціях з пов'язаними нерезидентами. Такі ризики посилюються в умовах воєнного стану, дії валютних обмежень і підвищеної ролі банківського фінансового моніторингу, які щоденно відстежують виконання строків розрахунків та інформують контролюючі органи про виявлені порушення.

Наявність зазначених ризиків є підставою для включення платників до плану-графіка документальних перевірок і проведення, у разі потреби, документальних позапланових перевірок за фактами порушення валютного законодавства. Це відображає посилення аналітичного складника податкового контролю та перехід до селективного ризик-орієнтованого нагляду. Відбір суб'єктів для контрольних заходів здійснюється на підставі результатів фінансово-господарської діяльності за дев'ять місяців поточного року або за попередній звітний період із урахуванням сукупного рівня податкових, валютних і трансфертних ризиків.

Водночас сучасні виклики глобалізації та цифровізації зумовлюють трансформацію системи контролю у напрямі податкового комплаєнсу, орієнтованого не на фіксацію порушень постфактум, а на їх попередження. У цьому контексті важливим кроком стало ухвалення Постанови Кабінету Міністрів України від 25 липня 2024 р. № 854, якою започатковано експериментальний проєкт зі створення системи управління податковими ризиками (комплаєнс-ризиками) в ДПС України. Реалізація цього підходу передбачає формування «паспорта податкового ризику» для кожного платника та імплементацію міжнародних стандартів ризик-менеджменту в практику фіскального нагляду.

У межах зазначеної системи моніторингу здійснюється ідентифікація реєстраційних, звітних, платіжних і деклараційних ризиків. Для зовнішньоекономічних операцій така класифікація має особливе значення, оскільки значна частка фіскальних втрат держави пов'язана з порушеннями валютного законодавства, маніпуляціями з митною вартістю, заниженням податкових зобов'язань з ПДВ, а також використанням офшорних і трансфертних схем. Застосування ризикових профілів дає змогу ДПС України здійснювати адресний аналітичний контроль імпортно-експортних операцій без надмірного адміністративного втручання у діяльність сумлінних платників податків.

Паралельно із запровадженням комплаєнс-механізмів відбувається вдосконалення інституційної координації органів фіскального контролю, що забезпечують нагляд за зовнішньоекономічною діяльністю підприємств. З метою уникнення дублювання перевірок і підвищення їх результативності Постановою Кабінету Міністрів України «Про внесення змін до Постанови Кабінету Міністрів України від 23 жовтня 2013 р. № 805» від 16 липня 2025 р. № 887 удосконалено механізм взаємодії між ДПС України, Держмитслужбою та Держаудитслужбою. Планування контрольних заходів здійснюється синхронно: податкові органи формують плани-графіки щороку, митні й органи державного фінансового контролю – щоквартально, а узгодження дат проведення спільних перевірок відбувається до 10 грудня попереднього року. Такий

підхід дає змогу проводити комплексні контрольні заходи щодо одного платника, зменшуючи адміністративне навантаження та забезпечуючи узгодженість фіскальних дій.

У практичній площині податковий контроль як складова інтегрованого фіскального нагляду реалізується ДПС України через три основні форми: 1) документальні перевірки, спрямовані на аналіз повноти відображення господарських операцій, дотримання податкового й валютного законодавства, а також принципу «витягнутої руки» у контрольованих операціях; 2) камеральні перевірки, що здійснюються шляхом автоматизованого контролю даних податкової та фінансової звітності без безпосередньої участі платника і забезпечують безперервний моніторинг зовнішньоекономічних операцій; 3) фактичні перевірки, які проводяться у разі наявності обґрунтованих підозр щодо порушень у сфері обігу підакцизних товарів, здійснення розрахункових операцій або використання неоформленої праці.

За таких умов фокус контрольної діяльності поступово зміщується від суцільних перевірок до ризик-орієнтованого аналітичного нагляду, ключовими об'єктами якого виступають реальність витрат, достовірність первинних документів, дотримання валютних обмежень, коректність трансфертного ціноутворення та правомірність бюджетного відшкодування податку на додану вартість. Такий перехід від тотального контролю до управління ризиками відображає нову парадигму державного фінансового нагляду, що поєднує фіскальну ефективність із прозорістю та передбачуваністю дій органів контролю.

