

ПРАВОВИЙ РЕЖИМ ПОДАТКОВИХ ПЕРЕВІРОК

Мацелик М.О., кандидат юридичних наук, доцент, доцент ННІ права Університету ДФС України; **Домніцька О.А.**, здобувач вищої освіти ННІ права Університету ДФС України

***Анотація:** У дослідженні охарактеризовано правовий режим податкових перевірок, проаналізовано функціонування та запровадження їх в дії, розкрито основні види податкових перевірок та їх характеристики, показано основні функції податкових органів під час перевірок та їх правовий статус.*

***Ключові слова:** податкова перевірка, правовий режим, камеральні, документальні, планові, позапланові, виїзні, невиїзні, фактичні перевірки, податкові органи.*

***Annotatio:** The study describes the legal regime of tax audits, analyzes the functioning and implementation of them in action, reveals the main types of tax inspections and their characteristics, shows the main functions of tax authorities during inspections and their legal status.*

***Key words:** tax audit, legal regime, cameral, documentary, scheduled, unscheduled, outgoing, non-visiting, actual checks, tax authorities.*

Проблематика правового режиму податкових перевірок в Україні – досить актуальна на сьогодні. Проведення перевірки та висновки за її результатами є найскладнішим моментом взаємовідносин між платником податків і контролюючим органом. Водночас проведення перевірки – досить складна процедура, яка вимагає залучення найбільш кваліфікованих працівників контролюючих органів та відволікає тією чи іншою мірою платника податків від основної діяльності. Наявність значних контрольних функцій вимагає відповідного набору законодавчо закріплених дієвих механізмів їх реалізації, особливе місце серед яких займають перевірки. Законодавче врегулювання проблем податкових перевірок, чіткі дефініції та їх тлумачення дозволить чіткіше визначити підстави, межі та способи здійснення податкового контролю органами державної податкової служби, запобігатиме порушенню прав і законних інтересів платників податків. Усе це вимагає зваженого підходу контролюючих органів під час планування, підготовки та проведення податкового контролю.

Під податковою перевіркою розуміють дослідження перевіряючим об'єктів податкової перевірки шляхом вивчення їхньої фінансово-господарської діяльності, статистичної, обліково-звітної, нормативної документації, інших джерел інформації з використанням комп'ютерної техніки та інформаційних баз даних, наявних в органах ДПС та у платника податків, подальшого збору, обробки та акумулювання фактичних даних, які відображають законність джерел і обсяги доходів, витрат платника податків, нарахування і сплати податків та зборів, накопичення матеріалів перевірки, формування оцінки та обґрунтування висновків, які відображають стан виконання платником зобов'язань перед державою[6]. Запорукою належного функціонування процедур із вирішення спірних правовідносин, що виникають в процесі, є належним чином сформульована нормативна база їх реалізації[10, с.59].

На сьогоднішній день аналіз положень правових актів, що визначають статус податкових органів, дозволяє зробити висновок про недостатній рівень законодавчого забезпечення питань податкового контролю у цілому, та основної його форми – податкових перевірок зокрема. Чинне податкове законодавство не дає визначення понять «перевірка», «податкова перевірка», обмежуючись лише загальним закріпленням їх видів. На нашу думку, відсутність законодавчого визначення цієї дефініції, звичайно, є недоліком, але швидше теоретичного характеру, оскільки практично не впливає на ступінь визначеності прав та обов'язків учасників податкових правовідносин. Фіскальний характер податкової системи, нестабільність законодавчої бази, відсутність довіри між

органами влади та платниками податків є основними чинниками виникнення проблеми ухилення від сплати податків[11, с.229].

Контролюючі органи мають право проводити камеральні, документальні (планові або позапланові; виїзні або невиїзні) та фактичні перевірки[1].

Камеральні та документальні перевірки проводяться контролюючими органами в межах їх повноважень виключно у випадках та у порядку, встановлених Податковим кодексом України (далі – ПК України), а фактичні перевірки – ПК України та іншими законами України, контроль за дотриманням яких покладено на контролюючі органи[3].

Відповідно до пп.75.1.1. ПК України камеральною вважається перевірка, яка проводиться у приміщенні контролюючого органу виключно на підставі даних, зазначених у податкових деклараціях (розрахунках) платника податків та даних системи електронного адміністрування податку на додану вартість (даних центрального органу виконавчої влади, що реалізує державну політику у сфері казначейського обслуговування бюджетних коштів, в якому відкриваються рахунки платників у системі електронного адміністрування податку на додану вартість, даних Єдиного реєстру податкових накладних та даних митних декларацій), а також даних Єдиного реєстру акцизних накладних та даних системи електронного адміністрування реалізації пального[1].

