

УДК 342.9

DOI <https://doi.org/10.32847/ln.2020.10.27>

Мамалуй О.О.
к.ю.н., суддя
Верховний Суд України

ПОДАТКОВІ ПЕРЕВІРКИ: МАТЕРІАЛЬНЕ НАПОВНЕННЯ ТА ПРОЦЕДУРНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ

Сьогодні податкова перевірка є найбільш ефективним способом реалізації податкового контролю щодо виконання своїх податкових обов'язків платниками податків та зборів, яка знаходить своє вираження у сукупності дій суб'єктів владних повноважень.

Чинний Податковий кодекс України (далі – ПК України) не містить загального визначення поняття «податкова перевірка», хоч і наводить детальну характеристику окремих її видів, тому слід звернутись до наукових розробок стосовно цього. Дослідивши теоретичні та практичні аспекти зазначеного поняття, погоджуємося з визначенням, запропонованим Н. А. Маринів у її дисертації «Податкова перевірка як організаційно-правова форма реалізації податкового контролю». Так, науковець відмічає, що: «Податкова перевірка – це урегульована нормами матеріального і процесуального права діяльність спеціально уповноважених контролюючих державних органів з контролю за дотриманням платниками порядку і строків нарахування, утримання, сплати податків і зборів (обов'язкових платежів) та надання податкової звітності, яка проводиться на підставі аналізу і дослідження первинної облікової і звітної документації, пов'язаної зі сплатою податків і зборів (обов'язкових платежів)» [3, с. 16].

Із положень чинного податкового законодавства можна виокремити велику кількість видів податкових перевірок, у зв'язку із чим у цій статті доцільно зупинитись на питанні щодо їх класифікації за наведеними нижче критеріями.

Залежно від обсягу контрольованих дій податкові перевірки поділяються на: 1) вибіркові, тобто такі, що стосуються окремих аспектів діяльності підконтрольного суб'єкта; 2) комплексні, що провадяться з метою аналізу діяльності підконтрольного суб'єкта в цілому; 3) цільові чи тематичні стосовно визначеного напрямку діяльності чи певного виду операцій підконтрольного суб'єкта [4, с. 78].

У свою чергу, залежно від повноти охоплення предметів контролю на: 1) часткові, які здійснюються щодо частини визначених контролюючим органом документів; 2) суцільні, які передбачають перевірку усієї сукупності документів підконтрольного суб'єкта з приводу виконання ним податкового обов'язку [4, с. 78].

Залежно від місця здійснення податкові перевірки можуть бути такими, що проводяться: 1) у приміщенні контролюючого органу; 2) за місцезнаходженням платника податків; 3) за місцем розташування господарських або інших об'єктів права власності платника [5].

Залежно від предмету перевірки вони можуть бути щодо: 1) даних, зазначених у податкових деклараціях (розрахунках) платника податків, даних системи електронного адміністрування податку на додану вартість, даних Єдиного реєстру акцизних накладних та даних системи електронного адміністрування реалізації пального та спирту етилового; 2) своєчасності подання податкових декларацій (розрахунків) та/або своєчасності реєстрації податкових накладних та/або розрахунків коригування до податкових накладних у Єди-

ному реєстрі податкових накладних, акцизних накладних та/або розрахунків коригування до акцизних накладних у Єдиному реєстрі акцизних накладних, виправлення помилок у податкових накладних та/або своєчасності сплати узгодженої суми податкового (грошового) зобов'язання; 3) своєчасності, достовірності, повноти 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; 4) дотримання роботодавцем законодавства стосовно укладення трудового договору, оформлення трудових відносин з працівниками (найманими особами) тощо [5].

Залежно від періодичності їх проведення на: 1) планові, що відбуваються відповідно до плану-графіка перевірок; 2) позапланові, які не передбачаються у плані роботи контролюючого органу і проводяться за наявності хоча б однієї з підстав, визначених ПК України [5].

Варто акцентувати увагу на тому, що проведення перевірок платників податків можливе лише за умови дотримання визначених у законодавстві вимог, серед яких, зокрема, такі: закріплення на рівні ПК України вичерпного переліку видів можливих перевірок; визначення їх предмету, підстав, суб'єктів, періодичності та строків проведення; встановлення переліку підготовчих дій, що передують проведенню перевірок; розроблення порядку здійснення перевірок із визначенням форм відображення їх результатів тощо.

