

**ПРАВОВЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ОРГАНІЗАЦІЇ
КОНТРОЛЬНО-ПЕРЕВІРНИХ ЗАХОДІВ ФІСКАЛЬНИХ ОРГАНІВ
FRAMEWORK OF SUPERVISORY REVIEW MEASURES OF FISCAL**

Іванчо В.В.,

*здобувач кафедри конституційного права та порівняльного правознавства
ДВНЗ «Ужгородський національний університет»*

У статті розкрито проблемні питання чинного правового забезпечення організації проведення контрольно-перевірних заходів фіскальними органами. Окреслено основні недоліки форми, змісту й способу закріплення норм, які деталізують або уточнюють вимоги податкового законодавства до порядку проведення перевірок.

Ключові слова: податкова перевірка, фіскальний контроль, методичні рекомендації, організація проведення перевірки.

В статье раскрыты проблемы существующего правового обеспечения организации проведения контрольно-проверочных мероприятий фискальными органами. Обозначены основные недостатки формы, содержания и способа закрепления норм, направленных на детализацию или уточнение требований налогового законодательства к порядку проведения проверок.

Ключевые слова: налоговая проверка, фискальный контроль, методические рекомендации, организация проведения проверки.

The article deals with issues of the existing legal provision of organizing the control and verification measures fiscal authorities. The basic shortcomings of form, content and method of fixing the rules that refine or clarify the requirements of tax legislation order inspections.

Key words: tax audit, fiscal control, guidance, organization of the inspection.

Актуальність теми. Для будь-якої країни важливо не лише запровадити справедливий податковий закон, а й створити дієву систему контролю за їхнім виконанням, щоб платники податків не мали ні шансів, ні спокуси ухилитися від їхнього дотримання, та адекватну систему відповідальності за такі порушення, щоб зробити протиправну поведінку економічно не вигідною. Один із кроків на цьому шляху – раціонально організувати фіскальний (податковий) контроль, що ґрунтується на отриманні максимально повної інформації, умінні опрацювати й проаналізувати її, вибрати тих платників податків, стосовно доброчесності яких виникають найбільші сумніви, і провести щодо них контрольні заходи.

Вітчизняні вчені не раз зверталися до питань проведення перевірок, у тому числі податковими й митними органами. Цій темі присвятили наукові роботи такі вчені: В.Б. Авер'янов, О.М. Бандурка, О.О. Бандурка, Ю.В. Гаруст, О.А. Гриценко, В.М. Дереконь, В.О. Іванцов, В.В. Кириченко, Н.П. Кучерявенко, Н.А. Маринів, С.М. Попова, К.П. Проскура, Д.В. Тиновський та інші. Більшість науковців звертають увагу на недостатню ефективність контрольно-перевірних заходів, що проводяться спеціально уповноваженими державними органами, на недосконале правове забезпечення такої діяльності й помилки в системі організації здійснення перевірок. Відмічається, що українське законодавство постійно розвивається, удосконалюється, однак такі зміни проходять не завжди системно й синхронно, що зумовлює наявність суперечностей і неоднозначного тлумачення окремих правових норм. З огляду на активні перетворення системи фіскальних орга-

нів, що відбулись упродовж 2012–2015 рр., існує потреба у вивченні питання організації проведення перевіркової роботи податковими органами.

Отже, **метою статті** є окреслення основних проблем, що виникають під час підготовки, планування й проведення контрольно-перевірних заходів. Для цього буде досліджено нормативно-правове та методичне забезпечення цієї діяльності, проаналізовано результати проведення такої роботи, визначено проблемні питання її здійснення й запропоновано шляхи вдосконалення.

Виклад основного матеріалу. Конституційним обов'язком кожного є сплата податків і зборів у порядку й розмірах, установлених законом, а виконання таких зобов'язань має стати нормою поведінки юридичних і фізичних осіб, що потребує виховних, профілактичних і контрольних заходів із боку уповноважених державних органів. Не применшуючи важливості методів переконання й примусу в забезпеченні виконання податкового обов'язку, які по-різному впливають на свідомість платників податків, з метою забезпечення належного виконання ними приписів податково-правових норм [1, с. 14], зосередимо увагу на вивченні перевірок податкових органів як дієвих механізмів реалізації контрольних функцій.

