

УДК 347.73

DOI <https://doi.org/10.32837/apdp.v0i85.1866>*Т. Г. Пасько*

## ЗАВЕРШАЛЬНИЙ ЕТАП НЕВИЇЗНИХ ПОДАТКОВИХ ПЕРЕВІРОК: ПРАВОВА ХАРАКТЕРИСТИКА СТАДІЇ

**Постановка проблеми.** Податкові перевірки займають важливе місце у системі податкового контролю нашої держави, а результативність та якість їх проведення опосередковано впливають на доходи державного бюджету України та проведення фінансової політики держави в подальшому. Від ефективності норм, що регулюють порядок проведення перевірок органами податкової служби, здебільшого залежить забезпечення законності у сфері податкового контролю та попередження фінансових правопорушень.

Проблема оптимальної організації податкового контролю та податкових перевірок є актуальною з огляду на недосконалість вітчизняного податкового законодавства та відсутність стабільності у процесі розвитку економіки. В цих умовах особливого значення набувають питання не лише удосконалення проведення податкових перевірок, але й дотримання умов при їх завершенні та оформленні результатів останніх.

Невиїзні перевірки, на відміну від виїзної форми податкового контролю, проводяться безперервно та у значно стисліші строки, саме тому вони є особливим видом у системі податкових перевірок контролюючих органів. У процесі їх здійснення важливе значення має методика проведення з описом конкретних дій та етапів. При цьому нормативно-правове регулювання процедурних та організаційно-правових аспектів проведення цього виду перевірки знаходиться на стадії постійного розвитку та вдосконалення. Завершальний етап такого виду перевірок об'єднує певні завдання, виконання яких забезпечить ефективність проведення всієї перевірки. Специфіка невиїзних перевірок з огляду на місце проведення та строки і необхідність дотримання прав платників податків зумовлює необхідність дослідження місця завершального етапу невиїзної перевірки серед інших стадій зазначеного виду перевірки.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій** вчених у галузях права та економіки, таких як В.К. Уткіна, Є.В. Лакушева, К.Ф. Ковальчук, М.І. Мельник, І.М. Васюкович та Н.А. Маринів, дозволяє зробити висновок, що визначення та аналіз місця завершального етапу проведення невиїзних податкових перевірок у системі стадій податкового контролю висвітлено досить фрагментарно, науковцями аналізуються окремі процедурні дії, а деякі дослідження проведені до прийняття Податкового кодексу України.

**Мета статті** – на підставі аналізу наукових досліджень, податкового законодавства та судової практики з'ясувати перелік стадій податкового контролю та складники завершального етапу невиїзних податкових перевірок, виявити особливості оформлення актів та довідок, що складаються за результатами проведен-

ня невиїзної документальної, камеральної та електронної перевірок, і проаналізувати основні права та обов'язки учасників на завершальному етапі вказаної форми податкового контролю.

**Виклад основного матеріалу дослідження.** В основному нормативно-правовому акті у сфері податкового права – Податковому кодексі України (далі – ПКУ) закріплено, що податковий контроль – це система заходів, які вживаються контролюючими органами та координуються центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну фінансову політику, з метою контролю правильності нарахування, повноти і своєчасності сплати податків і зборів, а також дотримання законодавства з питань регулювання обігу готівки, проведення розрахункових і касових операцій, патентування, ліцензування та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи (п. 61.1 ст. 61 ПКУ) [1].

Науковці зазначають, що податковий контроль, як і будь-який інший процес, складається з окремих стадій. О.Ю. Буглаєва зазначає, що податковий контроль характеризується тим, що всі його результати повинні постійно реєструватися у відповідних правових актах-документах [2, с. 135].

На думку К.Ф. Ковальчук, податковий контроль варто здійснювати у декілька етапів, кожен з яких має відповідати нормам податкового права та спрямовуватися на досягнення необхідного результату. Науковець зазначає, що етапи податкового контролю мають спільні цілі та завдання, оскільки процес контролю спрямований на забезпечення законності в податковій сфері. При цьому вчений виділяє п'ять етапів податкового контролю: планування контролю; доперевірочний контроль; поточний контроль; завершальний етап податкового контролю; виконання приписів [3, с. 103].

О.Є. Найденко зазначає, що податковий контроль має здійснюватися за такими етапами: підготовчий; здійснення заходів податкового контролю; оформлення результатів податкового контролю; обмін інформацією з іншими контролюючими органами [4, с. 22]. І.В. Ткаченко зазначає, що проведення податкового контролю здійснюється за такими етапами: попередній аналіз; планування контролю; здійснення перевірки; завершальний етап контролю; реалізація й контроль за виконанням перевірки [5, с. 225]. Тобто, поділ податкового контролю на стадії є необхідним з огляду на його основну особливість – послідовність.

