Дмитро Михайлович ХАРКО,
кандидат юридичних наук,
головний державний інспектор
Державної фіскальної служби України (м. Київ),
dimaxarko@rambler.ru

УДК 347.73

ПОДАТКОВИЙ ОБОВ'ЯЗОК НАДАННЯ ДОКУМЕНТІВ ПІД ЧАС ПРОВЕДЕННЯ ДОКУМЕНТАЛЬНОЇ ПЕРЕВІРКИ ПЛАТНИКА ПОДАТКІВ

"Прежде всего нужны факты,
а уж потом их можно перевирать"
Марк Твен [1, с. 166]

Досліджуються теоретико-практичні питання правової природи податкового обов'язку платника податку з надання на запит контролюючого органу інформації, копій документів, необхідних для проведення документальної податкової перевірки. Вказано на правову кваліфікацію висновків перевірки в разі ненадання платником копій документів. Зосереджено увагу на процесуально-правових особливостях доведення відсутності доказового значення первинних документів, наданих до суду під час судового оскарження результатів документальної перевірки у випадку ненадання таких документів контролюючому органу під час проведення податкової перевірки. Наведено основні причини, умови та обставини, за яких суб'єкт господарювання не виконує або неналежним чином виконує обов'язок з надання інформації та копій документів на запит контролюючого органу до початку і під час проведення документальної перевірки, в тому числі враховуючи процесуальні особливості розгляду судом справи щодо оскарження результатів такої перевірки в порядку адміністративного судочинства. Запропоновано шляхи

© Харко Д. М., 2015

Університетські наукові записки, 2015, № 55, с. 127-135. www.unz.km.ua

попередження, запобігання контролюючими органами зловживання суб'єктами господарювання процесуальними правами під час надання копій документів суду, в пред'явленні яких платником було відмовлено.

Ключові слова: контролюючий орган, платник податків, суб'єкт господарювання, облік, документи.

Під час проведення територіальними органами Державної фіскальної служби України (далі — контролюючий орган) контрольно-перевірочних заходів, зокрема у вигляді документальних перевірок платників податків з питань дотримання вимог податкового законодавства, виникають непоодинокі випадки ненадання платниками податків з тих чи інших причин, які не завжди бувають поважними, контролюючим органам пояснень, інформації та копій документів первинної фінансово-бухгалтерської звітності, що складаються суб'єктами господарювання за наслідками господарських операцій, фінансово-правові результати яких підлягають відображенню у відповідній бухгалтерській та податковій звітності.

Згідно з п. 1.1 ст. 1 Податкового кодексу України від 2 грудня 2010 р. № 2755–VI (ПК України) його дія поширюється на відносини, що виникають у сфері справляння податків і зборів, *визначає,* зокрема, *права та обов'язки* як платників податків, так і компетенцію контролюючих органів [2].

Відповідно до змісту правового регулювання ст. 44 ПК України саме на платника податків покладається обов'язок з забезпечення зберігання документів, пов'язаних з обліком доходів, витрат та визначенням об'єктів оподаткування, податкових зобов'язань.

Наведене обумовлено, в першу чергу, тим, що обов'язок підтвердження правомірності, обґрунтованості, повноти формування даних бухгалтерського і, як наслідок, податкового обліку належними документами первинної фінансово-бухгалтерської звітності покладається на суб'єкта господарювання-покупця, адже саме він є стороною господарсько-правових зобов'язань, виконання яких є підставою для складання відповідних первинних документів, показники яких відображаються у податковій звітності. Звідси випливає, що контролюючий орган, здійснюючи заходи податкового контролю з питань дотримання платником вимог податкового законодавства, аналізує, досліджує, співставляє дані, що містять не лише документи податкової звітності (розрахунки, декларації, звіти тощо), а й документи первинного бухгалтерського обліку (акти виконаних робіт, приймання-передачі товарно-матеріальних цінностей, договори, видаткові, податкові накладні, реєстри отриманих та виданих податкових накладних, розрахункові документи, різного роду сертифікати, ліцензії, дозволи тощо). Тобто такі документи, які за своєю матеріально-правовою суттю впливають на остаточне відображення кінцевих даних податкового обліку,мають для нього значення та стають підставою для їх формування і відображення у податкових деклараціях, звітах, розрахунках. Звідси теоретико-практичне

www.unz.km.ua Університетські наукові записки, 2015, № 55, с. 127-135.