З огляду на те, що основною формою контролю, що здійснюється фіскальними органами, є перевірки, достатня увага повинна приділятися їхньому правовому регулюванню та організаційному забезпеченню. Натомість законодавство у сфері організації й проведення таких перевірок на сьогодні не є повністю сформованим, оскільки багато аспек-

тів не врегульовано ні законами, ні підзаконними нормативними актами, прийнятими в установленому порядку. Акцентуємо увагу саме на дотриманні належної процедури прийняття нормативних і організаційно-розпорядчих відомчих документів, оскільки її порушення вже призвело до скасування низки наказів Міністерства доходів і зборів України з питань контрольно-перевірної роботи, прийнятих у 2013–2014 рр. Неподання окремих наказів Міністерства доходів і зборів України на державну реєстрацію до Міністерства юстиції України надалі спричинило їхнє скасування та виникнення спірних ситуацій між контрольними органами й платниками податків. На думку суб'єктів господарювання, податкова служба вже давно отримала імідж найсуворішого контрольного органу, адже перевірки суб'єктів господарювання податківцями зазвичай не обходяться без донарахувань податків і суттєвих штрафів. І якщо про планову перевірку посадові особи підприємства знають заздалегідь і мають можливість належно підготуватися до неї, то позапланова перевірка майже завжди сприймається як «неприємна несподіванка» [2, с. 63].

Натомість ми переконані, що на сучасному етапі розвитку перевірної роботи фіскальних органів її метою є не просто забезпечення додаткових надходжень до бюджетів усіх рівнів, а насамперед запобігання можливим податковим правопорушенням і злочинам, виявлення й припинення порушень законодавства у сфері сплати податків та зборів, їхня профілактика. Як правило, перевірки полягають у зіставленні інформації, що міститься в поданих до фіскальних органів деклараціях, звітах та інших обов'язкових документах, і даних, отриманих у результаті контрольних заходів. Тому не лише результати перевірок і їхні висновки, а й процедура проведення перевірок, у тому числі методика відбору об'єктів для її призначення, потребують детальної регламентації.

У ході роботи було опрацьовано інформацію й матеріали щодо проведених податковими органами Закарпатської області в період 2009–2013 рр. документальних планових і позапланових перевірок і встановлено певні тенденції. Так, у результаті опрацювання матеріалів перевірок підтвердилася тенденція до зменшення кількості документальних перевірок, що проводилися податковими органами: за 5 років кількість перевірок скоротилася майже в чотири рази (з 2 771 в 2009 р. до 702 у 2013 р.). Зниження кількості перевірок відбувалося поступово, при цьому зберігалася відповідна динаміка зменшення перевірної активності як у планових, так і в позапланових заходах. Податківцями області не було допущено зменшення донарахованих за результатами таких перевірок податкових зобов'язань, навпаки, спостерігалася їхнє суттєве збільшення: у 2009 р. – 39 млн грн; у 2010 р. – 89 млн грн; у 2011 р. – 51 млн грн; у 2012 р. – 63 млн грн; у 2013 р. – 51 млн грн (для коректності порівняння й аналізу взято періоди стабільного курсу гривні до іноземних валют).

Відмічається значно більша результативність планових перевірок, порівняно із позаплановими, хоча останніх проведено в 1,5–4 рази більше. Середня сума донарахованих зобов'язань за результатами планових перевірок так само від 4 до 10 разів перевищує суми, донараховані за результатами позапланових контрольних заходів. Достатньо високим у досліджуваній період був рівень узгодженості сум, донарахованих за результатами перевірок податкових органів: у 2009 р. – 79,9%, у 2010 р. – 44,8%, у 2011 р. – 66,7%, у 2012 р. – 73,1%, а в 2013 р. досяг максимуму – 81,2%. Такі високі частки узгодженості донарахованих зобов'язань означають, що платник податків не заперечує щодо наявності в нього зобов'язань зі сплати коштів, а перевірка досягла поставленої мети та була проведена без порушень. Інакше суб'єкти господарювання використовують гарантоване їм право на оскарження результатів перевірки й виставлених на цій підставі податкових повідомлень – рішень.

