

### Резюме

**Кінащук Л. Л. Аудитор як суб'єкт аудиторського фінансового контролю.**

На основі аналізу наукової літератури і дослідження різних поглядів та думок науковців у статті сформульовано авторське визначення поняття аудитора. Розкрито сутність аудитора як суб'єкта аудиторського контролю в Україні. Автором запропоновано низку заходів щодо покращення законодавства України у сфері діяльності аудиторів в процесі проведення аудиторського фінансового контролю.

**Ключові слова:** аудиторська діяльність, аудиторський фінансовий контроль, аудит, аудитор, аудиторська фірма.

### Резюме

**Кінащук Л. Л. Аудитор как субъект аудиторского финансового контроля.**

На основе анализа научной литературы и исследования различных взглядов и мнений ученых в статье сформулировано авторское определение понятия аудитора. Раскрыта сущность аудитора как субъекта аудиторского контроля в Украине. Автором предложен ряд мер по улучшению законодательства Украины в сфере деятельности аудиторов в процессе проведения аудиторского финансового контроля.

**Ключевые слова:** аудиторская деятельность, аудиторский финансовый контроль, аудит, аудитор, аудиторская фирма.

### Summary

**Kinaschuk L. Auditor as an audit financial control.**

Based on the analysis of scientific literature and studies of different views and opinions of scientists in articles are written in the author's definition of auditor. The essence of the subject auditor as an audit financial control in Ukraine. The author proposed a number of measures for improving the legislation of Ukraine in the sphere of auditors to conduct the audit of financial control.

**Key words:** auditing, audit financial control, audit, auditor, audit firm.

УДК:342.95

### І. С. ВОЙТЕНКО

*Ірина Сергіївна Войтенко, кандидат юридичних наук, доцент Національного університету ДПС України*

## ПОНЯТТЯ ТА ПРАВОВЕ РЕГУЛЮВАННЯ РИЗИКООРІЄНТОВАНОЇ СИСТЕМИ МИТНОГО ТА ПОДАТКОВОГО КОНТРОЛЮ

Ризики відіграють важливу роль у теорії та практиці діяльності фіскальних органів, що зумовлює необхідність управління ризиками з боку державних органів, зокрема мінімізацією ризиків. Актуальність теми дослідження зумовлена відсутністю єдиного підходу до визначення поняття та правового регулювання ризикоорієнтованої системи митного та податкового контролю, недостатньою оцінкою важливості запровадження вказаної системи у практиці фіскальних органів, насамперед Державної фіскальної служби України.

**Мета статті** полягає у висвітленні основних проблемних питань, пов'язаних із визначенням поняття ризикоорієнтованої системи митного та податкового контролю, аналізом нормативно-правового регулювання розглядуваної системи, а також у формулюванні висновків та пропозицій щодо удосконалення чинного митного та податкового законодавства.

Для досягнення поставленої мети слід розв'язати наступні завдання: проаналізувати правові позиції вчених щодо поняття, правової природи та правового регулювання ризикоорієнтованої системи митного та податкового контролю; висвітлити основні історичні етапи розвитку та запровадження вказаної системи у законодавство України; здійснити аналіз нормативно-правових актів, що стосуються ризикоорієнтованої системи митного та податкового контролю, включаючи міжнародні та національні; дослідити проблеми, пов'язані із визначенням терміна «ризикоорієнтована система митного та податкового контролю».

Аналізу ризикоорієнтованої системи митного та податкового контролю в українській правовій науці було присвячено праці таких дослідників, як Д. О. Беззубов, І. Г. Бережнюк, В. М. Горбачук, О. Ф. Запорожець, Ю. О. Костенко, А. А. Микитюк, П. В. Пашко, О. Г. Руренко, С. С. Терещенко, Д. В. Тиновський, О. І. Черевко та інших.

Позитивно оцінюючи здобутки цих та інших авторів, все ж варто виділити, що безліч проблем ризикоорієнтованої системи митного та податкового контролю лишилися невирішеними.

В економічній теорії, теорії управління, у доктрині права та суміжних науках існують різні підходи щодо визначення природи ризику. Поняття «ризик» має багато значень, в українській мові одне із основних значень цього терміна – «...усвідомлена можливість небезпеки, сміливий, ініціативний вчинок, дія із сподіванням щастя, успіху, позитивного результату»<sup>1</sup>. Протягом тривалого часу ризик, у т.ч. й у правознавстві,

в основному асоціювався з усвідомленням небезпеки, загрози, ненадійності, невизначеності, непевності, вірогідності збитку<sup>2</sup>. Ризик не лише пов'язувався з багатозначними негативними проявами життєвих ситуацій, а й часто використовувався як їх синонім. Проте ризик охоплює багато аспектів життя людини, які не відносяться до негативу. Так, без ризику неможливе підприємництво, адже це самостійна, ініціативна, систематична, на власний ризик господарська діяльність (ст. 42 Господарського кодексу України<sup>3</sup>).