Предметом камеральної перевірки може бути своєчасність подання податкових декларацій (розрахунків) та/або своєчасність реєстрації податкових накладних та/або розрахунків коригування до податкових накладних у Єдиному реєстрі податкових накладних, акцизних накладних та/або розрахунків коригування до акцизних накладних у Єдиному реєстрі акцизних накладних, виправлення помилок у податкових накладних та/або своєчасність сплати узгодженої суми податкового (грошового) зобов'язання виключно на підставі даних, що зберігаються (опрацьовуються) у відповідних інформаційних базах.

У пп.75.1.2. ПК України дано тлумачення документальної перевірки та її особливостей. Так, зокрема, документальною перевіркою вважається перевірка, предметом якої є своєчасність, достовірність, повнота нарахування та сплати усіх передбачених ПК України податків та зборів, а також дотримання валютного та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, дотримання роботодавцем законодавства щодо укладення трудового договору, оформлення трудових відносин з працівниками (найманими особами) та 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 в 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[1].

Документальна планова перевірка проводиться відповідно до плану-графіка перевірок. Предметом планової документальної перевірки не виносять питання дотримання платником податків принципу «витягнутої руки». Документальна позапланова перевірка не передбачається у плані роботи контролюючого органу і проводиться за наявності хоча б однієї з підстав, визначених ПК України.

Документальною виїзною перевіркою вважається перевірка, яка проводиться за місцезнаходженням платника податків чи місцем розташування об'єкта права власності, стосовно якого проводиться перевірка. Документальною невиїзною перевіркою вважається перевірка, яка проводиться в приміщенні контролюючого органу. Документальною невиїзною позаплановою електронною перевіркою за заявою платника податків вважається перевірка, що проводиться на підставі заяви, поданої платником податків з незначним ступенем ризику. Заява подається за 10 календарних днів до

очікуваного початку проведення електронної перевірки, але не раніше офіційного повідомлення центрального органу виконавчої влади, що реалізує державну податкову і митну політику, про запровадження проведення такої перевірки для відповідних платників податків: які застосовують спрощену систему оподаткування, обліку та звітності; суб'єктів господарювання мікро-, малого; середнього підприємництва; інших платників податків. Форма заяви, порядок її подання, прийняття рішення про проведення електронної перевірки встановлюються центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну фінансову політику.

Фактичною вважається перевірка, що здійснюється за місцем фактичного провадження платником податків діяльності, розташування господарських або інших об'єктів права власності такого платника відповідно до пп.75.1.3. ПК України[1]. Така перевірка здійснюється контролюючим органом щодо дотримання норм законодавства з питань регулювання обігу готівки, порядку здійснення платниками податків розрахункових операцій, ведення касових операцій, наявності ліцензій, свідоцтв, у тому числі про виробництво та обіг підакцизних товарів, дотримання роботодавцем законодавства щодо укладення трудового договору, оформлення трудових відносин з працівниками (найманими особами).

Посадові особи податкового органу вправі приступити до проведення документальної виїзної перевірки за наявності підстав для її проведення, визначених ПК України, і фактичної перевірки, яка проводиться з відповідних підстав та за умови пред'явлення направлення на проведення такої перевірки, в якому зазначаються дата видачі, найменування органу державної податкової служби, реквізити наказу про проведення відповідної перевірки, найменування та реквізити суб'єкта (об'єкта), перевірка якого проводиться (прізвище, ім'я, по батькові фізичної особи – платника податку, який перевіряється), мета, вид (планова або позапланова), підстави, дата початку та тривалість перевірки, посада та прізвище посадової (службової) особи, яка проводитиме перевірку[1]. 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 (його посадовим (службовим) особам або особам, які фактично проводять розрахункові операції) направлення на проведення перевірки або пред'явлення направлення, оформленого з порушенням вимог, установлених цим пунктом, є підставою для недопущення посадових (службових) осіб податкового органу до проведення документальної виїзної або фактичної перевірки.

