



В. В. Мушенюк,
кандидат юридичних наук,
доцент Київського національного
торговельно-економічного університету



Н. А. Плакся,
кандидат юридичних наук,
доцент Київського національного
торговельно-економічного університету

УДК 347.73:631

ПРАВОВІ АСПЕКТИ ЗДІЙСНЕННЯ ОКРЕМИХ ВИДІВ ПОДАТКОВОГО КОНТРОЛЮ

У статті зроблено аналіз окремих елементів правового механізму здійснення податкового контролю та надано пропозиції щодо удосконалення приписів окремих норм податкового законодавства щодо порядку проведення документальних перевірок.

Ключові слова: документальна перевірка, платник податків, податкове законодавство, податковий контроль, правове регулювання, фіскальний ризик.

У податковій системі України функції податків, зборів, платежів (далі – податки) визначають їхню сутність, є похідними від функцій фінансів і виконують такі самі завдання, проте у вузьких межах. Основною сутнісною функцією податків є фіскальна функція, відповідно до якої податки виконують своє основне призначення – наповнення доходної частини бюджету. Тобто грошові кошти від сплати податків формують доходи держави для задоволення потреб суспільства. Виходячи з цього, на нашу думку, податкове законодавство формується у напрямі фіскального регулювання відносин, що виникають у сфері оподаткування. За принципом державної фіскальної достатності у законодавстві формується порядок адміністрування податків та обов'язки, компетенція контролюючих органів та повноваження і обов'язки їх

посадових осіб під час здійснення податкового контролю.

У національній науці фінансового права питанням вивчення податкових правовідносин, аналізу податкового законодавства, процесу здійснення податкового контролю присвячена значна кількість праць вітчизняних науковців таких як Є. Алісов, Л. Воронова, О. Дмитрик, Є. Криницький, П. Кучерявенко, О. Лукашева, В. Мельник, В. Мушенюк, О. Орлюк, М. Перепелиця, Л. Савченко, В. Чернадчук та ін. Однак, у зв'язку з постійними змінами та доповненнями податкового законодавства протягом останніх років, питанням аналізу та наукового обґрунтування окремих не повністю урегульованих теоретико-правових питань, зокрема визначення окремих понять та тривалості строків у механізмі здійснення документальних (планових та

позапланових) перевірок, не в повній мірі підданий детальному науковому дослідженню.

Метою даної статті є спроба аналізу окремих елементів правового механізму здійснення податкового контролю як одного з основних видів державного фінансового контролю в Україні, та надання пропозицій щодо удосконалення приписів окремих норм податкового законодавства щодо порядку проведення документальних перевірок.

Отже, на сьогодні, проведення основних видів державного фінансового контролю – податкового та митного контролю регулюється Податковим кодексом України (далі – ПК України). Зокрема п. 41.1 ПК України визначено, що контролюючими органами є органи доходів і зборів – центральний орган виконавчої влади, що забезпечує формування єдиної державної податкової, державної митної політики в частині адміністрування податків і зборів, митних платежів та реалізує державну податкову, державну митну політику (далі – центральний орган виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну податкову і митну політику), його територіальні органи [1]. Виходячи з порівняльно-правового аналізу законодавства України з питань державної податкової та митної справи, можна констатувати, що нині Державна фіскальна служба України (ДФС) є центральним органом виконавчої влади з питань реалізації державної податкової та митної політики, а також державної політики у сфері адміністрування єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, є, в свою чергу, і органом доходів та зборів, і органом стягнення, і контролюючим органом.

Утворення Державної фіскальної служби України відбулося з прийняттям Постанови Кабінету Міністрів України № 160 від 21.05.2014 р. «Про утворення Державної фіскальної служби». Згаданою постановою Державну фіскальну службу було утворено як центральний орган виконавчої влади, діяльність якого спрямовується та координується Кабінетом Міністрів України, шляхом реорганізації Міністерства доходів і зборів, яке було створене раніше шляхом транс-

формації податкових і митних органів України [2].