Поняття «ризик» можна визначити як імовірність виникнення небезпеки втрати ресурсів або недоодержання доходів порівняно з варіантом, розрахованим на раціональне використання ресурсів. Разом із тим ризик завжди позначає імовірнісний характер результату. При цьому під словом «ризик» найчастіше розуміють вірогідність здобуття несприятливого результату (втрат), але його можна описати і як вірогідність отримати результат, відмінний від очікуваного. У цьому сенсі стає можливим говорити і про ризик збитків, і про ризик надприбутку<sup>4</sup>.

Уперше в світі стандарт з управління ризиками в митній службі був створений у 1995 році в Австрії. Саме із цим документом і пов'язують активізацію використання в практиці митного контролю такого поняття, як «митний ризик»<sup>5</sup>.

У міжнародно-правовому регулюванні ризикоорієнтованої системи митного та податкового контролю насамперед варто виділити Міжнародну конвенцію про спрощення і гармонізацію митних процедур – Переглянута Кіотська конвенція (у змінній редакції на 26 червня 1999 року<sup>6</sup>). Україна приєдналась до вказаної Конвенції відповідно до Закону України «Про приєднання України до Міжнародної конвенції про спрощення і гармонізацію митних процедур у змінній редакції згідно з Додатком I до Протоколу про внесення змін до Міжнародної конвенції про спрощення та гармонізацію митних процедур» від 5 жовтня 2006 року № 227-V (в редакції Закону України від 15 лютого 2011 року № 3018-VI)<sup>7</sup>. Одним із основних принципів цієї Конвенції є затвердження сучасних методів роботи, таких як система аналізу ризиків й методу контролю, який базується на аудиті, а також максимальне практичне використання інформаційних технологій (преамбула). Відповідно до розділу 6 Конвенції митний контроль обмежується мінімумом, необхідним для забезпечення дотримання митного законодавства; при застосуванні митного контролю використовується система управління ризиками; митна служба застосовує метод аналізу ризиків для визначення осіб та товарів, у тому числі транспортних засобів, що підлягають перевірці, та ступеня такої перевірки; для підтримки системи управління ризиками, митна служба приймає стратегію, яка базується на системі засобів оцінки ймовірності недотримання законодавства; система митного контролю містить у собі контроль на основі методів аудиту тощо. Як зазначають дослідники, ключовими елементами переглянутої Кіотської конвенції, які запроваджені митними адміністраціями, є, поряд з іншими: максимальне використання автоматизованих систем; технології управління ризиками (включаючи оцінку ризику та вибірковість контролю)<sup>8</sup>.

1 червня 2005 року Радою Митного Співробітництва були прийняті Рамкові стандарти безпеки та полегшення всесвітньої торгівлі Всесвітньої митної організації<sup>9</sup>. Серед інших норм Стандарти передбачають, що огляд кожної партії вантажів являє собою неприйнятний і непотрібний тягар. Фактично, огляд кожної партії вантажів просто паралізує світову торгівлю. Тому сучасні митні адміністрації використовують автоматизовані системи управління ризиками, зумовленими різними чинниками. У зв'язку з цим відповідно до Рамкових стандартів у ланцюжку комплексного митного контролю митний контроль і оцінка ризиків в цілях забезпечення безпеки являють собою постійний спільний процес, що починається в момент підготовки вантажів експортером до експорту з постійною перевіркою цілісності вантажів при недопущенні непотрібного дублювання заходів контролю. Для того, щоб зробити можливим таке взаємне визнання заходів контролю, митні служби повинні домовитися про стандарти контролю та управління ризиками, що узгоджуються між собою, про обмін розвідувальними даними та даними по профілізації ризиків, а також про обмін митними даними з урахуванням роботи, яка була проведена у контексті Глобальної інформаційно-розвідувальної стратегії СОТ. Такі угоди повинні передбачати можливість спільного моніторингу або контролю якості з метою відстеження дотримання стандартів.

Також у розглядуваному аспекті в сучасних умовах особливого значення набуває діяльність Всесвітньої митної організації (ВМО) у сфері забезпечення митної безпеки, здійснення зовнішньоторгівельних операцій, насамперед безпеки ланцюгів постачання, спрощення митних процедур і прийняття сучасних методів контролю, які базуються на оцінці ризиків. Наразі ВМО наголошує на необхідності внесення широкомасштабних змін у питаннях, що окреслені в Рамкових стандартах безпеки<sup>10</sup>.

