

ЕКОНОМІКО-ПРАВОВІ ДОСЛІДЖЕННЯ

Бублейник В.А.

кандидат юридичних наук
(Дніпропетровський державний
університет внутрішніх справ)

УДК 346.9

ДОТРИМАННЯ ПІДСТАВ ТА ПОРЯДКУ ПРОВЕДЕННЯ ПЕРЕВІРОК ПЛАТНИКІВ ПОДАТКІВ ПОДАТКОВИМИ ОРГАНАМИ ЯК ГАРАНТІЯ ЗАКОННОСТІ ПРИЙНЯТИХ ЗА ЇХ НАСЛІДКАМИ РІШЕНЬ

Визначено підстави проведення перевірок платників податків податковими органами. Досліджено етапи дій працівників податкових органів при проведенні перевірок платників податків. Надано пропозиції щодо удосконалення чинного законодавства у цій сфері

Ключові слова: перевірка платника податків, податкове повідомлення-рішення, підстави проведення перевірок.

Постановка проблеми. Стрімкий розвиток ринкових відносин в Україні за останні десятиліття зумовив процес так званої «тінізації» економіки країни, що, у свою чергу, спричинило необхідність налагодження чіткого механізму роботи правоохоронних та контролюючих органів з недопущення та припинення незаконної господарської діяльності. Разом з цим процес такої протидії зумовлює необхідність охорони законних інтересів добропорядних платників податків, які своєю працею сприяють наповненню державного та місцевого бюджетів. Складність досягнення балансу між запобіганням негативному впливу тіньової економіки та захистом інтересів добросовісних платників податків потребує і скрупульозної роботи законодавчого органу.

Так, до раніше чинних законодавчих актів, зокрема законів України «Про оподаткування прибутку підприємств», «Про податок на додану вартість», «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетом та державними цільовими фондами», було внесено не одну сотню змін і доповнень та прийнято численну кількість підзаконних нормативних актів. До чинного Податкового кодексу України за майже три роки його дії внесено вже близько 50 змін і доповнень. Окреслене свідчить про необхідність чіткого розуміння сутності відносин між платником податків та державою, зокрема таких, що виникають при проведенні податкових перевірок контролюючими органами, а також розроблення дієвого механізму

захисту добропорядних платників податків від будь-яких неправомірних посягань на свою діяльність, в тому числі і з боку держави.

Аналіз публікацій, в яких започатковано розв'язання даної проблеми. Основою системи наукових знань у цій сфері є праці таких вчених, як І.І. Бабін, Ю.Б. Іванов, Г.І. Нагорняк та ін. Разом з тим залишаються ще не остаточно вирішеними, зокрема на законодавчому рівні, проблеми впливу порушення процедури проведення перевірок, а також відсутність підстав для їх проведення на законність прийнятого рішення та надання йому статусу легітимного.

Мета статті полягає у визначенні підстав для проведення планових та позапланових документальних перевірок платників податків, дослідженні процедури їх проведення як гарантії прийняття законного і обґрунтованого рішення за результатами проведення таких перевірок.

Виклад основного матеріалу. Перш ніж виокремити основний зміст досліджуваної нами проблеми, зокрема щодо підстав та порядку проведення перевірок, вважаємо за доцільне визначити види перевірок податковими органами (назва «податкові органи» вживається нами як уніфікована назва Міністерства доходів і зборів, у складі якого функціонують державні податкові інспекції). Питання щодо визначення видів перевірок унормовано положеннями ст. 75 Податкового кодексу (далі – ПК).

Так, відповідно до п. 75.1 ст. 75 ПК, контролюючі органи мають право проводити камеральні, документальні (планові або позапланові; виїзні або невиїзні) та фактичні перевірки.

Камеральні та документальні перевірки проводяться контролюючими органами в межах їх повноважень виключно у випадках та у порядку, встановлених цим Кодексом, а фактичні перевірки – у випадках та порядку, встановлених цим Кодексом та іншими законами України, контроль за дотриманням яких покладено на контролюючі органи.

Камеральною вважається перевірка, яка проводиться у приміщенні контролюючого органу виключно на підставі даних, зазначених у податкових деклараціях (розрахунках) платника податків.

Документальною перевіркою вважається перевірка, предметом якої є своєчасність, достовірність, повнота нарахування та сплати усіх передбачених цим Кодексом 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.