Основна функція державних фінансових органів полягає у здійсненні контролю, який є обов'язковим елементом будь-якої галузі державного управління. Організація контролю є обов'язковим елементом управління суспільними фінансовими коштами, оскільки таке управління тягне за собою відповідальність перед суспільством [3]. Забезпечення суворого додержання приписів норм податкового і митного законодавства зобов'язаними суб'єктами фінансових правовідносин є головною метою діяльності державних контролюючих органів. Від ступеня ефективності контрольної діяльності таких органів безпосередньо залежить рівень доходів бюджетів, а сам контроль виступає гарантією задоволення публічних майнових інтересів та важливим чинником фінансової безпеки держави, її соціально-економічної стабільності та добробуту.

На сьогодні основною формою податкового контролю є податкова перевірка. Саме така форма контролю є найбільш ефективною з точки зору виявлення та забезпечення сплати не задекларованих, не нарахованих та вчасно не внесених податків до бюджету. Податкові перевірки забезпечують безпосередній контроль за повнотою і правильністю обчислення податків, який може бути реалізований тільки шляхом порівняння податкових декларацій (розрахунків), що їх подають платники податків, з фактичними даними щодо їх фінансово-господарської діяльності.

Відповідно до п. 75.1 ПК України контролюючі органи мають право проводити камеральні, документальні (планові або позапланові; виїзні або невиїзні) та фактичні перевірки [1]. В результаті практичного застосування норм ПК України контролюючими органами в процесі податкового адміністрування, зокрема при проведенні позапланових виїзних перевірок, стає очевидною недосконалість приписів окремих фінансово-правових норм та необхідність їх удосконалення шляхом внесення змін до даного акта податкового законодавства.

Розглянемо відповідну ситуацію. Предметом документальної перевірки є своєчасність, достовірність, повнота нарахування та сплати 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). Перевірка 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 [1].

Слід зазначити, що критерієм проведення документальних планових перевірок є ризик щодо несплати податків платниками. Періодичність проведення планових документальних перевірок визначається залежно від ступеня ризику в діяльності таких платників податків. Перевірки передбачаються у плані-графіку проведення документальних перевірок з такою періодичністю: платники податків з незначним ступенем ризику включаються до плану-графіка не частіше, ніж раз на три календарних роки, середнім – не частіше ніж раз на два календарних роки, високим – не частіше одного разу на календарний рік [1].

Дослідження приписів даної правової норми ПК України показали наявність наступних юридичних дефектів та невідповідностей, які підлягають нормативному усуненню. Зокрема в основних актах податкового законодавства, якими є ПК України та Митний кодекс України (далі – МК України), містяться такі визначення ризику:

– ризик – ймовірність недекларування

(неповного декларування) платником податків податкових зобов'язань, невиконання платником податків іншого законодавства, контроль за яким покладено на контролюючі органи (п.п. 14.1.221) [1];

– під ризиком розуміється ймовірність недотримання вимог законодавства України з питань державної митної справи (п. 1 ст. 361) [4].

У зв'язку з тим, що категорія «ризик» відіграє вирішальну роль у процесі організації державного фінансового контролю платників податків, що визначено у ПК України та у процесі управління ймовірністю недотримання платниками вимог законодавства митної справи, що визначено у МК України, то вважається доцільним внести доповнення до зазначених кодексів, сформулювавши єдине уніфіковане визначення, яке б містило вичерпну та завершену теоретико-правову конструкцію визначення державного фіскального ризику.

Посилаючись на Порядок здійснення аналізу та оцінки ризиків, розроблення і реалізації заходів з управління ризиками для визначення форм та обсягів митного контролю [5], пропонуємо наступне визначення: ризик (фіскальний ризик) – фіскальна ймовірність, недопущення державою уникнення та мінімізації платником податків сплати податків і зборів, митних та інших платежів під час здійснення господарських внутрішніх та зовнішньоекономічних операцій.

