

Київський національний торговельно економічний університет  
Кафедра адміністративного, фінансового та інформаційного права

## **ВИПУСКНА КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА (ПРОЕКТ)**

на тему:

### **Податкові перевірки як спосіб здійснення податкового контролю**

Студента 2 курсу, 7 групи,  
спеціальності 081 «Право»,  
спеціалізації «Фінансове  
право»

Тхапи Сусанта Судешевича

---

Науковий керівник  
к.ю.н., доцент

Гуржій Анна Валеріївна

---

Гарант освітньої програми  
к.ю.н., професор

Ніколаєва Людмила  
Вікторівна

---

Київ 2018

## ЗМІСТ

ВСТУП.....	3
РОЗДІЛ 1. ПОДАТКОВІ ПЕРЕВІРКИ У СИСТЕМІ ПОДАТКОВОГО КОНТРОЛЮ.....	6
1.1. Податковий контроль і його роль у виявленні порушень вимог законодавства України.....	6
1.2. Податкові перевірки: поняття, види та особливості правового регулювання .....	16
1.3. Порядок і строки проведення, оформлення податкових перевірок.....	26
РОЗДІЛ 2. ОРГАНІЗАЦІЙНО ПРАВОВІ ЗАСАДИ ОРГАНІЗАЦІЇ ПЕРЕВІРОК ОКРЕМИХ ВИДІВ ПОДАТКІВ, ЗБОРІВ, ВНЕСКІВ .....	63
2.1. Порядок проведення перевірок платників податку на прибуток підприємств .....	63
2.2. Організація перевірок платників податку на додану вартість .....	70
2.3. Особливості перевірок платників єдиного соціального внеску.....	77
РОЗДІЛ 3. ПРОБЛЕМНІ ПИТАННЯ ЗДІЙСНЕННЯ ПОДАТКОВИХ ПЕРЕВІРОК ТА ШЛЯХИ ЇХ ВИРІШЕННЯ .....	82
3.1. Іноземний досвід організації податкових перевірок .....	82
3.2. Проблеми механізму проведення перевірок платників податків та його удосконалення. ....	94
ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ.....	108
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....	112

## ВСТУП

**Актуальність теми дослідження.** У сучасних умовах своєчасне та в належному обсязі надходження платежів до бюджетів є вкрай важливим, бо дозволяє забезпечити фінансування державою її функцій та загалом підтримувати її належне функціонування. Основну частину обов'язкових платежів складають податкові платежі, які справляються з платників у вигляді тих чи інших податків, що останні сплачують на користь держави чи територіальних громад. В той же час значна кількість платників не бажає добровільно сплачувати податки взагалі або сплачувати їх в повному обсязі, прагнучи знизити свої податкові зобов'язання або взагалі ухилитися від сплати того чи іншого податкового платежу. І в цьому випадку вкрай важливим є податковий контроль, який дозволяє не лише забезпечити сплату, а і виявити порушення та запобігти йому [84, с.180].

Відповідно до статті 1 Лімської декларації керівних принципів контролю «організація контролю є обов'язковим елементом управління суспільними фінансовими коштами, оскільки таке управління тягне за собою відповідальність перед суспільством» [2].

Основною формою податкового контролю є податкові перевірки, що займають найбільш значуще місце в системі фінансового контролю, здійснюваного податковими органами, а тому й викликають найбільший інтерес питання їх правової регламентації та організації. Саме в процесі податкових перевірок забезпечується безпосередній контроль за повнотою і правильною обчислення податків, своєчасністю їх перерахування до бюджету держави і державних позабюджетних фондів [73, с.145].

Тому особливо актуальним є дослідження і теоретичних, і практичних проблем правового регулювання податкових перевірок як способу здійснення податкового контролю на сучасному етапі, адже за допомогою податкових перевірок контролюючі органи повинні здійснювати об'єктивний контроль безпосередньо за дотриманням законодавства платниками податків,

що стосується правильності порядку обчислення, декларування і сплати обов'язкових платежів та законність застосування податкових пільг для існування ефективної податкової системи України.

**Мета і завдання дослідження.** Метою дослідження є формування уявлення про податкові перевірки як способу здійснення податкового контролю, а також формування висновків, які спрямовані на удосконалення податкового законодавства.

Для досягнення вказаної мети були поставлені та вирішувалися наступні завдання:

дослідити явище податкового контролю та визначити його роль у виявленні порушень вимог законодавства України;

розкрити поняття та сутність податкової перевірки як інструменту податкового контролю;

проаналізувати процесуальний порядок здійснення окремих видів податкових перевірок;

висвітлити актуальні проблеми правового забезпечення податкових перевірок;

розробити конкретні законодавчі пропозиції, спрямовані на вдосконалення правового регулювання готівкових та безготівкових розрахунків в Україні.

**Об'єктом дослідження** виступають суспільні відносини, що виникають у зв'язку з організацією податкового контролю.

**Предметом дослідження** є податкові перевірки як спосіб здійснення податкового контролю.

**Методи дослідження.** При дослідженні теми даної роботи використовувалися різні методи дослідження, які допомогли у досягненні мети та вирішенні завдань. За допомогою використання системного методу виокремлюються різні аспекти здійснення податкового контролю та розглядаються особливості податкових перевірок (підрозділи 1.1., 1.2., 1.3. та ін.). Діалектичний метод допомагає всебічно розглянути проблеми та суперечності п

роведення податкових перевірок та об'єктивно визначити їх подальший розвиток (підрозділи 2.1., 2.2., 2.3.). Порівняльно-правовий метод застосовується для детального вивчення українського податкового законодавства у порівнянні з законодавством іноземних держав (наприклад, США, Канади, Франції, Німеччини тощо) та використовується для окреслення напрямів удосконалення правових засад і практики застосування контролюючими органами наданих їм повноважень (підрозділи 1.3., 2.3., 3.1., 3.2.). Формально-юридичний метод застосовується для дослідження та узагальнення положень податкового законодавства (підрозділи 1.1., 1.2., 1.3., 2.1., 2.2.).

Окремим аспектам податкового контролю приділяли увагу у своїх працях такі вітчизняні та зарубіжні науковці, як: Буряк П.Ю., Ванькіна А.П., Гібескул М. С., Калінеску Т.В., Кілінкарова О.В., Кучерявенко М.П., Лега О.В., Лещух І.В., Липський В.В., Маринів Н.А., Мельник М.І., Найденко О.Є., Потернак Ю.П., Чолак Ю.В., Шаров А.С. Хоча дослідження особливої частини податкових перевірок існує проте від комплексних досліджень про здійснення перевірок щодо окремих податків і зборів ніхто не проводив.

**Структура роботи.** Структура випускної кваліфікаційної роботи підпорядкована меті та завданням дослідження. Робота складається із вступу, трьох розділів, восьми підрозділів, висновків і пропозицій, а також списку використаних джерел. Загальний обсяг випускної кваліфікаційної роботи становить 120 сторінок, з них основного тексту –

106 сторінок. Список використаних джерел нараховує 131 найменування.

# РОЗДІЛ 1. ПОДАТКОВІ ПЕРЕВІРКИ У СИСТЕМІ ПОДАТКОВОГО КОНТРОЛЮ

## 1.1. Податковий контроль і його роль у виявленні порушень вимог законодавства України

Необхідною умовою функціонування ефективної податкової системи, на думку Леги О., є податковий контроль, який забезпечує зв'язок платників податків з органами державного управління, що наділені особливими податковими правами та повноваженнями. Податкові платежі як джерело наповнення дохідної частини бюджетної системи, регулюють формування централізованих грошових фондів, тому потребують контролю повноти і своєчасності сплати податків, подання звітності, правильності визначення бази оподаткування [78, с. 90].

Немає однозначного розуміння й функціонального призначення податкового контролю. Наприклад, Потернак Ю.П. вважає, що «податковий контроль можна розглядати як у широкому, так і в вузькому значенні. У широкому розумінні

це контроль держави за дотриманням податкового законодавства всіма учасниками податкових правовідносин на всіх етапах податкового процесу – від установа податків і зборів аж до припинення податкового обов'язку. Податковий контроль у вузькому значенні це владні дії уповноважених органів держави з перевірки законності обчислення, утримання та сплати податків платниками податків та податковими агентами» [95, с. 108]. І саме в контексті широкого його розуміння має застосовуватися податковий контроль, охоплюючи всю сферу податкових правовідносин, в тому числі роботу з платниками податків у вигляді їх консультування і роз'яснення податкових норм [87, с. 182].