дослідження обов'язку платника податків у наданні контролюючому органу інформації та документів щодо утворення даних податкового обліку становить істотну практичну необхідність та очевидну наукову актуальність як для суб'єкта господарювання, так і для контролюючого органу.

До питань виконання податкового обов'язку зверталися у своїх дослідженнях відомі українські вчені, зокрема: Л. К. Воронова, П. М. Дуравкін, М. П. Кучерявенко, О. П. Карманюк, Л. М. Касьяненко, І. Л. Самсін, Н. Ю. Онищук, Л. А. Савченко, А. О. Храбров та інші.

Незважаючи на існування суттєвих наукових здобутків у дослідженні проблем *податкового обов'язку*, на думку автора, наведена категорія податкового права потребує подальшого наукового пошуку особливо в контексті невиконання платником такого обов'язку (ненадання інформації, копій документів) під час проведення документальної перевірки *з подальшим наданням* податкової інформації й документів *у процесі судового оскарження* результатів такої податкової перевірки.

Пунктом 20.1.6 ст. 20 у взаємозв'язку з положеннями п. 16.1.5 ст. 16 ПК України утворено спеціальну правову конструкцію, яка, з метою забезпечення повноти та об'єктивності перевірки дотримання платником вимог податкового законодавства контролюючому органу, надає право запитувати, отримувати, аналізувати під час проведення перевірок від платників копії первинних документів та інформацію, пов'язану з обчисленням, декларуванням та сплатою суб'єктом господарювання податків, зборів та інших загальнообов'язкових платежів. Для платника ж *передбачено обов'язок* подавати згідно з належним чином оформленою письмовою вимогою документи, пов'язані з формуванням об'єкта оподаткування.

За приписами п. 44.6 ст. 44 ПК України, якщо до закінчення перевірки або у терміни, визначені в абз. 2 п. 44.7 цієї статті, *платник податків не надає посадовим особам контролюючого органу*, які проводять перевірку, документи (незалежно від причин такого ненадання, крім випадків виїмки документів або іншого вилучення правоохоронними органами), що підтверджують показники, відображені таким платником податків у податковій звітності, *вважається, що такі документи були відсутні у такого платника податків на час складання такої звітності*.

Якщо платник податків після закінчення перевірки та до прийняття рішення контролюючим органом за результатами такої перевірки надає документи, що підтверджують показники, відображені таким платником у податковій звітності, не надані під час проведення перевірки, такі документи повинні бути враховані контролюючим органом під час розгляду ним питання про прийняття рішення [2].

Таким чином, законодавець враховує, що для підготовки відповіді на запит контролюючого органу платнику опосередковано, можливо, буде створено незручності у вигляді необхідності підготовки значного обсягу матеріалів, інформації на запит контролюючого органу, що, у свою чергу, може не найкращим чином вплинути на нормальний для платника перебіг господарської діяльності. У зв'язку з наведеним та згідно з вимогами абз. 2 п. 44.7 ст. 44 ПК України у контролюючого органу виникає

Університетські наукові записки, 2015, № 55, с. 127-135. www.unz.km.ua

обов'язок врахувати надану платником інформацію та копії документів після закінчення перевірки і до моменту прийняття відповідного податкового повідомлення-рішення.

При цьому п. 85.2 ст. 85 ПК України встановлює для платника зобов'язання надати посадовим, службовим особам контролюючого органу в повному обсязі всі документи, що належать до предмета перевірки або пов'язані з ним. Такий *обов'язок виникає у платника після початку перевірки*.

Передумовою виникнення такого обов'язку є його нормативно-правове врегулювання, що у відносинах, які аналізуються, є друге речення п. 85.2 ст. 85 ПК України.