Документальна планова перевірка проводиться відповідно до плану-графіка перевірок. Документальна позапланова перевірка не передбачається у плані роботи контролюючого органу і проводиться за наявності хоча б однієї з обставин, визначених цим Кодексом.

Документальна виїзна перевірка – перевірка, яка проводиться за місцем знаходження платника податків чи місцем розташування об'єкта права власності, стосовно якого проводиться така перевірка.

Документальна невиїзна перевірка – перевірка, яка проводиться в приміщенні контролюючого органу.

Документальною невиїзною позаплановою електронною перевіркою (далі – електронна перевірка) вважається перевірка, що проводиться на підставі заяви, поданої платником податків з незначним ступенем ризику, визначеним відповідно до п. 77.2 ст. 77 цього Кодексу, до контролюючого органу, в якому він перебуває на податковому обліку. Заява подається за 10 календарних днів до очікуваного початку проведення електронної перевірки. Форма заяви, порядок її подання, прийняття рішення про проведення електронної перевірки встановлюються центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну податкову і митну політику.

При цьому найбільш актуальним для дослідження залишається такий вид перевірок, як документальна позапланова (виїзна чи невиїзна) перевірка. Це обумовлено курсом, визначеним керівництвом країни щодо зменшення тиску на господарюючих суб'єктів, а саме зменшення кількості планових перевірок та акцентування уваги контролюючих органів на оперативному вирішенні проблем, що виникають при декларуванні та сплаті податків у режимі он-лайн.

Положеннями п. 78.1 ст. 78 ПК України визначено, що документальна позапланова перевірка здійснюється за наявності хоча б однієї з обставин, визначених цим пунктом. Проте з перелічених 15 підстав для проведення документальних позапланових перевірок дві є найбільш розповсюдженими, оскільки саме на них податкові органи вказують у 80% випадків проведення перевірок, а саме підстави, визначені пп. 78.1.1 та 78.1.4 п. 78.1 ст. 78 ПК.

Відповідно до пп. 78.1.1 п. 78.1 ст. 78 ПК України, документальна позапланова перевірка проводиться у випадку, якщо за наслідками перевірок інших платників податків або отримання податкової інформації виявлено факти, що свідчать про можливі порушення платником податків податкового, валютного та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, якщо платник податків не надасть пояснення та їх документальні підтвердження на обов'язковий письмовий запит контролюючого органу протягом 10 робочих днів з дня отримання запиту. Підпунктом 78.1.4 встановлено, що така перевірка проводиться, якщо виявлено недостовірність даних, що містяться у податкових деклараціях, поданих платником податків, якщо платник податків не надасть пояснення та їх документальні підтвердження на письмовий запит контролюючого органу протягом десяти робочих днів з дня отримання запиту.

Отже, обов'язковою умовою для проведення позапланової перевірки

платника податків є одночасна наявність двох умов, які не можуть існувати одна без одної: по-перше, виявлено факти, що свідчать про можливі порушення платником податків податкового, валютного та іншого законодавства (виявлено недостовірність даних, що містяться у податкових деклараціях, поданих платником податків); по-друге, якщо платник податків не надасть пояснення та їх документальні підтвердження на обов'язковий письмовий запит контролюючого органу протягом 10 робочих днів з дня отримання запиту. При цьому, на нашу думку, право на проведення документальної перевірки виникає у контролюючого органу на 11-й робочий день після отримання платником податків відповідного запиту.

Відсутність однієї із зазначених умов унеможлиблює проведення перевірки податковим органом, а прийняте за наслідками її проведення будь-яке рішення є автоматично незаконним. Такий висновок обумовлюється тим, що, відповідно до ч. 2 ст. 19 Конституції, органи державної влади та органи місцевого самоврядування, їх посадові особи зобов'язані діяти лише на підставі, в межах повноважень та у спосіб, що передбачені Конституцією та законами України. А отже, у випадку, якщо орган державної влади діяв не на підставі закону, то незаконні дії не можуть потягнути за собою прийняття законного рішення.

На жаль, адміністративні суди, які сьогодні вирішують подібні спори, не завжди дотримуються цього принципу та не вбачають підстав для задоволення позову щодо скасування податкових повідомлень-рішень у випадку відсутності підстав для проведення перевірок платників податків. Зокрема, у справі № 804/9501/13-а Дніпропетровський окружний адміністративний суд, констатувавши факт відсутності підстав для проведення перевірки, зазначив, що «з урахуванням фактично проведеної перевірки та наявності складеного акта перевірки суд має надати оцінку висновкам контролюючого органу щодо завищення позивачем залишку від'ємного значення податку на додану вартість». Тобто суд, фактично встановивши відсутність підстав для проведення перевірки (адже податковим органом не було доведено, що платником податків не надано відповіді на обов'язковий письмовий запит протягом 10 днів), визнав, що, діючи не у спосіб, передбачений законом, прийняв законне рішення, а це, на нашу думку, є неприпустимим.

