

12. Матюхіна Н.П. Управління персоналом органів внутрішніх справ України (Теоретичні та прикладні аспекти): Монографія / За заг. ред. О.М. Бандурки. – Х., 1999.
13. Травин В.В., Дятлов В.А. Основы кадрового менеджмента. – М., 1997.
14. Лавріненко О.В. Актуальні питання теорії трудового права в контексті сучасного розвитку правової системи України: Монографія. – Донецьк, 2007.
15. Про державну службу: Закон України // ВВР. – 1993. – № 52. – Ст. 490.

Надійшла до редакції 11.04.2012

Д.В. Тиновський
здобувач
(Державний НДІ МВС України)
УДК 336.221.24:351.71

ПОНЯТТЯ ТА ПРЕДМЕТ ВІЇЗНОЇ ПОДАТКОВОЇ ПЕРЕВІРКИ ЯК ВИДУ ПОДАТКОВИХ ПЕРЕВІРОК

На підставі аналізу нормативно-правових актів та позицій провідних науковців у галузі податкового права сформульовано авторське визначення поняття «віїзна податкова перевірка» та її предмет.

Ключові слова: *віїзна податкова перевірка, документальна податкова перевірка, фактична податкова перевірка.*

На основе анализа нормативно-правовых актов и предложений ведущих правоведов в области налогового права сформулировано авторское определение категории «выездная налоговая проверка» и ее предмет.

Ключевые слова: *выездная налоговая проверка, документальная налоговая проверка, фактическая налоговая проверка.*

An author analyses normative-legal acts and positions of anchorwomen of lawyers in area of tax right and formulates the own concept of category «departure tax verification» and its object.

Keywords: *departure tax verification, documentary tax verification, actual tax verification.*

Постановка проблеми. У світлі податкових реформ, що відбуваються сьогодні в Україні, особливої актуальності набувають визначення основних понять та категорій податкового права, серед яких відсутність дефініції «віїзна податкова перевірка» займає першочергове місце – у новому податковому кодексі України (далі – ПКУ) [1] поняття віїзної податкової перевірки не сформульовано. Можливо, це відбулося внаслідок того, що законодавець вважає поняття «віїзна» загальнозрозумілим, проте серед правознавців тривають затяжні дискусії на цю тему.

Аналіз публікацій, у яких започатковано розв'язання даної проблеми. Більшість авторів вважають, що віїзна перевірка – це перевірка, що здійснюється з віїздом представників органу державної

податкової служби (далі – ДПС) з приміщення органу ДПС (на відміну від камеральної) і прибуттям до місцезнаходження платника податку, де й відбувається, власно, перевірка [2, с. 22; 3, с. 85; 4, с. 114; 5, с. 64], тобто основний критерій, що визначає виїзну перевірку, – це її проведення за місцезнаходженням платника податків. Але у науковій літературі існує і інша думка, згідно з якою в разі, якщо у платника податку відсутня можливість надати приміщення для проведення виїзної податкової перевірки, така перевірка може проводитися за місцем знаходження податкового органу, але за правилами проведення виїзних перевірок [6, с. 76; 7, с. 40; 8, с. 14]. З цим не погоджується М.С. Садчиков [9, с. 132], який зазначає, що виїзний характер податкової перевірки визначається насамперед правом представників податкового органу інвентаризувати майно платника податків, оглядати виробничі, складські, торговельні та інші приміщення, що використовуються ними, перевіряти фінансову, статистичну, бухгалтерську та іншу звітності, а не лише надані платником податкові декларації. Його позицію підтримує не лише односторонній, але й український законодавець: відповідно до пункту 1.1 Стандарту Рахункової палати «Порядок підготовки і проведення перевірок та оформлення їх результатів» [10], розробленого з урахуванням не лише національних нормативно-правових актів, але і стандартів аудиту INTOSAI (Міжнародної організації вищих органів контролю державних фінансів), виїзна перевірка – це перевірка, яка проводиться за місцезнаходженням об'єкта, що перевіряється; згідно з п. 2 Указу Президента України «Про деякі заходи з дерегулювання підприємницької діяльності» від 23 липня 1998 р. № 817/98 [11] виїзною є перевірка, що проводиться за місцезнаходженням суб'єкта підприємницької діяльності чи за місцем розташування об'єкта власності, стосовно якого проводиться така перевірка. Таке ж визначення виїзної документальної перевірки надається у ч. 4 п. 75.1.2 ст. 75 ПКУ. Ми вважаємо наведені аргументи цілком переконливими, а отже, приєднуємося до думки, що виїзні податкові перевірки – це перевірки, які здійснюються за місцезнаходженням платника податків чи за чи за місцем розташування об'єкта власності, стосовно якого проводиться така перевірка.