Для того, щоб діяння контролюючих органів із здійснення перевірок не були свавільними, законодавство України встановлює порядки проведення кожного виду перевірки, що мають свої особливості. У межах цієї статті слід розглянути стадії їх проведення у найбільш загальному вигляді, серед яких:

1. Вчинення контролюючими органами підготовчих дій, що включає в себе: визначення предмету та підстав для проведення перевірки; складання плану-графіку щодо проведення документальних планових пере-

вірок; направлення повідомлення про проведення перевірки; визначення осіб, відповідальних за проведення перевірки тощо.

2. Проведення перевірки, а саме: пред'явлення посадовою особою контролюючого органу належних документів (направлення на проведення перевірки, копії наказу на проведення перевірки, службового посвідчення); допуск платником посадової особи контролюючого органу до перевірки; дотримання строків проведення перевірки тощо.

3. Закріплення результатів перевірки шляхом оформлення матеріалів перевірки належним чином у формі акта або довідки.

4. Подання платником податків заперечень та/або додаткових документів до контролюючого органу та їхній розгляд, підписання акта перевірки.

5. Ухвалення та направлення контролюючим органом податкового повідомлення-рішення щодо застосування санкцій, за наявності для того правових підстав.

Щодо чинної нормативно-правової регламентації проведення податкових перевірок доцільно зазначити таке. Відповідно до ст. 62 Глави 5 розділу II «Адміністрування податків, зборів, платежів» ПК України, перевірка є способом здійснення податкового контролю. У главі 8 розділу II ПК України закріплено види перевірок, порядок та підстави їх проведення, регламентовано умови та порядок допуску посадових осіб контролюючих органів, строки проведення, надання платниками документів та порядок оформлення результатів перевірок тощо.

Важливе місце у контексті провадження досліджуваного заходу податкового контролю займають підзаконні нормативно-правові акти, зокрема, Постанова Кабінету Міністрів України № 805 від 23.10.2013 року «Про затвердження Порядку координації одночасного проведення планових перевірок (ревізій) контролюючими органами та органами державного фінансового контролю», Накази Міністерства фінансів України № 524 від 02.06.2015 року «Про затвердження Порядку

формування плану-графіка проведення документальних планових перевірок платників податків», № 727 від 20.08.2015 року «Про затвердження Порядку оформлення результатів документальних перевірок дотримання законодавства України з питань державної митної справи, податкового, валютного та іншого законодавства платниками податків - юридичними особами та їх відокремленими підрозділами», № 1040 від 20.11.2015 року «Про затвердження Порядку подання платником податків заяви про проведення документальної невиїзної позапланової електронної перевірки та прийняття рішення контролюючим органом про проведення такої перевірки», № 344 від 10.03.2016 року «Про затвердження Порядку проведення перевірки з питань дотримання платником податків принципу «втягнутої руки» та інші.

Крім того, існують методичні рекомендації, затвержені контролюючим органом, які не є нормативно-правовими актами, їхні положення не встановлюють нових норм права та носять виключно рекомендаційний і роз'яснювальний характер щодо здійснення процедури контролю, зокрема: Наказ Державної фіскальної служби України № 22 від 31.07.2014 року «Про затвердження Методичних рекомендацій щодо порядку взаємодії між підрозділами органів державної фіскальної служби при організації, проведенні та реалізації матеріалів перевірок платників податків» (із змінами), Наказ Державної фіскальної служби України № 396 від 01.06.2017 року «Про затвердження Зразка форми акта (довідки) документальної планової/позапланової виїзної перевірки податкового, валютного та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, та Методичних рекомендацій щодо оформлення матеріалів документальних перевірок» (із змінами, внесеними наказом Державної фіскальної служби України № 358 від 08.05.2019 року) тощо.

Як бачимо, сукупність норм, що регламентують питання про здійснення переви-

рок платників податків, є значною. Ці норми поряд із матеріальними відображають також і процесуальні аспекти перевірок.

Варто зазначити, що сьогодні питання співвідношення матеріального та процесуального у податкових відносинах є недостатньо дослідженим, відсутній єдиний підхід до розуміння саме процесуального аспекту, зокрема, ставиться питання: чи існує він взагалі поза межами так званих класичних процесуальних галузей права?

З теорії держави та права відомо, що норми матеріального та процесуального права є класичними нормами права, призначення яких проявляється у регламентації діяльності суб'єктів суспільних відносин [1, с. 232-233].