Ми поділяємо позицію О. П. Карманюк яка визначає обов'язок як об'єктивно необхідну, належну поведінку особистості. Правові норми в обов'язках фіксують доцільний, соціально корисний і необхідний варіант поведінки. Сутність юридичного обов'язку найбільш повно розкривається через категорію "правова необхідність", адже реалізація суб'єктом юридичних обов'язків відбувається внаслідок правомірної поведінки [3, с. 62–63].

А. О. Храбров зазначає, що правовий обов'язок — це зумовлена імперативними приписами, що містяться в нормах права, вимога, необхідність здійснити відповідні дії, яка забезпечена державним примусом. Обов'язок може залишитися невиконаним, але він зберігається, існує й не залежить від волі зобов'язаних суб'єктів. Отже, під сутністю правового обов'язку варто розуміти необхідність певної поведінки, а під змістом — конкретні належні дії, що випливають із закону [4, с. 300].

На думку М. П. Кучерявенка, податковий обов'язок слід розглядати як категорію, що узагальнює всю систему обов'язків платника податків, пов'язаних зі сплатою податків і зборів. Зміст податкового обов'язку визначається насамперед імперативними методами фінансово-правового регулювання, особливостями відносин, що складаються між суб'єктами з приводу сплати податків і зборів, адже податкові відносини будуються на принципах влади та підпорядкування, регулюються шляхом владних розпоряджень з боку держави [5, с. 122–123].

При цьому, як вказує І. Л. Самсін, владність приписів полягає саме в тому, що органи, які їх приймають, мають на те повноваження, делеговані державою, а зобов'язані суб'єкти повинні виконувати такі приписи і не мають повноважень на прийняття зустрічних приписів. Відповідно до цього регулювання будь-яких відносин у сфері публічних фінансів, у тому числі й податкових, не може бути засноване на диспозитивних цивільно-правових засадах [6, с. 37].

На переконання автора, встановлений у п. 44.6 ст. 44 ПК України принцип перебуває у правовому зв'язку з положеннями ст. 85, зокрема п. 85.2 ПК України, адже дотримання (відповідно повне або часткове) платником обов'язку щодо надання інформації, завірених копій документів на запит контролюючого органу безпосередньо впливає на правову кваліфікацію контролюючим органом в акті перевірки висновку щодо складання та відповідно самого існування первинних документів під час здійснення господарської операції, на підставі яких платником сформовано дані бухгалтерського та податкового обліку, правомірність

www.unz.km.ua Університетські наукові записки, 2015, № 55, с. 127-135.

утворення яких ставиться контролюючим органом під сумнів. Тому у відносинах з надання інформації, копій документів під час здійснення заходів податкового контролю (зокрема передбачених підп. 75.1.2 п. 75.1 ст. 75 ПК України) саме господарюючий суб'єкт розглядається відповідальним і найбільш зацікавленим у наданні інформації та копій документів на запит контролюючого органу, адже саме суб'єкт господарювання є власником і розпорядником відповідної інформації й документів а не контролюючий орган. Наведена позиція, на думку автора, є очевидною, оскільки обов'язок зі складання та зберігання документів первинної фінансово-бухгалтерської звітності (ст. 44 ПК України) та їх похідних (податкові декларації, звіти, розрахунки) покладається саме на учасників господарсько-правових відносин (покупців та постачальників), яким не є контролюючий орган.

Слід констатувати численні випадки відмови платників податків (шляхом невиконання податкового обов'язку) у наданні контролюючому органу копій документів, інформації, необхідної для повного, об'єктивного проведення документальної перевірки. Наведене, у свою чергу, позбавляє контролюючий орган можливості дослідити первинну документацію, на підставі якої сформовано задекларовані дані податкового обліку. Внаслідок цього контролюючий орган змушений констатувати факт відсутності документального підтвердження даних податкового обліку, задекларованих платником у податковій звітності з наступним прийняттям податкового повідомлення-рішення із сумою збільшення грошового зобов'язання.

