

з векселями. За такої системи векселі будуть емітувати виключно з установ із високою платоспроможністю, а отже, і ліквідність таких векселів буде високою. Запровадження механізму захисту осіб сприяло б популяризації векселю в економіці, підвищенню довіри та надійності до такого засобу платежу.

Отже, аналізуючи усі ознаки векселю, варто зазначити, що така форма розрахунку у сучасних економічних умовах є досить привабливою, проте через недостатню правову обізнаність осіб – учасників та низку прогалин у нормативно-правовому регулюванні виникає недовіра до такого засобу платежу. Стрімкий розвиток економічних відносин не завжди відповідає наявності у достатній кількості обігу грошових коштів у суб'єктів підприємницької діяльності. Вирішити таку проблему, на нашу думку, може широке запровадження вексельної форми платежу, адже проста форма випуску, широка сфера застосування та універсальні властивості можуть впевнено зайняти провідне місце серед інших видів цінних паперів в Україні. Але з метою розвитку малого та середнього бізнесу в Україні державі необхідно вирішити низку питань, які стримують розвиток такої форми платежу в Україні. Такими ключови-

ми проблемами є вироблення механізму захисту осіб, чий майнові права були порушені під час вексельного обігу, та вдосконалення механізму притягнення до відповідальності винних осіб. Зокрема пропонується вдосконалити інститут відповідальності винних осіб шляхом запровадження обмеження випуску векселів сумою статутного капіталу, можливість арешту майна відповідача; відсутність права відповідача вимагати перенесення справи щодо опротестованого векселя; можливість розгляду позову за відсутності відповідача, створення ліквідності вторинного ринку. Також поширення вексельної форми розрахунку у порівнянні із залученням кредитних коштів є більш економічно вигідною та доцільною для українського бізнесу через низку свої переваг, зокрема безінфляційності, що має безсумнівно широко застосовуватись в Україні. Запровадження спеціальних програм та умов погашення таких векселів, зміна системи оподаткування зумовить істотне поживлення економіки держави. Застосування запропонованих механізмів та підвищення правової обізнаності учасників вексельного обігу, на нашу думку, призведе до поліпшення економічної ситуації у країні та полегшить ведення бізнесу в Україні.

ЛІТЕРАТУРА

1. Про цінні папери і фондовий ринок: Закон України від 23 лютого 2006 року № 3480-IV. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/3480-15>.
2. Кобин К.В. Деякі проблеми сучасного регулювання вексельного обігу в Україні на підставі зарубіжного досвіду про міжнародний вексельний обіг. Науковий вісник УжНУ. 2017. С. 84–91.
3. Харун О.А., Дубицька О.В. Перспективи розвитку вексельного обігу в Україні. Економічні науки. 2017. №6. С. 518–522.
4. Гамза В.А., Ткачук І.Б., Жилкин І.М. Безопасность банковской деятельности: учебник для вузов. 3-е изд., пер. и доп. М.: Юрайт, 2014. 513 с.

УДК 347.73:336.146

ДОКУМЕНТАЛЬНІ ПЛАНОВІ ПЕРЕВІРКИ У СИСТЕМІ ПОДАТКОВОГО КОНТРОЛЮ: АКТУАЛЬНІ ПИТАННЯ ТА СУДОВА ПРАКТИКА

DOCUMENTARY PLANNED INSPECTION IN THE SYSTEM TAX CONTROL: TOPICAL QUESTIONS AND JUDICIAL PRACTICE

Маринів Н.А., к.ю.н.,
асистент кафедри фінансового права

Національного юридичного університету імені Ярослава Мудрого

Стаття присвячена актуальним проблемам податкових правовідносин, що виникають під час організації заходів податкового контролю, зокрема при проведенні документальних планових перевірок. Предметом дослідження є правомірність внесення змін до плану-графіку таких перевірок, а також правові наслідки проведення перевірок з порушенням порядку їх проведення. Проблеми, що порушуються, розглядаються крізь призму правозастосовної практики.

Ключові слова: податковий контроль, перевірка, види перевірок, організація перевірок, оскарження призначення перевірок, документальна планова перевірка, план-графік документальних планових перевірок.