У Модернізованому митному кодексі ЄС<sup>11</sup> (п. 7 ст. 4) митний ризик трактується як імовірність випадку, який може виникнути щодо ввезення, вивезення, транзиту, передачі або випуску для внутрішнього споживання товарів, що переміщуються між митною територією Співтовариства та країнами та територіями за межами цієї території і щодо наявності товарів, що не мають статусу товарів, що походять з Спільноти, який може мати один з наступних результатів: (а) вони можуть перешкодити правильному застосуванню заходів, прийнятих на рівні Співтовариства або на національному рівні; (б) вони можуть піддати ризику фінансові інтереси Співтовариства та країн-учасниць; (с) вони можуть представляти загрозу безпеки і захисту суспільства та його резидентів, здоров'ю людей, тварин або рослин, навколишнього природного середовища або споживачів.

У нашій державі одна з перших згадок про ризикоорієнтовану систему діяльності Державної податкової адміністрації України була у Програмі модернізації державної податкової служби України, затвердженій 5 червня 2003 року (набула чинності 31 грудня 2003 року)<sup>12</sup>, де однією з основних ініціатив з реформування

було передбачено початок сегментації управління ризиками та платників податків (створення Спеціалізованої державної податкової інспекції по роботі з великими платниками податків).

Відповідно до ст. 2 Двостороннього робочого плану на 2006–2007 роки, підписаного Державною податковою адміністрацією України та Податковою та митною адміністрацією Нідерландів 20 листопада 2006 року<sup>13</sup> співробітництво між ДПА України та ПМА Нідерландів у 2006 та 2007 роках зосереджувалося поряд із іншим навколо управління ризиками при обслуговуванні платників податків.

Національним планом дій з поліпшення адміністрування податків, затвердженим Розпорядженням Кабінету Міністрів України від 14 жовтня 2009 року № 1217-р<sup>14</sup> було запроваджено періодичний перегляд критеріїв ризику діяльності платників податків, які використовуються під час планування перевірок, з метою удосконалення ризикоорієнтованої системи адміністрування податків та адекватного реагування на нові ризики, що з'являються в період економічної кризи.

Обмін інформацією в рамках системи управління митними ризиками передбачено у Протоколі між Державною митною службою України та Державним митним комітетом Республіки Білорусь про обмін інформацією в рамках системи управління ризиками від 28 листопада 2011 року<sup>15</sup>. З метою реалізації цього Протоколу Сторони використовують наявні інформаційні ресурси та розробляють Технічні умови інформаційного обміну в рамках системи управління ризиками, що визначають порядок обміну інформацією, вимоги до складу інформації, переліку електронних повідомлень, формату і структури даних, що підлягають обміну, а також до програмно-технічних засобів захисту інформації.

Відповідно до норм Податкового кодексу України<sup>16</sup> ризик – це ймовірність недекларування (неповного декларування) платником податків податкових зобов'язань, невиконання платником податків іншого законодавства, контроль за яким покладено на контролюючі органи (підпункт 14.1.223 п. 14.1 ст. 14). Контролюючі органи мають право проводити аналіз та здійснювати управління ризиками з метою визначення форм та обсягів податкового і митного контролю (ст. 20 ПК України). Періодичність проведення документальних планових перевірок платників податків визначається залежно від ступеня ризику в діяльності таких платників податків, який поділяється на високий, середній та незначний. Платники податків з незначним ступенем ризику включаються до плану-графіка не частіше, ніж раз на три календарних роки, середнім – не частіше ніж раз на два календарних роки, високим – не частіше одного разу на календарний рік (ст. 77 ПК України).

Згідно зі ст. 320 Митного кодексу України<sup>17</sup> форми та обсяги контролю, достатнього для забезпечення додержання законодавства з питань державної митної справи та міжнародних договорів України при митному оформленні, обираються митницями (митними постами) на підставі результатів застосування системи управління ризиками. Якщо за результатами застосування системи управління ризиками не визначено необхідності проведення митного огляду товарів, транспортних засобів комерційного призначення, митне оформлення та випуск цих товарів, транспортних засобів за рішенням митниці (митного посту) можуть бути здійснені без пред'явлення зазначених товарів, транспортних засобів митниці (митному посту) або з пред'явленням, але без проведення їх митного огляду.

На основі норм ПК України та МК України було прийнято низку підзаконних нормативних актів, які регулюють ті чи інші аспекти ризикоорієнтованої системи митного та податкового контролю.

