

8. Chistyakov O.I. Rossiiskoe zakonodatel'stvo X – XX vekov. [V 9 t.] / O.I.Chistyakov. – M. : Yurid. lit., 1984. – . –  
T. 1. Zakonodatel'stvo Drevnei Rusi. – M.: Yurid. lit., 1984. – 432 p.
9. Yavornits'kii D.I. Istoriya zaporiz'kikh kozakiv [u 3-kh t.] / D.I. Yavornits'kii. – K. : Svit, 1990-1991– . –  
T. 1 : 1990. – 319 p.
10. Administrativne pravo Ukraini. Akademichnii kurs : pidruch. u 2-kh t. / [Red. kol. : V.B. Aver'yanov]. – K.: Vidavnitstvo «Yuridichna dumka», 2004– . –  
T. 1. Zagal'na chastina : 2004. – 584 p.
11. Kolpakov V.K. Administrativne pravo : genezis instutualizatsii / V.K. Kolpakov // Visnik Zaporiz'kogo natsional'nogo universitetu. – 2012. – № 1 (I). – P. 130 – 139.
12. Korenev A.P. Printsipy sovetskogo administrativnogo prava / A.P. Korenev // Pravovedenie. - 1967. – № 3. – P. 72-78.
13. Administrativne pravo Ukraini : pidruchnik / [Bityak Yu.P., Garashchuk V.M., D'yachenko O.V. ta in.] ; za red. Yu.P. Bityaka. – Kiiv : Yurinkom Inter, 2005. – 544 p.
14. Kivalov S.V. Administrativne pravo Ukraini : navch.-metod. posibnik / S.V. Kivalov, L.R. Bila. – [vid. 2-ge, pererob. i dop.]. – Odesa : Yuridichna literatura, 2002. – 107 p.
15. Kolomoets' T.O. Administrativne pravo Ukraini : pidruchnik / T.O. Kolomoets'. – Kiiv : Istina, 2012. – 528 p.
16. Stetsenko S.G. Administrativne pravo Ukraini : navch. Posibnik / S.G. Stetsenko. – 3-e izd., pererab. i dop. – Kiiv : Atika, 2011. – 624 p.
17. Kurs administrativnogo prava Ukraini : pidruchnik / [Kolpakov V.K., Kuz'menko O.V., Pastukh I.D., Sushchenko V.D. ta in.] ; za red. V.V. Kovalenka. – Kiiv : Yurinkom inter, 2012. – 808 p.
18. Kolomoets' T.O. Printsipi administrativnogo prava : monografiya / T.O. Kolomoets', P.O. Baranchik. – Zaporizhzhya : Poligrafichnii tsentr «Copy Art», 2012. – 203 p.
19. Mel'nik R.S. Institut printsipiv administrativnogo prava u sistemi Zagal'nogo administrativnogo prava Ukraini / R.S. Mel'nik // Publichne pravo. – 2012. – № 3 (7). – P. 51-60.

УДК 347.73: 336.2 (477)

**АКТУАЛЬНІ ПИТАННЯ ПРОВЕДЕННЯ ОРГАНАМИ  
ДОХОДІВ І ЗБОРІВ УКРАЇНИ ДОКУМЕНТАЛЬНОЇ  
ПОЗАПЛАНОВОЇ ПЕРЕВІРКИ ПЛАТНИКІВ ПОДАТКІВ**

Яковенко Є.О., к.ю.н., головний державний інспектор

*Головне управління Міністерства доходів і зборів України у Дніпропетровській області, вул.  
Сімферопольська, 17-а, м. Дніпропетровськ, Україна  
yakovenkoA@i.ua*

Стаття присвячена актуальним питанням, пов'язаним з проведенням органами доходів і зборів України документальної позапланової перевірки платників податків на підставі підпункту 78.1.1 пункту 78.1. статті 78 Податкового кодексу України. При порушенні органом доходів і зборів

Україні порядку проведення такої перевірки у платника податків виникає право на звернення до адміністративного суду за захистом своїх прав і законних інтересів.

*Ключові слова: платники податків, Податковий кодекс України, позапланова документальна перевірка, обов'язковий письмовий запит, податкова інформація.*

### **АКТУАЛЬНЫЕ ВОПРОСЫ ПРОВЕДЕНИЯ ОРГАНАМИ ДОХОДОВ И СБОРОВ УКРАИНЫ ДОКУМЕНТАЛЬНОЙ ВНЕПЛАНОВОЙ ПРОВЕРКИ ПЛАТЕЛЬЩИКОВ НАЛОГОВ**

Яковенко Е.А.

