

УДК 336.225.673 (477)

Куртяник Р. О., аспірант,  
Львівський національний університет  
імені Івана Франка, м. Львів

## ОСОБЛИВОСТІ ПРОВЕДЕННЯ ПОДАТКОВИХ ПЕРЕВІРОК У СВІТЛІ ПОДАТКОВОГО КОДЕКСУ УКРАЇНИ

**Куртяник Р. О. Особливості проведення податкових перевірок у світлі Податкового кодексу України.** Проаналізовано особливості проведення податкових перевірок в рамках Податкового кодексу. Наголошено на основних відмінностях у законодавстві щодо проведення податкових перевірок.

**Куртяник Р. О. Особенности проведения налоговых проверок в свете Налогового кодекса Украины.** Проанализированы особенности проведения налоговых проверок в рамках Налогового кодекса. Отмечено основные различия в законодательстве о проведении налоговых проверок.

**Kurtyanyk R. Peculiarities of Tax Checking Within the Framework of Tax Code of Ukraine.** Peculiarities of tax checking within the framework of Tax Code of Ukraine have been analyzed. The main difference of tax checking in laws has been stressed.

**Постановка проблеми.** З початку 90-х років ХХ століття до теперішнього часу українське законодавство про податки і збори активно розвивалося і пройшло шлях від розрізнених нормативно-правових актів до впорядкованої системи, в центрі якої знаходиться Податковий кодекс України. Інтенсивний розвиток законодавства про податки і збори було обумовлено формуванням в Україні ринкової економіки і цей процес продовжується в даний час.

Податкове право стало однією з найважливіших підгалузей фінансового права. Важливе місце в ньому зайняли норми, що регулюють податковий контроль. Основною формою податкового контролю є податкові перевірки, що займають найбільш значуще місце в системі фінансового контролю, здійснюваного податковими органами, а тому й викликають найбільший інтерес питання їх правової регламентації та організації. Саме в процесі податкових перевірок забезпечується безпосередній контроль за повнотою і правильністю обчислення податків, своєчасністю їх перерахування до бюджету держави і державних позабюджетних фондів.

**Аналіз досліджень та публікацій.** Теорію та практику податкового контролю висвітлено у наукових дослідженнях таких вчених: Волкова Ю. О., Воронова Л. К., Касьяненко Л. М., Кучерова І. І., Онищенко В. А., Савченко Л. А., Хмільовська К. В., Чередніченко А. П. та ін. Питання підвищення ефективності та правового удосконалення податкового контролю піднімалися в роботах Корецької-Гармаш В. О., Мельника А. Ф., Раєвської Н. М., Скворцова Н. Н., Яреми Б. П.. Принципи здійснення податкових перевірок, як однієї з форм реалізації податкового контролю, є науковим об'єктом дослідження Маринівої Н. А. З прийняттям Податкового кодексу України порядок проведення податкових перевірок зазнав змін, які на сьогоднішній день в науковій літературі залишаються не висвітленими.

**Мета статті.** Метою даного дослідження є аналіз положень Податкового кодексу щодо видів та особливостей проведення податкових перевірок, як основної форми здійснення податкового контролю.

**Виклад основного матеріалу.** Згідно статті 75 Податкового кодексу України, податкові органи мають право на проведення камеральних, документальних (планових або

позапланових, виїзних або невиїзних) та фактичних перевірок. Зустрічні перевірки мають статус зустрічних звірок, та не належать до податкових перевірок. За результатами зустрічних звірок складають довідку, яку надають суб'єкту господарювання в десятиденний термін.