При цьому суб'єкт господарювання, реалізуючи надане статтею 56 ПК України право оскаржити рішення контролюючого органу до суду (що також передбачено Кодексом адміністративного судочинства України — КАС України), надає до адміністративного суду в обґрунтування заявлених позовних вимог вже у якості доказів (визнання протиправним та скасування податкового повідомлення-рішення) копії документів, у наданні й доступі до яких контролюючому органу попередньо платником відмовлено. Серед найбільш поширених, на думку автора, необґрунтованих причин таких відмов платники вказують на неможливість надання таких документів та інформації у зв'язку з їх втратою, викраденням або знищенням (до завершення 1 095 днів зберігання з дня подання податкової звітності, для складення якої вони використовувалися) третіми особами, а також перебування запитуваних документів на зберіганні в адвоката. Єдина поважна причина невиконання платником свого обов'язку надання документів та/або їх копій контролюючому органу — це виїмка документів або іншого вилучення правоохоронними органами (п. 44.6 ст. 44 ПК України).

Тому є всі підстави стверджувати, що платник податків, який за результатами розгляду письмового запиту контролюючого органу приймає рішення про відмову в наданні запитуваної інформації та копій документів або наданні інформації та копій документів (крім випадків виїмки документів або іншого вилучення правоохоронними органами) у неповному обсязі з подальшим наданням таких копій документів до адміністративного суду (у випадку узгодження спірних грошових зобов'язань у порядку судового оскарження), проявляє й демонструє намір та зацікавленість,

Університетські наукові записки, 2015, № 55, с. 127-135. www.unz.km.ua

бажання у кваліфікації контролюючим органом в акті перевірки відсутності документального підтвердження задекларованих даних податкового обліку. За таких обставин причиною такого висновку контролюючого органу слугуватиме формальна відсутність (ненадання платником) документів та їх копій первинної фінансово-господарської звітності для дослідження, а не з причин їх юридичної дефектності чи невідповідність окремим вимогам ПК України, ст. 9 Закону України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" від 16 липня 1999 р. № 996–XIV та іншим актам з питань ведення бухгалтерського обліку. При цьому платник заздалегідь розраховує, що долучення судом копій документів до матеріалів адміністративної справи, як і їх подальше дослідження в порядку, передбаченому КАС України, не ставиться у залежність від дотримання платником окремих норм ПК України, зокрема п. 44.6 ст. 44, що надає платнику податків можливість вчиняти дії, які матимуть ознаки маніпулювання положеннями п. 16.1.5 ст. 16 та п. 85.2 ст. 85 ПК України.

Водночас аналіз особистої практики супроводження автором судових спорів за позовами платників податків щодо скасування рішень, прийнятих контролюючими органами за результатами проведених заходів податкового контролю, свідчить про переважну відсутність уваги адміністративного суду до питання застосування п. 44.6 ст. 44 ПК України як норми матеріального права.

На переконання автора наведене вище можна пояснити певною правовою колізією та неузгодженістю п. 44.6 ст. 44, п. 85.2 ст. 85 ПК України з окремими ключовими положеннями КАС України.

Відповідно до ч. 1 ст. 11 КАС України розгляд і вирішення справ в адміністративних судах здійснюються на засадах змагальності сторін та *свободи в наданні ними суду своїх доказів* і у доведенні перед судом їх переконливості [7]. Тобто наведена процесуально-правова норма демонструє певну свободу, необмеженість та беззастережність учасників судового процесу (зокрема у справах щодо оскарження податкових повідомлень-рішень, — це суб'єкти господарювання) з підготовки та надання до суду документів, у тому числі й тих, які, можливо, не були складені та й взагалі не існували під час виникнення спірних правовідносин (проведення документальної перевірки). У нашому випадку це ті, які не були надані контролюючому органу до і під час перевірки, а також у строк, визначений абзацом другим п. 44.7 ст. 44 ПК України.