*Главное управление Министерства доходов и сборов Украины в Днепропетровской области,  
ул. Симферопольская, 17-а, г. Днепропетровск, Украина  
yakovenkoA@i.ua*

Статья посвящена актуальным вопросам, связанным с проведением органами доходов и сборов Украины документальной внеплановой проверки плательщиков налогов на основании подпункта 78.1.1 пункта 78.1 статьи 78 Налогового кодекса Украины. При нарушении органом доходов и сборов Украины порядка проведения такой проверки у плательщика налогов возникает право на обращение в административный суд для защиты своих прав и законных интересов.

*Ключевые слова: плательщик налогов, Налоговый кодекс Украины, внеплановая документальная проверка, обязательный письменный запрос, налоговая информация.*

### **PRESSING QUESTIONS OF LEADTHROUGH OF PROFITS AND COLLECTIONS OF UKRAINE OF DOCUMENTARY PROVIDED FOR BY THE PLAN NOT VERIFICATION OF PAYERS OF TAXES ORGANS**

Yakovenko E.A.

*Main administration of Ministry of profits and collections of Ukraine in the Dnepropetrovsk area,  
a street Simferopol'skaya, 17-a, Dnepropetrovsk, Ukraine  
yakovenkoA@i.ua*

As the analysis of judicial opinion and positions of the Ukrainian Ministry of Finance, the Ukrainian Ministry of incomes and duties testifies, ideas concerning the bases, the order (procedure) of right's realisation of body of incomes and duties of Ukraine for holding of documentary unscheduled inspection according item 78.1.1 of the Ukrainian Tax code.

Give an account of stated, there are different points of view for today which have the foundation, concerning an order (procedure) of realisation by bodies of incomes and duties of Ukraine of item 78.1.1 of the Ukrainian Tax code which continue to be defining factors in activity of bodies of incomes and duties of Ukraine and have influence on judicial opinion formation.

Considering an urgency of the given topic the author will try to prove the idea concerning an order (procedure) of right's realisation by bodies of incomes and duties of Ukraine, provided by item 78.1.1 of the Ukrainian Tax code.

In rules of article 78 of the Ukrainian Tax code the exhaustive list of circumstances (bases) at which presence the body of incomes and duties of Ukraine can spend documentary unscheduled inspection is stated. But, as shows the legal analysis of the maintenance of this rule, it is not independent from other rules of the Ukrainian Tax code and it is not self-sufficient, by which the basic legal questions of documentary unscheduled inspection's holding are settled.

The author's legal analysis of the resulted rules of the Ukrainian Tax code and specified above various positions concerning an order (procedure) of documentary unscheduled inspection's holding by bodies of incomes and duties of Ukraine gives the chance to assert, that the decision of the head of body of incomes and duties of Ukraine concerning documentary unscheduled inspection's holding should be based on result of complex application of the Ukrainian Tax code which regulate the appointment bases, an obligatory letter of inquiry and documentary unscheduled inspection's holding. That is, documentary unscheduled inspection in the presence of the circumstance provided by item 78.1.1 of the Ukrainian Tax code is possible with implementation by subjects of legal relations (body of incomes and duties of Ukraine and the taxes' payer) of corresponding order (procedure) established as in article 73 and item 78.1.1 of the Ukrainian Tax code.

The role of administrative court at formation of judicial opinion during adjudication of disputes where the estimation of implementation of rules of paragraph 4 of article 73 and item 78.1.1 of the Ukrainian Tax Code by bodies of incomes and duties of Ukraine was given, is the extremely important, moreover – exclusive. Only stable judicial opinion for taxpayers will force bodies of incomes and duties of Ukraine to apply rules of the Ukrainian Tax code not only «voluntarily», «selectively», but also taking into account other actual rules which regulate actions of bodies of incomes and duties of Ukraine in legal relations.

Infringement by bodies of incomes and duties of Ukraine of an order of carrying out of documentary unscheduled inspection of taxpayers, namely instructions of rules of the Ukrainian Tax code by which the order (procedure) of documentary unscheduled inspection's holding is established, and also realisations of results of such checks, can be the basis for administrative court to recognise a divergence from body of incomes and duties of Ukraine. The administrative court can give the legal estimation to a divergence of body of incomes and duties of Ukraine if it is legally significant for the taxpayers (claimant) and leads to legal consequences in the form of illegal occurrence, change or the termination of the rights and duties at the certain payer of taxes.