Я погоджуюся з думкою Ліпського, який вважає, що «податковий контроль слід розглядати у широкому значенні, і він є видом державного фінансового контролю, спрямованим на встановлення правопорядк

у в податковій сфері та становлячим діяльність уповноважених державою суб'єктів з визначення стану виконання особами, на яких покладено податковий обов'язок, норм податкового законодавства; виявлення, дослідження та припинення відхилень від цих норм у їхній діяльності з метою наданні їм необхідної допомоги у запобіганні порушення і в необхідних випадках притягнення винних до відповідальності. При цьому податковий контроль не має обмежуватись веденням обліку, інформаційно аналітичним забезпеченням та перевітками, а повинен включати в себе і складову з інформування платників, роз'яснення податкових норм, а також надання їм необхідної допомоги для запобігання порушенням. А сам контроль має ґрунтуватись на електронних технологіях обробки даних про платників із залученням органів контролю у фінансовій, в тому числі банківській сфері» [87, с. 182].

Питанням податкового контролю присвячено роботи багатьох науковців, які висловлювали різні підходи до його розуміння [110]:

- «діяльність, суть якої зводиться до перевірки правильності справляння обов'язкових платежів, виявлення та аналізу податкових правопорушень, а також у вдосконаленні роботи контролюючих органів» (Л. А. Савченко, Л. М. Касьяненко) [98];

- «багатоаспектна міжгалузева система спостереження державних контролюючих органів за фінансово господарською діяльністю платників податків із метою об'єктивного забезпечення заданого рівня формування бюджету й установлення її відповідно до вимог чинного законодавства» (В. А. Онищенко, Т. В. Калінеску) [86; 69];

- «один із видів фінансового контролю, що здійснюється у сфері державного управління оподаткуванням, який становить собою діяльність уповноважених державою суб'єктів по встановленню стану виконання вимог чи

ного податкового законодавства особами, на яких покладено обов'язок щодо обчислення, сплати, утримання та перерахування податків, зборів (обов'язкових платежів), виявленню відхилень у їх діяльності від встановлених вимог, їх припинення й усунення, а також по відновленню порушених прав держави та територіальних громад на своєчасне і повне одержання відповідних сум податкових платежів і недопущенню таких порушень у майбутньому» [97].

У підручнику П.Ю. Буряка сутність податкового контролю тлумачить ся як «діяльність податкових органів щодо нагляду за відповідністю процесу організації платниками податків обліку об'єктів оподаткування, методик обчислення й сплати податків і податкових платежів за чинними нормативно законодавчими актами сфери оподаткування, виявлення відхилень, допущених у ході виконання норм податкового законодавства, та визначення впливу наслідків порушень на податкові зобов'язання» [89, с. 56]. Однак, на думку Ю. Соловйової, така позиція є дискусійною, адже «податковий контроль фактично пов'язаний із податковим органом. Навряд чи визначення податкового контролю логічно пов'язувати тільки з діяльністю цих організацій. Безумовно, вони є основними. Проте виникає питання, хто здійснює контроль за нарахуванням, утримуванням ПДВ при перетинанні митного кордону України, коли необхідно сплатити ПДВ чи акцизний збір. Основним критерієм визначення має бути об'єкт контрольних дій – система обов'язкових платежів в Україні» [101].

На мою думку, Маринів Н.А. наводить найбільш точне визначення податкового контролю. У своїй дисертації вона вказує, що «це один із видів державного фінансового контролю, який являє собою діяльність спеціально уповноважених суб'єктів відносно особливого об'єкту, спрямовану на забезпечення дотримання податкового законодавства платниками податків, податковими агентами та іншими суб'єктами, які забезпечують реалізацію податкового обов'язку платників податків, встановлення та притягнення вини

их осіб до відповідальності» [84].

Функції податкового контролю законодавчо обґрунтовані Податковим Кодексом України (далі – ПК України), який увійшов в дію в 2011 році і висвітлює нормативно в регульовані види, форми та процедури здійснення податкового контролю.

Відповідно до пункту 61.1 статті 61 ПК України «податковий контроль – система заходів, що 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 та касових операцій, патентування, ліцензування та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи» [3].

Найденко О.Є. вважає, що «це визначення має певний недолік, оскільки не включає у себе важливу функцію, яку виконують податкові органи під час здійснення процедури податкового контролю, а саме правильність складання та своєчасність подання податкових декларацій (розрахунків)» [88, с. 9].

Специфічною особливістю податкового контролю, про який йдеться у коментованій статті, є те, що він є владним контролем, бо одна сторона контрольних правовідносин наділена певною владою щодо здійснення відповідних дій, а інша зобов'язана не перешкоджати вчиненню контрольних дій та сприяти належному виконанню прав першою стороною [102].

«Метою податкового контролю, вважає Т. Кравцова, є встановлення достовірності даних про повноту, своєчасність, реальність виконуваних господарських операцій, а також законність дій, виконуваних посадовими особами, юридичними та фізичними особами –

платниками податків, виявлення порушень норм чинного законодавства та вжиття заходів з усунення допущених порушень і недоліків, зокрема притягнення до відповідальності посадових осіб за порушення законності» [73, с. 93]. Однак, крім зазначеного вище, податковий контроль має не лише виявляти існуючі недоліки, проблеми та невирішені питання, а й запобігати їх виникненню [103, с. 81].

Маринів Н.А. визначила наступні завдання, які вирішує податковий контроль як елемент управління: «1) контроль за фінансовою і господарською діяльністю суб'єктів у зв'язку з оподаткуванням; 2) регламентована нормами права діяльність владних і зобов'язаних осіб, пов'язана з формуванням публічних грошових фондів за рахунок надходжень від податків, зборів (обов'язкових платежів); 3) засіб забезпечення законності у сфері оподаткування» [84].

Податковий контроль, на вірну думку А.В. Лісового та Т.М. Єгорової, характеризується певними особливостями: «1) є спеціальним державним контролем; 2) включає контроль за дисципліною у сфері оподаткування, що припускає широкий підхід до змісту податкового контролю; 3) характеризується чіткою цілеспрямованістю; 4) пов'язаний не тільки із грошовими, але й з матеріальними ресурсами; 5) відображає відносини центральної та місцевої влади, що базуються на фіскальних функціях держави, особливістю реалізації яких є чітко виражений імперативний характер; б) реалізується через сукупність активних дій як зобов'язаних, так і владних суб'єктів» [82, с. 94]. До вказаного переліку Ліпський додає також «застосування електронного нагляду за платниками і перехід до сервісної моделі, що передбачає, в першу чергу, допомогу платникам, а не їх покарання» [87, с. 182].

Цікавим, на мою думку, є дослідження ролі та місця податкового контролю у системі моніторингу податкових ризиків, визначення особливосте

й його організації, а також напрямків вдосконалення, яким займалися Романовська Ю.А та Варламова Л.С.

Згідно з наказом Державної податкової адміністрації України податковий ризик, трактується як вірогідність порушення податкового законодавства в результаті чого можливі, втрати бюджету [24].

Т.В. Калінеску вважає, що «моніторинг податкових ризиків спрямований на впорядкування і поновлення інформації про податкові ризики і контроль за дотриманням платниками податків податкового законодавства, підвищення ефективності роботи підрозділів податкового аудиту, раціональне використання, наявних фінансових і трудових ресурсів органів податкової служби» [70, с. 35].

Романовська Ю.А та Варламова Л.С. у своїй статті вказують, що «метою податкового контролю як підґрунтя моніторингу податкових ризиків є забезпечення дотримання всіма суб'єктами господарювання Податкового кодексу України. Наповненість податкового контролю зводиться до того, що він здійснюється в сфері оподаткування відносно спеціального об'єкта (централізованих і децентралізованих фондів), включає в себе контролюючу функцію за дотриманням податкової дисципліни, характеризується чіткою цілеспрямованістю та пов'язаний з усіма видами матеріальних цінностей. Тому особливістю реалізації податкового контролю є безпосередній вплив на нього криміногенної ситуації та прояв злочинності в Україні» [91, с. 52].

«Особливість та вагомість ролі податкового контролю в системі моніторингу податкових ризиків визначається тим, що податковий контроль повинен не лише забезпечувати фіксацію правопорушень у сфері податкового законодавства, але й запобігати проявам негативних факторів у майбутньому. Але податковий контроль має за мету не тільки вияв існуючих недоліків, а їх попередження. Для цього проводяться різні профілактичні заходи, які спрямовані на попередження порушень в сфері нарахування та сплати податкових платежів» [91, с. 52].

Таким чином, основні завдання податкового контролю в системі моніторингу податкових ризиків дозволять вивести рівень наповнення бюджету податковими надходженнями на рівень задоволення соціально економічних потреб суспільства.