В Кодексі передбачені наступні підстави для проведення позапланових виїзних перевірок органами ДПС: платником подано уточнюючий розрахунок за період, який вже перевірявся; виявлено не відповідність між даними, що містяться у податкових деклараціях, якщо платник податків не надасть пояснення та їх документальні підтвердження на запит протягом 10 днів; щодо платника подано скаргу про ненадання ним податкової накладної покупцю або про порушення правил заповнення податкової накладної; у разі коли платником податку на прибуток підприємств протягом чотирьох послідовних базових звітних періодів у податковій звітності відображається від'ємне значення об'єкта оподаткування (збиток); отримано запит підрозділу, що провадить оперативно-розшукову діяльність, або постанову органу дізнання, слідчого, прокурора чи суду про призначення перевірки; у разі отримання інформації про ухилення від оподаткування виплаченої (нарахованої) найманим особам (без документального оформлення) заробітної плати, пасивних доходів, додаткових благ, інших виплат та відшкодувань, що підлягають оподаткуванню, а також провадження особою господарської діяльності без державної реєстрації.

Загальна кількість планових і позапланових перевірок проведених ДПС у 2011 році – 1963, в тому числі 437 позапланових. Найбільша кількість позапланових перевірок була проведена в другому кварталі (рис. 1).

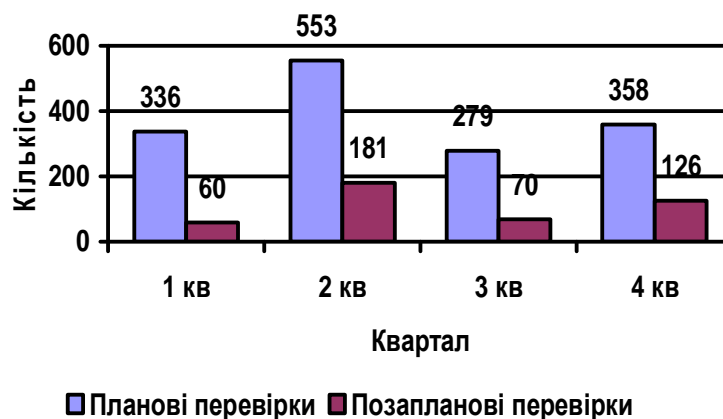


Рис. 1. - Кількість планових та позапланових перевірок в 2011 році [13-16]

При чому на рис. 2 ефективність перевірок обернено пропорційна до їхньої кількості. Найбільша сума донарахувань до бюджетних коштів була в в четвертому і третьому кварталах – 201,1 млн. грн. і 116,3 млн. грн. відповідно.

Максимальні строки проведення планових і позапланових перевірок згідно Податкового кодексу становлять: для планових – 20 днів, а щодо суб'єктів малого підприємництва – 10 днів, з можливістю продовження не більше ніж на 10 днів, а щодо суб'єктів малого підприємництва 5 днів; позапланових – 10 днів з можливістю продовження не більше ніж на 5 днів; контрольні – 10 днів з можливістю продовження не більше ніж на 5 днів. Можливість зупинення проведення перевірки законодавством не передбачено.

Податковим кодексом передбачено, що у разі відмови платника податків або посадових осіб платника податків (його представників або осіб, які фактично проводять розрахункові операції) у допуску посадових осіб органу державної податкової служби до проведення перевірки, складається акт за формою, встановленою центральним органом державної податкової служби. Акт про відмову від допуску до проведення перевірки є

підставою для звернення до суду щодо зупинення операцій на рахунках такого платника податків у банках та інших фінансових установах.