Ще одним проблемним питанням, на наше переконання, є недосконалість правового механізму проведення документальної планової перевірки платника податків. Зокрема, відповідно до абз. 2 п.п. 77.4 ст. 77 ПК України, право на проведення такої перевірки надається лише у випадку, коли платнику не пізніше ніж за 10 календарних днів до дня проведення зазначеної перевірки, вручено під розписку або надіслано рекомендованим листом з повідомленням про вручення копію наказу про проведення документальної планової перевірки та письмове повідомлення із зазначенням дати початку проведення такої перевірки [1]. На нашу думку, встановлення такого терміну значно знижує вірогідність за-

безпечення державним контролюючим органом повноти контролю додержання приписів норм податкового і митного законодавства. Норма про завчасне повідомлення платника про проведення документальної перевірки повинна бути вилучена або термін повинен бути зменшений до трьох днів.

Дана колективна авторська наукова позиція знаходить підтвердження своєї доцільності також під час аналізу приписів: ст. 75 («Види перевірок»), ст. 78 («Порядок проведення документальних позапланових перевірок»), ст. 79 («Особливості проведення документальної невізної перевірки») ПК України [1].

Зокрема в абз. 4, п.п. 75.1.2 п. 75.1 ст. 75 зазначено, що документальна позапланова перевірка не передбачається у плані роботи контролюючого органу і проводиться за наявності хоча б однієї з обставин, визначених цим Кодексом. В п. 79.2 ст. 79 зазначено, що документальна позапланова невізна 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 невізної 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 невізної перевірки [1].

Отже, правовий механізм документальної позапланової виїзної перевірки є найбільш ефективним щодо здійснення державними органами заходів контролю за своєчасністю, достовірністю, повнотою нарахування і сплати податків, а також дозволяє більш оперативно виявляти порушення податкового, валютного та іншого законодавства, серед яких найбільш розповсюдженими є здійснення господарської діяльності без державної реєстрації, приховування трудових відносин із найманою особою тощо.

Доцільність проведення вищезазначених змін законодавства підтверджується інфор-

мацією ДФС України, де зазначено, що найбільш ефективним та оперативним засобом виявлення порушень податкового законодавства є саме позапланові перевірки, які були проведені фіскальними органами України на підставі того, що 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 органи державної податкової служби [6].

Незважаючи на очевидну позитивність такого правового механізму проведення документальних позапланових перевірок, на нашу думку, він потребує певного удосконалення. В ст. 78 ПК України, яка регулює порядок проведення таких перевірок, зазначено, що документальна позапланова виїзна перевірка здійснюється за наявності хоча б однієї з таких обставин: 1) 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 органи державної податкової служби, якщо платник податків не надасть пояснення та їх документальні підтвердження на обов'язковий письмовий запит органу державної податкової служби протягом 10 робочих днів з дня отримання запиту [1].

З аналізу припису даної правової норми ПК України є очевидним забезпечення державою основних гарантій для платників податків при здійсненні заходів податкового контролю. Однак, на нашу думку, необхідним є вилучення зі ст. 78 ПК України норми про проведення документальної податкової перевірки лише за умови, якщо платник податків не надасть пояснення та їх документальні підтвердження на обов'язковий письмовий запит органу державної податкової служби протягом 10 робочих днів з дня отримання запиту. Оскільки за умов: наявності акта перевірки іншого платника податків, підписаного посадовими особами органу ДФС та самим платником податків або його законним представником; отримання податкової інформації про можливі порушення платником податків Кон-

ституції України, Податкового кодексу (далі – ПК) України, Митного кодексу (далі – МК) України, інших законів з питань митної справи у частині регулювання правовідносин щодо оподаткування митом операцій з переміщення товарів через митний кордон України, чинних міжнародних договорів з питань оподаткування, згода на обов'язковість яких надана Верховною Радою України, рішень органів місцевого самоврядування з питань місцевих податків та зборів, очевидним є негайне проведення позапланової документальної перевірки.

У свою чергу, надання десятиденного терміну платнику податків на підготовку відповіді, з наданням пояснення та їх документальних підтверджень, на обов'язковий письмовий запит органу ДФС, може призвести до ухилення від оподаткування чи його мінімізації шляхом припинення діяльності чи залишення посадовими особами місцезнаходження юридичної особи тощо, що унеможливить накладення фінансової, адміністративної чи кримінальної відповідальності.