«Ефективність податкового контролю, на думку Кізло М.В., характеризується рівнем мобілізації в бюджетну систему податкових надходжень та інших обов'язкових платежів; повнотою обліку платників податків та оподаткування; якістю податкових перевірок, зниженням числа судового розгляду та розгляд скарг платників податків до дій суб'єктів податкового контролю; скороченням часу на контакти із податків [71, с. 204].

Романовська Ю.А та Варламова Л.С. дійшли висновку, що «особлива роль моніторингу податкових ризиків на базі податкового контролю полягає також у необхідності стабілізації фінансової системи, стійкого надходження бюджетних доходів, дотримання податкової дисципліни як умови якісного виконання зобов'язань перед державою фізичними і юридичних осіб» [91, с. 53].

У відповідності до пункту 62.1 статті 62 ПК України податковий контроль здійснюється шляхом:

1) ведення обліку платників податків, що на думку Шевчук О.Д. означає «створення умов для здійснення контролю за правильністю нарахування, повноти і своєчасності сплати податків, зборів, нарахованих фінансових санкцій, дотримання податкового та іншого законодавства» [108];

2) інформаційно аналітичного забезпечення діяльності контролюючих органів – комплекс заходів із збору, опрацювання та використання інформації, необхідної органам державної податкової служби для виконання функцій і завдань [108];

3) перевірок та звірок відповідно до вимог цього Кодексу, а також перевірок щодо дотримання законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, у порядку, встановленому законами У

країни, що регулюють відповідну сферу правовідносин.

4) моніторингу контрольованих операцій та опитування посадових, у повноважених осіб та/або працівників платника податків відповідно до статті 39 ПК України.

Другим способом здійснення податкового контролю, що визначений у даній статті, є інформаційно аналітичне забезпечення діяльності органів державної податкової служби. Я погоджуюся з думкою про те, що дії, які пов'язані із інформаційно аналітичним забезпеченням діяльності органів державної податкової служби, не можна відносити до способів податкового контролю, оскільки збір, опрацювання і використання інформації, необхідної для виконання ними функцій і завдань, які вчиняють інші суб'єкти, пов'язані саме з процесом адміністрування, спрямовані на його покращення, тобто є складовою адміністрування, а не безпосередньо контролю [102].

«Облік платників податків, інформація про них та проведення перевірок, на вірну думку Мельник М.І., Лещух І.В.,

в комплексі мають давати відповідний позитивний ефект у вигляді належної сплати податкових платежів. А контроль за суміжними сферами, в першу чергу,

готівковим та безготівковим обігом, надає можливість виявити порушення та запобігти несплаті податків. Проте аналіз праць вітчизняних і зарубіжних дослідників крізь призму сучасних податкових трансформацій в Укра-

їні дозволяє стверджувати про відсутність комплексних методів оцінювання та системного моніторингу контрольно перевіркової роботи податкових органів, конкретних механізмів гармонізації взаємовідносин між платниками податків і податковими органами у процесі здійснення податкового контролю. Відсутність такої гармонізації проявляється, перш за все, у фіскальному напрямку діяльності контролюючих органів, що призводить до значних втрат як матеріального, так і іміджевог

о характеру» [90, с. 5 6].

Отже, я погоджуюся з думкою Заболотнікової В.С про те, що «податковий контроль має бути значно ширшим, ніж лише його фіскальна частина та охоплювати не лише всі складові податкових правовідносин, а і включати відповідну взаємодію з платниками податків. Сьогодні в діяльності податкових органів поки преважують фіскальні методи роботи, коли всі зусилля спрямовуються, в першу чергу, на виконання контрольно-перевірної функції. Роз'ясненню самих положень податкового законодавства широким верствам населення, профілактичній роботі, спрямованій на недопущення платниками податків несвідомих і випадкових помилок при його застосуванні, запобіганню податкових порушень приділяється менше уваги» [67, с. 129].

У своєму дослідженні Ткаченко І.В. вказує на те, що «за кордоном всеохоплюючий фінансовий контроль за грошовими операціями населення з боку податкових служб, а через них і з боку правоохоронних органів і спецслужб у країнах із розвинутою ринковою економікою став можливий на основі бурхливого розвитку систем безготівкових розрахунків із широким використанням комп'ютерних систем» [104, с. 228]. І як правильно підмітив Ліпський, «це вказує на безпосередню взаємодію з органами нагляду за фінансовим сектором, і перш за все, банківського нагляду, що дає можливість оперативно виявляти та перешкоджати незаконній діяльності платників податків. Це, на жаль, відсутнє в сучасних українських податкових реаліях» [87, с. 181].

Також Ліпський вважає, що «негативно впливає на рівень податкового контролю незадовільний фінансовий стан значної кількості юридичних осіб платників податків, для яких податкове навантаження є надто високим і

вони об'єктивно не в змозі сплачувати податки в повному обсязі, тому активно застосовують легальні, напівлегальні і нелегальні схеми щодо мінімізації податкових платежів, а це збільшує кількість випадків порушення податкового законодавства та підвищує ризик невиявлення здійснених порушень податковими органами. Також негативно впливає на ефективність податкового контролю низький рівень податкової культури і ступінь довіри платників податків до податкових органів. Це спричинено постійними змінами і недосконалістю податкового законодавства, наявністю численних фактів протиправної поведінки посадових осіб податкових органів, негативною статистикою судових рішень за податковими спорами між платниками податків та податковими органами, коли, поза сумнівом, мають місце факти штучного затягування прийняття рішень на користь платника податків. У сукупності це істотно знижує ефективність податкового контролю» [87, с. 181-182].

А Лісовий А.В. дійшов висновку, що «поглиблення співпраці податкових органів з платниками податків, реформування організації роботи податкових органів та підходів до проведення ними податкових перевірок, підвищення якості і стабілізація податкового законодавства є пріоритетними напрямками підвищення ефективності податкового контролю» [81, с. 148].

Відповідно до вищевказаного, податковий контроль має застосовуватися на всіх етапах податкових правовідносин і включати в себе в якості обов'язкового елемента також взаємодію з платниками податків у вигляді податкових роз'яснень і консультування платників. Крім цього, контроль за сплатою податків має переміститися переважно у сферу електронних платежів, контролю за рахунками і майном платників, що має базуватися на тісній співпраці з органами нагляду за фінансовим сектором, і перш за все, банківського нагляду і контролю. Дійсно, наявність суперечностей у законодавстві часто стає на заваді здійсненню контролю та може призвести до порушення інтересів платників, в той час як цифрові технології контролю, поєднані з чіткими процедурами, дають змогу забезпечити потрібний бал

анс між інтересами платників і держави [87, с. 182].

Контроль є невід'ємною складовою податкового адміністрування. Деякі вчені, наприклад, О.М.Воронкова, вважають, що «не всі способи відповідать саме змісту податкового контролю (облік платників та інформаційно аналітичне забезпечення виходять за межі податковою контролю й охоплюють діяльність контролюючих органів взагалі, оскільки контролюючі органи займаються не тільки контролем), а відповідно мають бути визначені як окремі напрями діяльності контролюючих органів» [62, с. 240]. Щодо такої позиції Беспалова зазначає, що «податковий контроль, як складова податкового адміністрування, має подвійну природу: з одного боку, він передбачає застосування примусу, з іншого

він є втіленням сервісного обслуговування, яке має вираження в обліку платників податків та інформаційно аналітичному забезпеченні» [96, с. 152].

Отже, податковий контроль є складним багатовимірним процесом, уточнення його теоретико методологічних засад і розроблення конкретних рекомендацій щодо вдосконалення проведення різнопланових контрольних ревізійних, контрольних аналітичних і експертних заходів сприятиме підвищенню його дієвості та ефективності [103, с. 82].

## **1.2. Податкові перевірки: поняття, види та особливості правового регулювання**

Враховуючи, що Україна сьогодні перебуває у постійному пошуку оптимальної системи оподаткування, яка б, з одного боку, забезпечувала податковими надходженнями бюджети та державні цільові фонди всіх рівнів, а з іншого – стимулювала економічну активність суб'єктів господарювання, важливість наукових досліджень з цих питань є беззаперечною. Система оподаткуван

ня на сьогоднішній день далека від досконалості, їй на даному етапі податкової реформи властивий ряд суттєвих проблем, які перешкоджають еволюційному та динамічному її розвитку [65, с.118].

Багато дослідників наголошують на тому, що у чинному законодавстві України відсутнє визначення поняття «податкова перевірка». Наприклад, Маринів Н.А. вказує, що «у Податковому кодексі України містяться визначення окремих видів податкових перевірок (підп. 75.1.1 п. 75.1 ст. 75; підп. 75.1.2 п. 75.1 ст. 75 та ін.), проте дефініція родового поняття «податкова перевірка» –

відсутня. А ті поняття перевірки, які наводяться вченими, в основному ідентичні» [65, с.119].