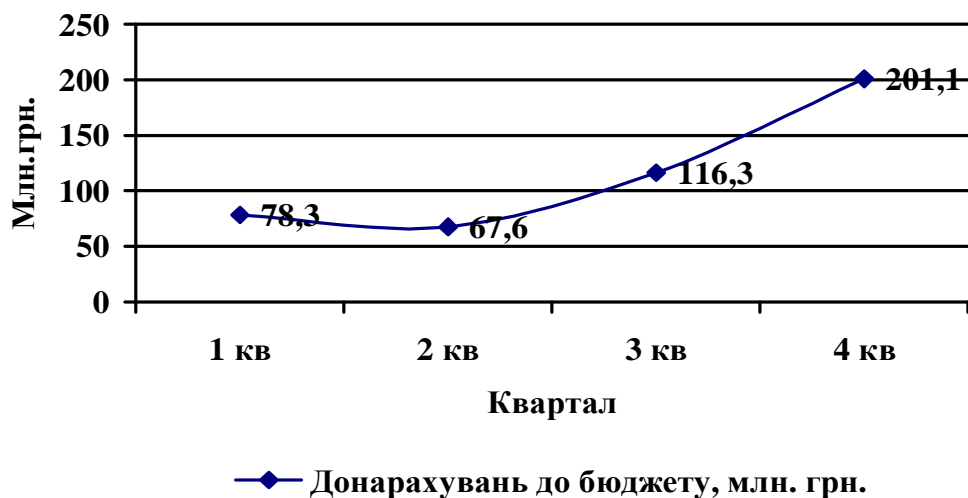


Рис. 2. - Суми донарахувань до бюджету в 2011 році за результатами планових і позапланових перевірок, млн. грн. [13-16]

Перед проведенням перевірки направлення на перевірку пред'являються для ознайомлення, а не вручаються. У направленні вказуються тривалість перевірки замість дати закінчення, наказ на проведення перевірки не вручається. Також вилучено непрямі методи при здійсненні податкового контролю.

Посадові особи органу державної податкової служби можуть приступити до проведення документальної виїзної перевірки за наявності підстав для її проведення та фактичної перевірки, яку проводять з підстав, визначених Податковим Кодексом, за умови пред'явлення направлення на проведення такої перевірки. В направленні зазначають дату видачі, найменування органу державної податкової служби, реквізити наказу про проведення відповідної перевірки, найменування та реквізити суб'єкта господарювання, перевірку якого проводять, мету, вид (планова або позапланова), підстави, дату початку та тривалість перевірки, посаду та прізвище посадової (службової) особи, яка проводитиме перевірку. Направлення на перевірку у такому випадку є дійсним за наявності підпису керівника органу державної податкової служби або його заступника, що скріплений печаткою органу державної податкової служби. Непред'явлення платнику податків направлення на проведення перевірки або пред'явлення направлення, оформленого з порушенням вимог, є підставою для недопущення посадових осіб органу державної податкової служби до проведення документальної виїзної або фактичної перевірки. При пред'явленні направлення платнику податків або посадовим особам платника податків, такі особи розписуються у направленні із зазначенням свого прізвища, імені, по-батькові, посади, дати і часу ознайомлення. У разі відмови платника податків або посадових осіб платника податків розписатися у направленні на перевірку посадовими особами органу державної податкової служби складається акт, який засвідчує факт відмови. У такому випадку акт про відмову від підпису у направленні на перевірку є підставою для початку проведення такої перевірки.

Недолік Податкового кодексу в питанні направлення на проведення перевірки в тому, що не передбачено залишати його копію суб'єкту підприємництва. Щоб підприємець міг перевірити його заповнення, дати копію в прокуратуру, в суд та в інші правоохоронні органи, якщо будуть сумніви в дійсності цього направлення тощо.

Особливостями проведення податкової перевірки згідно Податкового кодексу є:

- у разі коли для вирішення питань, що мають значення для здійснення податкового контролю, необхідні спеціальні знання у галузі науки, мистецтва, техніки, економіки та в інших галузях можуть проводити експертизу;

- реалізація права на вилучення документів, що свідчать або можуть свідчити про приховування (заниження) об'єктів оподаткування, не сплату податків та зборів, здійснюється на підставі рішення суду та при проведенні слідчих дій;

- в акті перевірки зазначають як факти заниження, так і факти завищення податкових зобов'язань платника податків.