Велика кількість контрольно-перевірочних дій здійснюється у логічній послідовності, відповідно до норм законодавства та спрямовуються на досягнення необхідного результату – виявлення зловживань у податковій сфері. Основною формою здійснення податкового контролю є перевірка (звірка). Вказаний спосіб є ефективним внаслідок більшого охоплення контролем різних сторін фінансово-господарської діяльності платника податків.

Статтею 75 ПКУ, зокрема підпунктом 75.1, передбачено, що контролюючі органи мають право проводити три види перевірок: камеральні, документальні й фактичні. Нині в Податковому кодексі України не закріплено норм, з яких можна чітко встановити критерії класифікації перевірок і провести їх поділ на ті, що проводяться органами податкової служби у власному приміщенні (невиїзні), та перевірки за місцезнаходженням платника податків (виїзні).

Виходячи з положення статей 75-78 ПКУ до невиїзних перевірок можна віднести камеральну перевірку, невиїзну документальну та позапланову невиїзну електронну перевірку. Як і процес податкового контролю, податкова перевірка також складається зі стадій. Науковець В.К. Уткін виділяє ще один складник процесу проведення податкових перевірок – процесуальну дію. Вчений зазначає, що під цим поняттям розуміються дії суб'єктів процесу проведення перевірок, регламентовані нормативними актами про податки та збори, сукупність яких складає стадію процесу проведення податкових перевірок [6, с. 55].

Для кожної із зазначених вище перевірок розроблено та затверджено окремі рекомендації або порядок проведення (з описом дій) та оформлення результатів останніх. Для камеральних перевірок таким документом є 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, затверджених наказом Міністерства доходів і зборів України від 14.06.2013 № 165.

При проведенні невиїзних документальних перевірок працівники податкових органів керуються положеннями Наказу Міністерства фінансів України від 20.08.2015 № 727 «Про затвердження Порядку оформлення результатів документальних перевірок дотримання законодавства України з питань державної митної справи, податкового, валютного та іншого законодавства платниками податків-юридичними особами та їх відокремленими підрозділами».

При призначенні та проведенні невиїзних електронних перевірок мають враховуватися положення Порядку подання документів в електронній формі для проведення електронної перевірки, затвердженого наказом Міністерства доходів і зборів України від 31.12.2013 № 898 та Наказом Міністерства фінансів України від 20.11.2015 № 1040 «Про затвердження Порядку подання платником податків заяви про проведення документальної невиїзної позапланової електронної перевірки та прийняття рішення контролюючим органом про проведення такої перевірки».

Завершальний етап проведення будь-якої із невиїзних перевірок передбачає складення акта або довідки про результати відповідної перевірки, який підписується посадовими особами контролюючого органу – перевіряючим та посадовою особою платника податку, щодо якого здійснюється перевірка. Виняток становить акт про неможливість проведення невиїзної документальної перевірки, який складається в разі неможливості здійснення останньої (*пункт 9 розділу II наказу Міністерства фінансів від 20.08.2015 № 727*).

На думку О.Ю. Буглаєвої, акт контролюючого органу має відповідати певним вимогам: суворій підзаконності, обґрунтованості; виявлені факти повинні бути доведеними, мати ознаки належності, повноти й вірогідності [2, с. 135].

Згідно пунктів 86.1, 86.2, 86.4 та 86.11 статті 86 ПКУ результати перевірок (крім камеральних та електронних перевірок) оформлюються у формі акта або довідки, які підписуються посадовими особами контролюючого органу та платниками податків або їх законними представниками (за наявності). В разі встановлення під час перевірки порушень складається акт. Якщо такі порушення відсутні, то складається довідка.

За результатами камеральної перевірки в разі встановлення порушень складається акт у двох примірниках, який підписується посадовими особами того органу, який проводив перевірку, а після реєстрації у контролюючому органі вручається або надсилається для підписання протягом трьох робочих днів платнику податків. Акт (довідка) документальної невиїзної перевірки складається у двох примірниках, підписується посадовими особами контролюючого органу, які проводили перевірку, та реєструється у контролюючому органі протягом п'яти робочих днів із дня, що настає за днем закінчення встановленого для проведення перевірки строку.

За результатами електронної перевірки складається довідка у двох примірниках, яка підписується посадовими особами контролюючого органу, які проводили перевірку, та реєструється в контролюючому органі протягом трьох робочих днів із дня закінчення встановленого для проведення перевірки строку. Особливістю зазначеної довідки є її наслідки для платника, оскільки якщо платник податків не подає уточнюючого розрахунку протягом 20 робочих днів після дати складення довідки про проведення електронної перевірки, якою встановлено порушення податкового законодавства, то відповідний контролюючий орган має право на проведення позапланової перевірки платника податків за відповідний період (пункт 50.3 статті 50 ПКУ).