Виклад основного матеріалу. З огляду на вищевказане актуальності набуває визначення понять «місцезнаходження» та «місце розташування». Їх дефініцій ПКУ не містить, хоча у деяких статтях вказаного нормативного акта поняття місцезнаходження платника податків застосовується як аналог визначення «податкова адреса», отже, виникає необхідність аналізу співвідношення зазначених понять. Згідно з пп. 45.1 ст. 45 ПКУ податковою адресою платника податків – фізичної особи визнається місце її проживання, за яким вона береться на облік як платник податків в органі державної податкової служби, а з пп. 45.2

– податковою адресою юридичної особи (відокремленого підрозділу юридичної особи) є місцезнаходження такої юридичної особи, відомості про що містяться у Єдиному державному реєстрі підприємств та організацій України. Положення про Єдиний державний реєстр підприємств та організацій України роз'яснення поняття «місцезнаходження» не містить [12], отже, необхідно звернутися до Цивільного кодексу України [13], відповідно до ч. 1 ст. 29 якого місцем проживання фізичної особи визначається житловий будинок, квартира, інше приміщення, придатне для проживання в ньому (гуртожиток, готель тощо), у відповідному населеному пункті, в якому фізична особа проживає постійно, переважно або тимчасово; ст. 93 цього ж нормативного акта встановлює, що місцезнаходженням юридичної особи є фактичне місце ведення діяльності чи розташування офісу, з якого проводиться щоденне керування діяльністю юридичної особи (переважно знаходиться керівництво) та здійснення управління і обліку. Визначення поняття «місцезнаходження юридичної особи» міститься також у Законі України «Про державну реєстрацію юридичних осіб та фізичних осіб-підприємців» № 755-IV від 15 травня 2003 р. [14], згідно з абз. 6 ст. 1 якого ним є адреса органу або особи, які відповідно до установчих документів юридичної особи чи закону виступають від її імені. Як адреса об'єкта контролю або особи, яка відповідно до установчих документів юридичної особи чи закону виступає від її імені, та місце розташування об'єкта права власності, стосовно якого проводиться перевірка, визначається місцезнаходження юридичних та фізичних осіб у п. 1.3 Порядку взаємодії між органами Державної фінансової інспекції та органами прокуратури, внутрішніх справ і Служби безпеки України, затвердженого Наказом Державної фінансової інспекції, Міністерства внутрішніх справ, Служби безпеки України, Генеральної прокуратури України № 346/1025/685/53, 346/1025/685/53, 346/1025/685/53, 346/1025/685/53 від 19 жовтня 2006 р. [15]. Тобто виїзні податкові перевірки можуть проводитися не лише за місцем податкової адреси платників податків, але й за фактичним місцем ведення діяльності платником податків, стосовно якого проводиться така перевірка, що також підпадає під поняття «місцезнаходження». Отже, місцезнаходження платників податків не є аналогом поняття «податкова адреса», воно є значно ширшим і його можна визначити як: 1) місце проживання фізичної особи (житловий будинок, квартира, інше приміщення, придатне для проживання в ньому (гуртожиток, готель тощо) у відповідному населеному пункті, в якому фізична особа проживає постійно, переважно або тимчасово); 2) фактичне місце ведення діяльності платником податків; 3) фактичне розташування офісу, з якого проводиться щоденне керування діяльністю юридичної особи (переважно знаходиться керівництво) та здійснення управління і обліку;

4) адреса органу або особи, які відповідно до установчих документів юридичної особи чи закону виступають від її імені.

Поняття «місто розташування» ми знайшли лише у Земельному кодексі України [16], де воно застосовується до земельних ділянок і використовується і як адреса таких ділянок (ст. 128, 136 Земельного кодексу України), і як географічне визначення розташування земельної ділянки (з визначенням у генеральному плані або іншій містобудівній документації населеного пункту) (ст. 29, 118, 123 Земельного кодексу України). Ми вважаємо, що в контексті здійснення виїзних податкових перевірок місце розташування об'єктів власності, щодо яких здійснюватиметься така перевірка, можна визначити як адресу або фактичне розташування об'єкта власності, стосовно якого проводитиметься перевірка. Тобто поняття «місце розташування» фактично є аналогом поняття «місцезнаходження» і їх одночасне застосування є тавтологією. Тому пропонуємо використовувати лише поняття «місцезнаходження».