Контролюючий орган має право перевірити отримані від платника податків пояснення та їх документальне підтвердження. Якщо за результатами перевірки буде з'ясовано, що платником податків подані не достовірні відомості, такий платник податків позбавляється права повторно подавати пояснення та документальне підтвердження, а оподатковуваний дохід (об'єкт оподаткування) платника податків збільшується на суму перевищення витрат платника податків над його доходами.

Документальна невиїзна перевірка, згідно Податкового кодексу, проводиться без будь-якого спеціального рішення керівника контролюючого органу або направлення на її проведення. Присутність платників податків під час проведення документальних невиїзних перевірок не обов'язкова. Документальна виїзна планова перевірка проводиться за місцезнаходженням платника податків чи за місцем розташування об'єкта права власності.

Періодичність проведення документальних виїзних планових перевірок визначають залежно від ступеня ризику в діяльності платників податків, який поділяють на високий, середній та незначний. Платників податків з незначним ступенем ризику включають до плану-графіку 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.

Фактичні перевірки – це новий вид перевірок. Відповідно до статті 75 Податкового кодексу, фактичною вважається перевірка, що здійснюється за місцем фактичного провадження платником податків діяльності, розташування господарських або інших об'єктів права власності такого платника. Така перевірка здійснюється органом державної податкової служби щодо дотримання порядку здійснення платниками податків розрахункових операцій, ведення касових операцій, наявності ліцензій, патентів, свідоцтв, у тому числі свідоцтв про державну реєстрацію, виробництва та обігу підакцизних товарів, дотримання роботодавцем законодавства щодо укладення трудового договору, оформлення трудових відносин з працівниками. Фактична перевірка здійснюється без попередження платника податків.

Перед початком фактичної перевірки, з питань дотримання порядку здійснення розрахункових операцій та ведення касових операцій, посадовими особами органів державної податкової служби може бути проведена контрольна розрахункова операція.

Фактичну перевірку можуть проводити на підставі рішення керівника органу податкової служби, оформленого наказом, копію якого вручають платнику податків або його уповноваженому представнику під розписку до початку проведення такої перевірки, та за наявності хоча б однієї з таких обставин:

- у разі отримання в установленому законодавством порядку інформації від державних органів або органів місцевого самоврядування, яка свідчить про можливі порушення платником податків законодавства, контроль за яким покладено на органи державної податкової служби, зокрема, щодо здійснення платниками податків розрахункових операцій, ведення касових операцій, наявності патентів, ліцензій, свідоцтв про державну реєстрацію та інших документів, контроль за наявністю яких покладено на органи державної податкової служби, виробництва та обігу підакцизних товарів;

- письмового звернення покупця (споживача), оформленого відповідно до закону, про порушення платником податків установленого порядку проведення розрахункових операцій, касових операцій, патентування або ліцензування;

- неподання суб'єктом господарювання в установленій законом строк обов'язкової звітності про використання реєстраторів розрахункових операцій, розрахункових книжок та книг обліку розрахункових операцій, подання їх із нульовими показниками;

- отримання в установленому законодавством порядку інформації про порушення вимог законодавства в частині виробництва, обліку, зберігання та транспортування спирту, алкогольних напоїв та тютюнових виробів та цільового використання спирту платниками податків;

- у разі отримання в установленому законодавством порядку інформації про використання праці найманих осіб без належного оформлення трудових відносин та виплати роботодавцями доходів у вигляді заробітної плати без сплати податків до бюджету, а також здійснення фізичною особою підприємницької діяльності без державної реєстрації.

Найбільшу кількість фактичних перевірок було проведено в першому кварталі 2011 року, одразу після прийняття Податкового кодексу України, проте в третьому і четвертому кварталах кількість таких перевірок зменшилась майже вдвічі (рис. 3).