За результатами невиїзної документальної перевірки може бути складено акт або довідку, а за результатами електронної податкової перевірки – лише довідку. В свою чергу положення ПКУ не передбачають складення довідки за результатами проведення камеральної перевірки.

Варто зазначити, що висновки, які викладені в акті перевірки, є відображенням дій працівників податкових органів і не породжують правових наслідків для платника податків, такий акт не порушує прав останнього. Враховуючи, що такий акт не є рішенням суб'єкта владних повноважень у розумінні Кодексу адміністративного судочинства України, в судовому порядку оскаржується саме податкове повідомлення-рішення. Вказана позиція викладена в постанові Вищого адміністративного суду України від 24.11.2016 по справі К/800/23982/15, постановах Верховного Суду від 27.03.2018 по справі 813/2524/17, від 10.05.2018 по справі 811/119/13-а, від 09.08.2018 по справі 826/5302/14.

Беручи до уваги, що акт є службовим документом та не створює жодних перешкод для діяльності платника податків, у судовому порядку оскаржуються саме дії посадових осіб щодо недотримання вимог нормативних положень при складенні актів перевірок, а також не врахування при винесенні податкових повідомлень-рішень заперечень, поданих контролюючому органу після вручення акта перевірки. Вказаний висновок наведено в постановах Верховного Суду від 15.01.2020 по справі 200/4418/19-а та від 11.02.2020 по справі 810/2488/17.

Важливим способом захисту прав платника податків, щодо якого здійснюється невиїзна перевірка на завершальному етапі перевірки, є право на подання заперечення на акт / довідку за результатами перевірки та право бути присутнім при прийнятті рішення про визначення грошових зобов'язань. Такі права закріплені підпунктом 17.1.6 пункту 17.1 статті 17 і підпунктом 86.7 статті 86 ПКУ, а порядок подання заперечень і розгляд останніх врегульовано підпунктами 86.4, 86.7

та 86.11 статті 86 ПКУ та частиною 6 розділу V Наказу Міністерства фінансів України від 20.08.2015 № 727 «Про затвердження Порядку оформлення результатів документальних перевірок дотримання законодавства України з питань державної митної справи, податкового, валютного та іншого законодавства платниками податків-юридичними особами та їх відокремленими підрозділами».

На думку Н.А. Маринів, розгляд заперечень платників податків до оформлення результатів податкової перевірки у вигляді прийняття податкових повідомлень-рішень є окремою стадією [7, с. 119]. Вказаний висновок здійснено з огляду на те, що подання заперечень є правом, а не обов'язком платника податків, а висновок – документ, який складається за результатами розгляду заперечень та/або додаткових документів, є складовою частиною (додатком) матеріалів документальної перевірки, які залишаються в контролюючому органі, та враховується керівником контролюючого органу (його заступником або уповноваженою особою) при їх розгляді і прийнятті податкового повідомлення-рішення.

В свою чергу рішення про визначення грошових зобов'язань приймається керівником (його заступником або уповноваженою особою) контролюючого органу з урахуванням результатів розгляду заперечень платника податків (за наявності) (пункт 86.6 статті 86 ПКУ). Доцільно зазначити, що результатом розгляду поданих заперечень може стати документальна позапланова перевірка.

Згідно підпункту 78.1.5 пункту 78.1 статті 78 ПКУ подання платником податків заперечення є підставою для проведення документальної позапланової перевірки у випадку, якщо в запереченнях вимагається повторний або частковий перегляд результатів відповідної перевірки, якщо платник податків у своїх запереченнях посилається на обставини, що не були досліджені під час перевірки, а їх об'єктивний розгляд не можливий без проведення перевірки. Перевірка проводиться з питань, що стали предметом оскарження.

При цьому Верховним Судом у постанові від 27.05.2019 по справі 812/442/17 зазначено обов'язкові умови, дотримання яких буде свідчити про законність дій податкового органу щодо проведення перевірки на підставі підпункту 78.1.5 пункту 78.1 статті 78 ПКУ: подання заперечень до акта перевірки; наявність вимог про повний або частковий перегляд результатів перевірки; вказівка платником податків на обставини, які не були досліджені під час перевірки; неможливість перевірки таких обставин без проведення перевірки.

**Висновки.** Незалежно від виду невізної перевірки, що проводиться податковим органом, якісне здійснення роботи з аналізу встановлених порушень і матеріалів, які були використані під час її проведення, подальше відображення в акті або довідці за результатами проведення перевірки порушень податкового або валютного законодавства дасть змогу підвищити ефективність податкового контролю, а отримана інформація може бути використана при проведенні перевірок інших платників податків.