В статье анализируются актуальные проблемы налоговых правоотношений, возникающие при организации мероприятий налогового контроля, в частности, при проведении документальных плановых проверок. Предметом исследования является правомерность внесения изменений в план-график проведения таких проверок, а также правовые последствия проведения проверок с нарушением порядка их проведения. Проблемы рассматриваются сквозь призму правоприменительной практики.

Ключевые слова: налоговый контроль, проверка, виды проверок, организация проверок, обжалование назначения проверок, документальная плановая проверка, план-график плановых документальных проверок.

The article is devoted to one of the topical theoretical and practical aspects of tax legal relations arising in the course of tax control measures and related problems of organization and appeal of the destination of documentary scheduled inspections as the primary method of tax control. The problems that are raised, are viewed through the prism of law.

Tax inspections have a special place as the primary and most effective method of implementation of tax control, as in their conduct, the Supervisory authority has the opportunity to obtain comprehensive information on the execution by the payer of the duties on calculation and payment of taxes, fees (compulsory payments).

The importance of proper organization and proper conduct of the method of control to mandatory payments (taxes and charges) charged to the budgets that the payer was obliged to pay and did not pay (through error, deliberate evasion, etc.), on time and in full was sent to the appropriate public Fund of funds.

Constant changes in tax legislation relating to the administration of taxes and fees, including tax control, give rise to new problematic questions, which, unfortunately, still remain unresolved.

The aim of the article is the study on the basis of current tax legislation and judicial practice of problematic issues related to the organization and conduct of tax audits, judicial appeal as their purpose and results that are relevant at this stage of the tax control in order to identify possible ways to solve problems.

Planned documentary check is a check which is conducted according to schedule inspections for the current year that is published on the official web-site of the Central Executive authority that implements the state tax and customs policy, to 25 December of the year preceding the year in which you held such documentary scheduled inspection.

However, the schedule is changing almost every month and as of 14 November 2018, the number of planned inspections achieved 8660, including increased to 6061 and the number of planned inspections of taxpayers – legal persons, that is, in the opinion of the court illegal, as the Tax code of Ukraine such an adjustment is not provided. Failure to comply with a regulatory authority order of the schedule is contrary to the principle of legal certainty and in the opinion of the Supreme Court leads to the recognition checks are illegal and no legal consequences for such. However, the court practice is ambiguous, is not conducive to the establishment of the partnership relations between the taxpayer and the controlling authority.

Key words: tax control, inspections, types of inspections, organization inspections, appeals purpose of inspections, documentary scheduled inspection, the schedule of documentary scheduled inspections.

Ефективність податкового контролю насамперед залежить від належної організації та планування його способів, серед яких податковим перевіркам відводиться особливе місце як основному та найбільш дієвому способу здійснення податкового контролю, оскільки під час їх проведення контролюючий орган має можливість отримати вичерпну інформацію про виконання платником своїх обов'язків з обчислення та сплати податків, зборів (обов'язкових платежів).

При цьому, саме під час проведення документальних перевірок така інформація розкривається найбільш повно, оскільки перевірки підлягають не тільки надані платниками податкові декларації про виконання свого податкового обов'язку, а й інша податкова інформація, що потрапляє у розпорядження контролюючого органу.

Оскільки метою податкового контролю, поряд із виявленням податкових правопорушень та попередженням їх у майбутньому, є забезпечення невідворотності настання відповідальності за податкові правопорушення, важливе значення має саме належна організація та якісне проведення зазначеного способу контролю з тим, щоб обов'язкові платежі (податки і збори), що справляються до бюджетів, які платник був зобов'язаний сплатити і не сплатив (через помилку, навмисне ухилення від сплати та ін), своєчасно та у повному обсязі були направлені до відповідного публічного фонду коштів.

Аналіз дисертаційних досліджень та останніх публікацій з даної тематики дає підстави стверджувати, що питанням податкового контролю взагалі та податковим перевіркам зокрема, у науковій літературі приділяється досить значна увага. Проте постійні зміни, які вносяться до податкового законодавства, що стосуються адміністрування податків і зборів, у тому числі і податкового контролю, призводять до виникнення нових проблемних ситуацій на практиці, які, на жаль, складно вирішувати.