Як висновок слід зазначити, що прийняття ПК України дало можливість у одному нормативно-правовому акті поєднати майже всі матеріальні та процесуальні сторони регулювання податкової системи. Зокрема у кодифікованому нормативному акті отримали чітке закріплення питання формування вичерпного переліку податків та зборів, що справляються в Україні, та порядок їх адміністрування, компетенцію контролюючих органів, повноваження й обов'язки їх посадових осіб під час здійснення податкового контролю тощо.

ПК України та МК України як основні нормативно-правові акти, що регулюють процес оподаткування, містять ряд юридичних дефектів та інших неналежних проявів у елементах механізму правового регулювання податкових відносин, зокрема у дослідженому нами визначенні поняття «ризик». Подібний стан справ негативно впливає на ефективність правозастосування, оскільки не забезпечує принципів законності, доцільності і справедливості у податкових правовідносинах.

Також досліджено, що у результаті практичного застосування норм ПК України контролюючими органами в процесі податкового адміністрування, зокрема при проведенні позапланових виїзних перевірок, стає очевидним недосконалість приписів окремих фінансово-правових норм цього акта та необхідність їх удосконалення. Саме тому ми вважаємо за необхідне внесення змін до порядку проведення податковими органами документальних планових та позапланових перевірок шляхом вилучення норм про можливість проведення таких перевірок лише за умови дотримання десятиденного терміну. Оскільки ця норма, кореспондуючи зі ст. 19 Конституції України, згідно з якою органи державної влади, їх посадові особи зобов'язані діяти лише на підставі, в межах повноважень та у спосіб, що передбачені Конституцією та законами України [7], ускладнює, а інколи зовсім унеможливує здійснення ефективного та своєчасного податкового контролю і притягнення порушників податкового законодавства до юридичної відповідальності.

Список використаних джерел

1. Податковий кодекс України [Електронний ресурс] : Закон від 02.12.2010 р., № 2755-VI. – Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/2010>.
2. Постанова Кабінету Міністрів України «Про утворення Державної фіскальної служби» від 21.05.2014 р. № 160 // Офіційний вісник України. – 2014. – № 46. – С. 15.
3. Лімська декларація керівних принципів контролю : прийнята IX Конгресом Міжнародної організації вищих контрольних органів (INTOSIA) 1997 р. // Президентський контроль. – 1994. – № 1. – С. 72.
4. Митний кодекс України [Електронний ресурс] : Закон від 13.03.2012 р. № 4495-VI. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/4495-17>.
5. Про затвердження Порядку здійснення аналізу та оцінки ризиків, розроблення і реалізації заходів з управління ризиками для визначення форм та обсягів митного контролю [Електронний ресурс] : наказ Міністерства фінансів України від 31.07.2015 р. № 684. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/laws/main.show>.

6. Щодо окремих питань *стосовно* контролю за додержанням податкового законодавства платниками податків – юридичними особами [Електронний ресурс] : Лист ДПА України від 06.07.12 р. № 14082/7/23-4017/354. – Режим доступу : <http://sts.gov.ua/podatкова-baza>.

7. Конституція України [Електронний ресурс] : Закон від 28.06.1996 р. № 254к/96-ВР. – Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua>.

Плакся Н. А., Мушенюк В. В. Правовые аспекты осуществления отдельных видов налогового контроля.

В статье проведен анализ отдельных элементов правового механизма осуществления налогового контроля и даны предложения по совершенствованию предписаний отдельных норм налогового законодательства относительно порядка проведения документальных проверок.

Ключевые слова: документальная проверка, налогоплательщик, налоговое законодательство, налоговый контроль, правовое регулирование, фискальный риск.

Plaksya N. A., Mushenok V. V. Legal aspects of implementation certain types of tax control.

The article analyzes the individual elements of the legal mechanism of tax control and provided suggestions for improvement of certain regulations of tax legislation on the order of documentary checks.

Key words: documentary check, taxpayer, tax legislation, tax control, regulation, fiscal risk.