Фактично адміністративний суд, розглядаючи матеріали адміністративної справи, зокрема й документи, які не були надані контролюючому органу (податкова, видаткова накладна, договір, платіжні документи тощо) під час документальної перевірки, встановлює обставини, причини та умови формування, утворення задекларованих платником даних податкового обліку на підставі документів про існування яких та їх змістовне наповнення було відомо лише відповідному суб'єкту господарювання. Наведене, на думку автора, свідчить про ознаки певного маніпулювання платниками своїми процесуальними правами в адміністративній справі, що, в свою чергу, призводить до нівелювання окремих принципових постулатів адміністративного судочинства, закріплених, зокрема, у ч. 1 ст. 10, ч. 3 ст. 70 КАС України.

www.unz.km.ua Університетські наукові записки, 2015, № 55, с. 127-135.

Так, суб'єкт господарювання, використовуючи "свободу в наданні ними суду своїх доказів", яка закріплена у ч. 1 ст. 11 КАС України, на думку автора, заздалегідь, ще на стадії проведення документальної перевірки, умисно розглядає суд як певного роду "інструмент" у зловживанні своїм правом надання доказів до суду, демонструючи таким чином нехтування обов'язками, закріпленими у підп. 16.1.5 п. 16.1 ст. 16 та п. 85.2 ст. 85 ПК України і самовпевненість щодо неврахування судом п. 44.6 ПК України.

Таким чином, платник податків публічно проявляє певну правову "пріоритетність" надання інформації та копій документів первинної фінансово-бухгалтерської звітності залежно від конституційно-правового статусу органу державної влади (податкової інспекції як виконавчої влади та суду як конституційно визначеної самостійної судової гілки влади), що є неприпустимо. Тому, на переконання автора, з метою утвердження й повноцінної реалізації у процесі здійснення правосуддя принципу рівності учасників адміністративного процесу перед законом (тобто перед положеннями ПК України) і судом, що визначено ч. 1 ст. 10 КАС України, та унеможливлення проявам зловживання (ч. 1 ст. 11 КАС України), відповідачу (контролюючий орган у справі) слід ставити питання про "добросовісність", поважність причин, умов та обставин, які зумовили платника прийняти рішення про відмову в наданні (або їх не повне надання) до контролюючого органу інформації, копій документів на предмет поважності, розумності таких причин, з існуванням яких платник пов'язує неможливість надати на запит контролюючого органу відповідну інформацію та копії документів і лише після з'ясування судом таких обставин вирішувати питання про долучення таких документів до матеріалів справи з їх подальшим аналізом і дослідженням.

При цьому варто пам'ятати процесуально-правовий зміст ч. 3 ст. 70 КАС України, згідно з яким докази, *одержані з порушенням закону*, судом при вирішенні справи не беруться до уваги [7]. Отже, судом з'ясовуватиметься правомірність, достовірність, допустимість джерел походження тих чи інших документів й інформації (що подаються до суду), в наданні яких контролюючому органу було відмовлено та які не були подані платником у термін, визначений абз. 2 п. 44.7 ст. 44 ПК України.

На думку автора, запропонована процесуально-правова дія по-перше, певним чином зможе попередити ймовірне маніпулювання та зловживання з боку суб'єкта господарювання (позивача по судовій справі) у вигляді долучення до матеріалів справи копій документів, які не мали місця у відносинах, з приводу яких виник адміністративний спір; по-друге, становитиме певного роду "запобіжник" для безпідставної відмови платником у наданні інформації, копій документів контролюючому органу до початку та під час проведення документальної перевірки.

Тому подальше науково-практичне дослідження виконання платником обов'язків, передбачених підп. 16.1.5 п. 16.1 ст. 16, п. 85.2 ст. 85 у взаємозв'язку з п. 44.6 ст. 44 ПК України, з урахуванням процесуально-правових особливостей КАС України становить очевидну практичну необхідність, матиме позитивний вплив на формування

Університетські наукові записки, 2015, № 55, с. 127-135. www.unz.km.ua

добросовісної податкової культури платників податків та сприятиме вдосконаленню податкового законодавства.