При пред'явленні направлення платнику податків такі особи розписуються у направленні із зазначенням свого прізвища, імені, по-батькові, посади, дати і часу ознайомлення. У разі відмови розписатися посадовими (службовими) особами податкового органу 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[8, с.84].

У разі відмови платника податків у допуску посадових (службових) осіб органу державної податкової служби до проведення перевірки складається акт, який засвідчує факт відмови. Тривалість документальних планових перевірок не повинна перевищувати 30 робочих днів для великих платників податків, щодо суб'єктів малого підприємництва – 10 робочих днів, інших платників податків – 20 робочих днів.

Продовження строків проведення таких перевірок можливе за рішенням керівника податкового органу не більш як на 15 робочих днів для великих платників податків, щодо суб'єктів малого підприємництва – не більш як на 5 робочих днів, інших платників податків – не більш як на 10 робочих днів.

Тривалість документальних позапланових перевірок, не повинна перевищувати 15 робочих днів для великих платників податків, щодо суб'єктів малого підприємництва – 5 робочих днів, інших платників податків – 10 робочих днів.

Продовження строків проведення таких перевірок можливе за рішенням керівника органу державної податкової служби не більш як на 10 робочих днів для великих платників податків, щодо суб'єктів малого підприємництва – не більш як на 2 робочих дні, інших платників податків – не більш як на 5 робочих днів[5, с.101].

Організацію та проведення документальних і фактичних перевірок здійснюється (в т.ч. видано наказ про проведення, оформлено направлення (посвідчення), складено акт (довідку) та податкові повідомлення-рішення, вимоги (рішення) зі сплати ЄСВ, за їх результатами)) лише контролюючими органами обласного та центрального рівнів. Так, зокрема, документи з питань проведення перевірок (запити, накази, акти, повідомлення про місце і час проведення розгляду заперечень, податкові повідомлення-рішення) надсилаються платникам податків у порядку, встановленому п. 42.2 ст.42 ПК України (рекомендованим листом з повідомленням про вручення або вручені особисто). Законом України від 21.12.2016 р. №1797-VIII «Про внесення змін до Податкового кодексу щодо покращення інвестиційного клімату в Україні» (далі – Закон України №1797), запроваджено оприлюднення плану-графіка проведення документальних перевірок на офіційному веб-порталі ДФС до 25 грудня 2016 р., що передує року, в якому будуть проводитися такі документальні планові перевірки (п.77.1 ст.77 ПК України)[2]. При визначенні термінів, протягом яких можуть проводитися з 01.01.2017 р. документальні перевірки, слід врахувати зміни, внесені до критеріїв належності платника до категорії великих платників податків (пп. 14.1.24 п. 14.1 ст. 14 ПК України), саме: збільшено показник сплати платежів до державного бюджету за платежами, які контролюються ДФС, з 12 до 20 млн. гривень; збільшено критерій обсягу доходу від усіх видів діяльності за останні чотири послідовні податкові (звітні) квартали з 500 млн. грн. до 1 млрд. гривень; додано постійне представництво нерезидента до переліку суб'єктів[2].

Зауважено, що Законом України №1797 збільшено з 15 до 90 календарних днів термін, протягом якого при отриманні заяви із скаргою від покупця контролюючий орган зобов'язаний провести документальну перевірку продавця з урахуванням вимог, встановлених пп. 78.1.9 п. 78.1 ст. 78 ПК України, для з'ясування достовірності та повноти нарахування ним зобов'язань з податку за такою операцією (п. 201.10 ст. 201 ПК України). Разом з тим змінено порядок застосування штрафних санкцій у разі не реєстрації податкових накладних в ЄРПН, не виправлення помилок, допущених під час зазначення обов'язкових реквізитів податкової накладної, та виявлених контролюючим органом за результатами перевірки, проведеної за заявою покупця (п. 1201.2, 1201.3 ст. 1201 ПК України). При проведенні виїзних документальних перевірок слід врахувати зміни, внесені до п. 81.2 ст. 81 ПК України[1], щодо визначення чіткого порядку дій посадових осіб контролюючих органів у разі недопуску їх до проведення такої перевірки. Зокрема, у цьому випадку невідкладно складається у двох примірниках акт, що засвідчує факт відмови, із зазначенням заявлених причин відмови, один примірник якого вручається під підпис, відразу після його складання, платнику податків та/або уповноваженій особі платника податків.