Проведене дослідження дає змогу говорити, що питання сплати податків не лише знаходиться в площині правового регулювання як конституційний обов'язок, а й зачіпає соціально значимі для особи фактори та вимагає принципової й високоморальної поведінки. Дуже влучно зауважує із цього приводу О.А. Гриценко: «Якщо створення доходу в процесі підприємницької діяльності багато в чому відповідає внутрішній спрямованості людини на самозбереження, то віддавати частину створеної вартості у формі податку без помітного зв'язку зі своїм благополуччям стає значно більш суперечливим і незручним» [3, с. 10]. Дотримання законодавства з боку посадових осіб, які здійснюють податкові перевірки, сприяє швидкому виправленню допущених платником податків помилок і надходженню коштів. У середньому сплата податкових зобов'язань за донарахованими за результатами перевірок сумами становить від 60 до 70%. При цьому сплата за результатами планових перевірок знову перевищує надходження від позапланових заходів: у 2009 р. становить 77,7% проти 22,0%; у 2011 р. – 73,0% проти 42,9%; у 2012 р. – 75,4% проти 46,5%; у 2013 р. – 75,5% проти 61,8%.

На сьогодні є недостатньою регламентація як порядку й процедур проведення перевірок контрольних органів, так і розгляду заперечень на акти перевірок. Чинна нормативна база, насамперед Податковий кодекс України, установлює відповідні права й обов'язки таких органів і платників податків, у тому числі й тих, що стосуються перевірної роботи. Норми вітчизняного законодавства, які регулюють порядок здійснення перевірок контрольними органами, містять лише часткову регламентацію їхнього проведення та прийняття рішень за матеріалами таких перевірок. Правове регулювання відбувається як нормами Податкового кодексу України, так і різними за своєю природою й видавниками нормативно-правовими актами Державної податкової служби України, Державної податкової адміністрації України, Міністерства доходів і зборів України, Міністерства

фінансів України, Державної фіскальної служби України. Як нормотворчий процес, так і перегляд і скасування норм, що регулюють досліджувані відносини, є недостатньо систематизованими, відбуваються «за необхідністю», а не планово.

Відповідно до Положення про Міністерство доходів і зборів України, затвердженого Указом Президента України від 18 березня 2013 р. № 141, та з метою забезпечення наповнення бюджетів усіх рівнів, удосконалення процесів адміністрування податків і зборів, установлення єдиного порядку відображення результатів камеральних перевірок платників податків Наказом Міністерства доходів і зборів України від 14 червня 2013 р. № 165 було затверджено Методичні рекомендації щодо організації та проведення камеральних перевірок податкової звітності платників податків, крім перевірок податкової декларації про майновий стан і доходи та податкової декларації платника єдиного податку – фізичної особи-підприємця [4]. І хоча вказані рекомендації не пройшли державну реєстрацію в Міністерстві юстиції України, їх запровадження мало на меті поліпшити адміністрування податків, забезпечити повноту декларування податкових зобов'язань в умовах упровадження спеціального програмного забезпечення, удосконалити чинні процедури проведення камеральних перевірок, покращити якість матеріалів таких перевірок і зменшити терміни їхнього проведення. Методичні рекомендації містять порядок приймання та обробки податкової звітності, обумовлюють порядок передання інформації між підрозділами контрольного органу й обміну інформацією із платником податків у межах здійснення камеральної (електронної) перевірки, а також визначають, що в разі встановлення помилок (порушень) у податковій звітності або неподання (несвочасного подання) податкової звітності формується Акт про результати камеральної перевірки, а в разі відсутності помилок (порушень) у податковій звітності складається (формується) Довідка про результати камеральної перевірки для платників податку. Також зазначені рекомендації передбачають, що в ході реалізації матеріалів камеральної перевірки прийняття повідомлень-рішень за її результатами та оскарження її результатів проводяться в установленому порядку, у тому числі вивчається питання щодо організації й проведення планової/позапланової документальної виїзної/невиїзної перевірки.