Отже, метою статті є дослідження на основі чинного податкового законодавства та судової практики проблемних питань, пов'язаних з організацією і проведенням документальних планових податкових перевірок, судового оскарження як їх призначення, так і результатів на етапі податкового контролю для окреслення можливих шляхів усунення наявних проблем.

Основним законодавчим актом, що регулює порядок проведення перевірок контролюючим органом, є Податковий кодекс України (далі – ПК України). Главою 8 розділу II «Адміністрування податків, зборів, обов'язкових платежів» ПК України визначені види перевірок, правила щодо їх призначення та проведення, а також умови та порядок допуску посадових осіб контролюючого органу до проведення перевірки та оформлення відповідних результатів контрольного заходу [1].

Регулювання вказаного порядку на законодавчому рівні є гарантією дотримання прав платників податків під час контролю за виконанням ними вимог податкового та іншого законодавства, який здійснюється органами державної фіскальної служби у процесі адміністрування податків і зборів. Саме з цієї метою, на наш погляд, нормативно об-

межено також і перелік підстав для проведення перевірок платників податків контролюючими органами, визначено умови проведення відповідних перевірок та порядок допуску посадових осіб контролюючих органів до їх проведення.

Документальною перевіркою відповідно до статті 77 ПК України є перевірка, яка проводиться на підставі податкових декларацій (розрахунків), фінансової, статистичної та іншої звітності, реєстрів податкового та бухгалтерського обліку (ведення яких передбачено законом), первинних документів (які використовуються у бухгалтерському та податковому обліку і пов'язані з нарахуванням і сплатою податків та зборів), виконанням вимог іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, а також отриманих в установленому законодавством порядку контролюючим органом документів та податкової інформації, у тому числі за результатами перевірок інших платників податків. У залежності від періодичності проведення документальні перевірки можуть бути плановими чи позаплановими¹.

Загальновідомо, що плановою документальною перевіркою є перевірка, яка проводиться відповідно до плану-графіка перевірок. До плану-графіка проведення документальних планових перевірок відбираються платники податків, які мають ризик щодо несплати податків та зборів та/або невиконання іншого законодавства, контроль за яким покладено на контролюючі органи. Періодичність проведення документальних планових перевірок платників податків визначається залежно від ступеня ризику у діяльності таких платників податків, який поділяється на високий, середній та незначний.

Методи оцінки ризиків у діяльності платників, запроваджені Державною фіскальною службою України, дають змогу чітко розподілити суб'єктів господарювання за ступенем ризику та зосередити увагу на тих, щодо яких установлюється велика вірогідність несплати податків або приховування об'єктів оподаткування. Ці методи також дають можливість зменшити втручання контролюючих органів у діяльність сумлінних платників податків². Як результат, платники податків з незначним ступенем ризику включаються до плану-графіка не частіше, ніж раз на три календарних роки, з середнім – не частіше ніж раз на два календарних роки, з високим – не частіше одного разу на календарний рік.

План-графік документальних планових перевірок на поточний рік оприлюднюється на офіційному веб-сайті центрального органу виконавчої влади, що реалізує дер-

¹ Предметом нашого дослідження будуть саме документальні планові перевірки.

² Зокрема, для платників податків – юридичних осіб визначено 44 критерії ризику несплати податків, у тому числі 18 – високого ступеня ризику, 19 – середнього та 7 – незначного. Для банківських установ – 14, небанківських установ – 15, постійних представництв та представництв нерезидентів – 13, суб'єктів господарювання – учасників ЗЕД – 7, самозайнятих осіб – 22, платників податків – юридичних осіб з питань правильності обчислення, повноти і своєчасності сплати податку на доходи фізичних осіб та ЄСВ – 21. Таким чином, суб'єкти господарювання мають змогу самостійно оцінювати ризиковість власної діяльності та ймовірність потрапляння до об'єктів планового податкового контролю.