М. П. Кучерявенко податкову перевірку визначає як «діяльність контролюючих органів (або, в деяких випадках, аудиторських, громадських організацій) з аналізу і дослідження первинної облікової і звітної документації, що пов'язана зі сплатою податкових платежів, з метою перевірки своєчасної і повної сплати податків і зборів, правильного ведення податкового обліку, обчислення сум податкових платежів, здійснення податкової звітності» [76, с. 504].

Перевірка –

це вид контролю, що здійснюється органами та установами державної влади для забезпечення дотримання фізичними та (або) юридичними особами і законодавства [121].

О. С. Шаров податкові перевірки визначає як «основну форму здійснення податкового контролю, а також як процесуальні дії контролюючого органу по контролю за правильністю обчислення, своєчасністю і повнотою сплати (перерахування) податків (зборів)» [107, с. 18].

Податкова перевірка М.В.Кустовою розглядається також як «сукупність спеціальних прийомів податкового контролю, що застосовуються контролюючими органами для встановлення достовірності і законності, відображення об'єктів оподаткування і порядку сплати податків і зборів в документ

ах, звітах, бухгалтерських балансах і інших носіях інформації» [75, с. 295]

Маринів Н.А. вважає, що «метою перевірки є контроль за своєчасністю і повнотою сплати платниками податків і зборів (обов'язкових платежів). Здійснення податкових перевірок передбачає послідовну реалізацію дій, пов'язаних із здійсненням податкового контролю певними суб'єктами щодо діяльності конкретних осіб при реалізації ними обов'язків, пов'язаних із сплатою певних податків і зборів (обов'язкових платежів). Проведення податкової перевірки передбачає певну підготовку безпосередньо контролюючих дій, здійснення самої податкової перевірки і підведення її підсумків, тобто є регламентованою нормативно правовими актами про податки і збори сукупністю всіх дій податкових органів (митних органів, органів позабюджетних фондів), що мають на меті перевірку дотримання норм законодавства про податки і збори (обов'язкові платежі)» [84, с.11 12].

Також дослідниця виділяє наступні стадії процесу проведення податкової перевірки [84, с.12]:

- 1) підготовка до проведення податкової перевірки (яка включає визначення підстав для її проведення, видання наказу керівника податкового органу про проведення позапланової виїзної перевірки, оформлення посвідчень на право проведення виїзної перевірки, ознайомлення з матеріалами по передніх перевірок, виклик платника та інше);
- 2) проведення безпосередньо перевірочних дій;
- 3) оформлення акту (при виявленні фактів порушень вимог податкового та іншого законодавства суб'єктами господарювання) чи довідки (при невстановленні таких порушень) про проведення податкової перевірки);
- 4) підписання акту та розгляд заперечень платників податків до прийняття податкових повідомлень рішень (рішень);
- 5) оформлення результатів податкової перевірки у вигляді прийняття податкових повідомлень –

рішень (рішень) про визначення податкових зобов'язань та застосування штрафних (фінансових) санкцій;

б) оскарження результатів податкової перевірки в позасудовому порядку (в порядку адміністративного оскарження);

7) перегляд результатів податкової перевірки за обставинами, що зно в відкрилися, в позасудовому порядку.

8) оскарження результатів податкової перевірки в судовому порядку (з дотриманням строків апеляційного узгодження податкових зобов'язань).

Визначаючи об'єкт та предмет податкової перевірки Н.А.Маринів підтримує позицію тих фахівців, які вважають, що «об'єктом податкової перевірки є дії (бездіяльність) особи, що перевіряється, з належного обліку і здійснення операцій з об'єктами оподаткування, дотримання порядку сплати податків і зборів (обов'язкових платежів), правомірного використання податкових пільг, а предметом

грошові документи, бухгалтерські книги, звіти, кошториси, декларації та інші носії інформації, що пов'язані з обчисленням і сплатою податків і зборів (обов'язкових платежів)» [84, с.12].

Суб'єктами податкових перевірок Маринів Н.А. називає «учасників контролюючих податкових правовідносин, наділених відповідними правами і обов'язками. З однієї сторони, суб'єктами податкових перевірок є юридичні особи, їх філії, відділення, інші відокремлені підрозділи та фізичні особи, на яких покладено обов'язок утримувати та/або сплачувати податки і збори (обов'язкові платежі), пеню та штрафні санкції, які складають групу контрольованих суб'єктів. Іншу групу суб'єктів податкових перевірок складають контролюючі суб'єкти, дії яких пов'язані з проведенням податкових перевірок та орієнтовані на оцінку поведінки контрольованих суб'єктів. До системи суб'єктів податкових перевірок входять не тільки платники податків і зборів, а також податкові агенти і т.п., тобто особи, що представляють зобов'язану сторону в податкових правовідносинах. Отже, до учасників податкових перевірок слід відносити осіб, чії процесуальні дії служать лише

засобами доказування (свідки, експерти та ін.). Вони виконують функцію сприяння провадженню по справі про податкове правопорушення і без них неможливо провести незалежну об'єктивну оцінку дій контрольованих суб'єктів» [84, с.12].

Для виконання контрольних функцій податковим органам надано великі повноваження. Наявність значного обсягу контрольних функцій вимагає відповідного набору законодавчо закріплених дієвих механізмів їх реалізації, особливе місце серед яких посідають перевірки, які здійснюються з метою контролю за дотриманням вимог податкового та валютного законодавства [92, с.4].

«До функцій, якими мають бути наділені головні управління ДФС, повинні входити передусім видання наказів на проведення документальних перевірок фізичних осіб та винесення податкових повідомлень рішень за результатами документальних перевірок»,

такої думки дотримується голова Комітету ВР з питань податкової та митної політики Ніна Южаніна [131].

«На моє глибоке переконання, імплементуючи Закон № 1797 «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо покращення інвестиційного клімату в Україні», пішли хибним шляхом, –

відзначає Н. Южаніна,

Неправильна імплементация Закону може призвести до того, що «багатьом платникам податків необхідно буде одночасно звертатися і до ДПІ в районах як сервісних центрів, і до головних управлінь в областях, що супроводжуватиметься додатковим витрачанням часу суб'єктів господарювання. Єдиною процедурою подвійного призначення може бути складання актів камеральних перевірок та винесення податкових повідомлень рішень по ним».

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

Камеральною вважається перевірка, яка проводиться у приміщенні контролюючого органу виключно на підставі даних, зазначених у податкових деклараціях (розрахунках) платника податків та даних системи електронного адміністрування податку на додану вартість (даних центрального органу виконавчої влади, що реалізує державну політику у сфері казначейського обслуговування бюджетних коштів, в якому відкриваються рахунки платників у системі електронного адміністрування податку на додану вартість, даних Єдиного реєстру податкових накладних та даних митних декларацій), а також даних Єдиного реєстру акцизних накладних та даних системи електронного адміністрування реалізації пального.

Документальною перевіркою вважається перевірка, предметом якої є своєчасність, достовірність, повнота нарахування та сплати усіх передбачених ПК України 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 підстав, визначених ПК України.

Документальною виїзною перевіркою вважається перевірка, яка прово

диться за місцезнаходженням платника податків чи місцем розташування об'єкта права власності, стосовно якого проводиться така перевірка. Документальною невиїзною перевіркою вважається перевірка, яка проводиться в приміщенні контролюючого органу.

Документальною невиїзною позаплановою електронною перевіркою за заявою платника податків (далі електронна перевірка) вважається перевірка, що проводиться на підставі заяви, поданої платником податків з незначним ступенем ризику, визначеним відповідно до пункту 77.2 статті 77 ПК України, до контролюючого органу, в якому він перебуває на податковому обліку.

Фактичною вважається перевірка, що здійснюється за місцем фактичного провадження платником податків діяльності, розташування господарських або інших об'єктів права власності такого платника. Така перевірка здійснюється контролюючим органом щодо дотримання норм законодавства з питань регулювання обігу готівки, порядку здійснення платниками податків розрахункових операцій, ведення касових операцій, наявності ліцензій, свідоцтв, у тому числі про виробництво та обіг підакцизних товарів, дотримання роботодавцем законодавства щодо укладення трудового договору, оформлення трудових відносин з працівниками (найманими особами)» [3].