Матеріальні норми передбачають безпосередньо сам варіант поведінки, гарантуючи права, встановлюючи обов'язки чи заборони. Якщо норма права регулює питання, пов'язані з тим, чи виникло право або обов'язок, між якими сторонами, з яким змістом, коли і що можна вимагати, коли і які настають наслідки при її невиконанні, у яких межах права і обов'язки можуть бути здійснені, то слід говорити про її матеріально-правову природу. Розглядувані аспекти у контексті проведення перевірок платників податків відображаються у наступних положеннях податкового законодавства.

1. Встановлено право контролюючих органів на проведення перевірок платників податків (пп. 20.1.4 п. 20.1 ст. 20 ПК України).

2. Закріплено види перевірок, а саме: камеральні, документальні (планові або позапланові; виїзні або невиїзні) та фактичні (абз. 1 п. 75.1 ст. 75 ПК України).

3. Закріплено визначення понять видів перевірок (пп. 75.1.1 п. 75.1 ст. 75, пп. 75.1.2 п. 75.1 ст. 75, пп. 75.1.3 п. 75.1 ст. 75 ПК України).

4. Визначено ті нормативно-правові акти, які підлягають застосуванню під час проведення перевірок. Так, абз. 2 п. 75.1 ст. 75 ПК України передбачає, що проведення камеральних та документальних перевірок здійс-

нюється в межах, визначених ПК України, а фактичних – ПК України та іншими законами України, контроль за дотриманням яких покладено на контролюючі органи [5].

5. Закріплено предмет та підстави податкових перевірок, які здебільшого випливають із визначень понять їх видів (пп. 75.1.1 п. 75.1 ст. 75, пп. 75.1.2 п. 75.1 ст. 75, пп. 75.1.3 п. 75.1 ст. 75 ПК України та інші положення цього Кодексу).

6. Закріплено обов'язок контролюючого органу затверджувати та оприлюднювати план-графік, відповідно до якого проводяться документальні планові перевірки. Встановлено, яким чином впливають ступені ризику в діяльності платників податків на періодичність проведення такого виду перевірок (п. 77.1 ст. 77, п. 77.2 ст. 77 ПК України).

7. Встановлено підстави недопущення контролюючого органу до проведення документальної виїзної або фактичної перевірки відповідного платника податків (абз. 5 п. 81.1 ст. 81 ПК України).

8. Передбачено право платників податків під час перевірки, що проводиться контролюючими органами, надавати заперечення на акт (довідку) про проведення перевірки (п. 86.7 ст. 86 ПК України).

9. Тощо.

Матеріальні норми без наявності процедури їх реалізації були б неповноцінними, оскільки саме останні є гарантіями впровадження в життя перших [2, с. 141]. Поряд із тим, усі процедури регулюються в єдності з матеріальними нормами, наприклад, право податкового органу на здійснення податкових перевірок є невідривним від процедури, що розкриває порядок його практичної реалізації.

Розглянемо більш детально процесуальний аспект проведення перевірок платників

податків, який простежується у таких положеннях податкового законодавства.

1. Закріплено строки та тривалість вчинення окремих дій для реалізації прав та обов'язків, закріплених матеріальними нормами права, зокрема: 10 календарних днів – для подання заяви щодо проведення електронної перевірки (абз. 7 пп. 75.1.2 п. 75.1 ст. 75 ПК України [5]), 30 календарних днів – для проведення камеральної перевірки податкової декларації або уточнюючого розрахунку (п. 76.3 ст. 76 ПК України [5]) тощо.

2. Визначено порядок реалізації повноважень контролюючих органів щодо проведення перевірок платників податків та оформлення результатів перевірок.

3. Визначено порядок допуску посадових осіб контролюючих органів до проведення документальних виїзних та фактичних перевірок (ст. 81 ПК України).

4. Встановлено порядок проведення експертизи під час здійснення податкового контролю контролюючими органами (ст. 84 ПК України).

5. Закріплено форму та порядок вручення акту про проведення перевірки (п. 86.1 - п. 86.5 ст. 86 ПК України).

6. Визначено порядок подання платниками заперечень та/або додаткових документів до контролюючого органу у разі їх незгоди з висновками перевірки чи фактами і даними, викладеними в акті (довідці) перевірки (п. 86.7 ст. 86 ПК України).

7. Тощо.

Таким чином, якщо матеріальні аспекти передбачають способи регулювання поведінки учасників відносин, тобто мають статичне призначення, то процедурні забезпечують динаміку у правовому регулюванні, гарантують дотримання матеріального правового припису.