жавну податкову та митну політику, до 25 грудня року, що передує року, в якому будуть проводитися такі документальні планові перевірки. Вказане положення було запроваджено Законом України від 21 грудня 2016 року № 1797-VIII «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо покращення інвестиційного клімату в Україні» [2]. Указані зміни знайшли своє відображення і у наказі Міністерства фінансів України від 27 лютого 2017 року № 294 «Про затвердження змін до Порядку формування плану-графіка проведення документальних планових перевірок платників податків» (зареєстрований у Міністерстві юстиції України 16 березня 2017 року за № 368/30236) [3]. Уперше план-графік проведення документальних планових перевірок платників податків на 2018 рік оприлюднено 22 грудня 2017 року на офіційному порталі Державної фіскальної служби України [4]. За даними Прес-служби Державної фіскальної служби України, до вказаного Плану-графіку на 2018 рік було включено 5,5 тис. платників податків – юридичних осіб з обсягами задекларованих доходів понад 1,2 млрд. грн. [5]³. Таким чином, платники податків отримали можливість ознайомитись з планом-графіком на 2018 рік на офіційному веб-сайті Державної фіскальної служби України у термін, визначений ПК України. План-графік проведення планових документальних перевірок складається контролюючим органом з метою попередження платників податків про проведення таких перевірок та визначення орієнтовного предмета перевірки. Такого висновку дійшов Верховний Суд у постанові від 20 червня 2018 року у справі №822/1138/17 [6].

Разом з тим, вказаний план-графік у 2018 році майже щомісячно змінюється і станом на 14 листопада 2018 року кількість запланованих перевірок досягла 8660, у тому числі збільшилась до 6061 і кількість планових перевірок платників податків – юридичних осіб, що на 10,2 відсотка більше запланованого у порядку ст. 77 ПК України у грудні 2017 року [7]. При цьому, на думку контролюючого органу, оновлення річного плану-графіка може здійснюватися у разі його коригування [8], а право на таке коригування йому надано Порядком формування плану-графіка проведення документальних планових перевірок платників податків, затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 2 червня 2015 року № 524 [9].

Разом з тим, узагальнення, проведене нами на основі даних Єдиного державного реєстру судових рішень, вказує на невідповідність такого висновку приписам ПК України, оскільки ст. 77 ПК України (у редакції Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо покращення інвестиційного клімату в Україні» від 21 грудня 2016 року № 1797-VIII [2] не надає Державній фіскальній службі України права здійснювати коригування такого плану-графіку. Указана стаття ПК України є імперативною нормою публічного нормативно-правового акту, у зв'язку з чим розширеному тлумаченню не підлягає [10].

При цьому, факт оновлення плану-графіку (у частині, що передбачає включення до нього тих платників, які не були включені до грудневого плану-графіку) порушує принцип правової визначеності, що, як відомо, є одним з елементів засади верховенства права, в якій стверджується, що обмеження основних прав людини та громадянина

і втілення цих обмежень на практиці допустиме лише за умови забезпечення передбачуваності застосування правових норм, встановлених такими обмеженнями. Тобто обмеження будь-якого права повинне базуватися на критеріях, які дадуть змогу особі відокремлювати правомірну поведінку від протиправної, передбачати юридичні наслідки своєї поведінки (абзац третій підпункту 3.1 п. 3 мотивувальної частини Рішення Конституційного Суду України від 29 червня 2010 року № 17-рп/2010) [11].