Рис. 3. - Кількість проведених фактичних перевірок суб'єктів господарювання щодо дотримання ними вимог чинного законодавства при проведенні розрахунків у сфері торгівлі, громадського харчування та послуг у 2011 році [13-16]

За результатами проведення фактичних перевірок суб'єктів господарювання щодо дотримання ними вимог чинного законодавства при проведенні розрахунків у сфері торгівлі, громадського харчування та послуг у 2011 році було накладено фінансових санкцій на суму 148,6 млн. грн., що в три рази менше, ніж сума санкцій за результатами планових і позапланових перевірок (рис. 4).

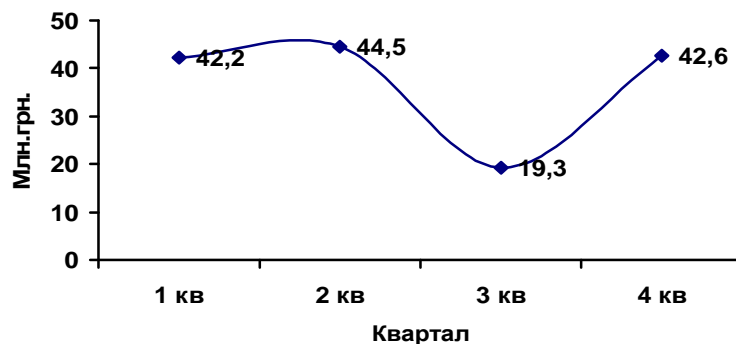


Рис. 4. - Фінансові санкції за результати проведення фактичних перевірок суб'єктів господарювання щодо дотримання ними вимог чинного законодавства при проведенні розрахунків у сфері торгівлі, громадського харчування та послуг у 2011 році, млн. грн. [13-16]

Під час проведення фактичної перевірки в частині дотримання роботодавцем законодавства щодо укладення трудового договору, оформлення трудових відносин з працівниками, в тому числі тим, яким встановлено випробування, перевіряється наявність належного оформлення трудових відносин, з'ясовуються питання щодо ведення обліку роботи, виконаної працівником, обліку витрат на оплату праці, відомості про оплату праці працівника. Для з'ясування факту належного оформлення трудових відносин з працівником, який здійснює трудову діяльність, можуть використовуватися документи, що посвідчують особу, або інші документи, які дають змогу її ідентифікувати (посадове посвідчення, посвідчення водія, санітарна книжка тощо).

Фактична перевірка проводиться двома і більше посадовими особами органу державної податкової служби у присутності посадових осіб суб'єкта господарювання або його представника та особи, що фактично здійснює розрахункові операції. Під час проведення перевірки посадовими особами, які здійснюють таку перевірку, може проводитися хронометраж господарських операцій. За результатами хронометражу складається довідка, яка підписується посадовими особами органу державної податкової служби та посадовими особами суб'єкта господарювання або його представника та/або особами, що фактично здійснюють господарські операції.

Фактична перевірка не повинна перевищувати 10 днів. Продовження строку таких перевірок здійснюється за рішенням керівника органу державної податкової служби не більш як на 5 днів. Такі перевірки можуть здійснюватися за повідомленнями від будь-яких державних органів або органів місцевого самоврядування навіть, а також за заявами громадян-покупців, яким може здаватися, що не так проведено розрахункові операції.

Ще однією особливістю перевірок Податкового кодексу є скорочення підстав для не допуску посадових осіб органів податкової служби до виїзних перевірок. В Податковому кодексі визнано дві умови допуску для перевірки: наявність направлення та підстав для проведення.

#### **Висновки:**

1. З прийняттям Податкового кодексу України було внесено суттєві зміни до організаційно-правової реалізації податкового контролю, визначено нові положення про перевірки податковими органами суб'єктів господарювання. Зміни торкнулися видів перевірок, термінів, періодичності та підстав для їх проведення, а також прав, якими користуються уповноважені особи державної податкової служби при проведенні таких перевірок.

2. В Податковому кодексі вперше на законодавчому рівні закріплено право податкових органів проводити фактичні перевірки. Додатково до вже існуючих камеральних, планових і позапланових виїзних перевірок введені документальні невиїзні і фактичні перевірки.