Отже, сучасна модель контролю у сфері зовнішньоекономічної діяльності ґрунтується на трьох стратегічних засадах: ризик-орієнтованому плануванні, податковому комплаєнсі та міжвідомчій координації. Її розвиток формує інституційний фундамент для адаптації України до європейських стандартів *good tax governance*, забезпечуючи баланс між фіскальними інтересами держави та правами платників податків. Подальше вдосконалення цієї системи потребує не лише модернізації окремих інструментів контролю, а й комплексної трансформації

концепції управління – переходу до інтегрованої аналітичної моделі ризик-менеджменту, що поєднує державний нагляд, цифрові технології та міжнародні стандарти належного податкового врядування. Узагальнену модель етапів еволюції податкового контролю у сфері зовнішньоекономічної діяльності подано в табл. 2.

Таблиця 2

Модель етапів еволюції податкового контролю як складової інтегрованого фіскального нагляду у сфері ЗЕД*

<i>Рівень / етап</i>	<i>Характеристика механізму контролю</i>	<i>Інструменти та технології</i>	<i>Очікуваний ефект</i>
1. Інформаційний (традиційний)	Контроль здійснюється постфактум після подання звітності; акцент зроблено на перевірці достовірності первинних документів і правильності відображення операцій	Документальні та фактичні перевірки, паперова звітність	Реактивний контроль, значні адміністративні витрати, високий тиск на бізнес
2. Аналітичний (ризик-орієнтований)	Ідентифікація ризикових платників на основі звітних даних, фінансових показників і критеріїв податкового ризику	Плани-графіки перевірок, модулі аналітики ризиків, автоматизований відбір платників	Підвищення результативності перевірок, зниження кількості безпідставних контрольних заходів
3. Цифрово-ризиковий	Автоматизований аналіз великих масивів даних з метою прогнозування податкових, митних і валютних ризиків у сфері ЗЕД	Електронні кабінети платників, аналітика ПДВ, інтегровані бази даних ДПС України, митних органів та банківського валютного нагляду	Превентивний контроль, оперативне виявлення порушень, підвищення швидкості реагування
4. Комплаєнс-рівень	Формування податкової та валютної поведінки платників через партнерську модель взаємодії держави і бізнесу	Система «паспортів податкових ризиків», комплаєнс-кабінети, консультаційні та превентивні механізми	Скорочення кількості перевірок, зростання добровільності виконання податкових і валютних зобов'язань
5. Інтегрований (європейський стандарт)	Аналітичний моніторинг у реальному часі з міжвідомчим та міжнародним обміном даними у сфері оподаткування і ЗЕД	Data Hub «Tax&Customs», штучний інтелект, блокчейн, CRS, автоматизований валютний і трансфертний моніторинг (OECD Tax Admin 3.0)	Прозорий і прогнозний контроль, зниження фіскальних ризиків, підвищення довіри бізнесу та фіскальної ефективності

*Джерело: побудовано автором.

Запропонована модель еволюції податкового контролю як складової інтегрованого фіскального нагляду у сфері зовнішньоекономічної діяльності дає змогу систематизувати напрями реформування державного контролю відповідно до міжнародних стандартів. Її практичне застосування сприятиме узгодженню дій між податковими, митними й іншими органами фіскального нагляду, підвищенню рівня добровільного виконання податкових і валютних зобов'язань, а також зміцненню довіри бізнесу до державних інституцій. У перспективі модель може слугувати методологічним підґрунтям для розроблення дорожньої карти цифрової трансформації фіскального контролю у сфері ЗЕД в Україні.

Висновки. Проведене дослідження дало змогу встановити, що система контролю у сфері зовнішньоекономічної діяльності України перебуває на етапі глибокої інституційної та цифрової трансформації, яка характеризується переходом від фрагментарного адміністративного нагляду до інтегрованої фіскальної моделі, що поєднує податковий, митний, валютний контроль і нагляд за трансфертним ціноутворенням. Така трансформація зумовлена зростанням масштабів і складності зовнішньоекономічних операцій, посиленням ризиків ухилення від оподаткування, а також необхідністю адаптації національної системи контролю до європейських стандартів належного податкового врядування.