Крім того, цікавим є і питання формулювання змісту пп. 78.1.1 та 78.1.4 п. 78.1 ст. 78 ПК. Зокрема, за логікою Закону, підстава для проведення перевірки існує лише у випадку, якщо платник податків не надасть пояснення та їх документальні підтвердження на письмовий запит контролюючого органу протягом десяти робочих днів з дня отримання запиту. Якщо ж платник податків надасть пояснення та їх документальні підтвердження на такий запит контролюючого органу, чи будуть у такому випадку підстави для проведення перевірки, навіть якщо такі пояснення та документальні підтвердження не задовольняють податковий орган? Прямих відповідей в Законі на ці питання немає, адже якщо надати логічне тлумачення формулюванням, наданим у ПК України, таких підстав у податкового органу немає.

Відповідно до положень п. 78.4 ст. 78 ПК України про проведення до-

кументальної позапланової перевірки, керівник контролюючого органу приймає рішення, яке оформлюється наказом.

Право на проведення документальної позапланової перевірки платника податків надається лише у випадку, коли йому до початку проведення зазначеної перевірки вручено під розписку копію наказу про проведення документальної позапланової перевірки. При цьому положеннями ст. 79 ПК України деталізовано особливості порядку проведення документальної невіізної перевірки. Зокрема, відповідно до положень вказаної норми, документальна невіізна перевірка здійснюється у разі прийняття керівником контролюючого органу рішення про її проведення та за наявності обставин для її проведення, визначених ст. 77 та 78 цього Кодексу. Документальна невіізна перевірка здійснюється на підставі зазначених у пп. 75.1.2 п. 75.1 ст. 75 цього Кодексу документів та даних, наданих платником податків у визначених цим Кодексом випадках, або отриманих в інший спосіб, передбачений Законом. Документальна позапланова невіізна перевірка проводиться посадовими особами контролюючого органу виключно на підставі рішення керівника контролюючого органу, оформленого наказом, та за умови надіслання платнику податків рекомендованим листом із повідомленням про вручення або вручення йому чи його уповноваженому представнику під розписку копії наказу про проведення документальної позапланової невіізної перевірки та письмового повідомлення про дату початку та місце проведення такої перевірки. Виконання умов цієї статті надає посадовим особам контролюючого органу право розпочати проведення документальної невіізної перевірки. Присутність платників податків під час проведення документальних невіізних перевірок не обов'язкова.

Найбільш поширеною проблемою реалізації вказаних вимог закону, якими регламентовано порядок проведення позапланових перевірок, є те, що часто податкові органи завчасно не повідомляють платника податків про початок перевірки, а наказ та повідомлення направляють засобами поштового зв'язку в день фактичного здійснення дій з аналізу податкової інформації, що автоматично позбавляє платника податків права брати участь у проведенні такої перевірки.

У деяких випадках адміністративними судами такі дії не визнаються незаконними і їм не надається належної правової оцінки. Зокрема, постановою Київського окружного адміністративного суду у справі № 810/3726/13-а сформульовано правову позицію, згідно з якою «порядок та особливості проведення документальних позапланових невіізних перевірок визначено положеннями ст. 78, 79 Податкового кодексу України. Згідно з пп. 79.1, 79.2 ст. 79 Податкового кодексу, документальна невіізна перевірка здійснюється у разі прийняття керівником органу державної податкової служби рішення про її проведення та за наявності обставин для проведення документальної перевірки, визначених ст. 77 та 78 цього Кодексу. За пп. 78.4, 78.5 ст. 78 ПК, право на проведення документальної позапланової перевірки платника податків надається лише у випадку, коли йому до початку проведення зазначеної перевірки вручено під розписку копію наказу про проведення документальної позапланової перевірки. Та-

ким чином, з огляду на зміст наведених норм, судом не беруться до уваги твердження позивача про порушення податковим органом порядку проведення перевірки в частині невручення йому завчасно наказу на перевірку та повідомлення про її проведення, оскільки вимоги п. 79.2 ст. 79 Податкового кодексу не встановлюють обов'язку повідомлення платника податку в певний термін чи строк. З таких же підстав не приймаються доводи щодо порушення прав та інтересів позивача через його відсутність під час проведення перевірки, оскільки п. 79.3 ст. 79 Податкового кодексу прямо та чітко регламентує необов'язковість присутності».