### Література

1. Податковий кодекс України: Кодекс № 2755-VI від 02.12.2010 (зі змінами і доп.). [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.
2. Буглаєва О.Ю. Податковий контроль: теоретичний аспект. *Наукові праці НДФІ*. 2009. Вип. 4. С. 131–137.
3. Ковальчук К.Ф. Актуальні питання вдосконалення податкового контролю в Україні. *Економічний вісник Національного гірничого університету*. 2017. № 4. С. 100–106.
4. Найденко О.Є. Податковий контроль : навчальний посібник / Найденко О.Є. Х. : Вид. ХНЕУ, 2012. 224 с.
5. Ткаченко І.В. Особливості державного податкового контролю в Україні та зарубіжний досвід розвинених європейських країн // *Вісник КДПУ імені М. Остроградського*. 2009. Випуск 6/2009 (59). Частина 1. С. 224–228.
6. Уткин В.К. К вопросу о процессе проведения налоговых проверок [Текст] / В.К. Уткин // *Хозяйство и право*. 2005. № 12. С. 54–59.
7. Маринів Н.А. До питання про правову природу податкової перевірки // *Юрист України*. 2013. № 4. С. 118–122.

### Анотація

**Пасько Т. Г. Завершальний етап невізних податкових перевірок: правова характеристика стадії.** – Стаття.

У статті автор проводить дослідження поділу податкового контролю на окремі стадії та аналіз складників, які пов'язані між собою та мають єдину мету в межах завершального етапу проведення невізних податкових перевірок. Базуючись на дослідженнях окремих науковців і проаналізувавши запропоновані ними варіанти поділу податкового контролю на стадії, автором встановлено, що останній обов'язково містить завершальний етап проведення.

У публікації акцентовано увагу на податковій перевірці, як основній формі податкового контролю. Керуючись нормами Податкового кодексу України, виокремлено податкові перевірки, які проводяться в приміщенні контролюючого органу (невізні). Проведення кожної з них (камеральної, документальної невізної та електронної) здійснюється поетапно. Автором зазначено нормативний акт або методичну рекомендацію щодо порядку призначення, проведення та оформлення результатів по кожній із трьох невізних перевірок. Визначено, що на завершальному етапі працівниками податкового органу може бути складено акт або довідку з результатами перевірки та встановленими (за наявності) порушеннями.

Узагальнивши норми податкового законодавства та судову практику Верховного Суду, автор зазначає, що акт перевірки не є індивідуальним актом для платника податків, оскільки не створює для нього юридичних наслідків. При цьому аналіз позицій окремих науковців щодо права у суб'єкта, якого перевіряють, на подання заперечення на акт перевірки та процедури його реалізації дає підстави вважати процес подання заперечень та складення висновку складником завершального етапу перевірки.

Проведений аналіз судових рішень і норм Податкового кодексу України дозволив сформулювати висновки щодо важливості для платника податків права на подання заперечень на акт / довідку перевірки, доцільності його безпосередньої участі або його представника при прийнятті рішення щодо визначення грошових зобов'язань, необхідності дотримання контролюючим органом умов та процедури розгляду заперечень і складення висновку та податкового повідомлення-рішення.

*Ключові слова:* податковий контроль, оформлення результатів, акт, довідка, заперечення.

### Summary

**Pasko T. G. The final stage of on-site tax audits: the legal characteristics of the stage.** – Article.

In the article the author carries out researches of division of tax control into separate stages and the analysis of components which are connected among themselves and have the uniform purpose within the limits of a final stage of carrying out of exit tax audits. Based on the research of individual scientists and having analyzed the proposed by them variants of division of the tax control at the stage, the author has established that the latest one necessarily contains the final stage of carrying out.

The publication focuses on tax audit as the main form of tax control. Guided by the rules of the Tax Code of Ukraine, tax audits conducted in the premises of the controlling authority (not travelling) are highlighted. Each of them (desktop, documentary non-departure and electronic) is conducted in stages. The author notes a normative act or methodological recommendation on the procedure for the appointment, conduct and registration of the results of each of the three field audits.

It has been determined that at the final stage of the audit by the employees of the tax authority an act or a certificate with the results of the audit and the established violations can be drawn up. The author notes that the inspection report is not an individual act for the taxpayer as it does not create legal consequences for him. At the same time, the analysis of the positions of individual scientists on the rights in the audited entity on the submission of objections to the act of audit and the procedure for its implementation, as well as gives grounds to consider the process of submitting objections and drawing up the conclusion of the final stage of the audit.

The analysis of court decisions and norms of the Tax Code of Ukraine carried out within the framework of this publication allowed to formulate conclusions on the importance for the taxpayer of the right to submit objections to the act / certificate of audit, the expediency of his direct participation or a representative in decision-making on the determination of monetary obligations and the necessity of compliance with the conditions and procedure of consideration of objections and drafting the conclusion and tax notification-decision.

*Key words:* tax control, preparation of the audit results, act, certificate, complaint.