Посадова (службова) особа платника податків (його представник або особа, яка фактично проводить розрахункові операції) має право надати свої письмові пояснення до складеного контролюючим органом акта[2]. У разі відмови від підписання такого акта, посадовими особами контролюючого органу складається акт, що засвідчує факт відмови в отриманні акта та/або наданні письмових пояснень до нього. Також внесено зміни в частині організації позапланових документальних перевірок, а саме уточнено підстави для їх проведення. Зокрема, пп. 78.1.1 п. 78.1 ст. 78 ПК України доповнено можливістю проведення позапланової перевірки також у разі отримання інформації, яка свідчить про порушення вимог податкового законодавства. Разом з тим підпунктами 78.1.1, 78.1.9 п. 78.1 ст. 78 ПК України встановлено термін для надання платниками податків пояснень на запит контролюючого органу – 15 робочих днів з дня, наступного за днем отримання запиту, та вимоги до його змісту. Відповідно до пп. 78.1.5 п. 78.1 ст. 78 ПК України

позапланова документальна перевірка може бути проведена не лише у разі подання платниками заперечень до акта (довідки) перевірки, а також додаткових документів у порядку, визначеному п. 44.7 ст. 44 ПК України[1]. Наказ про проведення перевірки з підстав, зазначених у цьому підпункті, видається: у разі розгляду заперечення до акта перевірки та/або додаткових документів у порядку, визначеному п. 44.7 ст. 44 ПК України, - контролюючим органом, який проводив перевірку; під час проведення процедури адміністративного оскарження – контролюючим органом вищого рівня, який розглядає скаргу платника податків.

Вилучено з пп. 78.1.11 п. 78.1 ст. 78 ПК України можливість проведення позапланової перевірки у разі отримання постанови органу, що здійснює оперативно-розшукову діяльність, слідчого, прокурора. Крім того, слід звернути увагу, що з 01.01.2017 р. ст. 78 ПК України доповнено новою підставою для проведення документальної позапланової перевірки – у разі якщо платником податків не надано для проведення зустрічної звірки інформацію, визначену у запиті контролюючого органу, протягом 10 робочих днів з дня, наступного за днем отримання запиту, виключно з питань, зазначених у запиті (пп. 78.1.19 п. 78.1 ст. 78 ПК України)[1]. При оформленні результатів перевірок необхідно врахувати, що збільшено термін вручення акта (довідки) документальної невізної перевірки – не пізніше наступного робочого дня після його реєстрації вручається особисто платнику податків чи його представникам або надсилається у порядку, визначеному ст. 42 ПК України (п. 86.4 ст. 86 ПК України)[3].

Тривалість фактичних перевірок не повинна перевищувати 10 діб. Продовження строку таких перевірок здійснюється за рішенням керівника податкового органу не більш як на 5 діб.

Підставами для подовження строку перевірки є: заява суб'єкта господарювання (у разі необхідності подання ним документів, які стосуються питань перевірки); змінний режим роботи або підсумований облік робочого часу суб'єкта господарювання та/або його господарських об'єктів[3].

Проведення документальної виїзної планової та позапланової перевірки великого платника податків може бути зупинено за рішенням керівника податкового органу, що оформляється наказом, копія якого не пізніше наступного робочого дня вручається платнику податків або його уповноваженому представнику під розписку, з подальшим поновленням її проведення на невикористаний строк[4, с.65].

Зупинення документальної виїзної планової, позапланової перевірки перериває перебіг строку проведення перевірки в разі вручення платнику податків або його уповноваженому представнику під розписку копії наказу про зупинення документальної виїзної планової, позапланової перевірки. При цьому перевірка може бути зупинена на загальний строк, що не перевищує 30 робочих днів, а в разі необхідності проведення експертизи, отримання інформації від іноземних державних органів щодо діяльності платника податків, завершення розгляду судом позовів з питань, пов'язаних з предметом перевірки, відновлення платником податків втрачених документів перевірка може бути зупинена на строк, необхідний для завершення таких процедур.

Загальний термін проведення перевірок достовірності заявленого бюджетного відшкодування ПДВ з урахуванням установлених цим пунктом строків зупинення не може перевищувати 60 календарних днів[1].

Для посадових осіб податкових органів під час проведення перевірок підставами для висновків є: документи; податкова інформація; експертні висновки; судові рішення; інші матеріали[7, с.301].