3. Кодекс розширив поняття документальної перевірки. Виділено дві обов'язкові ознаки документальної перевірки – підстава проведення і предмет. В даному випадку поняття підстави не тотожне приводу для проведення перевірки, а вказує, на підставі чого фактично робляться висновки такої перевірки.

4. Планові документальні перевірки повинні бути передбачені в плані податкового органу, проте зменшено періодичність проведення таких перевірок. Раніше вони здійснювалися не частіше одного разу на рік, тепер відповідно до ступеня ризикованості платника податків від одного разу в рік до одного разу в три роки.

5. Змін зазнали і позапланові перевірки. Значно розширено підстави для їх проведення органами ДПС, а також скасовано можливість припинення перевірки.

6. Що ж до камеральної перевірки, то тепер згідно положень Податкового кодексу для її проведення не потрібно ні згоди керівника органу державної податкової служби, ні самого суб'єкта господарської діяльності, а достатньо тільки рішення посадової особи ДПС – для проведення достатньо повідомлення будь кого з контрагентів з підозрою на порушення платником податків проведення господарських операцій.

7. Фактичні перевірки згідно Податкового кодексу органами ДПС можуть проводитись у будь-який час і без попередження суб'єкту господарювання, але на підставі рішення керівника органу податкової служби і лише за певних обставин передбачених Кодексом. Важливим недоліком даної перевірки є відсутність чітких обмежень максимального терміну проведення, що може розтягнути її в часті на невизначений період.

8. Розширюючи права ДПС, Кодекс скорочує підстави не допуску працівників органів податкової служби до виїзних перевірок. Також передбачається застосування адміністративного арешту майна підприємців у випадку відмови від допуску до проведення перевірки.

9. На нашу думку, Податковий кодекс абсолютно не спрощує і не полегшує податкові перевірки для суб'єктів господарської діяльності. Навпаки з його прийняттям становище суб'єктів господарювання ускладнюється.

#### Список використаних джерел:

1. Буряк П.Ю. Податковий контроль : моногр. / П.Ю. Буряк. – Київ : Хай - Тек Прес, 2007. – С. 608.

2. Закон України: Про внесення змін до Закону України «Про основні засади державного нагляду (контролю) у сфері господарської діяльності» // Відомості Верховної Ради України (ВВР). – 2010. – № 38. – С.510.

3. Закон України: Про внесення змін до деяких законодавчих актів України у зв'язку з прийняттям Податкового кодексу України // Голос України. – 2010. – № 229 – 230 (4979 – 4980). – С. 60 – 62.

4. Закон України: Про державну податкову службу в Україні // Відомості Верховної Ради УСРС. – 1991. – №6. – С.37.

5. Закон України: Про основні засади державного нагляду (контролю) у сфері господарської діяльності // Відомості ВР України (ВВР). – 2007. – № 29. – С. 389.

6. Касьяненко Л.М. Правовий статус державної податкової служби України як контролюючого суб'єкта / Л.М. Касьяненко // Науковий вісник Національної академії державної податкової служби України (економіка, право). – 2003. – № 3 (21). – С. 174–181.

7. Онищенко В. А. Податковий контроль (основи організації) / В. А. Онищенко // Вісник податкової служби України. – 2002. – С. 432.

8. Податковий кодекс України // Голос України. – 2010. – № 229 - 230 (4979 – 4980). – С. 4 – 59.

9. Маринів Н. А. Податкова перевірка як організаційно-правова форма реалізації податкового контролю : дис. канд. юр. наук: 12.00.07 / Маринів Н. А. – Харків, 2007. – 204 с.

10. Маринів Н.А. Правові принципи проведення податкових перевірок / Н.А. Маринів // Вісник Харківського нац. університету внутрішніх справ. – 2006. – № 34. – С. 212 – 222.

11. Хмільовська К.В. Організаційні засади податкового контролю / К.В. Хмільовська // Фінанси України. – 2003.– № 2. – С. 50–57.