Проте надати визначення виїзної податкової перевірки, визначивши лише основний критерій, за яким вона відрізняється від інших видів податкових перевірок, неможливо. Виконання поставленого завдання – надання поняття виїзної податкової перевірки – ускладнюється тим, що загальнотеоретичного поняття податкової перевірки у законодавстві немає, а у доктринальній площині ще з радянських часів триває дискусія з питання – до форм чи до методів податкового контролю належить податкова перевірка? Е.О. Вознесенський [17, с. 69], Д.М. Рева [18, с. 124], Л.К. Воронова [19, с. 94], Л.А. Савченко [20] та інші вважають, що податкові перевірки є способом (прийомом), що застосовується при виконанні контрольних функцій, а отже, методом податкового контролю, а І.А. Білобжецький [21, с. 50-51], В.В. Бурцев [22, с. 89], І.І. Козирін [23, с. 63], І.І. Кучеров [24, с. 188], В.М. Родіонова [25, с. 44], Е.В. Поролло [26, с. 13-14] та інші наполягають, що податкові перевірки – це спосіб організації контрольних дій, спрямований на виконання функцій контролю, тобто форма податкового контролю. В інтерпретації деяких авторів форми і методи податкового контролю взагалі використовуються як взаємозамінні поняття – одні спеціалісти трактують форми контролю як складові його методу, а на думку інших, навпаки, методи контролю покладені в основу класифікації його форм [27, с. 48].

Прийняття ПКУ не вирішило однозначно цього питання – ст. 62.1.3 зазначеного нормативного акта визначає перевірки як спосіб здійснення податкового контролю. Внаслідок цього стає очевидним необхідність аналізу співвідношення категорій «форма» і «метод» контролю. З цього приводу нам імponує позиція О.А. Ногіної, яка у монографічному дослідженні «Податковий контроль: питання теорії» [28, с. 115, 123] зазначає, що форма податкового контролю – це

«...регламентований нормами податкового законодавства спосіб організації, здійснення і формального закріплення результатів заходів податкового контролю, що являють єдину сукупність дій уповноважених органів зі здійснення конкретної задачі податкового контролю, тобто конкретний захід податкового контролю», а метод податкового контролю – сукупність прийомів, що застосовуються уповноваженими органами для встановлення об'єктивних даних про повноту та своєчасність сплати податків та зборів у відповідний бюджет чи позабюджетний фонд, а також про виконання покладених на осіб інших податкових зобов'язань, тобто за допомогою методів податкового контролю відбувається реальне дослідження стану об'єктів та предметів податкового контролю. Форми та методи податкового контролю, на думку авторки, хоча існують в нерозривній, органічній єдності, співвідносяться як ціле з окремим, коли в рамках однієї правової форми (податкової перевірки) можуть застосовуватися різні методи контролю [28, с. 124]. Чіткість наведених О.А. Ногіною аргументів допомогла нам визначити власну позицію з цього питання і стати в один ряд із прибічниками визначення податкової перевірки як форми податкового контролю.

Крім цього, при визначенні поняття податкової перевірки науковцями зверталася увага на її комплексний характер [29, с. 274], мету проведення (контроль за дотриманням платниками податків та зборів, податковими агентами та іншими особами законодавства про податки та збори) [30, с. 56], сувору процесуальну регламентацію [31, с. 482]. Усі ці аспекти необхідно врахувати і при наданні визначення виїзної податкової перевірки, проте увагу доцільно зосередити на тій перевазі, що надає зазначеній перевірці її виїзний характер і чого позбавлена камеральна перевірка – можливості перевірки фактичного стану фінансово-господарської діяльності платника податків (податкового агента), зіставлення отриманих даних з поданими платником податків (податковим агентом) документами, тощо.

Аналіз пунктів 75.1.2 та 75.1.3 ст. 75 ПКУ дозволяє зробити висновок, що законодавець, надаючи поняття перевірок, для визначення їх дефініцій звертається до категорії «предмет перевірки». Отже, для надання дефініції «виїзна податкова перевірка» необхідно визначити її предмет. Проте здійснити це можливо лише за умови попереднього виділення видів таких перевірок.