Наказом Державної податкової адміністрації України від 22 квітня 2011 р. № 236 було затверджено Методичні рекомендації щодо організації та проведення органами державної податкової служби зустрічних звірок (далі – Методичні рекомендації № 236) [5], у які через рік Наказом Державної податкової служби України від 10 травня 2012 р. № 390 було внесено зміни й доповнення. Методичні рекомендації № 236 підготовлено відповідно до п. 73.5 ст. 73 Податкового кодексу України й ст. 8 Закону України «Про державну податкову службу в Україні» з метою впровадження єдиного порядку направлення та обліку запитів на проведення зустрічних звірок, оформлення, накопичення й реалізації їхніх матеріа-

лів органами державної податкової служби. Водночас цим самим Наказом Державної податкової служби України (далі – ДПС України) було визнано таким, що втратив чинність, Наказ Державної податкової адміністрації України «Про затвердження Методичних рекомендацій щодо організації та проведення перевірок підтвердження отриманих від платника податків (іншої особи) відомостей стосовно відносин з контрагентами та дотримання податковою законодавства» від 01 жовтня 2008 р. № 622.

Методичними рекомендаціями № 236 врегульовано питання відбору таких суб'єктів господарювання для здійснення зустрічних звірок, щодо яких виникає необхідність зіставлення даних первинних бухгалтерських та інших документів з метою документального підтвердження господарських відносин із платником податків для з'ясування їхньої реальності й повноти відображення в обліку платника податків.

Рішення щодо необхідності проведення зустрічних звірок суб'єктів господарювання визначається за результатами проведеного аналізу даних і встановлених розбіжностей у податкових деклараціях, автоматизованих інформаційних системах податкових органів, а також аналізу податкової інформації й документів, отриманих із внутрішніх (у тому числі від підрозділів податкової міліції тощо) або зовнішніх (у тому числі від платників податків) джерел, які свідчать про порушення податкового та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на органи ДПС України.

Методичні рекомендації № 236 називають особливі характеристики суб'єктів господарювання, на які потрібно звертати увагу під час відбору для проведення зустрічних звірок, а саме:

– щодо яких «прийнято рішення про припинення», «порушено провадження у справі про банкрутство», «порушено провадження у справі про припинення», «до Єдиного державного реєстру внесено запис про відсутність підтвердження відомостей», «до Єдиного державного реєстру внесено запис про відсутність за місцезнаходженням», «направлено повідомлення про відсутність за місцезнаходженням», «визнано банкрутом», «триває процедура припинення, надана довідка про відсутність заборгованості», «триває процедура припинення (довідка про відсутність заборгованості недійсна)», «ліквідаційна процедура за рішенням (постановою) суду», «триває процедура припинення (направлені заперечення органу ДПС України)», «триває спрощена процедура припинення», «щодо відносин із якими існує ймовірність побудови схем мінімізації (ухилення від сплати) податкових зобов'язань (сума ПДВ за операціями з такими суб'єктами господарювання за податковий період становить більше ніж 50,0 тис. грн);

– щодо яких встановлено факти, які свідчать про провадження підприємством фіктивної діяльності з урахуванням ознак, визначених ст. 55 Господарського кодексу України;

– щодо яких є розбіжності на суму більше ніж 50,0 тис. грн за податковий період задекларованих показ-

ників податкового кредиту (із податку на додану вартість (далі – ПДВ)) і податкових зобов'язань;

– щодо відносин із яким платник податків задекларував в істотних обсягах коригування сум податкових зобов'язань (податкового кредиту) з ПДВ і/або доходів (валових доходів) чи витрат (валових витрат) з податку на прибуток;

– щодо яких наявна інформація стосовно використання схем мінімізації (ухилення) від сплати податків і є необхідність дослідження проходження товарів (робіт) через покупців (постачальників) від виробника (імпортера) до кінцевого споживача з метою підтвердження або спростування такої інформації;

– із якими вчинено правочин, щодо якого виникли сумніви стосовно реальності його вчинення, та/або наявні факти, що свідчать про його недійсність.

У Методичних рекомендаціях № 236 регламентовано порядок направлення запитів з метою проведення зустрічної звірки та використання Інформаційної системи «Зустрічні звірки», встановлено строки проведення таких звірок (3 дні), зміст і форму документів, що складаються при цьому, а також розмежовано повноваження органів, які є виконавцями й ініціаторами звірок, щодо забезпечення належного контролю за повнотою та своєчасністю вжиття заходів із завершення всіх звірок суб'єктів господарювання.

Процедура проведення зустрічної звірки суб'єкта господарювання обов'язково передбачає проведення аналізу інформації й документального її підтвердження, що міститься в інформаційних базах органу ДПС України та справі суб'єкта господарювання, а також передання результатів проведеної звірки ініціатору.