Отже, найефективнішим способом податкового контролю є перевірки та звірки. Законодавець виділяє окремо два поняття «перевірка» і «звірка». У науково-практичному коментарі перевірка визначається як «метод податкового контролю, тобто система контрольних дій контролюючих органів, що спрямовані на вивчення діяльності підконтрольного суб'єкта, тобто платника податків щодо належного, своєчасного, повного виконання обов'язку по сплаті податків, зборів. Перевірка передбачає дослідження фактичних даних фінансово-господарської діяльності підконтрольного суб'єкта, що містяться у первинних або інших документах, щодо їх відповідності даним, зазначеним у под

аних податкових деклараціях (розрахунках), а також вимогам законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи. Звірка

це співставлення фінансових, бухгалтерських та інших документів, що взаємопов'язані між собою та знаходяться у підконтрольного суб'єкта, який перевіряється, та у його структурних підрозділах, інших підприємствах, установах, організаціях, що мали з ним правовідносини» [102].

У кінці 2016 року Верховна Рада України продовжила мораторій на перевірки з боку органів контролю. Про мораторій на проведення контролюючими органами перевірок у 2017 році вказано у Законі України «Про тимчасові особливості здійснення заходів державного нагляду (контролю) у сфері господарської діяльності» від 03.11.2016 р. № 1728

VII. Статтею 2 Закону визначено, що до 31 грудня 2017 року встановлено мораторій на проведення органами державного нагляду (контролю) планових заходів із здійснення державного нагляду (контролю) у сфері господарської діяльності [10].

Проте виняток становлять позапланові перевірки, які здійснюються органами державного нагляду (контролю) з таких підстав [10]:

1) обґрунтоване звернення фізичної особи про порушення суб'єктом господарювання її законних прав (проводиться за погодженням Державної регуляторної служби). Для такої перевірки орган державного нагляду (контролю) подає до Державної регуляторної служби копію звернення фізичної особи та обґрунтування необхідності проведення перевірки. Державна регуляторна служба розглядає подані документи та надає погодження або вмотивовану відмову у проведенні перевірки протягом 5 робочих днів з дня надходження документів.

Слід звернути увагу на те, що Державна регуляторна служба зобов'язана до початку проведення органами державного нагляду (контролю) перевірки оприлюднити на своєму сайті погодження на проведення перевірки, оскільки забороняється провадити перевірку без оприлюднення погодження

Також роботодавець повинен бути ознайомлений з погодженням Державної регуляторної служби на проведення перевірки. У разі непред'явлення такого погодження роботодавець має право не допускати органи державного нагляду (контролю) до перевірки [114].

2) письмова заява суб'єкта господарювання до відповідного органу державного нагляду (контролю) про здійснення заходу державного нагляду (контролю) за його бажанням;

3) рішення суду;

4) настання аварії, смерті потерпілого внаслідок нещасного випадку, що було пов'язано з діяльністю суб'єкта господарювання.

До прийняття цього Закону в Україні діяло 2 мораторії на проведення перевірок. Перший з них установлений законом «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких інших законів щодо податкової реформи» від 28.12.2014 №71 VIII. Другий –

законом «Про особливості здійснення державного нагляду (контролю) в сфері господарської діяльності щодо фізичних осіб — підприємців та юридичних осіб, що застосовують спрощену систему оподаткування» від 23.02.2012 №4448

VI. Обидва вони стосуються малого та середнього бізнесу. Перший поширюється на підприємства з грошовим обігом до 20 млн грн. за рік, другий — на фізичних осіб підприємців та юридичних осіб «спрощенців», котрі не сплачують податок на додану вартість. Цей мораторій передбачає можливість проведення перевірок виключно з дозволу Кабміну, за заявкою підприємства, за рішенням суду або в рамках кримінального провадження. Другий обмежує перелік органів державного нагляду, що можуть перевіряти суб'єктів, які потрапляють під дію закону [64].

Втім, як зазначив партнер АО «Летрадо» Микола Хахула, обидва акти мають недоліки. Щодо першого склалася суперечлива судова практика. Більшість держорганів, зокрема Мін'юст, Держархбудінспекція, Мінекономіки, та деякі служителі Феміди вважають, що закон №71

VIII не вносив змін до ПК, тому норма про мораторій є самостійною та стосується всіх органів контролю без винятку. «Однак є й протилежна практика, хоча її й менше, коли судді підтримують позицію, що закон поширюється лише на перевірки податкової та фінансової інспекцій. Закон №4448

VI застосовується рідко, оскільки прописаний у ньому перелік органів, які можуть перевіряти «спрошенців», досить широкий. Хоча на практиці трапляються справи, коли контролери не допускалися до перевірок на підставі цього акта й спори закінчувалися рішеннями ВАСУ на користь підприємців [64].

У даному контексті важливо постійно проводити аудит первинної документації. Як наголошують експерти, 90% гарантій успіху в податковому спорі –

це первинні документи. Натомість, підприємці не приділяють належної уваги їх складанню. Причому тут важлива участь саме правника, а не бухгалтера, оскільки останній «дивиться на числа, натомість юрист — на суть: дати, підписи тощо» [64].

Отже, особливістю мораторію на перевірки суб'єктів господарювання у 2017 році є виведення значної кількості контролюючих органів за межі мораторію, що обумовлює необхідність ретельної підготовки до перевірки з боку суб'єктів господарювання [114].

У 2016 році підрозділи аудиту територіальних органів ДФС провели 31 009 документальних перевірок, результати яких були узгоджені. Більшість з числа цих перевірок були позапланові –

14 865, трохи менше фактичних – 12 524, і лише 3 620 – планові перевірки. Практично ідентичні результати були і у 2015 році. Зокрема, всього було проведено 31 054 документальних перевірок. З них позапланових перевірок – 18 054, 9 391 – фактичних, і 3 609 – планові перевірки [110].

Отже, на підставі викладеного поняття «податкова перевірка» доцільн

о розуміти як регламентовану нормами матеріального і процесуального права діяльність спеціально уповноважених контролюючих державних органів за дотриманням платниками порядку і строків нарахування, утримання, сплати податків і зборів (обов'язкових платежів) та подачі податкової звітності, яка проводиться на підставі аналізу і дослідження первинної облікової і звітної документації, пов'язаної із сплатою податків і зборів (обов'язкових платежів)». На мою думку, дане визначення досить точно і чітко описує усі складові податкової перевірки.

Цілком очевидно, що саме перевірка є найдієвішим способом отримання інформації про виконання платником своїх обов'язків по обчисленню та сплаті податків, зборів (обов'язкових платежів). Її проведення передбачає певну підготовку до проведення безпосередньо контролюючих дій, здійснення самої податкової перевірки і підведення її підсумків. Тобто здійснення податкових перевірок передбачає послідовну реалізацію дій, пов'язаних зі здійсненням податкового контролю певними суб'єктами щодо діяльності конкретних осіб при реалізації ними обов'язків, пов'язаних зі сплатою певних податків і зборів».

### **1.3. Порядок і строки проведення, оформлення податкових перевірок**

Як відомо, податковий контроль здійснюють контролюючі органи за допомогою двох форм, а саме надсилання запиту та проведення перевірок.

Перевірки поділяються на наступні види [110]: камеральні; документальні: планові невиїзні, планові виїзні, позапланові невиїзні, позапланові виїзні, позапланові електронні; перевірка контрольованих операцій (контроль за трансфертним ціноутворенням та відповідності умов контрольованих операцій принципу «витагнутої руки» відповідно до ст.39 ПК України).

Відповідно до пункту 75.1 статті 75 ПК України «камеральна перевірка є одним із видів перевірок, які мають право проводити контролюючі

органи. Вона проводиться у приміщенні контролюючого органу.

Предметом камеральної перевірки є дані, зазначені у податкових деклараціях (розрахунках) платника податків та дані системи електронного адміністрування податку на додану вартість. До таких даних відносяться кількісні та вартісні показники, зазначені у податковій звітності» [3].

Законодавець в підпункті 16.1.2. пункту 16.1. статті 16 ПК України вживає словосполучення «звітність, що стосується обчислення і сплати податків та зборів». До такої звітності можна віднести, окрім податкової, та кож фінансову (бухгалтерську) та статистичну звітність. Однак, варто зауважити, що камеральній перевірці підлягає лише податкова звітність, яка, в свою чергу, складається на підставі фінансової, статистичної та іншої звітності [3].

«У зв'язку з цим виникає питання щодо можливості контролюючого органу вимагати додаткові документи під час проведення камеральної перевірки. Контролюючий орган не уповноважений вимагати додаткові документи під час проведення камеральної перевірки, адже це суперечить самій природі камеральної перевірки, що випливає з таких положень ПК України:

- камеральна перевірка проводиться виключно на підставі даних, зазначених у податкових деклараціях (розрахунках) та даних системи електронного адміністрування податку на додану вартість;
- камеральні перевірки проводяться контролюючими органами в межах їх повноважень» [110].