З конституційних принципів рівності і справедливості випливає вимога визначеності, ясності і недвозначності правової норми, оскільки інше не може забезпечити її однакове застосування, не виключає необмеженості трактування у правозастосовній практиці і неминуче призводить до сваволі (абзац другий підпункту 5.4 п. 5 мотивувальної частини Рішення Конституційного Суду України від 22 вересня 2005 р. № 5-рп/2005) [12]. Цим Конституційний Суд України наголосив, що невизначеність, нечіткість правової норми призводить до її неоднозначного розуміння та тлумачення, що у практичній площині призводить до різного застосування. Така неврегульованість чи відсутність визначеності у діяльності органів державної влади щодо особи, зокрема забезпечення, додержання чи реалізації прав і свобод людини і громадянина, може мати негативні наслідки і призвести до сваволі. Визначеність правового регулювання має на меті запобігти будь-якому її прояву щодо особи [13, с. 86]. Венеціанська Комісія також у своїй Доповіді зазначила, що верховенству права суперечив би такий стан, за якого юридична свобода розсуду виконавчої влади надавалася б необмежено. Отже, у законі має бути визначена сфера будь-яких форм розсуду і те, як така свобода повинна здійснюватися, причому це має бути достатньо ясным, щоб окрема особа була належним чином захищена від сваволі (п. 45) [14].

Тому, на наш погляд, платник податків, керуючись принципом правової визначеності та ознайомившись із планом-графіком, розміщеним на офіційному сайті Державної фіскальної служби України, має бути впевнений, що цей план-графік є саме тим документом, що надає право контролюючому органу проводити відповідні контрольні заходи у вигляді документальних планових перевірок і зможе спрогнозувати свої правовідносини із контролюючим органом на плановий період з тим, щоб у разі проведення такої перевірки звичайний процес його господарської діяльності не було порушено раптовими змінами у плані-графіку.

Отже, враховуючи, що перевірка є одним зі способів реалізації владних управлінських функцій, контролюючий орган як суб'єкт владних повноважень як під час її організації, так і у процесі проведення перевірки зобов'язаний діяти лише на підставі, у межах повноважень та у спосіб, що передбачений Конституцією та Законами України (частина друга статті 19 Конституції України) [15]. Можна зробити висновок, що лише дотримання умов та порядку прийняття контролюючими органами рішень про проведення перевірок, зокрема документальних планових, може бути належною підставою як для наказу про проведення перевірки, так і надалі для прийняття відповідних податкових повідомлень-рішень. Згідно з правовою позицією Верховного Суду, викладеною у постанові від 24 жовтня 2018 року у справі №808/1746/15, здійснення перевірки є необхідною передумовою для винесення податкових повідомлень-рішень у разі встановлення контролюючим органом порушень податкового та іншого законодавства, дотримання якого контролюється податковими органами, тому за відсутності проведеної перевірки як юридичного факту у контролюючого органу відсутня компетенція на винесення податкового повідомлення-рішення. Така компетенція, на думку суду, не виникає у силу самого лише факту вчинення платником податків податкового правопорушення. Для визначення контролюючим органом гро-

³ Всі відібрані до планових перевірок підприємства мали критерії ризику від провадження ними господарської діяльності. Зокрема, з цих суб'єктів господарювання: 2 901 – мали рівень сплати податку на прибуток нижчий за рівень сплати по відповідній галузі; 2 881 – мали рівень сплати ПДВ нижчий за рівень сплати по відповідній галузі; 1 050 – задекларували від'ємне значення об'єкта оподаткування податком на прибуток у сумі майже 117,2 млн. грн.; 385 – мали відносини з контрагентами, що знаходяться у розшуку, ліквідовані, збанкрутували на загальну суму операцій 591 млн. грн.; 372 – мали розбіжності між податковими зобов'язаннями та податковим кредитом на загальну суму 399 млн. грн.; 199 – здійснювали операції з придбання товарів (послуг) у сумнівних постачальників на загальну суму 207 млн. грн.; 34 – здійснили зовнішньо-економічні операції на загальну суму майже 8 млрд грн через нерезидентів, зареєстрованих в офшорних зонах [5].