Проте з такою позицією адміністративного суду важко погодитися, адже норми податкового законодавства повинні тлумачитися у їх логічному взаємозв'язку. Зокрема, згідно з положеннями пп. 17.1.6 п. 17.1 ст. 17 Податкового кодексу, платник податків має право бути присутнім під час проведення перевірок та надавати пояснення з питань, що виникають під час таких перевірок, ознайомлюватися та отримувати акти (довідки) перевірок, проведених контролюючими органами, перед підписанням актів (довідок) про проведення перевірки; у разі наявності зауважень щодо змісту (тексту) складених актів (довідок) підписувати їх із застереженням та подавати контролюючому органу письмові заперечення в порядку, встановленому цим Кодексом. Отже, враховуючи те, що така норма надає платнику податків право брати участь у проведенні перевірки, то саме платник податків повинен визначати, чи бажає він взяти участь у проведенні перевірки. І лише у випадку, якщо він такого бажання не висловлює, положеннями ст. 79 ПК України дозволяється проведення такої перевірки контролюючими органами без присутності платника податків.

У випадку ж, якщо суб'єкт господарювання дізнається про те, що стосовно його підприємства проведено перевірку, про яку його не повідомили, то подібні дії податкового органу є явно незаконним та такими, що істотно порушують право платника податку. А отже, з урахуванням висловленої нами вище правової позиції, незаконні дії органу державної влади не можуть потягнути за собою прийняття законного і обґрунтованого рішення. На нашу думку, саме з такої правової позиції повинні виходити суди при аналізі дій податкових органів щодо реалізації права платника податку брати участь у проведенні перевірки.

Висновки. Наявність означених проблем практичної реалізації положень ПК, якими регламентовано підстави і порядок проведення перевірок платників податків (мається на увазі документальних перевірок), здебільшого є наслідком недоліків законодавчих формулювань відповідних правових норм. У зв'язку з цим нами пропонується доповнити ПК пп. 78.1.16 п.78.1 ст. 78 такого змісту: «Відсутність підстав для проведення документальної позапланової перевірки позбавляє контролюючий орган права на проведення такої перевірки, а у випадку її проведення рішення, прийняте контролюючим органом, є незаконним». Пункт 79.3 ст. 79 ПК доповнити реченням такого змісту: «Право на проведення документальної невиїзної перевірки без присутності платника податків виникає у контролюючого органу лише у випадку висловлення на це згоди самого пла-

тника податків або у випадку неможливості встановити його фактичне місцезнаходження».

Бібліографічні посилання

1. Податковий кодекс України // Голос України. – 2010. – № 229.
2. Податкові перевірки: порядок проведення. – Кременчук, 2012. – 28 с.
3. *Бабін І. І.* Податкове право України : навч. посібник / І. І. Бабін. – Чернівці : Чернівецький нац. ун-т, 2012. – С. 239-254.
4. *Нагорняк Г.* Проблеми податкового регулювання в Україні та шляхи їх вирішення / Г. Нагорняк, Ю. Вовк // Галицький економічний вісник. – 2010. – № 2 (27). – С. 140-152.
5. *Іванов Ю. Б.* Світові тенденції антикризового податкового регулювання // Науковий вісник нац. ун-ту ДПС України (економіка, право). – 2010. – № 1 (48). – С. 10-15.
6. Вісник податкової служби України : офіційне видання Державної податкової служби України. – 2012. – Березень. – № 12.
7. Вісник податкової служби України : офіційне видання Державної податкової служби України. – 2012. – Листопад. – № 42.
8. Електронний ресурс. – Режим доступу : <http://reyestr.court.gov.ua>.

Бублейник В.А. Соблюдение оснований и порядка проведения проверок налогоплательщиков налоговыми органами как гарантия законности принятых по их результатам решений. Определены основания для проведения проверок налогоплательщиков налоговыми органами. Исследованы этапы действий работников налоговых органов при проведении проверок налогоплательщиков. Сделаны предложения по усовершенствованию законодательства в данной сфере.

Ключевые слова: проверка плательщика налогов, налоговое уведомление-решение, основания для проведения проверки.