*Key words: payer of taxes, Internal revenue code of Ukraine, provided for by the plan documentary not verification, obligatory writing query, tax information.*

Податковий кодекс України містить норми, на підставі яких органи доходів і зборів України забезпечують виконання своєї однієї із головних функцій здійснення адміністрування податків, зборів, платежів шляхом реалізації свого права на проведення камеральних, документальних (планових або позапланових; виїзних або невиїзних) та фактичних перевірок платників податків [1].

У Главі 8 ("Перевірки") Податкового кодексу України визначені види перевірок, встановлено порядок проведення камеральної перевірки, документальних планових перевірок, документальних позапланових перевірок, фактичних перевірок, особливості проведення документальної невиїзної перевірки, а також інші питання, зокрема умови та порядок допуску посадових осіб контролюючих органів до проведення документальних виїзних та фактичних перевірок, строки проведення виїзних перевірок [1].

Нормами статті 78 ("Порядок проведення документальних позапланових перевірок") Податкового кодексу України визначено обставини (підстави), існування однієї з яких надає можливість органу доходів і зборів України реалізувати своє право на проведення документальної позапланової перевірки платника податку. При цьому, за наявності однієї з обставин (підстав), визначеної у статті 78 Податкового кодексу України, у органу доходів і зборів України виникає обов'язок щодо реалізації свого права на перевірку платника податку відповідно до підпункту 78.1.1 пункту 78.1 статті 78 Податкового кодексу України [1].

Як свідчить аналіз судової практики та позицій Міністерства фінансів України, Міністерства доходів і зборів України не є безумовно і однозначними думки щодо підстав, порядку (процедури) реалізації права органу доходів і зборів України на проведення документальної позапланової перевірки відповідно до підпункту 78.1.1 пункту 78.1 статті 78 Податкового кодексу України [1].

Також, існують різні позиції суду касаційної інстанції, який спеціалізується на розгляді адміністративних справ та Верховного Суду України щодо можливості оскарження платниками податків дій органів доходів і зборів України при можливому порушенні останніми порядку (процедури) проведення перевірки [2].

Не визначеність цих питань у судовій практиці, яка є різноманітною, зокрема, щодо необхідності комплексного застосування як спеціальних, так і загальних норм Податкового кодексу України, які регламентують чи стосуються питання підстав, порядку (процедури) реалізації права органу доходів і зборів України на проведення документальної позапланової перевірки відповідно до підпункту 78.1.1 пункту 78.1 статті 78 Податкового кодексу України, призводить до вирішення судами адміністративних спорів, зокрема, при наданні правової оцінки одним і тим же обставинам, як на користь органів доходів і зборів України, так і платників податків.

За загальною правовою позицією Міністерства фінансів України, Державної податкової служби України, правонаступником якої є Міністерство доходів і зборів України, з якою в непоодиноких рішеннях погодились і адміністративні суди різних інстанцій, реалізація органами доходів і зборів України підпункту 78.1.1. пункту 78.1. статті 78 Податкового кодексу України можлива за різними порядками (процедурою) проведення документальної позапланової перевірки. Як виключно на підставі підпункту 78.1.1 пункту 78.1. статті 78

Податкового кодексу України, так і із застосуванням до абзацу 4 пункту 73.3 статті 73 Податкового кодексу України [2-6].

У той же час, за правовою позицією платників податків, яку підтримали адміністративні суди різних інстанцій, реалізація підпункту 78.1.1. пункту 78.1. статті 78 Податкового кодексу України передбачає лише один порядок (процедуру) з обов'язковим застосуванням до абзацу 4 пункту 73.3 статті 73 Податкового кодексу України. Порушення такого порядку може бути одним із аргументів для адміністративних судів щодо вирішення спору на користь платників податків [7]. На жаль, адміністративні суди, обґрунтовуючи свої рішення, обмежуються лише посиланням у них на обов'язковість застосування пункту 73.3 статті 73 Податкового кодексу України без детальної правової аргументації необхідності такого застосування.

Звертаючи увагу на викладене, сьогодні існують різні позиції, які мають своє обґрунтування, щодо порядку (процедури) реалізації органами доходів і зборів України підпункту 78.1.1. пункту 78.1. статті 78 Податкового кодексу України, які продовжують бути визначальним чинником у діяльності як органів доходів і зборів України, так і мають вплив на формування судової практики.