Зокрема, у податковій сфері було прийнято Методичні рекомендації по моніторингу податкових ризиків, затверджені наказом Державної податкової адміністрації України від 28 жовтня 2001 року № 428<sup>18</sup>, Методичні рекомендації щодо порядку розподілу платників податків за категоріями уваги, затверджені наказом Державної податкової адміністрації України від 30 червня 2006 року № 373<sup>19</sup>, Порядок подання платником податків заяви про проведення документальної невідної позапланової електронної перевірки та прийняття рішення територіальним органом Міністерства доходів і зборів України про проведення такої перевірки, затверджений наказом Міністерства доходів і зборів України від 3 червня 2013 року № 143<sup>20</sup> та інші акти, у митній сфері – Порядок застосування автоматизованої системи аналізу та управління ризиками під час митного контролю та митного оформлення товарів із застосуванням вантажної митної декларації, затверджений наказом Державної митної служби України від 13 грудня 2010 року № 1467<sup>21</sup>, Порядок розроблення профілів ризику, затверджений наказом Державної митної служби України від 22 грудня 2010 року № 1514 (в редакції наказу Держмитслужби від 11 січня 2012 року № 22)<sup>22</sup>, Критерії, за якими оцінюється ступінь ризику від провадження діяльності митного брокера та визначається періодичність проведення планових заходів державного нагляду (контролю), затверджені постановою Кабінету Міністрів України від 21 березня 2012 року № 219<sup>23</sup>, Порядок здійснення аналізу та оцінки ризиків, розроблення і реалізації заходів з управління ризиками в митній службі України, затверджений наказом Міністерства фінансів України від 24 травня 2012 року № 597<sup>24</sup>, наказ Державної митної служби України «Про експлуатацію модуля АСАУР в пунктах пропуску через державний кордон для автомобільного сполучення» від 28 листопада 2012 року № 683<sup>25</sup> та інші акти. Відповідно до підпункту 29 пункту 4 Положення про Державну фіскальну службу України, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 21 травня 2014 року № 236 вказана служба проводить аналіз та здійснює управління ризиками з метою визначення форм і обсягів митного та податкового контролю.

У юридичній літературі не так багато визначень ризику, що належать саме до ризику, пов'язаного з провадженням митного та податкового контролю.

Так, С. С. Терещенко визначає митний ризик як ймовірність наявності контрабандних товарів або порушень митних правил під час здійснення процедур митного контролю та митного оформлення вантажів<sup>26</sup>.

Автори монографії «Управління ризиками в митній справі: зарубіжний досвід та вітчизняна практика» вважають, що поняття «митний ризик» слід трактувати як вірогідність недодержання або порушення норм вітчизняного митного законодавства і порядку ведення операцій зовнішньоекономічної діяльності суб'єктами господарювання, що спричиняє виникнення митної шкоди, при цьому відзначаючи, що розуміння сутності митного ризику безпосередньо пов'язано з виявленням функцій, які він виконує при здійсненні митного контролю; відсутність єдиного тлумачення категорій «ризик» та «митний ризик» зумовлено в першу чергу їх функціональними ознаками, оскільки функція ризику – це зовнішній прояв дії ризику на параметри соціально-економічної системи і її окремі складові<sup>27</sup>. «Митна енциклопедія» визначає ризик у митній справі як ймовірність недотримання вимог законодавства України з питань державної митної справи. Таке визначення по суті відповідає підходу щодо загального визначення ризику як можливості не досягнення поставлених цілей управління, адже одним з основних завдань органів доходів і зборів, у тому числі й в Україні, є контроль за додержанням законодавства з питань митної справи<sup>28</sup>. О. Ф. Запорожець підкреслює, що застосування методів управління ризиками дозволяє підвищити ефективність митного контролю шляхом його зосередження на найбільш ризикованих переміщеннях товарів, і в результаті досягти спрощення і прискорення митного оформлення для сумнівних підконтрольних суб'єктів, що є основною метою використання системи управління ризиками. Існують випадки, коли при аналізі митної декларації відсутні профілі ризику, але це не свідчить, що ризик відсутній. Виникає потреба в підвищенні інформативності роботи модуля аналізу ризиків, гнучкому та диференційованому визначенні його індикаторів на підставі практичного досвіду зарубіжних країн та вдосконалення методичних підходів до наукового обґрунтування розрахунків під час проведення оцінки сукупності ризиків у складі підсистеми в процесі адміністрування митних платежів<sup>29</sup>.