Вищий адміністративний суд України дійшов такого висновку, який виклав в ухвалі від 22 жовтня 2013 р. у справі № 2а/1270/1773/12, суть якої полягає в тому, що контролюючий орган за результатами проведення камеральної перевірки склав акт, в якому зробив висновок про нездійснення позивачем господарської діяльності, не підтвердження придбання товарів в від підприємств постачальників, відсутність у позивача складських приміщень, устаткування

, необхідного для здійснення фінансово господарської діяльності підприємства тощо. На підставі цього колегія судів дійшла висновку, що «фактично відповідачем була проведена документальна позапланова виїзна перевірка, без дотримання підстав та порядку її проведення. Таким чином, переростання камеральної перевірки в документальну позапланову невиїзну є недопустимим» [40].

Про початок проведення камеральної перевірки платника податків по відомляти не потрібно, тому що у ПК України не зазначено такого обов'язку контролюючого органу. Сам факт подачі податкової звітності платником податків автоматично означає те, що камеральну перевірку буде проведено. Як наслідок, платник податків не в змозі запобігти або якимось іншим чином вплинути на перебіг подій, пов'язаних з проведенням камеральної перевірки [110].

Камеральна перевірка проводиться посадовими органами контролюючого органу без будь якого спеціального рішення керівника (його заступника або уповноваженої особи) такого органу або направлення на її проведення.

У ПК України була відсутня норма, яка б встановлювала загальний строк для проведення камеральної перевірки до прийняття Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо покращення інвестиційного клімату в Україні» від 21.12.2016 № 1797-VIII, яким було доповнено пунктом 76.3 статтю 76 ПК України, у якій зазначається, що камеральна перевірка податкової декларації або уточнюючого розрахунку може бути проведена лише протягом 30 календарних днів, що настають за останнім днем граничного строку їх подання, а якщо так і документи були надані пізніше, за днем їх фактичного подання [3].

Згідно з пунктом 86.2 статті 86 ПК України «за результатами камеральної перевірки у разі встановлення порушень складається акт у двох примірниках, який підписується посадовими особами такого органу, які проводили перевірку, і після реєстрації в контролюючому органі вручається аб

о надсилається для підписання протягом 3 робочих днів платнику податків» [3].

Таким чином, положення ПК України не передбачають складення довідки за результатами проведення камеральної перевірки.

В Методичних рекомендаціях щодо організації та проведення камеральних перевірок податкової звітності платників податків, крім перевірок податкових декларацій про майновий стан і доходи та податкової декларації платника єдиного податку – фізичної особи підприємця, затверджених наказом Міністерства доходів і зборів №165 від 14.06.2013 р. було зазначено, що у разі відсутності помилок (порушень) у податковій звітності складається (формується) довідка про результати камеральної перевірки для платників податку, які надали декларацію в електронному виді з визначеною ІР адресою. Така довідка підписується посадовою особою контролюючого органу з накладанням цифрового підпису та направляється платнику податку в електронному вигляді [14].

Але аналітики сайту «TaxLink.ua» вказують, що «методичні рекомендації не можуть надавати контролюючим органам додаткові повноваження, не передбачені ПК України. Факт складання чи нескладання довідки за наслідками проведеної камеральної перевірки має значення для платника податків лише в тому випадку, якщо це прямо вплине на його права та обов'язки» [110].

З огляду на викладене вважаємо за доцільне закріпити в ПК України і положення, яке передбачатиме можливість складання і надіслання платникам податків, які надали декларацію в електронному вигляді, довідки про результати камеральної перевірки.

З цією метою п. 86.2 ст. 86 ПК України пропонуємо доповнити абзацом 2 наступного змісту:

«За відсутності помилок (порушень) у податковій звітності осіб, які надали декларацію в електронному вигляді, про результати камеральної пе

ревірки складається довідка. Така довідка засвідчується цифровим підписом уповноваженої посадової особи контролюючого органу та направляється платнику податку в електронному вигляді».

Отже, камеральній перевірці притаманні наступні ознаки:

1. Проводиться у приміщенні контролюючого органу виключно на підставі даних, зазначених у податковій декларації (розрахунках) платника та даних СЕА ПДВ.
2. Проводиться посадовими особами контролюючого органу без будь-якого спеціального рішення керівника такого органу або направлення на її проведення.
3. Перевірці підлягає вся податкова звітність суцільним порядком.
4. Згода платника податків на перевірку та його присутність під час проведення камеральної перевірки не обов'язкова.

Документальна планова перевірка є одним із способів здійснення податкового контролю, яка повинна бути передбачена у плані графіку проведення планових документальних перевірок і може бути виїзною та невиїзною. Предметом документальної планової перевірки є [110]:

- своєчасність, достовірність, повнота нарахування та сплати податків та зборів;
- дотримання податкового, валютного та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи (зокрема, законодавства з питань сплати єдиного внеску);
- дотримання роботодавцем законодавства щодо укладення трудового договору, оформлення трудових відносин з працівниками (найманими особами).

Порядком формування плану графіка проведення документальних планових перевірок платників податків, який затверджений Наказом Міністерства фінансів України від 2 червня 2015 року № 524, вказано, що до плану графіка проведення документальних планових перевірок відбираються плат

ники податків, які мають ризик щодо несплати податків чи зборів, невиконання іншого законодавства, контроль за яким покладено на контролюючі органи. Періодичність проведення документальних планових перевірок платників податків визначається залежно від ступеня ризику в діяльності таких платників податків.

#### План

графік проведення документальної планової перевірки формується на підставі аналізу зібраної податкової інформації (в порядку, передбаченому статтями 72 та 73 ПК України), а також результатів проведених зустрічних звірок контролюючим органом [30].

Існувала проблема щодо інформування платників податків щодо плану графіку проведення перевірок контролюючим органом, але з прийняттям останніх змін до ПК України план графік документальних планових перевірок на поточний рік повинен оприлюднюватися на офіційному вебсайті центрального органу виконавчої влади, що реалізує державну податкову та митну політику, до 25 грудня року, що передує року, в якому будуть проводитися такі документальні планові перевірки [3].

У відповідності до статті 1 Закону України «Про доступ до публічної інформації» інформація щодо критеріїв визначення ступеня ризику платника належить до публічної інформації. А згідно частини 1 статті 10 Закону кожна особа має право на інформацію про неї, а також частини 1 статті 14 Закону –

розпорядники інформації зобов'язані надавати інформація. Також Законом визначено, а саме частиною 1 статті 20, що розпорядник інформації зобов'язаний надати відповідь на запит не пізніше 5 робочих днів з дня отримання запиту [6].

Аналітики «TaxLink.ua» дійшли висновку, що «контролюючий орган зобов'язаний надати платнику документ, яким визначаються критерії віднес

ення платника до певної категорії ризику. Хоча окремого порядку надання такої інформації ПК України не передбачено, відповідь контролюючого органу щодо надання інформації може бути негативною. Щодо надання інформації щодо конкретного платника податків, така інформація не є публічною, а тому підстав відмовити у її наданні у контролюючого органу ще більше» [110].

Проте є один виняток, коли Ухвалою Одеського окружного адміністративного суду від 24 квітня 2015 року у справі № 815/1329/15 було зобов'язано контролюючий орган надати письмові докази з поясненнями за якими критеріями позивача було включено до плану графіку перевірок [59].

Періодичність проведення документальної планової перевірки залежить від ступеня ризику в діяльності платників податків. До плану графіка включаються платники податків [3]:

- 1) з високим ступенем ризику – не частіше одного разу на календарний рік;
- 2) з середнім ступенем ризику – не частіше ніж раз на два календарних роки;
- 3) з незначним ступенем ризику – не частіше, ніж раз на три календарних роки.

Досить цікавим є питання щодо можливості невіднесення платника податків до жодної з трьох груп. Чинне законодавство не дає відповіді на це питання, однак враховуючи сучасний стан податкової політики в Україні (зокрема, кількість податків і зборів, їх ставки, порядок сплати, відповідальність тощо) говорити про відсутність ризику в діяльності платників податків буде певною мірою некоректно [110].

Документальна планова невиїзна перевірка проводиться у приміщенні контролюючого органу. Згідно з пунктом 79.3 статті 79 ПК України, присутність платника податків під час її проведення є необов'язковою [3].

Щодо присутності платника під час перевірки Верховний суд України у постанові від 27 січня 2015 року у справі № 21

425a14 визначив, що «...незважаючи на проголошену підпунктом 79.3 статті 79 ПК України необов'язковість присутності платника податків під час проведення документальних невиїзних перевірок, останній має право бути присутнім. Такий висновок узгоджується з приписами підпункту 17.1.6 пункту 17.1 статті 17 ПК України» [35].