Результати перевірок (крім камеральних) оформлюються у формі акта або довідки, які підписуються посадовими особами податкового органу та платникам[5,с.189]. У разі встановлення під час перевірки порушень складається акт. Якщо такі порушення відсутні, складається довідка. Акт (довідка), складений за результатами перевірки та підписаний

посадовими особами, які проводили перевірку надається платнику податків, який зобов'язаний його підписати.

Строк складення акта (довідки) про результати перевірки не зараховується до строку проведення перевірки, встановленого ПК України (з урахуванням його продовження). У разі незгоди платника податків з висновками акта такий платник зобов'язаний підписати такий акт перевірки із зауваженнями, які він має право надати разом з підписаним примірником акта або окремо[4, с.58].

За результатами камеральної перевірки у разі встановлення порушень складається акт у двох примірниках, який підписується посадовими особами такого органу, які проводили перевірку, і після реєстрації в органі державної податкової служби вручається або надсилається для підписання протягом трьох робочих днів платнику податків[7, с.234].

З 01.01.2017 набрав чинності Закон України від 20 грудня 2016 року № 1791-VIII «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень у 2017 році»[9]. Відповідно до нього змінено порядок подання та розгляду заперечень до актів (довідок) перевірок. Так, платники податків у разі незгоди з висновками перевірки чи фактами і даними, викладеними в акті (довідці) перевірки, мають право подати свої заперечення та/або додаткові документи в порядку, визначеному п. 44.7 ст. 44 ПК України, до контролюючого органу, який проводив перевірку платника податків (раніше зауваження подавались до контролюючого органу за основним місцем обліку). Також Законом України № 1797 уточнено порядок обрахунку строків для надання заперечення на акт (довідку) про результати перевірки та копій документів до нього – з наступного дня, за днем отримання акта (довідки), збільшено строк їх розгляду з 5 до 7 робочих днів, а також строк для повідомлення контролюючим органом про місце і час проведення розгляду заперечення з 2 до 4 робочих днів до дня їх розгляду (п. 86.7 ст. 86 ПК України)[1]. Законом України № 1797 внесено зміни до ст. 86 ПК України та, з урахуванням перенесення контрольних функцій на обласний та центральний рівні, встановлено загальний порядок прийняття податкових повідомлень-рішень за результатами фактичних перевірок[2]. Так, податкове повідомлення-рішення приймається керівником (його заступником або уповноваженою особою) контролюючого органу протягом десяти робочих днів з дня, наступного за днем вручення платнику податків, його представнику або особі, яка здійснювала розрахункові операції, акта перевірки у порядку, передбаченому ст. 58 ПК України, для надсилання (вручення) податкових повідомлень-рішень, а за наявності заперечень посадових осіб платника податків до акта перевірки та/або додаткових документів, поданих у порядку, визначеному п. 44.7 ст. 44 ПК України, приймається з урахуванням висновку про результати розгляду заперечень до акта перевірки та/або додаткових документів - протягом трьох робочих днів, наступних за днем розгляду заперечень та/або додаткових документів і надання (надсилання) письмової відповіді платнику податків (п. 86.8 ст. 86 ПК України). Разом з тим передбачено зазначення у повідомленнях-рішеннях попередження про необхідність складення та реєстрації у ЄРПН податкової накладної/розрахунку коригування до неї/ (п. 58.1 ст. 58 ПК України)[1].

Зазначено, що рішення про визначення грошових зобов'язань, вимоги (рішення) зі сплати ЄСВ за матеріалами документальних перевірок, які розпочаті (завершені) державними податковими інспекціями до 01.01.2017 р. та строк винесення рішення по яких не настав, приймається керівником (його заступником або уповноваженою особою) відповідного контролюючого органу обласного рівня. Водночас зазначено, що Законом України №1797 встановлено відповідальність посадової (службової) особи контролюючого органу за прийняття неправомірного рішення, яким визначаються податкові (грошові) зобов'язання платнику податків. Передбачено, що за повторне протягом останніх дванадцяти місяців прийняття неправомірного рішення, яким