12. Чередніченко А.П. Класифікація податкового контролю за видами і формами / А.П. Чередніченко // Економіка та держава. – 2005. – №12. – С. 29 – 31.

13. Звіт про виконання Плану роботи Державної податкової адміністрації України на I квартал 2011 року / Л.Г. Клочкова; Державна податкова служба України. Плани та звіти роботи ДПС України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://www.sta.gov.ua/control/uk/publish/article?art\\_id=212518&cat\\_id=46611](http://www.sta.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=212518&cat_id=46611).

14. Звіт про виконання Плану роботи Державної податкової адміністрації України на II квартал 2011 року / Л.Г. Клочкова; Державна податкова служба України. Плани та звіти роботи ДПС України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://www.sta.gov.ua/control/uk/publish/article?art\\_id=212518&cat\\_id=46611](http://www.sta.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=212518&cat_id=46611).

15. Звіт про виконання Плану роботи Державної податкової адміністрації України на III квартал 2011 року / Л.Г. Клочкова; Державна податкова служба України. Плани та звіти роботи ДПС України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://www.sta.gov.ua/control/uk/publish/article?art\\_id=212518&cat\\_id=46611](http://www.sta.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=212518&cat_id=46611).

16. Звіт про виконання Плану роботи Державної податкової адміністрації України на IV квартал 2011 року / Державна податкова служба України. Плани та звіти роботи ДПС України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://www.sta.gov.ua/control/uk/publish/article?art\\_id=212518&cat\\_id=46611](http://www.sta.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=212518&cat_id=46611).

**Ключові слова:** податкова перевірка, Податковий кодекс України, платники податків, фактичні перевірки, податкові звірки.

**Ключевые слова:** налоговая проверка, Налоговый кодекс Украины, налогоплательщики, фактические проверки, налоговые сверки.

**Key words:** Tax checking, Tax Code of Ukraine, taxpayer, actual checking.

УДК 339.92

**Підчоса О.В.**, аспірант кафедри міжнародних фінансів, Інституту міжнародних відносин Київського національного університету ім. Тараса Шевченка

## ТРАНСФОРМАЦІЯ РИНКОВОЇ СТРУКТУРИ СВІТОВОЇ НАФТОГАЗОВОЇ ГАЛУЗІ НА СУЧАСНОМУ ЕТАПІ РОЗВИТКУ

**Підчоса О.В. Трансформація ринкової структури світової нафтогазової галузі на сучасному етапі розвитку.** В статті проводиться вивчення та аналіз процесу трансформації ринкової структури світової нафтогазової галузі на сучасному етапі розвитку.

**Подчѐса А.В. Трансформация рыночной структуры мировой нефтегазовой отрасли на современном этапе развития.** В статье изучается и анализируется процесс трансформации рыночной структуры мировой нефтегазовой отрасли на современном этапе развития.

**Pidchosa O. Transformation of the market structure of the global oil and gas industry at the present stage of development.** The article examines and analyzes the process of market structure transformation of the global oil and gas industry at the present stage of development.

**Постановка проблеми:** В розрізі свого історичного розвитку, світова нафтогазова галузь з 1870 до 1980-х років, являла собою класичну олігополістичну структуру з картельним принципом ціноутворенням. В ході формування сучасної інституціональної структури світової нафтогазової галузі з кінця 1990-х по теперішній час, що характеризувалося значним зростанням кількості нових нафтогазових ТНК, консолідацією в галузі (за участі найбільших ТНК), переходом до конкурентного ціноутворення, ускладненням доступу до вуглеводневих ресурсів та ін. виникає питання про можливу трансформацію ринкової структури.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Вагомий внесок в розробку різних аспектів проблеми трансформації ринкової структури світової нафтогазової галузі на сучасному етапі розвитку зробили такі закордонні та вітчизняні науковці як: К. Джордж