Автор, зважаючи на актуальність теми, спробує обґрунтувати свою думку щодо порядку (процедури) можливої реалізації свого права органами доходів і зборів України, передбаченого підпунктом 78.1.1. пункту 78.1. статті 78 Податкового кодексу України.

Відповідно до Податкового кодексу України, органи доходів і зборів України для виконання покладених на них функцій мають право проводити, відповідно до законодавства, перевірки і звірки (п.п.20.1.4. п.20.1 ст.20).

Нормами Глави 8 Податкового кодексу України встановлено, що в разі виконання органом доходів і зборів України приписів Податкового кодексу України, якими регламентовано правила (підстави, порядок та інше) проведення документальних позапланових перевірок: за наявності відповідних обставин і належно оформлених відповідних документів, а також вчинення посадовими особами органу доходів і зборів України відповідних дій є беззаперечною підставою для реалізації органом доходів і зборів України свого права на проведення, зокрема документальної позапланової перевірки.

Так, підпунктом 78.1.1 пункту 78.1 статті 78 Податкового кодексу України передбачено, що документальна позапланова перевірка здійснюється в разі, коли за результатами перевірок інших платників податків або отримання податкової інформації виявлено факти, що свідчать про можливі порушення платником податків податкового, валютного та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на органи доходів і зборів України, якщо платник податків не надасть пояснення та їх документальні підтвердження на обов'язковий письмовий запит органу державної податкової служби протягом 10 робочих днів з дня отримання запиту.

Тобто, за наявністю:

- виявлених фактів, що свідчать про можливі порушення платником податків податкового, валютного та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на органи доходів і зборів України;
- надання платнику податків обов'язкового письмового запиту органу доходів і зборів України, який підписаний керівником (заступником керівника) останнього та містить перелік інформації, яка запитується, та документів, що її підтверджують, а також підстави для надіслання запиту;
- ненадання платником податків пояснень та їх документальних підтверджень на обов'язковий запит органу доходів і зборів України протягом 10 робочих днів з дня отримання платником податків такого запиту.

Як зазначалося вище, за позицією Міністерства фінансів України, Державної податкової служби України, правонаступником якої є Міністерство доходів і зборів України, яка знайшла відображення у деяких рішеннях адміністративних судів різних інстанцій, наявність лише зазначених вище обставин є підставою для проведення органом доходів і зборів України документальної позапланової перевірки. При цьому, виконання вимог підпункту 78.1.1 пункту 78.1 статті 78 Податкового кодексу України не пов'язується з іншими нормами Податкового кодексу України.

Зазначена позиція, на думку автора, не відображає у повній мірі вимоги всіх норм Податкового кодексу України як спеціальних, так і загальних, на підставі яких органи доходів і зборів України зобов'язані здійснити дії, які б дозволили їм реалізувати своє право на проведення документальної позапланової перевірки платника податків.

Дійсно, у нормах статті 78 Податкового кодексу України викладено вичерпний перелік обставин (підстав), за наявності яких, як вважається, орган доходів і зборів України може здійснити проведення документальної позапланової перевірки, зокрема підпунктом 78.1.1 пункту 78.1 статті 78 Податкового кодексу України. Але, як показує правовий аналіз змісту цієї норми, вона не є "автономною" від інших норм Податкового кодексу України і взаємодостатньою, якою врегульовано хоча б принципові правові питання проведення документальної позапланової перевірки.

Нормами Глави 7 Податкового кодексу України визначено правила діяльності органів доходів і зборів України щодо їх інформаційно-аналітичного забезпечення, а саме, права і обов'язки при здійсненні комплексу заходів щодо збору, опрацювання та використання інформації, необхідної для виконання покладених на органи доходів і зборів України функцій.

Нормами статті 73 Податкового кодексу України встановлено порядок отримання податкової інформації органами доходів і зборів України. Такі норми є спеціальними для цих правовідносин. Тобто, лише ними Податковим кодексом України передбачено підстави, порядок (процедура) направлення органом доходів і зборів України обов'язкового запиту платнику податку.