Податковий ризик автори посібника «Податкова система» визначають як теоретичну ймовірність того, що внаслідок певних дій платника податку певні платежі до бюджету можуть надійти не в повному обсязі або несвоєчасно<sup>30</sup>. Податкові ризики, на думку Ю. О. Костенко, являють собою вірогідну можливість порушень податкового законодавства, які і є критеріями відбору для проведення планової документальної перевірки<sup>31</sup>. Податковий ризик держави розглядають як категорію, яка характеризує невизначеність кінцевого результату діяльності щодо забезпечення надходжень коштів до бюджетів усіх рівнів, державних цільових фондів внаслідок можливого впливу (дії) низки об'єктивних та/або суб'єктивних факторів, неефективного адміністрування податків і порушень податкового законодавства<sup>32</sup>. Іншими словами, це ймовірність не отримати взагалі або ж недоотримати повною мірою чи отримати несвоєчасно всі заплановані податкові надходження. Для платника ж податків податковий ризик – це можливе настання несприятливих правових наслідків у результаті дій (бездіяльності) фіскальних органів у частині оподаткування. Д. В. Тиновський зазначає, що при планових виїзних перевірках платники податків відбираються за системою раннього виявлення й припинення діяльності тіньового сектора економіки та руйнування схем мінімізації податків, яка передбачає дистанційний аудит загроз ухилення від оподаткування через аналіз наявних баз даних за допомогою спеціальних комп'ютерних програм («ризикоорієнтованою системою»)<sup>33</sup>, основним критерієм відбору за якою є ризик скоєння суб'єктом господарювання податкових порушень<sup>34</sup>. На погляд А. А. Микитюка, характерною особливістю податкового аудиту є його ризикоорієнтована направленість, тобто попередні аналітичні процедури спрямовані на виявлення податкових ризиків (вірогідності порушення податкового законодавства), а документальні, постдокументальні контрольні процедури мають на меті встановлення та фіксацію доказів таких порушень<sup>35</sup>.

**Висновки.** Таким чином, на основі аналізу визначення понять у законодавстві та науковій літературі, що відносяться до ризикоорієнтованої системи митного та податкового контролю, вказану систему можна визначити як сукупність вибіркової дій фіскальних органів з метою проведення вказаних видів контролю, спрямовану на визначення ступеня надійності підконтрольного суб'єкта.

Перспективами подальших розвідок у вказаному напрямі можна запропонувати розробку нових Методичних рекомендацій щодо порядку формування плану-графіка проведення документальних планових перевірок платників податків.

<sup>1</sup> Великий тлумачний словник сучасної української мови (з дод. і допов.) [Текст] / [укладачі: В. Т. Бусел, М. Д. Василега-Дерибас, О. В. Дмитрієв та ін.; кер. проекту та голов. ред. В. Т. Бусел]. – К., Ірпінь: ВТФ «Перун», 2005. – С. 1221.

<sup>2</sup> Беззубов Д. О. Про тлумачення «ризикознавства» в юридичній науці України [Текст] / Д. О. Беззубов // Держава і право. Юридичні і політичні науки: Зб. наук. праць / [ред. колегія: Ю. С. Шемшученко (голова), І. О. Кресіна (голов. ред.), О. М. Костенко (заст. голов. ред.) та ін.]. – К.: Ін-т держави і права ім. В. М. Корецького НАН України, 2009. – Вип. 45. – С. 227.

<sup>3</sup> Господарський кодекс України від 16 січня 2003 року [Текст] // Відомості Верховної Ради України. – 2003. – № 18, № 19–20, № 21–22. – Ст. 144.

<sup>4</sup> Митна політика та митна безпека України [Текст]: [моногр.] / [П. В. Пашко, І. Г. Бережнюк, О. П. Гребельник та ін.]; за заг. ред. П. В. Пашка, І. Г. Бережнюка. – Хмельницький: ПП Мельник А. А., 2013. – С. 13.

<sup>5</sup> Управління ризиками в митній справі: зарубіжний досвід та вітчизняна практика [Текст]: [моногр.] / [І. Г. Бережнюк, А. І. Брендак, В. В. Булана та ін.]; за заг. ред. І. Г. Бережнюка. – Хмельницький: ПП Мельник А. А., 2014. – С. 21.

<sup>6</sup> Міжнародна конвенція про спрощення і гармонізацію митних процедур (у змінений редакції на 26 червня 1999 року) [Текст] // Офіційний вісник України. – 2011. – № 71. – Ст. 727.