Список використаних джерел

1. Афоризмы: Разумное, доброе, вечное [Текст] / гл. ред. Н. Е. Фомина. — Х. : Фолио, 2006. — 224 с.
2. Податковий кодекс України: від 02.12.2010 р. № 2755–VI [Електронний ресурс] / Верховна Рада України. Законодавство України. — URL : http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2755-17.
3. *Карманюк, О. П.* Реалізація юридичних обов'язків та їх вплив на правовий порядок [Текст] / О. П. Карманюк // Часопис Київського університету права. — 2012. — № 2. — С. 62–65.
4. *Храбров, А. О.* Податковий обов'язок — системоутворююча категорія податкового права [Текст] / А. О. Храбров // Актуальні питання науки фінансового права : монограф. / за ред. М. П. Кучерявенка. — Х. : Право, 2010. — 464 с.
5. *Кучерявенко, М.* Податковий обов'язок: зміст, структура, засоби забезпечення [Текст] / М. Кучерявенко // Вісник Академії правових наук України. — 2001. — № 3 (26). — С. 122–134.
6. *Самсін, І. Л.* Співвідношення понять "податковий обов'язок" та "податкове зобов'язання" в законодавстві України [Текст] / І. Л. Самсін // Вісник Верховного Суду України. — 2011. — № 9 (133). — С. 34–37.
7. Кодекс адміністративного судочинства України від 06.07.2005 р. № 2747–IV [Електронний ресурс] / Верховна Рада України. Законодавство України. — URL : http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2747-15.

Надійшла до редакції 15.10.2015

Харко Д. М. Налоговая обязанность предоставления документов при проведении документальной проверки налогоплательщика

Исследуются теоретико-практические вопросы правовой природы налогового обязательства налогоплательщика по предоставлению на запрос контролирующего органа информации, копий документов, необходимых для проведения документальной налоговой проверки. Указано на правовую квалификацию выводов проверки в случае непредоставления плательщиком копий документов. Сосредоточено внимание на процессуально-правовых особенностях отсутствия доказательного значение первичных документов, предоставленных в суд во время судебного обжалования результатов документальной проверки в случае непредоставления таких первичных документов контролирующему органу во время проведения налоговой проверки. Приведены основные причины, условия и обстоятельства, при которых предприятие не выполняет или ненадлежащим образом выполняет обязанности по предоставлению информации и копий документов на запрос контролирующего органа до начала и во время проведения документальной проверки, в том числе учитывая процессуальные особенности рассмотрения судом дела по обжалования результатов такой проверки в порядке административного судопроизводства. Предложены пути предупреждения, предотвращения контролирующими органами злоупотребления субъектами хозяйствования процессуальными правами при предоставлении копий документов в суде, в предъявлении которых плательщиком было отказано.

Ключевые слова: *контролирующий орган, налогоплательщик, предприятие, учет, документы.*

www.unz.km.ua Університетські наукові записки, 2015, № 55, с. 127-135.

Kharko, D. M. Tax Obligation of Providing Documents during Documentary Checks of the Taxpayer

The article deals with theoretical and practical issues of legal nature of the tax obligation of the taxpayer to provide at the request of the supervisory authority information, copies of documents required for documentary tax audit. Legal qualification test conclusions in case of failure to provide by the payer of document copies have been specified. The emphasis on procedural and legal features of lack of evidentiary value of primary documents submitted to the court during the trial challenging the results of documentary checks in the case of failure of such documents to supervisory authority during the tax audit. The basic reasons for the author's opinion, the conditions and circumstances under which an entity does not fulfil or improperly fulfils the obligation to provide information and copies of documents at the request of the supervisory authority before and during the documentary checks including considering the procedural peculiarities of revision by court the case about the results of such testing in administrative proceedings. The ways of preventing have been proposed by controlling authorities the abuse of undertakings procedural rights when providing copies of court documents in which the payer presentation was denied.

Keywords: *supervisory authority, the taxpayer entity, accounting documents.*