«Документальна планова виїзна перевірка проводиться за місцезнаходженням платника податків чи місцем розташування об'єкта права власності, стосовно якого проводиться така перевірка. У разі, якщо посадові особи контролюючого органу не виявляють платника податків (перевірка якого має бути здійснена) за його місцезнаходженням, вони складають акт про неможливість проведення документальної планової виїзної перевірки. Як наслідок контролюючий орган може направити дані державного реєстратора про відсутність платника податків за місцезнаходженням, що є підставою для анулювання реєстрації платника податку на додану вартість. Однак необхідно звернути увагу на те, що за наявності спору суд у кожному конкретному випадку встановлює, чи дійсно платник податків відсутній за своїм місцезнаходженням» [110].

Вищий адміністративний суд України в ухвалі від 21.04.2015 р. у справі № 826/9069/14 дійшов висновку, що «у відповідача були відсутні правові підстави для складання акту про неможливість проведення перевірки у зв'язку з відсутністю платника податків за місцем знаходження, з огляду на підтвердження в судовому процесі факту місцезнаходження позивача за адресою» [52].

«Посилання податкового органу на обставини, викладені у акті «Про неможливість проведення перевірки» були правомірно відхилені судами попередніх інстанцій як безпідставні, оскільки матеріали справи містять витяг з Єдиного державного реєстру юридичних осіб та фізичних осіб підприємців, який не містить запису про відсутність вказаної юридичної особи за місцезнаходженням» [50].

В залежності від виду перевірки (документальна планова виїзна чи н

евійзна), частково різняться підстави для допуску до проведення перевірки

«Норми ПК України містять дещо неоднозначний підхід до підстав для допуску до проведення документальної планової невіізної перевірки. З одного боку, у статті 77 ПК України зазначений обов'язок контролюючого органу не пізніше ніж за 10 календарних днів до дня проведення перевірки вручити платнику податків під розписку або надіслати рекомендованим листом з повідомленням про вручення копію наказу на проведення документальної планової перевірки та письмове повідомлення із зазначенням дати початку проведення такої перевірки.

З іншого боку, у пункті 77.6 статті 77 ПК України вказано, що документальна планова невіізная перевірка проводиться в порядку, передбаченому статтею 79 ПК України, в якій зазначено, що підставою для проведення документальної позапланової виізної перевірки є надіслання платнику податків рекомендованим листом з 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.

Таким чином, ПК України відсилає до норми, яка містить підстави для проведення не документальної планової невіізної перевірки, а для позапланової. Все ж, враховуючи особливості кожного з виду перевірок, дотримання умови щодо попередження платника податків про проведення планової перевірки за 10 календарних днів є обов'язковим. Отже, підставами для допуску до проведення документальної планової перевірки є вручення платнику податків під розписку або надіслання рекомендованим листом з повідомленням про вручення за 10 календарних днів до дня проведення перевірки:

- 1) копії наказу на проведення документальної планової перевірки;
- 2) письмового повідомлення із зазначенням дати початку проведення такої перевірки» [110].

Для проведення документальної планової виїзної перевірки контролюючий орган зобов'язаний за 10 календарних днів до дня проведення перевірки вручити платнику податків під розписку або надіслати рекомендованим листом з повідомленням про вручення [3]:

- 1) копію наказу на проведення документальної планової перевірки;
- 2) письмове повідомлення із зазначенням дати початку проведення такої перевірки.

Для проведення документальної планової виїзної перевірки посадова особа контролюючого органу повинна також пред'явити наступні документи:

- 1) направлення на проведення перевірки. «Непред'явлення платнику податків направлення на проведення перевірки або пред'явлення направлення, оформленого з порушенням вимог, є підставою для недопущення посадових (службових) осіб органу державної податкової служби до проведення документальної виїзної перевірки» [38];
- 2) копію наказу про проведення перевірки, який є дійсним за наявності підпису керівника контролюючого органу або його заступника та скріплення печаткою контролюючого органу;
- 3) службові посвідчення осіб, які зазначені в направленні на проведення перевірки.

В ухвалі від 22.04.2015 р. у справі №2а 1670/937/12 Вищий адміністративний суд України вказав, що недотримання вимоги щодо попередження платника податків за 10 календарних днів до дня проведення перевірки має наслідком визнання перевірки протиправною: «приймаючи рішення про задоволення позовних вимог в цій частині, суди доцільно зауважили, що копія наказу позивачем отримана не за 10 календарних днів до початку перевірки, а лише за 2 календарні дні до її початку» [53]. Такий же висновок і в ухвалі Вищого адміністративного суду України від 25.05.2015 р. у справі № 2а 0870/9321/11 [54].

Відповідно до статті 94 ПК України у разі відмови платника податків

в у допуску посадових (службових) осіб контролюючого органу до проведення перевірки складається акт, який засвідчує факт відмови. На підставі вказаного акту контролюючий орган уповноважений накладати адміністративний арешт на майно/рахунки платника податків [3].

Вищий адміністративний суд України в ухвалі від 22.04.2015 р. у справі № 2а

1670/937/12 вказав, що «відмова у допуску не може бути підставою для прийняття рішення про арешт майна платника податків в розумінні підпункту 94.2.3 статті 94 ПК України, оскільки у податкового органу не було права розпочинати проведення перевірки платника податків» [53].

Документальна планова виїзна перевірка починається з моменту допуску посадових осіб контролюючого органу до проведення перевірки платника податків [3].

У статті 79 ПК України вказано, що «виконання умов стосовно повідомлення платника податків про проведення такої перевірки надає посадовим особам контролюючого органу право розпочати проведення документальної невиїзної перевірки». Ухвалою від 25.02.2015 р. у справі № 826/568/9/13

а Вищий адміністративний суд України визначив, що «як визначено аналізованими законодавчими приписами, для початку невиїзної документальної позапланової перевірки достатньо самого факту направлення платнику податків копії наказу про призначення перевірки та повідомлення про її вручення. При цьому факт отримання відповідних документів платником податку не впливає на виникнення у контролюючого органу компетенції на фактичне проведення перевірки» [49].

«Ця позиція ВАСУ є небезспірною, адже за таких умов порушується право платника податків бути присутнім під час проведення перевірки, а також нівелюється можливість платника висловити свою незгоду з правомірністю призначення перевірки» [110].

Позиції контролюючих органів та судових органів про оскарження н

аказу про проведення документальної планової перевірки відрізняються. Наприклад, у Листі ДПА України від 26 вересня 2011 року № 2096/6/22 2314/155 зазначено, що «...наказ керівника органу ДПС – це управлінське рішення, яке не підпадає під визначення будь якого іншого рішення у розумінні статей 55 та 56 ПК України та не підлягає адміністративному оскарженню у встановленому статтею 56 Кодексу та наказом № 1001 порядку» [27].

А от постановою ВАСУ від 28 серпня 2014 року у справі № 2а/037 0/2146/11 визначено, що «...позови платників про оскарження наказів про призначення перевірки, дій контролюючого органу щодо призначення та/або проведення перевірок можуть бути задоволені лише в тому разі, якщо до моменту винесення судового рішення не відбулося допуску посадових осіб контролюючого органу до спірної перевірки. Таким чином, оспорюваний наказ та правові наслідки оспорюваних дій є вичерпаними, оскарження яких не сприяють відновленню порушених прав платника» [39].

Верховний Суд України у Постанові від 27 січня 2015 року у справі № 21 425а14 зазначив, що «виявлені факти, які свідчать про можливі порушення платником податків податкового, валютного та іншого законодавства, можуть бути підставою для проведення перевірки лише у випадку, коли сумніви не усунуті наданими поясненнями та документальними підтвердженнями».

Суб'єкт господарювання має право не погодитися з рішенням про призначення перевірки і оспорити його у суді.

У такому спорі суб'єкт владних повноважень зобов'язаний довести обґрунтованість свого рішення з посиланням на недоліки пояснень суб'єкта господарювання та їх документальне обґрунтування» [34].

«При цьому ВСУ не встановлює жодних додаткових умов для оскарження такого рішення, напряму пов'язуючи правові наслідки перевірки із законністю її проведення (тобто якщо податкова перевірка призначена неза

конно, то вона не тягне за собою правових наслідків). Оскарження наказу про призначення перевірки автоматично не зупиняє проведення самої перевірки. Платнику податків у серед своїх позовних вимог потрібно окремо зазначати вимогу про зупинення проведення перевірки» [110].

Останніми роками Державна фіскальна служба змінила свої висновки, які наближені до висновків судів. Це зрозуміло з Листа від 12 вересня 2014 року № 4352/7/99 99 10 02 02

17 «Про узагальнення судової практики ВАСУ та ВСУ з питань оскарження наказів про проведення перевірок та актів перевірок» [28].