шових зобов'язань платників податків шляхом прийняття податкового повідомлення-рішення у зв'язку допущеними таким платником порушеннями необхідно дотриматися певних умов, а саме – спочатку провести податкову перевірку. Отже, нормами ПК України, з дотриманням балансу публічних і приватних інтересів, встановлені умови та порядок прийняття контролюючими органами рішень про проведення перевірок. Лише їх дотримання може бути належною підставою для наказу про проведення перевірки. Невиконання вказаних вимог призводить до визнання перевірки незаконною та відсутності правових наслідків такої. Приймаючи вказане рішення, Верховний суд зазначив, що аналогічна правова позиція висловлена колегією суддів Судової палати в адміністративних справах Верховного Суду України, зокрема у постановях від 16 лютого 2016 року (справа №826/12651/14), від 27 січня 2015 року (справа №21-425a14) та у постанові Верховного Суду від 17 березня 2018 року (справа №1570/7146/12), зробив висновок, що визнання незаконною перевірки є безумовною підставою для визнання незаконним і прийнятого за результатами такої перевірки податкового повідомлення-рішення [16].

Статтею 21 ПК України визначені обов'язки контролюючих органів, серед яких обов'язок дотримуватися Конституції України та діяти виключно відповідно до ПК України та іншими законами України, іншими нормативними актами; забезпечувати ефективну роботу та виконання завдань контролюючих органів відповідно до їх повноважень; не допускати порушень прав та охоронюваних законом інтересів громадян, підприємств, установ, організацій. Також, у своєму рішенні ЄСПЛ від 20 жовтня 2011 року у справі «Рисовський проти України» підкреслив особливу важливість принципу «належного урядування». Він передбачає, що у разі, коли йдеться про питання загального інтересу, зокрема, якщо справа впливає на такі основоположні права людини, як майнові права, державні органи повинні діяти вчасно та у належній і якомога послідовніший спосіб (рішення у справах «Беслер проти Італії», «Онер'їлдіз проти Туреччини», «Megadat.com Б.Г.І. проти Молдови» і «Москаль проти Польщі»). Зокрема, державні органи покладено обов'язок запровадити внутрішні процедури, які посилять прозорість і ясність їхніх дій, мінімізують ризик помилок (рішення у справах «Лелас проти Хорватії» і «Тошкуче та інші проти Румунії») і сприятимуть юридичній визначеності у правовідносинах, які зачіпають майнові інтереси. Державні органи, які не впроваджують або не дотримуються своїх власних процедур, не повинні мати можливість отримувати вигоду від своїх протиправних дій або уникати виконання своїх обов'язків (рішення у справі «Лелас проти Хорватії») [17].

Виходячи з вищевикладеного, можна дійти висновку, що недотримання контролюючим органом порядку формування плану-графіку та майже щомісячне його коригування у поточному періоді після офіційного опублікування, а також включення до нього платників податків, які не були передбачені у плані-графіку, розміщеному на офіційному сайті Державної фіскальної служби України у грудні місяці року, що передує року, в якому відбуваються такі документальні планові перевірки, суперечить принципам правової визначеності та належного урядування і свідчить про перевищення контролюючими органами своїх повноважень та про порушення прав і законних інтересів плат-

ників податків, відновлення яких, на наш погляд, можливе лише у судовому порядку.

Разом з цим, питання щодо можливості оскарження платниками податків рішень (у тому числі наказів про призначення перевірки), дій або бездіяльності контролюючих органів щодо призначення та/або проведення перевірок протягом тривалого часу залишається дискусійним. Не склалося, на жаль, єдиної судової практики і на сьогодні.

Правова позиція про те, що платник податків має право оскаржити наказ податкового (контролюючого) органу про проведення перевірки незалежно від її виду та від того, чи проведена така перевірка, міститься, зокрема, у постанові Верховного Суду від 21 березня 2018 року у справі №812/602/17, в якій суд підтвердив раніше сформовану Верховним Судом України у постанові від 27 січня 2015 року у справі №21-425a14 позицію, та зазначив, що право на судовий захист пов'язане із самою протиправністю оскаржуваного рішення, і не ставиться у залежність від наслідків його реалізації [18]. Такі висновки містяться і у багатьох інших судових рішеннях.