Пункт 73.3 статті 73 Податкового кодексу України передбачає умови, наявність яких дає право органу доходів і зборів України на прийняття рішення щодо можливості проведення документальної позапланової перевірки на підставі підпункту 78.1.1 пункту 78.1 статті 78 Податкового кодексу України:

- направлення органом доходів і зборів України обов'язкового письмового запиту платнику податків, якщо за результатами аналізу податкової інформації, отриманої в установленому законом порядку, виявлені факти, які свідчать про порушення платником податків податкового, валютного законодавства, законодавства у сфері запобігання та протидії легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом, або фінансування тероризму та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на органи доходів і зборів України;
- надання платнику податків обов'язкового письмового запиту органу доходів і зборів України, який підписаний керівником (заступником керівника) останнього та містить перелік інформації, яка запитується, та документів, що її підтверджують, а також підстави для надіслання такого запиту;
- ненадання платником податків запитаної інформації та її документального підтвердження на обов'язковий запит органу доходів і зборів України протягом відповідного строку з дня отримання платником податків такого запиту.

При цьому, лише ця норма визначає письмовий запит як обов'язковий для платника податку, а направлення такого запиту можливе за результатами аналізу податкової інформації, отриманої лише в установленому законом порядку.

У разі, коли запит складено з порушенням вимог, платник податків звільняється від обов'язку надавати відповідь на такий запит.

Є зрозумілим з точки зору органу доходів і зборів України чим "простіше" і "загальніше" виписана норма, яка дає право проводити перевірки платників податку, тобто не встановлює будь – яких додаткового порядку чи підстав, не містить посилань на інші норми закону, дає органу доходів і зборів України, посилаючись лише на таку норму, як підставу, здійснювати перевірки платників податків, не зважаючи на інші норми Податкового кодексу України.

Можливо припустити, що намаганням втілити зацікавленими міністерствами (Міністерством фінансів України, Міністерством доходів і зборів України) своєї спільної позиції на законодавчому рівні стало прийняття Кабінетом Міністрів України відповідно до пунктів 73.2 та 73.3 статті 73 Податкового кодексу України постанови від 27.12.2010 №1245, якою затверджено порядок періодичного подання інформації органам державної податкової служби та отримання інформації зазначеними органами за письмовим запитом, що включає в себе пункт 14 [8].

Так, пунктом 14 розділу ("Отримання податкової інформації за запитом") Порядку періодичного подання інформації органам державної податкової служби та отримання інформації зазначеними органами за письмовим запитом визначено, що в разі, коли за результатами перевірок інших платників податків або за результатами аналізу податкової інформації виявлено факти, що свідчать про можливі порушення платником податків податкового, валютного та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на органи державної податкової служби, платник податків зобов'язаний надати пояснення та їх документальне підтвердження на обов'язковий письмовий запит органу державної податкової служби протягом 10 робочих днів з дня надходження запиту.

Є очевидним, що зміст цього пункту Порядку періодичного подання інформації органам державної податкової служби та отримання інформації зазначеними органами за письмовим запитом повинен підтверджувати можливе право органу доходів і зборів України проводити документальні позапланові перевірки лише на підставі норм підпункту 78.1.1 пункту 78.1 статті 78 Податкового кодексу України.

Здійснений автором правовий аналіз наведених вище норм Податкового кодексу України та зазначених вище різних позицій щодо порядку (процедури) проведення органами доходів і зборів України документальних позапланових перевірок дає можливість стверджувати, що рішення керівника органу доходів і зборів України щодо проведення документальної позапланової перевірки повинно ґрунтуватися на результаті комплексного застосування норм Податкового кодексу України, які регламентують підстави призначення, порядок направлення обов'язкового письмового запиту і проведення документальної позапланової перевірки. Тобто, документальна позапланова перевірка, за наявності обставини, передбаченої підпунктом 78.1.1 пункту 78.1 статті 78 Податкового кодексу України, можлива лише при виконанні суб'єктами правовідносин (органом доходів і зборів України та платником податків) відповідного порядку (процедури), встановленого як у статті 73, так і в підпункті 78.1.1 пункту 78.1 статті 78 Податкового кодексу України.

На підтвердження цієї думки можливо навести таке.

Порівнюючи зміст підстав, передбачених абзацом 4 пункту 73.3 статті 73 та підпунктом 78.1.1 пункту 78.1 статті 78 Податкового кодексу України, можливо стверджувати:

- відповідно до абзацу 4 пункту 73.3 статті 73 Податкового кодексу України направлення обов'язкового письмового запиту про подання платником податків інформації можливо при виявленні фактів порушень за результатами аналізу податкової інформації, отриманої в установленому законом порядку;

- відповідно до підпункту 78.1.1 пункту 78.1 статті 78 Податкового кодексу України проведення документальної позапланової перевірки при виявленні фактів можливих порушень за наслідками перевірок інших платників податків або отримання податкової інформації.