Обґрунтовано, що ефективність сучасного фіскального контролю у сфері ЗЕД визначається переходом до ризик-орієнтованого й аналітичного підходу, у межах якого контрольні заходи базуються на системній обробці даних, цифрових інструментах моніторингу та комплаєнс-механізмах. Встановлено, що ключовими засадами функціонування цієї системи є ризик-орієнтоване планування контрольних заходів, упровадження податкового комплаєнсу та посилення міжвідомчої координації між податковими, митними й іншими органами фіскального нагляду, зокрема в частині валютного контролю та контролю контрольованих операцій.

Доведено, що впровадження data-driven compliance-моделі створює передумови для мінімізації адміністративного

навантаження на сумлінних суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності, підвищення прозорості фіскальних процедур, своєчасного виявлення податкових, валютних і трансфертних ризиків, а також зміцнення довіри між державою та бізнесом. У цьому контексті формування інтегрованої системи фіскального контролю у сфері ЗЕД виступає стратегічним напрямом фінансової політики держави, спрямованим на поєднання фіскальної ефективності, інституційної узгодженості та відповідності європейським стандартам good tax governance.

Перспективи подальших досліджень доцільно пов'язувати з розробленням методичних підходів до оцінювання ефективності інтегрованого фіскального контролю на основі цифрових даних, а також із дослідженням можливостей використання інтелектуальних технологій аналітики ризиків і моніторингу податкової, митної та валютної поведінки суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності в практиці державного управління.

Список використаних джерел:

1. Краєвський В. М., Скорик О. В. Інституційна трансформація механізмів обліково-аналітичного супроводу зовнішньоекономічних операцій. *Галицький економічний вісник*. 2025. Т. 92. № 1. С. 67–76. DOI: https://doi.org/10.33108/galicianvisnyk_tntu2025.01.067
2. Височан О., Ясінська А. Податкове планування у зовнішньоекономічній діяльності підприємств: наукові інтереси українських вчених. *Acta Academiae Beregsasiensis. Economics*. 2025. № 10. С. 326–342. DOI: <https://doi.org/10.58423/2786-6742/2025-10-326-342>
3. Cherkunov O. Customs Administrations in the EU Countries and Ukraine: Comparative Legal and Functional Analysis. *Review of European and Comparative Law*. 2025. Vol. 62. No. 3. Pp. 59–82. DOI: <https://doi.org/10.31743/recl.18588>
4. Shtuler I., Ierokhin S., Braslavets O., Liakh I., Kolomiets I. Customs taxation in Ukraine: Efficiency of administration and directions for improvement. *Economic Forum*. 2024. Vol. 14. No. 3. Pp. 61–72. DOI: <https://doi.org/10.62763/ef/3.2024.61>
5. Лега О. В., Безкровний О. В., Ромаш Д. В., Шевченко А. О., Турченко А. Ю. Податковий комплаєнс: сутність, значення та стратегії впровадження. *Актуальні питання економічних наук*. 2025. № 8. DOI: <https://doi.org/10.5281/zenodo.14949251>
6. Прокопенко Б., Григорчук М., Мельник О. Правові основи управління митними ризиками в ЄС. *Зовнішня торгівля: економіка, фінанси, право*. 2025. № 139(2). С. 25–35. DOI: [https://doi.org/10.31617/3.2025\(139\)10](https://doi.org/10.31617/3.2025(139)10)
7. Ylönen M., Aven T. A new perspective for the integration of intelligence and risk management in a customs and border control context. *Journal of Risk Research*. 2023. Vol. 26. No. 4. Pp. 433–449. DOI: <https://doi.org/10.1080/13669877.2023.2176912>
8. Karklina-Admine S., Cevers A., Kovalenko A., Auzins A. Challenges for Customs Risk Management Today: A Literature Review. *Journal of Risk and Financial Management*. 2024. Vol. 17. No. 8. P. 321. DOI: <https://doi.org/10.3390/jrfm17080321>
9. Кононенко Л. В., Савченко В. М., Назарова Г. Б. Обліково-аналітичне забезпечення та оподаткування підприємництва у зовнішньоекономічній діяльності: проблеми та

перспективи розвитку. *Науковий вісник Льотної академії. Серія: Економіка, менеджмент та право*. 2025. Вип. 9. С. 31–40. DOI: <https://doi.org/10.33251/2707-8620-2025-9-31-40>