Стаття 75 ПКУ закріплює лише один вид виїзних перевірок – документальну («органи ДПС мають право проводити документальні (планові або позапланові, виїзні або невиїзні) перевірки [1]). При цьому окремо надається визначення документальної перевірки як перевірки, предметом якої є своєчасність, достовірність, повнота нарахування та сплати усіх передбачених ПКУ податків та зборів, а також дотримання валютного та іншого законодавства, контроль за дотри-

манням 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, введення 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 органи державної податкової служби, а також отриманих в установленому законодавством порядку органом державної податкової служби документів та податкової інформації, у тому числі за результатами перевірок інших платників податків (ч. 2 ст. 75 ПКУ) [1], та визначення документальної виїзної перевірки як перевірки, що проводиться за місцезнаходженням платника податків чи місцем розташування об'єкта права власності, стосовно якого проводиться така перевірка (ч. 2 ст. 75 ПКУ) [1]. Отже, виїзною документальною перевіркою є перевірка, що проводиться на підставі податкових декларацій (розрахунків), фінансової, статистичної та іншої звітності, реєстрів податкового та бухгалтерського обліку та інших документів за місцезнаходженням платника податків чи місцем розташування об'єкта права власності, предметом якої є своєчасність, достовірність, повнота нарахування та сплати усіх передбачених податків та зборів, а також дотримання валютного та іншого законодавства, законодавства щодо укладення роботодавцем трудового договору, оформлення трудових відносин з працівниками (найманими особами).

Пункт 75.1 ст. 75 ПКУ передбачає, що документальні перевірки можуть бути планові та позапланові, але недосить чітко визначає, чи можуть бути плановими та позаплановими виїзні документальні перевірки. Зі змісту зазначеної норми можна зробити висновок, що документальні перевірки можуть бути або плановими та позаплановими, або виїзними чи невиїзними. Враховуючи, що в різних статтях ПКУ зустрічаються поняття як «планова виїзна перевірка» (п. 77.5 ст. 77, п. 78.3 ст. 78 ПКУ), так і «документальна позапланова виїзна перевірка» (п. 78.1 ст. 78, ч. 2 п. 78.1.8 ст. 78, п. 78.3 ст. 78 ПКУ), вважаємо, що документальні виїзні податкові перевірки можуть бути як планові, так і позапланові.

Плановою документальна перевірка згідно з ч. 2 п. 75.1.2 ст. 75 ПКУ буде, якщо вона проводиться відповідно до плану-графіка перевірок, а позаплановою – якщо її проведення не передбачається у плані роботи органу ДПС за наявності хоча б однієї з обставин, визначених п. 78.1 ст. 78 ПКУ.

Подальший аналіз норм ПКУ, враховуючи запропонований нами критерій відмежування виїзних перевірок від інших видів перевірок,

надає підстави стверджувати, що документальні виїзні перевірки (планові та позапланові) – це не єдиний вид виїзних податкових перевірок. Стаття 75.1.3 вказаного нормативного акта закріплює таке визначення фактичних перевірок: «фактичною перевіркою вважається перевірка, що здійснюється за місцем фактичного провадження платником податків діяльності, розташуванням господарських або інших об'єктів права власності такого платника». Тобто фактична перевірка завжди є виїзною перевіркою, бо здійснюється за місцезнаходженням платника податків. Предмет фактичної перевірки законодавцем не виокремлюється, проте за аналогією з визначенням предмета документальної перевірки можна зробити висновок, що предметом фактичної перевірки є 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 (найманими особами).

Таким чином, в Україні нормативно закріплено два види виїзних податкових перевірок – документальна (планова та позапланова) та фактична, предметом яких є дотримання платником податків законодавства про податки та збори, аналіз вірності нарахування та сплати податків та зборів на підставі зіставлення інформації, що міститься у документальних джерелах інформації з фактичним станом фінансово-господарської діяльності платника податків.

Висновки. Підбиваючи підсумки вищевказаному, можна запропонувати таке визначення виїзної податкової перевірки: це форма податкового контролю, що являє собою комплекс процесуальних дій уповноважених органів по контролю за дотриманням платником податків законодавства про податки і збори та аналіз вірності нарахування та сплати податків та зборів на підставі зіставлення інформації, що міститься у документальних джерелах інформації, з фактичним станом фінансово-господарської діяльності платника податків та здійснюється за фактичним місцезнаходженням платника податків.