За визначенням, податкова інформація – це сукупність відомостей і даних, що створені або отримані суб'єктами інформаційних відносин у процесі поточної діяльності і необхідні для реалізації покладених на контролюючі органи завдань і функцій у порядку, встановленому Податковим кодексом України [9].

Нормами статті 72 Податкового кодексу України визначено комплекс заходів щодо збору, опрацювання та використання інформації, необхідної для виконання покладених на органи доходів і зборів України функцій, який встановлює підстави, порядок, заходи збору податкової інформації, а також джерела, з яких інформація може бути отримана і потім використана органами доходів і зборів України, зокрема, така податкова інформація може бути отримана за результатами податкового контролю чи надана за запитом органу доходів і зборів України в установленому законом порядку.

Зважаючи на викладене вище, можливо стверджувати, що підстави, встановлені в абзаці 4 пункту 73.3 статті 73 Податкового кодексу України, які дають право органу доходів і зборів України звернутися до платника податків з обов'язковим письмовим запитом, є за своїм інформаційним обсягом більшими, ніж ті, що викладені у підпункті 78.1.1 пункту 78.1 статті 78 Податкового кодексу України та включають у себе останні.

При цьому, лише абзацом 4 пункту 73.3 статті 73 Податкового кодексу України встановлено, що податкова інформація, отримана, зокрема за запитом органу доходів і зборів України, в установленому законом порядку, може бути використана органами доходів і зборів України.

Отже, вся податкова інформація, яка може використовуватися органами доходів і зборів України для реалізації покладених на них завдань і функцій, повинна бути отримана в установленому законом порядку, який передбачено Главою 7 Податкового кодексу України.

Як зазначалося, лише нормами Глави 7 Податкового кодексу України передбачено підстави, порядок (процедура) направлення органом доходів і зборів України обов'язкового запиту платнику податку. Такі норми є єдиними та спеціальними для цих правовідносин між органами доходів і зборів України та платниками податків.

Лише виявлення органом доходів і зборів України фактів, які свідчать про порушення платником податків податкового, валютного законодавства, законодавства у сфері запобігання та протидії легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом, або фінансуванню тероризму та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на органи доходів і зборів України, може бути підставою для направлення обов'язкового письмового запиту такому платнику податків. Тобто, орган доходів і зборів України повинен мати докази існування фактів, що свідчать про порушення платником податків законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на органи доходів і зборів України, які мають своє документальне підтвердження про скоєння таких порушень з боку платника податків. Це дає можливість платнику податків здійснити всі можливі дії (заходи) для забезпечення захисту своїх прав і законних інтересів, надавши до органу доходів і зборів України ґрунтовні спростування (пояснення, документи) на зазначені в обов'язковому письмовому запиті факти порушень.

Ненадання платником податків відповіді (відповідних документів) як взагалі, так і у встановлений строк на обов'язковий письмовий запит органу доходів і зборів України, неспростування чи лише часткове спростування платником податків фактів порушень, викладених в обов'язковому письмовому запиті органу доходів і зборів України, може свідчити лише про можливі порушення платником податків законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на органи доходів і зборів України. Це дає право керівнику (заступнику керівника) контролюючого органу, за результатом правового і фактичного аналізу отриманої

інформації, прийняти рішення щодо проведення/непроведення документальної позапланової перевірки платника податків, під час якої буде підтверджена/непідтверджена інформація щодо можливих порушень платника податків.

Системне викладення норм Податкового кодексу України у статтях 73 та 78, їх правове спрямування на регулювання і взаємодоповнення правовідносин, пов'язаних з направленням обов'язкових письмових запитів і проведенням документальних позапланових перевірок, підтверджує всебічність і комплексність підходу деяких адміністративних судів до застосування норм Податкового кодексу України при розгляді і вирішенні спорів, де надавалась правова оцінка застосування органами доходів і зборів України норм абзацу 4 пункту 73.3 статті 73 і підпункту 78.1.1 пункту 78.1 статті 78 Податкового кодексу України за аналогічними у справах обставинами.

На жаль, саме "своє" розуміння в застосуванні норм Податкового кодексу України органів доходів і зборів України призводить до значної кількості спорів з приводу порядку (процедури) проведення документальних позапланових перевірок.