Наказ Державної податкової адміністрації України «Про затвердження зразків форм актів перевірок та Методичних рекомендацій щодо їх оформлення» від 11 вересня 2008 р. № 584 було розроблено з метою впровадження нових форм і методів під час організації проведення контрольної-перевірної роботи, поліпшення якості проведення перевірок суб'єктів господарювання – юридичних осіб, їхніх філій, відділень та інших відокремлених підрозділів, оформлення матеріалів таких перевірок, а також забезпечення під час проведення перевірок усебічного вивчення діяльності платників податків і їхніх взаємовідносин з іншими суб'єктами господарювання. Цим Наказом було затверджено зразки актів про результати перевірок із питань дотримання вимог податкового, валютного й іншого законодавства та форми реєстрації їхніх результатів, а головне – уведено в дію Методичні рекомендації щодо оформлення матеріалів документальних перевірок суб'єктів господарювання – юридичних осіб, а також їхніх філій, відділень та інших відокремлених підрозділів і документування виявлених порушень, а також приблизний перелік питань для здійснення планових виїзних перевірок суб'єктів господарювання – юридичних осіб (крім банківських установ, страховиків і кредитних спілок) із питань дотримання вимог податкового, валютного й іншого законодавства [6].

Для вдосконалення взаємодії між структурними підрозділами органів Державної фіскальної служби України під час організації, проведення та реалізації матеріалів перевірок платників податків Наказом Державної фіскальної служби України від 31 липня 2014 р. № 22 було затверджено Методичні рекомендації щодо порядку взаємодії між підрозділами органів державної фіскальної служби при організації, проведенні та реалізації матеріалів перевірок платників податків, а також визнано таким, що втратив чинність, Наказ ДПС України «Про затвердження Методичних рекомендацій щодо порядку взаємодії між підрозділами органів державної податкової служби при організації, проведенні та реалізації матеріалів перевірок платників податків» від 31 жовтня 2012 р. № 948 [7].

Усі наведені методичні рекомендації було створено з метою врегулювання окремих питань, пов'язаних із проведенням перевірок заходів податковими органами. Основним недоліком таких документів є їхній необов'язковий, рекомендаційний характер, зумовлений не лише самою формою документа, а й фактором не проведення державної реєстрації таких документів Міністерством юстиції України за умови наявності норм, які її потребують. Створені в різні періоди, такі документи відрізняються за стилем, побудовою норм, колом охоплених питань і жодним чином не складаються в єдину систему правового забезпечення податкової діяльності, а тому потребують перегляду й оновлення.

На відміну від зазначених документів, Наказом Міністерства фінансів України від 14 березня 2013 р. № 395 затверджено Порядок оформлення результатів документальних перевірок щодо дотримання податкового, валютного та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на органи державної податкової служби, платниками податків – фізичними особами (далі – Порядок № 395), який поширюється на платників податків – фізичних осіб (резидентів, нерезидентів), у тому числі самозайнятих осіб, які мають, одержують (передають) об'єкти оподаткування або провадять діяльність (операції), що є об'єктом оподаткування згідно з Податковим кодексом України або податковими законами та на яких покладено обов'язок зі сплати податків і зборів відповідно до Податкового кодексу України [8].

Розроблений відповідно до вимог Податкового кодексу України Порядок № 395 містить поняття документальної перевірки й визначає, що планова та позапланова перевірки можуть бути як виїзними, так і невиїзними. З огляду на те, що порядок проведення перевірок та оформлення їхніх результатів закріплюється безпосередньо в главі 8 «Перевірки» Податкового кодексу України, Наказ Міністерства фінансів України, не встановлюючи нові правові норми, деталізує процедуру, уточнює повноваження контрольних органів і форму й зміст документів, що готуються в ході документальних перевірок.

Як із погляду нормопроектувальної техніки, так і з огляду на практику його застосування Порядок № 395 заслуговує на високу оцінку. Він має комплекс-

сний характер, містить низку визначень, що мають прикладне значення; установлює єдиний підхід до обсягів і змісту інформації, яка вноситься в службові документи посадовими особами, котрі проводять документальні перевірки; задає алгоритм послідовності дій таких осіб.