визначаються податкові (грошові) зобов'язання платників податків, така посадова (службова) особа контролюючого органу притягується до дисциплінарної відповідальності у порядку, передбаченому законом. Законом України №1797 також внесено зміни до порядку проведення зустрічних звірок, а також надання платниками податків пояснень на запит контролюючого органу, що визначено ст. 73 ПК України. Зокрема, у разі проведення зустрічної звірки платники податків та інші суб'єкти інформаційних відносин зобов'язані подавати інформацію, визначену в запиті контролюючого органу, протягом 10 робочих днів з дня, наступного за днем отримання запиту. Документальне підтвердження цієї інформації на вимогу контролюючого органу може бути надано в електронному або паперовому вигляді на вибір платника податків (п. 73.3 ст. 73 ПК України). Особливу увагу приділяють переліку інформації та документів, які запитуються, оскільки під час проведення зустрічної звірки з'ясовуються лише питання, зазначені у письмовому запиті контролюючого органу на проведення зустрічної звірки. Крім того, змінено об'єкт зустрічної звірки – під час зустрічної звірки здійснюється співставлення даних, отриманих від платників податків та інших суб'єктів інформаційних відносин, з метою документального підтвердження господарських відносин з платником податків та зборів, а також підтвердження відносин, виду, обсягу і якості операцій та розрахунків, що здійснювалися між ними, для з'ясування повноти їх відображення в обліку платника податків (п. 73.5 ст. 73 ПК України)[1]. Також обмежено можливість їх проведення тільки з метою отримання інформації, необхідної у зв'язку із проведенням перевірок (часові межі не встановлено). За результатами зустрічних звірок складається довідка, що надається суб'єкту господарювання у 10-денний строк. Повторне здійснення зустрічних звірок контролюючими органами з одного і того самого питання заборонено.

Таким чином, податкові перевірки як правові форми контролю є найбільш ефективними з точки зору виявлення та стягнення недоїмок, забезпечення податкових надходжень до бюджетів і державних цільових фондів. З урахуванням вказаних особливостей змісту контрольних податкових правовідносин, що виникають при проведенні податкових перевірок, вирішального значення набуває питання зміцнення законодавчих гарантій забезпечення прав платників податків, а також дотримання посадовими особами контролюючих органів встановленого законодавством порядку здійснення окремих форм податкового контролю.

Список використаних джерел

1. Податковий кодекс України від 02 груд. 2010 р. [Електронний ресурс]/ Верховна Рада України. – Режим доступу: <http://www.zakon.rada.gov.ua>.
2. Закон України № 1797-19 від 21.12.2016 «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо покращення інвестиційного клімату в Україні» [Із змінами, внесеними згідно із законом №1989-VIII від 23.03.2017] [Електронний ресурс]/ Відомості Верховної ради. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/1797-19>
3. Лист ДФС від 28.08.2015 р. № 32067/7/99-99-22-04-02-17 «Про окремі питання проведення документальних перевірок» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://www.buh24.com.ua/list-dfs-vid-28-08-2015-r-32067-7-99-99-22-04-02-17/>
4. Сук Л.К. Бухгалтерський облік / Л.К.Сук: Навч. посіб. – К.: Інститут післядипломної освіти Київського університету ім. Тараса Шевченка. – 2001. – 339 с.
5. Панасюк В.М., Ковальчук Є.К., Бобрівець С.В. Податковий облік/В.М.Панасюк, Є.К. Ковальчук, С.В. Бобрівець: Навч. посіб. – Тернопіль: Карт-бланш, 2002. – 260 с.
6. Податковий контроль // [Юридична енциклопедія](#): [в 6-ти т.]/ ред. кол. [Ю.С. Шемшученко](#) (відп. ред.) [та ін.]. – К.: Українська енциклопедія, 1998.
7. Налоговый контроль: налоговые проверки и производство по фактам налоговых правонарушений: Учебно-практич. пособие/ Под ред. Ю. В. Кваши. – М.: Юристъ, 2001. – 540с.
8. Ногина О. А. Налоговый контроль: вопросы теории/О.А.Ногина. – СПб: Питер, 2002.
9. Закон України від 20 грудня 2016 року № 1791-VIII «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень у 2017 році» [Електронний ресурс]/ Відомості Верховної ради. – Режим доступу: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/1791-19>
10. Курило В.О. Альтернативні процедури вирішення податкових спорів: порівняльно-правовий аналіз/В.О.Курило// Вісник Чернівецького факультету Національного університету "Одеська юридична академія" : збірник наукових праць / Нац. ун-т "Одеська юридична академія" ; голов. ред. Ківалов С.В. ; ред. рада.: Сірко Б.П., Завальнюк В.В., Полянський Ю.Є. [та ін.]. – Чернівці, 2016. – Вип. № 4. – С. 58-66.