<sup>7</sup> Про приєднання України до Міжнародної конвенції про спрощення і гармонізацію митних процедур у змінений редакції згідно з Додатком I до Протоколу про внесення змін до Міжнародної конвенції про спрощення та гармонізацію митних про-

цедур [Текст]: Закон України від 5 жовтня 2006 року № 227-V (в редакції Закону України від 15 лютого 2011 року № 3018-VI) // Відомості Верховної Ради України. – 2011. – № 35. – Ст. 347.

<sup>8</sup> Митне регулювання в ЄС та Україні: порівняльно-правове дослідження [Текст]: [наук.-практ. посіб.] / [В. Мароха, Н. Олійник, О. Омельченко та ін.]; за наук. ред. А. В. Мазура. – К.: ТОВ «Ніка-Прінт», 2005. – С. 41.

<sup>9</sup> Рамкові стандарти безпеки та полегшення всесвітньої торгівлі Всесвітньої митної організації. Прийняті Радою Митного Співробітництва 1 червня 2005 року // Офіційний веб-портал Верховної Ради України. – Режим доступу: [http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/976\\_003](http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/976_003)

<sup>10</sup> Руренко О. Г. Митна безпека України в умовах глобалізації [Текст] / О. Г. Руренко, В. М. Горбачук // Митна безпека. Серія: Економіка. – 2010. – № 1. – С. 56–57.

<sup>11</sup> Таможенный кодекс Европейского Сообщества [Електронний ресурс]: Регламент утврджено Європейським Парламентом і Советом (ЄС) 23 апреля 2008 года № 450. – Режим доступа: <https://girinazw9.files.wordpress.com/2010/09/zkeu-russ.doc>

<sup>12</sup> Програма модернізації державної податкової служби України. Затверджена 5 червня 2003 року. Набула чинності 31 грудня 2003 року [Електронний ресурс] // Група Всесвітнього банку. – Режим доступу: <http://siteresources.worldbank.org/UKRAINE/INUKRAINIANEXTN/Resources/STSMPPProjectbriefv4u.pdf>

<sup>13</sup> Двосторонній робочий план на 2006–2007 роки. Підписаний Державною податковою адміністрацією України та Податковою та митною адміністрацією Нідерландів 20 листопада 2006 року [Текст] // Офіційний вісник України. – 2007. – № 30. – Ст. 1243.

<sup>14</sup> Про затвердження Національного плану дій з поліпшення адміністрування податків [Текст]: Розпорядження Кабінету Міністрів України від 14 жовтня 2009 року № 1217-р // Урядовий кур'єр. – 2009. – № 191. – 16 жовтня.

<sup>15</sup> Протокол між Державною митною службою України та Державним митним комітетом Республіки Білорусь про обмін інформацією в рамках системи управління ризиками від 28 листопада 2011 року [Текст] // Офіційний вісник України. – 2011. – № 98. – Ст. 3596.

<sup>16</sup> Податковий кодекс України від 2 грудня 2010 року [Текст] // Відомості Верховної Ради України. – 2011. – № 13–14, № 15–16. – Ст. 112.

<sup>17</sup> Митний кодекс України від 13 березня 2012 року [Текст] // Офіційний вісник України. – 2012. – № 32. – Ст. 1175.

<sup>18</sup> Про затвердження Методичних рекомендацій по моніторингу податкових ризиків [Електронний ресурс]: Наказ Державної податкової адміністрації України від 28 жовтня 2001 року № 428. – Режим доступу: [http://tc.nusta.com.ua/Kursi\\_2013/8\\_SQL/sqldk/01/temu/Nakaz/5c.htm](http://tc.nusta.com.ua/Kursi_2013/8_SQL/sqldk/01/temu/Nakaz/5c.htm)

<sup>19</sup> Про затвердження Методичних рекомендацій щодо порядку розподілу платників податків за категоріями уваги [Електронний ресурс]: Наказ Державної податкової адміністрації України від 30 червня 2006 року № 373 // ЛІГА: ЗАКОН. – Режим доступу: [http://search.ligazakon.ua/l\\_doc2.nsf/link1/GDPI7866.html](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/GDPI7866.html)

<sup>20</sup> Про затвердження Порядку подання платником податків заяви про проведення документальної невізної позапланової електронної перевірки та прийняття рішення територіальним органом Міністерства доходів і зборів України про проведення такої перевірки [Текст]: Наказ Міністерства доходів і зборів України від 3 червня 2013 року № 143. Зареєстровано в Міністерстві юстиції України 13 червня 2013 року за № 950/23482 // Офіційний вісник України. – 2013. – № 47. – Ст. 1702.