Анотація

У науковому дослідженні автором розглянуто податкову перевірку як найбільш ефективну організаційно-правову форму реалізації податкового контролю щодо виконання своїх обов'язків платниками податків і зборів. Акцентовано увагу на відсутності у чинному податковому законо-

давстві визначення поняття «податкова перевірка». Здійснено класифікацію податкових перевірок за їхніми видами залежно від обсягу контрольованих дій, залежно від повноти охоплення предметів контролю, залежно від місця проведення, залежно від періодичності їх проведення. Здійснено структурування дій щодо проведення перевірок. Проаналізовано чинну нормативно-правову регламентацію проведення податкових перевірок. За результатами такого аналізу автор дійшов висновку, що право контролюючого органу перевіряти дотримання своєчасності, правильності та повноти сплати податків і зборів, виконання інших обов'язків, встановлених податковим законодавством, кореспондує обов'язку контрольованого суб'єкта дотримуватися вимог, встановлених законодавством, при здійсненні останнім контрольної діяльності. Встановлено, що питання співвідношення матеріального та процесуального у податкових відносинах є недостатньо дослідженим, відсутній єдиний підхід до розуміння саме процесуального аспекту. Детально розглянуто матеріальний аспект проведення перевірок платників податків, встановлено, що основний масив норм становлять саме матеріальні, проте, акцентуючи увагу виключно на матеріальному аспекті проведення податкових перевірок, з'являється ризик унеможливлення реалізації податкових правовідносин взагалі. Досліджено процедурні податково-правові норми щодо питання про податкові перевірки. За результатами дослідження автор дійшов висновку, що головним призначенням процесуального права є встановлення порядку реалізації матеріальних норм права, а зосередження уваги на матеріальному змісті права не забезпечує можливості розкрити зміст правового впливу загалом.

Ключові слова: податковий контроль, податкові перевірки, матеріальне наповнення, процедурне забезпечення.

Mamaluy O.O. Tax inspections: material content and procedural support

Summary

In scientific research the author considered tax verification as the most effective legal form of exercising tax control for the fulfillment of their duties by taxpayers and fees. Attention is drawn to the absence in the current tax legislation of the definition of the concept of "tax audit". The tax audits are classified according to their types depending on the volume of controlled actions, depending on the completeness of coverage of the objects of control, depending on the place of holding, depending on the frequency of their conduct. Structures of actions for carrying out inspections have been structured. The current regulatory framework for tax audits has been analyzed. Based on the results of such analysis, the author came to the conclusion that the right of the controlling body to check compliance with the timeliness, correctness and completeness of payment of taxes and fees, fulfillment of other duties established by the tax legislation corresponds to the obligation of the controlled entity to comply with the requirements set by the law, when fulfilling the latter control activities. It is established that the question of the ratio of material and procedural in tax relations is not well researched, there is no single approach to understanding the procedural aspect. The material aspect of the taxpayer audits is considered in detail, it is established that the main set of rules is material, but, focusing solely on the material aspect of tax audits, there is a risk that tax relations will not be possible at all. Procedural tax rules on the issue of tax audits are investigated. According to the results of the study, the author concluded that the main purpose of procedural law is to establish the order of implementation of substantive rules of law, and focusing on the substantive content of law does not provide an opportunity to disclose the content of legal influence as a whole.

Key words: tax control, tax inspections, material content, procedural support.

Список використаних джерел:

1. Загальна теорія держави і права: підруч. для студ. вищ. навч. закл. / за ред. О. В. Петришина. Харків: Право, 2009. 584 с.

2. Кучерявенко М. П. Співвідношення матеріального та процесуального в податково-правовому регулюванні. *Фінансове право у XXI сторіччі: здобутки та перспективи*: зб. наук. праць за матеріалами Міжнар. наук.-практ. конф. до 10-річчя наук. установи (Київ, 4-7 жовт. 2011 р.). Київ. С. 141-143.
3. Маринів Н. А. Податкова перевірка як організаційно-правова форма реалізації податкового контролю: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Харків, 2007. 20 с.
4. Маринів Н. А. Податкова перевірка як організаційно-правова форма реалізації податкового контролю: дис. ... канд. юрид. наук. Харків, 2007. 204 с.
5. Податковий кодекс України: Закон України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. *Голос України*. 2010. № 229-230.