11. Першко Л.О. Актуальні проблеми податкової політики України / Л.О. Першко, О.О. Першко, Л.О.Першко// Матеріали науково-практичної конференції "Актуальні проблеми управління та економічного розвитку в умовах інформатизації суспільства": 20 груд. 2016 р. / "Актуальні проблеми управління та економічного розвитку в умовах інформатизації суспільства", наук.-практ. конф. – Київ: Державний університет телекомунікацій, 2016. – С. 110-111.
12. Шпак М.В. Аналіз фіскальної ефективності податкової системи України/М.В.Шпак // Молодіжний вісник ХТЕІ КНТЕУ: збірка наукових праць магістрів/ Харківський, торговельно-економічний інститут, Київський, національний торговельно-економічний університет. – Харків, 2016. – Вип. 2. – С. 306-312.
13. Топча А.О. Баланс приватних і публічних інтересів при вирішенні податкових спорів/А.О.Топча// Часопис Київського університету права: український науково-теоретичний часопис / Київський ун-т права НАН України, Ін-т держави і права ім. В.М. Корецького НАН України ; голов ред.: Шемшученко Ю.С.; редкол.: Андрійко О.Ф., Батанов О.В., Горбатенко В.П. [та ін.]. – Київ, 2017. – № 1. – С. 422-424.

УДК: 344.32

ЗЛОЧИННІСТЬ В ЗОНІ АТО: СОЦІОЛОГІЧНО-ПРАВОВИЙ АСПЕКТ

Мірошниченко С.С., доктор юридичних наук, доцент, професор кафедри кримінального права та кримінології Університету ДФС України, **Боднарчук О.Г.**, доктор юридичних наук, доцент, професор кафедри господарського права та процесу Університету ДФС України

S. Miroshnychenko, O. Bondarchuk CRIME IN THE ZONE OF THE ATO: SATIOLOGICAL AND LEGAL ASPECTS

***Анотація:** У статті розглядаються соціологічно-правові аспекти злочинності в зоні АТО. Досліджено які соціальні процеси здійснюють негативну роль на злочинність в зоні АТО. Визначено певні особливості злочинності у Збройних Силах України під час військових дій. Встановлено низку заходів запобігання розглядуваним видам злочинності.*

***Ключові слова:** військова злочинність, зона АТО, морально-психологічна та бойова підготовка, кримінальна детермінація, запобігання злочинам.*

***Summary:** In article sociological and legal aspects of crime in the anti-terrorist operation zone are considered. It is investigated social processes which carry out a negative role on crime in the anti-terrorist operation zone. It is considered certain features of crime in the Armed Forces of Ukraine during military operations. A number of measures of prevention is established to the considered types of crime.*

***Keywords:** military crime, anti-terrorist operation zone, moral and psychological and combat training, criminal determination, preventions of crimes.*

Злочинність – соціальне явище не тільки онтологічно, а й гносеологічно. Вона породжується умовами суспільного життя. Ця теза на перший погляд не здається безперечною. Особливо у світлі теорій про природженого злочинця і ряду постулатів клінічної кримінології. Злочинність – не просто соціальне, вона і соціально-психологічне явище, тому що не існує поза людей і їх поведінки, діяльності [1].

На практиці, для визначення стану злочинності загальна її цифра, наприклад за поточний рік, порівнюється із цифрою злочинності за 2016 рік, за п'ятиліття – з п'ятиліттям, що передує даному. Чим більш тривалі періоди стану злочинності порівнюються між собою, тим з більшим ступенем вірогідності можна виявити її закономірності, що дуже важливо для створення способів боротьби зі злочинністю [2].

Як повідомлялося, Україна зайняла 113-е місце з 137 країн світу за рівнем впливу організованої злочинності на бізнес.

Згідно з даними рейтингу, складеного фахівцями Світового економічного форуму і опублікованого в неділю, 26 листопада, Україна опинилася в групі держав з найвищим рівнем впливу мафії на бізнес поряд з країнами Латинської Америки та Африки, розмістившись по сусідству з Угандою (112-е місце) і Тринідадом і Тобаго (114-е місце).

За видатками бізнесу на задоволення запитів рекетирів і здирників з організованих злочинних груп Україна отримала індекс 3,9 за семибальною шкалою, де «1» означає, що вимагання накладає величезні витрати на підприємців, а «7» – не накладає ніяких витрат[3].