<sup>21</sup> Про затвердження Порядку застосування автоматизованої системи аналізу та управління ризиками під час митного контролю та митного оформлення товарів із застосуванням вантажної митної декларації [Текст]: Наказ Державної митної служби України від 13 грудня 2010 року № 1467. Зареєстровано в Міністерстві юстиції України 11 лютого 2011 року за № 180/18918 // Офіційний вісник України. – 2011. – № 12. – Ст. 533.

<sup>22</sup> Про затвердження Порядку розроблення профілів ризику [Електронний ресурс]: Наказ Державної митної служби України від 22 грудня 2010 року № 1514 (в редакції наказу Держмитслужби від 11 січня 2012 року № 22) // ЛІГА: ЗАКОН. – Режим доступу: <http://document.ua/pro-vnesennja-zmin-do-nakazu-derzhmitsluzhbi-vid-22.12.2010—doc83993.html>

<sup>23</sup> Про затвердження критеріїв, за якими оцінюється ступінь ризику від провадження діяльності митного брокера та визначається періодичність проведення планових заходів державного нагляду (контролю) [Текст]: Постанова Кабінету Міністрів України від 21 березня 2012 року № 219 // Офіційний вісник України. – 2012. – № 22. – Ст. 839.

<sup>24</sup> Про затвердження Порядку здійснення аналізу та оцінки ризиків, розроблення і реалізації заходів з управління ризиками в митній службі України [Текст]: Наказ Міністерства фінансів України від 24 травня 2012 року № 597. Зареєстрований в Міністерстві юстиції України 1 червня 2012 року за № 882/21194 // Офіційний вісник України. – 2012. – № 45. – Ст. 1792.

<sup>25</sup> Про експлуатацію модуля АСАУР в пунктах пропуску через державний кордон для автомобільного сполучення [Електронний ресурс]: Наказ Державної митної служби України від 28 листопада 2012 року № 683 // ЛІГА: ЗАКОН. – Режим доступу: [http://search.ligazakon.ua/l\\_doc2.nsf/link1/MK120854.html](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/MK120854.html)

<sup>26</sup> Терещенко С. С. Митний контроль. Алгоритм аналізу факторів ризику під час митного контролю. Основні методи шахрайства під час транзиту [Текст] / С. С. Терещенко // Вісник Академії митної служби України. – 2000. – № 3. – С. 3–12.

<sup>27</sup> Управління ризиками в митній справі: зарубіжний досвід та вітчизняна практика [Текст]: [моногр.] / [І. Г. Бережнюк, А. І. Брендак, В. В. Булана та ін.]; за заг. ред. І. Г. Бережнюка. – Хмельницький: ПП. Мельник А. А., 2014. – С. 25.

<sup>28</sup> Митна енциклопедія [Текст]: У 2-х тт. Т. 2 / [І. Г. Бережнюк, П. В. Пашко, Д. А. Арзянцева та ін.]; редкол.: І. Г. Бережнюк (відп. ред.), П. В. Пашко (заст. відп. ред.), О. М. Вакульчик та ін. – Хмельницький: ПП Мельник А. А., 2013. – С. 330.

<sup>29</sup> Запорожець О. Ф. Методичні підходи до формування та розвитку Національної ризикоорієнтованої системи адміністрування митних платежів [Текст] / О. Ф. Запорожець // Митна безпека. – 2013. – № 1. – С. 56.

<sup>30</sup> Податкова система [Текст]: [навч. посіб.] / [В. Г. Баранова, О. Ю. Дубовик, В. П. Хомутенко та ін.]; за ред. В. Г. Баранової. – Одеса: ВМВ, 2014. – С. 296.

<sup>31</sup> Костенко Ю. О. Щодо ризикоорієнтованої системи відбору платників податків до податкових перевірок [Електронний ресурс] / Ю. О. Костенко. – Режим доступу: [http://finconf.nusta.com.ua/docs/6b54315fd45487c4d629784251256d7b/tez/kostenko\\_tezi.doc.doc](http://finconf.nusta.com.ua/docs/6b54315fd45487c4d629784251256d7b/tez/kostenko_tezi.doc.doc)

<sup>32</sup> Черевко О. І. Аналіз механізмів управління ризиками в сфері оподаткування [Текст] / О. І. Черевко // Вісник Чернівецького торговельно-економічного інституту. Економічні науки. – 2013. – Вип. 3. – С. 300.

<sup>33</sup> Тинівський Д. В. Методи відбору платників податків для проведення візних податкових перевірок [Текст] / Д. В. Тинівський // Науковий вісник Дніпропетровського державного університету внутрішніх справ. – 2012. – № 3. – С. 284–285.