Bubleynik V.A. Observance of grounds and order of verifications of taxpayers by tax authorities as a guarantee of decisions made after their results. The purpose of the article consists in the decision of grounds for the leadthrough of the planned and not provided for by the plan documentary verifications of taxpayers, research of procedure of their leadthrough, as guarantee of acceptance of legal and grounded decision as a result of leadthrough of such verifications.

Swift development of market relations at Ukraine for the last decades stipulated the process of so-called «tinizacii» of economy of country, that in same queue, pulled at the necessity of adjusting of clear mechanism of work of law enforcement and supervisory authorities on non-admission and stopping illegal economic activity. Together with it, the process of such counteraction is predetermined by the necessity of guard of legal interests of respectable taxpayers which carry out the labour filling of the State and local budgets. Complication of achievement of balance between prevention of negative influence of shadow economy and defence of interests of conscientious taxpayers causes enhanceable work of legislative body. Yes, to to ranishe operating legislative acts, in particular, Laws of Ukraine «On taxation of income of enterprises», «About a tax value-added», «About the order of redemption of obligations of taxpayers and other legislative acts before a budget and state having a special purpose funds» in this sphere not alone hundred changes and additions were brought in and the amount of pidzakonnikh normative acts is accepted a calculation. In the presently operating Internal revenue code of Ukraine for almost 3 years of his action almost 50 changes and additions are brought in already. It is outlined higher testifies to the necessity of the clear understanding of essence of relations between a taxpayer and state, in particular, that arise up during the leadthrough of tax verifications supervisory organs, and also development of effective mechanism of defence of respectable taxpayers from any illegal trenching upon the activity, including from the side of the state.

Presence of problems of practical realization of positions the Internal revenue code Ukraine, which are regulate grounds and order of leadthrough of verifications of taxpayers (it is documentary verifications) mostly is investigation of lacks of legislative formulations of the proper legal norms. In this connection, it is suggested to complement by us the Internal

revenue code Ukraine of pp. of 78.1.16. p.78.1 item 78 such maintenance: «Absence of grounds for the leadthrough of documentary provided for by the plan not verification deprives the supervisory organ of right on the leadthrough of such verification, and in the case of its leadthrough, a decision accepted a supervisory organ is illegal». A point 79.3 st. 79 the Internal revenue code Ukraine to complement suggestion of such maintenance: «A right on the leadthrough of documentary not departure verification without the presence of taxpayer arises up at a supervisory organ only in the case of utterance on it of consent of taxpayer or if it be impossible to set him actual location».

Keywords: *tax commission, tax notification, tax commission legal grounds.*

Надійшла до редакції 15.11.2013

Гречишнікова В.В.

кандидат юридичних наук

(Нікопольський факультет Національного університету «Одеська юридична академія»)

УДК 347.73

РОЛЬ ПОДАТКОВОГО КОДЕКСУ УКРАЇНИ У ПРАВОВОМУ ЗАБЕЗПЕЧЕННІ РИНКОВОЇ ЕКОНОМІКИ

Визначено основи та значення позитивних і негативних змін Податкового кодексу у правовому забезпеченні ринкової економіки в Україні. Окреслено роль податкового законодавства в системі правового забезпечення економіки.

Ключові слова: *ринкова економіка, податкове законодавство, правове забезпечення.*

Постановка проблеми. Демократичні перетворення, що відбуваються в нашій державі, процеси інтеграції до європейського економічного простору, а також негативні економічні наслідки фінансової кризи зумовлюють проведення низки реформ в економічній, політичній та правовій сферах.

Прагнення України отримати членство в ЄС має значний вплив на реформування української правової системи. Відповідно до Угоди про партнерство і співробітництво між ЄС і Україною [1] та Закону України «Про Загальнодержавну програму адаптації законодавства України до законодавства Європейського Союзу» [2], Україна має поступово наближувати національне законодавство до права ЄС з метою подальшої політичної, правової та економічної інтеграції з ЄС.

Однією зі складових цього процесу є ефективне функціонування української податкової системи відповідно до визнаних європейських стандартів.

На нашу думку, аналіз Податкового кодексу буде важливим кроком у визначенні ролі податкового законодавства в системі правового забезпечення економіки в Україні.

Аналіз публікацій, в яких започатковано розв'язання даної проблеми. На жаль, у сучасній українській правовій науці кількість праць на цю тему є обмеженою. Деякі питання податкового законодавства дослі-