10. Малецька О. Організація обліку та оподаткування експортно-імпортних операцій підприємства в умовах загроз економічній безпеці України. *Актуальні проблеми розвитку економіки регіону*. 2025. № 1(21). С. 405–415. DOI: <https://doi.org/10.15330/apred.1.21.405-415>

11. Цап В. Д., Яцук Р. О. Фінансові механізми та податкові інструменти спеціального експортного режиму у протидії тінізації зовнішньоекономічних операцій. *Актуальні питання економічних наук*. 2025. № 10. DOI: <https://doi.org/10.5281/zenodo.15321793>

12. Дацко О. Роль державних та недержавних інституцій у підтримці зовнішньоекономічної діяльності українських підприємств. *Дослідження та інновації. Економіка*. 2025. Т. 1. № 3(6). URL: <https://rni.com.ua/index.php/ri/article/view/73> (дата звернення: 22.10.2025).

13. Возняковська К. А., Біленець Д. А., Кубрак Г. О. Механізми адміністративного контролю за діяльністю суб'єктів господарювання у сфері зовнішньоекономічної діяльності в контексті економічної безпеки держави. *Аналітично-порівняльне правознавство*. 2025. Т. 3. № 4. DOI: <https://doi.org/10.24144/2788-6018.2025.04.3.70>

14. Сисюк С., Дмитрів В. Звітність суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності: теоретичний та прагматичний аспекти. *Економічний аналіз*. 2025. Т. 35. № 1. С. 227–236. DOI: <https://doi.org/10.35774/econa2025.01.227>

15. Tatenko N., Nazarova K., Kopotiienko T., Ovcharyk R., Rozdobudko V., Novikova N. Taxation audit, tax control and due diligence of large enterprises: state, trends, determinants of development. *Financial and Credit Activity Problems of Theory and Practice*. 2025. Vol. 2(61). Pp. 141–154. DOI: <https://doi.org/10.55643/fcapter.2.61.2025.4629>

16. Експорт та імпорт України. URL: <https://index.minfin.com.ua/ua/economy/gdp/eximp/> (дата звернення: 22.10.2025).

17. Державна податкова служба України. Результати діяльності. Плани і звіти. URL: <https://tax.gov.ua/diyalnist-/plani-ta-zviti-roboti-> (дата звернення: 22.10.2025).

18. Стан надходжень митних платежів у вересні 2025 року. URL: <https://surl.lt/iawsqx> (дата звернення: 22.10.2025).

References

1. Kraievskiy, V.M., Skoryk, O.V. (2025). Institutional transformation of mechanisms for accounting and analytical support of foreign economic operations. *Halytskyi ekonomichnyi visnyk [Galician Economic Bulletin]*, vol. 92, no. 1, pp. 67–76. DOI: https://doi.org/10.33108/galicianvisnyk_tntu2025.01.067 (in Ukr.).

2. Vysochan, O., Yasinska, A. (2025). Tax planning in foreign economic activity of enterprises: scientific interests of Ukrainian scientists. *Acta Academiae Beregsasiensis. Economics*, no. 10, pp. 326–342. DOI: <https://doi.org/10.58423/2786-6742/2025-10-326-342> (in Ukr.).

3. Cherkunov, O. (2025). Customs Administrations in the EU Countries and Ukraine: Comparative Legal and Functional Analysis. *Review of European and Comparative Law*, vol. 62, no. 3, pp. 59–82. DOI: <https://doi.org/10.31743/recl.18588>

4. Shtuler, I., Ierokhin, S., Braslavets, O., Liakh, I., Kolomiets, I. (2024). Customs taxation in Ukraine: Efficiency of administration and directions for improvement. *Economic Forum*, vol. 14, no. 3, pp. 61–72. DOI: <https://doi.org/10.62763/ef/3.2024.61>

5. Leha, O.V., Bezkrivnyi, O.V., Romash, D.V., Shevchenko, A.O., Turchenko, A.Yu. (2025). Tax compliance: essence, significance and implementation strategies. *Aktualni pytannia ekonomichnykh nauk [Current Issues of Economic Sciences]*, no. 8. DOI: <https://doi.org/10.5281/zenodo.14949251> (in Ukr.).