Важливим є роз'яснення порядку підписання (довідки) документальної перевірки, у якому акцентується увага на можливості виникнення спірних питань і заперечень щодо встановлених порушень під час здійснення перевірки, та розгляд таких питань і заперечень постійними комісіями з розгляду спірних питань при відповідних податкових органах. Обумовлюється порядок дій у разі відмови платника податків від підписання акта перевірки або його отримання, ненадання чи несвоєчасного надання платником податків необхідних для перевірки документів.

Збалансований підхід до регулювання правовідносин між державними органами й фізичними та юридичними особами, обраний під час підготовки цього документа, його системний характер і дотримання процедури державної реєстрації правового акта в Міністерстві юстиції України можуть бути рекомендованими для використання під час розробки інших підзаконних документів у сфері підготовки, проведення й закріплення результатів контролю-перевірної роботи.

Удосконалення адміністративних процедур щодо вирішення податкових і митних спорів має супроводжуватися ретельною регламентацією процесуальної форми розгляду матеріалів фіскальних перевірок. Процедура прийняття рішення не відображена в Податковому кодексі України та лише поверхнево регулюється в підзаконних нормативних актах. Уважаємо, що доцільно доповнити Податковий кодекс України нормами, які регулюють порядок розгляду матеріалів камеральних, документальних та електронних перевірок, а також процедуру перевірки рішення у зв'язку зі скаргою платника податків, поданою в адміністративному порядку.

Висновки. Підсумовуючи, можна зауважити, що контрольно-перевірна діяльність податкових і митних органів залишається недостатньо вивченою, викликає численні спори й суперечки. Тому є нагальна потреба в урегулюванні невідповідностей у законодавстві та розробці єдиної теоретичної платформи здійснення фіскального контролю. Сподіваємось, що законодавче закріплення запропонованих заходів позитивно вплине на ефективність фіскального контролю та підвищить рівень гарантій захисту порушених прав платників податків, сприятиме формуванню правової культури й усвідомленню необхідності добровільного виконання податкових зобов'язань.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ:

1. Кириченко В.В. Способи забезпечення виконання податкового обов'язку : автореф. дис. ... канд. юрид. наук : спец. 12.00.07 / В.В. Кириченко. – Ірпінь, 2005. – 20 с.
2. Даниленко О.С. Аврал за планом: документальна планова перевірка органами ДПС / О.С. Даниленко // Справочник економіста. – 2011. – № 11.
3. Гриценко О.А. Ухилення від сплати податків: загроза економічному порядку / О.А. Гриценко // Вісник Національної юридичної академії України імені Ярослава Мудрого. Серія «Економічна теорія та право». – 2011. – № 1 (4). – С. 87.
4. Про затвердження Методичних рекомендацій щодо організації та проведення камеральних перевірок податкової звітності платників податків, крім перевірок податкової декларації про майновий стан і доходи та податкової декларації платника єдиного податку – фізичної особи-підприємця : Наказ Міністерства доходів і зборів України від 14 червня 2013 р. № 165 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://cct.com.ua/2013/14.06.2013_165.htm.
5. Про затвердження Методичних рекомендацій щодо організації та проведення органами державної податкової служби зустрічних звірок : Наказ Державної податкової адміністрації України від 22 квітня 2011 р. № 236 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : https://docviewer.yandex.ua/?url=ya-serp%3A%2F%2Fplaneta-inform.com.ua%2Fsites%2Fdefault%2Ffiles%2Fdocuments%2Fprikaz_gnau_-_236_-_metodrekomenacii_-_vstrechnye_proverki.doc&lang=uk&c=55647e0c8f20.
6. Про затвердження зразків форм актів перевірок та Методичних рекомендацій щодо їх оформлення : Наказ Державної податкової адміністрації України від 11 вересня 2008 р. № 584 (зі змінами й доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/GDPI9122.html.
7. Про затвердження Методичних рекомендацій щодо порядку взаємодії між підрозділами органів державної фіскальної служби при організації, проведенні та реалізації матеріалів перевірок платників податків : Наказ Державної фіскальної служби України від 31 липня 2014 р. № 22 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.ukrtax.com/?p=18731>.
8. Про затвердження Порядку оформлення результатів документальних перевірок щодо дотримання податкового, валютного та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на органи державної податкової служби, платниками податків – фізичними особами : Наказ Міністерства фінансів України від 14 березня 2013 р. № 395 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://golovbukh.ua/regulations/2340/2601/2602/291634>.