Також, є і протилежна позиція. Зокрема, за висновками Верховного Суду (постанова від 13 лютого 2018 року у справі 804/5402/14, від 13 березня 2018 року у справі №804/1113/16) після проведення перевірки права платника податків порушують лише наслідки проведення відповідної перевірки, тому платник податку, який вважає порушенням порядок та підстави призначення податкової перевірки, зокрема виїзної, щодо нього, має захищати свої права шляхом недопуску посадових осіб контролюючого органу до такої перевірки [19; 20]. На наш погляд, з цією позицією не можна погодитися, оскільки недотримання встановлених нормами ПК України приписів щодо порядку призначення перевірки порушує відповідні гарантії захисту прав та інтересів платника податків, а отже, є суттєвим порушенням суб'єктивних прав останнього в адміністративних правовідносинах і які підлягають захисту згідно з нормами Кодексу адміністративного судочинства України.

Підсумовуючи викладене, можемо зробити наступні висновки: 1) планова документальна виїзна перевірка може бути призначена лише відповідно до плану-графіку проведення планових документальних перевірок, розміщеному на офіційному веб-сайті центрального органу виконавчої влади, що реалізує державну податкову та митну політику, до 25 грудня року, що передує року, в якому будуть проводитися такі документальні планові перевірки; 2) нормами ПК України не передбачені можливості коригування у поточному році такого плану-графіку та включення до нього тих платників податків, які не були передбачені цим планом-графіком, розміщеному на офіційному сайті ДФС України у передбачені законом строки; 3) коригування плану-графіку документальних планових перевірок суперечить принципу правової визначеності і належного урядування та є перевищенням повноважень контролюючим органом, що призводить до порушення прав і законних інтересів платників податків; 4) право на судовий захист пов'язане із самою протиправністю оскаржуваного рішення, і не повинне ставитися у залежність від наслідків його реалізації; 5) відсутність єдиної судової практики не сприяє подоланню проблемних питань, що виникають між суб'єктами податкового контролю, а саме, між платниками податків та контролюючим органом.

ЛІТЕРАТУРА

1. Податковий кодекс України: Закон України від 2 грудня 2010 № 2755-VI / Верховна Рада України. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> (дата звернення 19.11.2018).
2. Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо покращення інвестиційного клімату в Україні: Закон України від 21 грудня 2016 року № 1797-VIII / Верховна Рада України. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1797-19> (дата звернення 19.11.2018).
3. Про затвердження змін до Порядку формування плану-графіка проведення документальних планових перевірок платників податків: наказ Міністерства фінансів України від 27.02.2017 № 294 / Верховна Рада України. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0368-17> (дата звернення 19.11.2018).