Наразі роль адміністративного суду при формуванні судової практики під час розв'язання спорів, у яких дається оцінка застосування органами доходів і зборів України норм абзацу 4 пункту 73.3 статті 73 і підпункту 78.1.1 пункту 78.1 статті 78 Податкового кодексу України є вкрай важливою, більше того, виключною. Лише стала судова практика на користь платників податків ймовірно змусить органи доходів і зборів України застосовувати норми Податкового кодексу України не лише "за своїм бажанням", "вибірково", а, зважаючи і на існування інших норм, які чітко регламентують дії органів доходів і зборів України в правовідносинах, що розглядаються в цій публікації.

На думку автора, порушення органами доходів і зборів України порядку проведення документальних позапланових перевірок платників податків, а саме – приписів норм Податкового кодексу України, якими встановлено порядок (процедуру) проведення документальних позапланових перевірок, а також реалізації результатів таких перевірок може бути підставою для адміністративного суду визнати бездіяльність з боку органу доходів і зборів України. Бездіяльності органу доходів і зборів України може бути дана правова оцінка адміністративним судом, якщо вона є юридично важливою для платника податків (позивача) та призводить до юридичних наслідків у вигляді протиправного виникнення, зміни чи припинення прав та обов'язків у певного платника податків.

Підводячи підсумок вище викладеного матеріалу, під час написання якого доведено, з посиланням як на результати правового аналізу норм Податкового кодексу України, так і судову практику адміністративних судів різних інстанцій, правові позиції міністерств (Міністерства фінансів України, Міністерства доходів і зборів України) та платників податків, існування недосконалості норм податкового законодавства України, а саме, які встановлюють порядок призначення проведення документальних позапланових перевірок відповідно до підпункту 78.1.1 пункту 78.1 статті 78 Податкового кодексу України, а фіскальна направленість у діяльності профільних міністерств призводить до "трактування" норм Податкового законодавства України в своїх "інтересах", наслідком чого є порушені права і законні інтереси платників податків.

## ЛІТЕРАТУРА

1. Податковий кодекс України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/>
2. Постанова Верховного Суду України від 24.01.2006 у справі №9/175-04 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/>
3. Лист Міністерства фінансів України від 06.04.2011 №31-08330-04- 29/9014 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://search.ligazakon.ua/>



4. Лист Державної податкової адміністрації України від 27.04.2011 №7971/6/23-4015/346 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://search.ligazakon.ua/>
5. Лист Державної податкової адміністрації України від 26.09.2011 №2096/6/22-2314/155 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://search.ligazakon.ua/>
6. Лист Державної податкової адміністрації України від 06.04.2012 №10155/7/15-3417-03 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://search.ligazakon.ua/>
7. Лист Державної податкової адміністрації України від 13.02.2013 №2339/6/22-2315 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://search.ligazakon.ua/>
8. Ухвала Вищого адміністративного суду України від 02.06.2014 №К/800/27012/13 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.reyestr.court.gov.ua/>
9. Порядок періодичного подання інформації органам державної податкової служби та отримання інформації зазначеними органами за письмовим запитом : Постанова Кабінету Міністрів України від 27.12.2010 №1245 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/>
10. Про інформацію : Закон України від 02.10.1992 № 2657-XII (із змінами і доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/>

#### REFERENCES

1. *Podatkovyi kodeks Ukrainy* [Ukrainian Tax code]. – Available at : <http://zakon4.rada.gov.ua/>
2. *Postanova Verkhovnoho Sudu Ukraini vid 24.01.2006 u spravi №9/175-04* [the Decree of the Supreme Court of Ukraine, 24.01.2006, case №9/175-04]. – Available at : <http://zakon4.rada.gov.ua/>
3. *Lyst Ministerstva finansiv Ukrainy vid 06.04.2011 №31-08330-04- 29/9014* [The letter of Ukrainian Ministry of Finance, 06.04.2011 №31-08330-04- 29/9014]. – Available at : <http://search.ligazakon.ua/>
4. *Lyst Derzhavnoyi podatkovoyi administratsiyi Ukrainy vid 27.04.2011 №7971/6/23-4015/346* [The letter of Ukrainian State Tax Administration 27.04.2011 №7971/6/23-4015/346]. – Available at : <http://search.ligazakon.ua/>
5. *Lyst Derzhavnoyi podatkovoyi administratsiyi Ukrainy vid 26.09.2011 №2096/6/22-2314/155* [The letter of Ukrainian State Tax Administration, 26.09.2011 №2096/6/22-2314/155]. – Available at : <http://search.ligazakon.ua/>
6. *Lyst Derzhavnoyi podatkovoyi administratsiyi Ukrainy vid 06.04.2012 №10155/7/15-3417-03* [The letter of Ukrainian State Tax Administration, 06.04.2012 №10155/7/15-3417-03]. – Available at : <http://search.ligazakon.ua/>
7. *Lyst Derzhavnoyi podatkovoyi administratsiyi Ukrainy vid 13.02.2013 №2339/6/22-2315* [The letter of Ukrainian State Tax Administration, 13.02.2013 №2339/6/22-2315]. – Available at : <http://search.ligazakon.ua/>
8. *Ukhvala Vishchogo administrativnogo sudu Ukrainy vid 02.06.2014 №K/800/27012/13* [Decision of Ukrainian Supreme Administrative Court, 02.06.2014 №K/800/27012/13]. – Available at : <http://www.reyestr.court.gov.ua/>
9. *Poryadok periodichnogo podannya informatsiyi organam derzhavnoi podatkovoyi sluzhbi ta otrimannya informatsiyi zaznachenimi organami za pismovym zapytom : Postanova Kabinetu Ministriv Ukrainy vid 27.12.2010 №1245, yakoyu zatverdzheno* [Regulation of Ukrainian Ministry “Order of periodical providing of information to bodies of state tax services and obtaining of information by those bodies per letter of enquire”]. – Available at : <http://zakon4.rada.gov.ua/>