Бібліографічні посилання

1. Податковий кодекс України: Закон України № 2755-VI від 2 грудня 2010 р. // ВВР. – 2011. – № 13-14, № 15-16, № 17. – Ст. 112.
2. Кормилицын А.С. Правовые и организационные основы осуществления выездных налоговых проверок: Дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.14. – М., 2005.
3. Уткин В.В. Проблемы совершенствования правового регулирования выездных налоговых проверок (на все ли вопросы ответил Налоговый кодекс РФ) // Хозяйство и право. – 2001. – № 11. – С. 83-90.
4. Дронова Н.С. Совершенствование налоговых проверок // Налоги и налогообложение. – 2010. – № 2. – С. 114-116.
5. Смирнова А.А. Выездные налоговые проверки в период кризиса // Налоговый вестник. – 2010. – № 2. – С. 64-67.

6. Садовская Т.Д. Правовые и организационные аспекты совершенствования налогового контроля в РФ: Дис. канд. юрид. наук: 12.00.14. – Тюмень, 2007.
7. Бычкова С.М., Фомина Т.Ю. Налоговый контроль: виды и содержание // Аудиторские ведомости. – 2009. – № 2. – С. 39-43.
8. Лермонтов Ю.М. Выездная налоговая проверка как форма налогового контроля -// Аудиторские ведомости. – 2005. – № 2. – С. 14-22.
9. Садчиков М.Н. Камеральные и выездные налоговые проверки: Автореф. дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.14. – Воронеж, 2010.
10. Порядок підготовки і проведення перевірок та оформлення їх результатів: Стандарт Рахункової палати: Постанова колегії Рахункової палати від 27 грудня 2004 р. № 28-6 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.nau.ua/doc/?code=z0115-05>.
11. Про деякі заходи з дерегулювання підприємницької діяльності: Указ Президента України від 23 липня 1998 р. № 817/98// Офіційний вісник України. – 1998. – № 30. – С. 2.
12. Положення про Єдиний державний реєстр підприємств та організацій України: Постанова Кабінету Міністрів України від 22 січня 1996 р. № 118 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.ukrstat.gov.ua/edrpoу/ukr/norm/polog.htm>.
13. Цивільний кодекс України: Закон України № 435-IV від 16 січня 2003 р. // ВВР. – 2003. – № 40–44. – Ст. 356.
14. Про державну реєстрацію юридичних осіб та фізичних осіб-підприємців: Закон України від 15 травня 2003 р. № 755-IV // ВВР. – 2003. – № 31-32. – Ст. 263.
15. Про затвердження Порядку взаємодії органів державної контрольно-ревізійної служби, органів прокуратури, внутрішніх справ, Служби безпеки України: Наказ Державної фінансової інспекції, Міністерства внутрішніх справ України, Служби безпеки України, Генеральної прокуратури України від 19 жовтня 2006 р. № 346/1025/685/53, 346/1025/685/53, 346/1025/685/53, 346/1025/685/53 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.nau.ua/doc/?code=z1166-06>.
16. Земельний кодекс України: Закон України від 25 жовтня 2001 р. № 2768-III // ВВР. – 2002. – № 3. – Ст. 27.
17. Вознесенский Э.А. Финансовый контроль в СССР . – М., 1973.
18. Рева Д.М. Правове регулювання податкового контролю в Україні: Дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07. – Харків, 2005.
19. Воронова Л.К. Фінансове право України: Підруч. – К., 2006.
20. Савченко Л.А. Правові проблеми фінансового контролю в Україні: Монографія. – Ірпінь, 2001.
21. Белобжецкий И.А. Финансовый контроль и новый хозяйственный механизм. – М., 1989.
22. Бурцев В.В. Государственный финансовый контроль: методология и организация . – М., 2000.
23. Финансовое право: Учеб. / Под. ред. проф. О.Н. Горбуновой. – М., 1996.
24. Кучеров И.И. Налоговое право России: Курс лекций. – М., 2001.
25. Родионова В.М. Финансовый контроль: Учебник. – М., 2002.
26. Пороллю Е.В. Налоговый контроль: принципы и методы проведения. – Рн/Д., 1996.
27. Садчиков М.Н. Камеральные и выездные налоговые проверки : Дис. ...канд. юрид. наук: 12.00.14. – Воронеж, 2010.
28. Ногина О.А. Налоговый контроль: вопросы теории. – СПб., 2002.
29. Родионова В.М. Шлейников В.И. Финансовый контроль. – М., 2005.
30. Крохина Ю.А. Финансовое право России. – 3-е изд., перераб. и доп. – М., 2008.
31. Про державну реєстрацію юридичних осіб та фізичних осіб-підприємців: Закон України від 15 травня 2003 р. № 755-IV // ВВР. – 2003. – № 31-32. – Ст. 263.

Надійшла до редакції 11.04.2012