<sup>34</sup> *Тиновський Д. В.* Правові та організаційні засади здійснення виїзних податкових перевірок [Текст]: автореф. дис. ... канд. юрид. наук: спец. 12.00.07 / Д. В. Тиновський; Держ. НДІ М-ва внутр. справ України. – К., 2012. – С. 8.

<sup>35</sup> *Микитюк А. А.* Правові та організаційні засади здійснення податкового аудиту державною податковою службою України [Текст]: автореф. дис. ... канд. юрид. наук: спец. 12.00.07 / А. А. Микитюк; Нац. ун-т держ. податк. служби України. – Ірпінь, 2010. – С. 17.

#### Резюме

**Войтенко І. С. Поняття та правове регулювання ризикоорієнтованої системи митного та податкового контролю.**

Стаття присвячена питанням правового регулювання ризикоорієнтованої системи митного та податкового контролю. Висвітлено нормативно-правові акти, які регулюють вказане питання. Аргументовано необхідність подальшого запровадження ризикоорієнтованої системи митного та податкового контролю у законодавство України. Запропоновано авторське визначення ризикоорієнтованої системи. Визначено шляхи подальших розвідок у вказаному напрямі.

**Ключові слова:** ризик, митний ризик, податковий ризик, ризикоорієнтована система, митний контроль, податковий контроль.

#### Резюме

**Войтенко И. С. Понятие и правовое регулирование рискоориентированной системы таможенного и налогового контроля.**

Статья посвящена вопросам правового регулирования рискоориентированной системы таможенного и налогового контроля. Освещены нормативно-правовые акты, которые регулируют указанный вопрос. Аргументирована необходимость дальнейшего внедрения рискоориентированной системы таможенного и налогового контроля в законодательство Украины. Предложено авторское определение рискоориентированной системы. Определены пути дальнейших исследований в указанном направлении.

**Ключевые слова:** риск, таможенный риск, налоговый риск, рискоориентированная система, таможенный контроль, налоговый контроль.

#### Summary

**Voitenko I. Definition and regulation of risk-oriented system of customs and tax control.**

The article is devoted to problems of legal regulation of risk-oriented system of customs and tax control. Deals with the regulations governing the specified question. The necessity of further introducing risk-oriented system of customs and tax control legislation in Ukraine. The author definition of risk-oriented system. Ways of further work in the specified direction.

**Key words:** risk, risk of customs, tax risk, risk-oriented system, customs, tax control.

УДК 336.2

### О. В. ГЕДЗЮК

*Олена Вікторівна Гедзюк, кандидат юридичних наук, асистент кафедри Київського національного університету імені Тараса Шевченка*

## ДЕЯКІ ПИТАННЯ КВАЛІФІКАЦІЇ ДОХОДУ ФІЗИЧНОЇ ОСОБИ ЯК ДОДАТКОВОГО БЛАГА В ЦІЛЯХ ОПОДАТКУВАННЯ ПОДАТКОМ НА ДОХОДИ ФІЗИЧНИХ ОСІБ\*

Податок на доходи фізичних осіб (далі – ПДФО) охоплює широкі верстви населення та практично всі види доходів, які отримують фізичні особи. Одним із видів доходів, що включаються до загального місячного (річного) оподаткованого доходу платника податків, є дохід, отриманий платником податку як додаткове благо. Що саме потрібно розуміти під «додатковим благом» законодавець розкриває у пп. 14.1.47 п. 14.1 ст. 14 Податкового кодексу України (далі – ПК України), під яким розуміються кошти, матеріальні чи нематеріальні цінності, послуги, інші види доходу, що виплачуються (надаються) платнику податку податковим агентом, якщо такий дохід не є заробітною платою та не пов'язаний з виконанням обов'язків трудового найму або не є винагородою за цивільно-правовими договорами (угодами), укладеними з таким платником податку (крім випадків, прямо передбачених нормами розділу IV цього Кодексу). Отже, для того, щоб дохід кваліфікувався як «додаткове благо», він повинен:

**1. Виплачуватись податковим агентом,** яким відповідно до пп.14.1.180. п. 14.1 ст. 14 ПК України є юридична особа (її філія, відділення, інший відокремлений підрозділ), самозайнята особа, представництво нерезидента – юридичної особи, інвестор (оператор) за угодою про розподіл продукції, які незалежно від організаційно-правового статусу та способу оподаткування іншими податками та/або форми нарахування (виплати, надання) доходу (у грошовій або негрошовій формі) *зобов'язані нараховувати, утримувати та*

© О. В. Гедзюк, 2015

\* Підготовлено за результатами роботи податкових студій ЮК «Jurimex»