6. Prokopenko, B., Hryhorchuk, M., Melnyk, O. (2025). Legal foundations of customs risk

management in the EU. *Zovnishnia torhivlia: ekonomika, finansy, pravo [Foreign Trade: Economics, Finance, Law]*, no. 139(2), pp. 25–35. DOI: [https://doi.org/10.31617/3.2025\(139\)10](https://doi.org/10.31617/3.2025(139)10) (in Ukr.).

7. Ylönen, M., Aven, T. (2023). A new perspective for the integration of intelligence and risk management in a customs and border control context. *Journal of Risk Research*, vol. 26, no. 4, pp. 433–449. DOI: <https://doi.org/10.1080/13669877.2023.2176912>

8. Karklina-Admine, S., Cevers, A., Kovalenko, A., Auzins, A. (2024). Challenges for Customs Risk Management Today: A Literature Review. *Journal of Risk and Financial Management*, vol. 17, no. 8, p. 321. DOI: <https://doi.org/10.3390/jrfm17080321>

9. Kononenko, L.V., Savchenko, V.M., Nazarova, H.B. (2025). Accounting and analytical support and taxation of entrepreneurship in foreign economic activity: problems and prospects for development. *Naukovyi visnyk Liotnoi akademii. Serii: Ekonomika, menedzhment ta pravo [Scientific Bulletin of the Flight Academy. Series: Economics, Management and Law]*, no. 9, pp. 31–40. DOI: <https://doi.org/10.33251/2707-8620-2025-9-31-40> (in Ukr.).

10. Maletska, O. (2025). Organization of accounting and taxation of export-import operations of an enterprise in conditions of threats to the economic security of Ukraine. *Aktualni problemy rozvytku ekonomiky rehionu [Actual Problems of Regional Economic Development]*, no. 1(21), pp. 405–415. DOI: <https://doi.org/10.15330/apred.1.21.405-415> (in Ukr.).

11. Tsap, V.D., Yatsukh, R.O. (2025). Financial mechanisms and tax instruments of the special export regime in counteracting the shadowing of foreign economic operations. *Aktualni pytannia ekonomichnykh nauk [Current Issues of Economic Sciences]*, no. 10. DOI: <https://doi.org/10.5281/zenodo.15321793> (in Ukr.).

12. Datsko, O. (2025). The role of state and non-state institutions in supporting the foreign economic activity of Ukrainian enterprises. *Doslidzhennia ta innovatsii. Ekonomika [Research and Innovations. Economics]*, vol. 1, no. 3(6). Available at: <https://rni.com.ua/index.php/ri/article/view/73> (Accessed 22.10.2025) (in Ukr.).

13. Vozniakovska, K.A., Bilenets, D.A., Kubrak, H.O. (2025). Mechanisms of administrative control over the activities of business entities in the field of foreign economic activity in the context of the state's economic security. *Analitychno-porivnialne pravoznavstvo [Analytical and Comparative Jurisprudence]*, vol. 3, no. 4. DOI: <https://doi.org/10.24144/2788-6018.2025.04.3.70> (in Ukr.).

14. Sysiuk, S., Dmytriv, V. (2025). Reporting of foreign economic activity entities: theoretical and pragmatic aspects. *Ekonomichniy analiz [Economic Analysis]*, vol. 35, no. 1, pp. 227–236. DOI: <https://doi.org/10.35774/econa2025.01.227> (in Ukr.).

15. Tatenko, N., Nazarova, K., Kopotienko, T., Ovcharyk, R., Rozdobudko, V., Novikova, N. (2025). Taxation audit, tax control and due diligence of large enterprises: state, trends, determinants of development. *Financial and Credit Activity Problems of Theory and Practice*, vol. 2(61), pp. 141–154. DOI: <https://doi.org/10.55643/fcaptop.2.61.2025.4629>

16. Export and import of Ukraine. Available at: <https://index.minfin.com.ua/ua/economy/gdp/eximp/> (Accessed 22.10.2025) (in Ukr.).

17. State Tax Service of Ukraine. Results of activities. Plans and reports. Available at: <https://tax.gov.ua/diyalnist-/plani-ta-zviti-roboti-> (Accessed 22.10.2025) (in Ukr.).

18. The state of customs payments in September 2025. Available at: <https://surl.it/iawsqx> (Accessed 22.10.2025) (in Ukr.).

Надійшла до редакції 14.11.2025

Прийнято до друку 27.11.2025

Публікація онлайн 22.12.2025