4. План-графік проведення документальних планових перевірок платників податків на 2018 рік / Державна фіскальна служба України. URL: <http://sfs.gov.ua/diyalnist-/plani-ta-zviti-roboti-/320874.html> (дата звернення 9.11.2018).
5. ДФС: До плану-графіка перевірок на 2018 рік включено 5,5 тис. платників податків / Державна фіскальна служба України. URL: <http://sfs.gov.ua/media-tsentri/novini/322706.html> (дата звернення 9.11.2018).
6. Постанова Верховного Суду від 20 червня 2018 року у справі №822/1138/17. URL: <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/74871095> (дата звернення 19.11.2018).
6. План-графік проведення документальних планових перевірок платників податків на 2018 рік / Державна фіскальна служба України. URL: <http://sfs.gov.ua/diyalnist-/plani-ta-zviti-roboti-/320874.html> (дата звернення 14.11.2018).
8. Щодо правомірності включення платників до плану-графіку проведення планових перевірок / Державна фіскальна служба України. URL: <http://sfs.gov.ua/media-tsentri/novini/342939.html> (дата звернення 14.11.2018).
9. Порядок формування плану-графіка проведення документальних планових перевірок платників податків: наказ Міністерства фінансів України від 2 червня 2015 року № 524 / Верховна Рада України. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0751-15> (дата звернення 14.11.2018).
10. Рішення Донецького окружного адміністративного суду від 19 вересня 2018 року у справі №0540/5690/18-а. URL: (дата звернення 19.11.2018).
11. Рішення у справі за конституційним поданням у справі за конституційним поданням Уповноваженого Верховної Ради України з прав людини щодо відповідності Конституції України (конституційності) абзацу восьмого пункту 5 частини першої статті 11 Закону України «Про міліцію». URL: (дата звернення 18.11.2018).
12. Рішення у справі за конституційним поданням 51 народного депутата України щодо відповідності Конституції України (конституційності) положень статті 92, пункту 6 розділу Х «Перехідні положення» Земельного кодексу України (справа про постійне користування земельними ділянками). Вісник Конституційного Суду України. 2005. № 5. С. 19.
13. Гультай М., Кияниця І. Правова визначеність у рішеннях Конституційного Суду України. Вісник Конституційного Суду України. 2012. № 5. С. 83–93.
14. О верховенстве права. URL: [https://www.venice.coe.int/webforms/documents/default.aspx?pdffile=CDL-AD\(2011\)003rev-rus](https://www.venice.coe.int/webforms/documents/default.aspx?pdffile=CDL-AD(2011)003rev-rus) (дата звернення 18.11.2018)
15. Конституція України: Закон України від 28 червня 1996 р. № 254к/96-ВР / Верховна Рада України. Відомості Верховної Ради України. 1996. № 30. Ст. 141.
16. Постанова Верховного Суду від 24 жовтня 2018 року у справі №808/1746/15. URL: <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/77360853> (дата звернення 19.11.2018 р.)
17. Рішення Європейського Суду у справі «Рисовський проти України» від 20 жовтня 2011 року. URL: http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/974_854 (дата звернення 19.11.2018)
18. Постанова Верховного Суду від 21 березня 2018 року у справі №812/602/17. URL: <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/72965595> (дата звернення 19.11.2018 р.)
19. Постанова Верховного Суду від 13 лютого 2018 року K/9901/8259/18 у справі 804/5402/14. URL: <http://reyestr.court.gov.ua/Review/72320483> (дата звернення 15.11.2018 р.)
20. Постанова Верховного Суду від 13 березня 2018 року у справі № 804/1113/16. URL: <http://reyestr.court.gov.ua/Review/72745230> (дата звернення 15.11.2018 р.)

УДК 342.951:336.2

ФОРМУВАННЯ ПРАВОВИХ ЗАСАД УЧАСТІ УКРАЇНИ У МІЖНАРОДНОМУ ОБМІНІ ПОДАТКОВОЮ ІНФОРМАЦІЄЮ

FORMING OF THE LEGAL BASICS OF PARTICIPATION OF UKRAINE IN INTERNATIONAL EXCHANGE OF TAX INFORMATION

Марченко В. Б., к.ю.н., доцент,
доцент кафедри підприємницького та корпоративного права
Київський національний університет імені Вадима Гетьмана

Стаття присвячена дослідженню правових аспектів та проблематики процесу включення України до міжнародного обміну податковою інформацією. Визначено ключові кроки держави у напрямі приєднання до системи обміну такою інформацією. Робиться висновок про необхідність більш чітких юридичних процедур та доцільність кореляції дій у рамках різних споріднених процесів щодо такого приєднання.

Ключові слова: автоматичний обмін податковою інформацією, Угода зі США щодо правил FATCA, План дій BEPS, мінімальний стандарт Плану BEPS, розмивання податкової бази, виведення прибутку з-під оподаткування, стандарт звітної податкової інформації CRS, податковий контроль.

Статья посвящена исследованию правовых аспектов и проблематики процесса включения Украины в международный обмен налоговой информацией. Определены ключевые шаги государства в направлении присоединения к системе обмена такой информацией. Делается вывод о необходимости более четких юридических процедур и целесообразности корреляции действий в рамках разных родственных процессов относительно такого присоединения.

Ключевые слова: автоматический обмен налоговой информацией, Соглашение с США относительно правил FATCA, План действий BEPS, минимальный стандарт Плана BEPS, размывание налоговой базы, выведение прибыли из-под налогообложения, стандарт отчетной налоговой информации CRS, налоговый контроль.

The article is sanctified to research of legal aspects and range of problems of process of including of Ukraine to the international exchange of tax information.

The modern stage is characterized by the high degree of activity of the developed states of the world, in particular through the structures of OECD and G20, in the direction of the international tax adjusting. By priority in these processes for today there are directions in relation to