10. *Pro informatsiyu : Zakon Ukrainy vid 02.10.1992 №2657-XII* [Law of Ukraine dated 02.10.1992 №2657-XII “About information”]. – Available at : <http://zakon4.rada.gov.ua/>.

УДК 347.7: 346.544.6: 339.14: 004.422.422

## **МІСЦЕ УПОВНОВАЖЕНОГО ЕКОНОМІЧНОГО ОПЕРАТОРА В ЛАНЦЮЗІ ПОСТАВОК ТОВАРІВ**

Білоус-Осінь Т.І., аспірант

*Національний університет «Одеська юридична академія»,  
вул. Фонтанська дорога, 23, м. Одеса, Україна  
ossn-1989@mail.ru*

Стаття присвячена висвітленню питань, пов'язаних із окресленням статусних відносин уповноваженого економічного оператора, а саме тих, які реалізуються між учасниками безпечного ланцюга поставок товарів. На підставі аналізу та узагальнення робіт вітчизняних та іноземних вчених проводиться характеристика теорії інтегрованого управління безпечним ланцюгом поставок товарів та ролі уповноваженого економічного оператора в цьому процесі.

*Ключові слова: уповноважений економічний оператор, ланцюг поставок товарів, співпраця, зв'язки, безпека, управління, інтеграція.*

## **МЕСТО УПОЛНОМОЧЕННОГО ЭКОНОМИЧЕСКОГО ОПЕРАТОРА В ЦЕПИ ПОСТАВОК ТОВАРОВ**

Билоус-Осинь Т.И.

*Национальный университет «Одесская юридическая академия»,  
ул. Фонтанская дорога, 23, г. Одесса, Украина  
ossn-1989@mail.ru*

Статья посвящена вопросам, связанным с описанием статусных отношений уполномоченного экономического оператора, а именно тех, которые реализуются между участниками безопасной цепи поставок товаров. На основании анализа и обобщения работ отечественных и зарубежных ученых проводится характеристика теории интегрированного управления безопасной цепью поставок товаров и роли уполномоченного экономического оператора в этом процессе.

*Ключевые слова: уполномоченный экономический оператор, цепь поставок товаров, сотрудничество, связи, безопасность, управление, интеграция.*

## **PLACE AUTHORIZED ECONOMIC OPERATOR IN THE SUPPLY CHAIN**

Bilous-Osin' T.I.

*National university "Odessa law academy", a street Fontanskaya is a road, 23, Odesa, Ukraine  
ossn-1989@mail.ru*

The article is devoted to coverage of issues related to the delineation of status relations authorized economic operator, such as those implemented between participants secure supply chain of goods. Based on the analysis and synthesis of the work of domestic and foreign scientists conducted characteristic theory of integrated management of secure supply chain of goods and the role of authorized economic operator in this process.

The central part of the article is devoted to the investigation of the subject composition relations that arise within the supply chain. Defined their role, depending on the scope and form of relationships between them.

The author reveals the imperfections of the legal regulation of the supply chain of goods. In the author's view the status of authorized economic operator shall be provided to all participants in the supply chain, necessary to amend the Customs Code of Ukraine.