Щодо наслідків проведеної перевірки протиправними у випадку визнання протиправним наказу про проведення перевірки ВАСУ дійшов наступного висновку: «визнання протиправними наказу про проведення перевірки обумовлює протиправність всіх наслідків перевірки, в тому числі і включення до інформаційних баз даних, які є в розпорядженні контролюючого органу, інформації, отриманої за результати цієї перевірки» [51]. Дане роз'яснення стосується не тільки документальної планової перевірки, а і документальної позапланової, і фактичної.

Таким чином, у разі визнання протиправним наказу про проведення перевірки, протиправним також вважається [110]:

- або акт про проведення перевірки (у разі відсутності податкового повідомлення рішення),
- або податкове повідомлення рішення прийняте за результатами проведеної перевірки.

Відповідно до пункту 77.7 статті 77 ПК України, строки проведення документальної планової перевірки встановлені статтею 82 ПК України. Тривалість даних перевірок не повинна перевищувати 30 робочих днів для великих платників податків, щодо суб'єктів малого підприємництва 10 робочих днів, інших платників податків – 20 робочих днів. А продовження строків проведення перевірок можливе з рішенням керівника (його заступника або уповноваженої особи) контрол

уючого органу не більш як на 15 робочих днів для великих платників по датків, щодо суб'єктів малого підприємництва не більш як на 5 робочих днів, інших платників податків не більш як на 10 робочих днів [3].

«Щодо періоду проведення документальної планової перевірки існують дві протилежні позиції:

1) перевірка може бути проведена лише в межах 1095 днів (тобто в межах строку давності). Це впливає з наступного:

- за результатами перевірки у разі виявлення правопорушення складається акт, на підставі якого контролюючий орган приймає податкове повідомлення рішення;

- пунктом 102.1. статті 102 ПК України встановлено, що контролюючий орган, крім випадків, визначених пунктом 102.2 цієї статті, має право самостійно визначити суму грошових зобов'язань платника податків у випадках, визначених цим Кодексом, не пізніше закінчення 1095 дня (2555 днів у разі проведення перевірки контрольованої операції відповідно до статті 39 ПК України), що настає за останнім днем граничного строку подання податкової декларації та/або граничного строку сплати грошових зобов'язань, нарахованих контролюючим органом, а якщо така податкова декларація була надана пізніше, –

за днем її фактичного подання. Якщо протягом зазначеного строку контролюючий орган не визначає суму грошових зобов'язань, платник податків вважається вільним від такого грошового зобов'язання, а спір стосовно такої декларації та/або податкового повідомлення не підлягає розгляду в адміністративному або судовому порядку.

Таким чином, проведення контролюючими органами перевірки дотримання платниками податків вимог податкового та митного законодавства за періоди, щодо яких вже пройшов строк давності є незаконним, а податкове повідомлення

рішення прийняте на основі цієї перевірки, та яким визначено грошові зоб

ов'язання платника податків за період, щодо якого пройшов строк давності є неправомірним, оскільки суперечить пункту 102.1 статті 102 ПК України.

2) хоча контролюючий орган уповноважений визначати суму грошового зобов'язання протягом 1095 днів з дня граничного строку подання податкової декларації та/або граничного строку сплати грошових зобов'язань, перевірка може бути проведена за будь-який період, адже ПК України не містить обмежень щодо періоду, за який посадові особи контролюючого органу можуть провести документальну планову перевірку.

Разом з тим, посадові особи контролюючого органу перевіряють податкову, фінансову звітність, первинні документи тощо, які мають свій строк зберігання. Так, положення пункту 44.3 статті 44 ПК України містить вимогу щодо збереження документів не менш як 1095 днів з дня подання податкової звітності для складення якої використовуються зазначені документи, а у разі її неподання –

з передбаченого ПК України граничного терміну подання такої звітності»

Детальніше строки та порядок зберігання документів містяться в наказі Міністерства юстиції України «Про затвердження переліку типових документів, що створюються під час діяльності державних органів та органів місцевого самоврядування, інших установ, підприємств та організацій, із зазначенням строків зберігання документів» від 12.04.2012 № 578/5 [15].

«У зв'язку з тим, що стаття 79 ПК України передбачає, що документальна невиїзна перевірка платника податків здійснюється на підставі наказу керівника контролюючого органу, тобто не надає можливості платнику податків не допустити посадових осіб контролюючого органу до проведення такої перевірки, а також проводиться без обов'язкової участі платника податків, у судовому порядку може розглядатися питання щодо правомірності призначення та/або проведення невиїзної документальної перевірки не

залежно від того, чи відбулася така перевірка на час розгляду справи (фактично –

питання про оскарження наказу про проведення перевірки)» [110].

До таких же висновків дійшов і ВАСУ в ухвалах від 15 квітня 2014 року у справі № 2а 10927/11/1270, від 27 травня 2014 року у справі № 2а 1977/12/0170/11, від 1 липня 2014 року у справі № 2 а 7303/10/2670 тощо [43; 44; 45].

Хоча існує відмінність між висновками контролюючих та судових органів: ДФС у листі від 12 вересня 2014 року № 4352/7/99 99 10 02 02 17 зазначає, що «направлення платнику податків листа з наказом про проведення позапланової документальної невиїзної перевірки є достатньою підставою для проведення останньої» [28], а Верховний Суд України в Постанові від 27 січня 2015 року у справі № 21 425а14 зазначив, що «з наказом про перевірку, відомостями про дату її початку та місце проведення платник має бути ознайомлений у встановлений законом спосіб до її початку. Невиконання вимог підпункту 78.1.1 пункту 78.1 статті 78 та пункту 79.2 статті 79 ПК призводить до визнання перевірки незаконною та відсутності правових наслідків такої» [34].

«Таким чином, Верховний Суд України констатував, що сам по собі факт видачі наказу про проведення перевірки та наявність відміток про надсилання даного наказу платнику податків не дають підстав для проведення документальної невиїзної перевірки» [110].

Згідно пункту 77.5 статті 77 ПК України у разі планування перевірок одного й того самого платника податків контролюючим органом та Державною аудиторською службою у звітному періоді такі перевірки проводяться зазначеними органами одночасно. Проведення таких перевірок регулюється Порядком координації одночасного проведення планових перевірок (ревізій) контролюючими органами та органами державного фінансового контролю, який затверджений постановою Кабінету Міністрів України від 23

жовтня 2013 р. № 805 (далі Порядок № 805), у якому зазначається, що контролюючий орган інформує не пізніше ніж за 10 днів до початку проведення документальної планової перевірки не лише платника податків, а й орган державного фінансового контролю про дату її початку. У разі виявлення органом державного фінансового контролю в ході проведення планової виїзної ревізії фактів, що можуть свідчити про порушення вимог податкового або іншого законодавства, контроль за додержанням яких покладено на контролюючі органи, інформація про такі факти подається відповідно контролюючому органу [11].

«Документальна позапланова перевірка є одним із способів здійснення податкового контролю, який не передбачається в плані роботи контролюючого органу, і також може бути виїзною та невиїзною. Предмет документальної позапланової перевірки співпадає з предметом документальної планової перевірки, про що йде мова у відповідному аналітичному матеріалі» [110].

Документальна позапланова невиїзна перевірка проводиться в приміщенні контролюючого органу. Згідно з пунктом 79.3 статті 79 ПК України, присутність платника податків під час її проведення є обов'язковою.

Відповідно до статті 78 ПК України, документальна позапланова перевірка здійснюється за наявності хоча б однієї з наступних обставин [3]:

1) (підпункт 78.1.1) отримано податкову інформацію, що свідчить про порушення платником податків валютного, податкового та іншого не врегульованого цим Кодексом 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, в якому зазначаються порушення цим платником податків відповідно валютного, податкового та іншого не врегульованого цим Кодексом законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, протягом 15 робочих днів з дня, наступного за днем отримання запиту.

В Ухвалі ВАСУ від 07.02.2017 р. у справі № 821/3851/15

а зазначається, що «у контролюючого органу є право на оцінку пояснень та їх документальних підтверджень. Якщо ці пояснення не обґрунтовані чи документально не підтверджені, перевірка може бути призначена. Водно час суб'єкт господарювання має право не погодитися з рішенням про призначення перевірки й оспорити його в суді. У такому спорі саме контроле ри зобов'язані довести обґрунтованість свого рішення з посиланням на не доліки пояснень суб'єкта господарювання та їх документальне обґрунтування» [58].

2) (підпункт 78.1.2) платником податків не подано в установлений за коном строк податкову декларацію, звіт про контрольовані операції або документацію з трансфертного ціноутворення, якщо їх подання передбачено законом;

3) (підпункт 78.1.3) платником податків подано контролюючому органу уточнюючий розрахунок з відповідного податку за період, який перевірявся контролюючим органом;

4) (підпункт 78.1.4) 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, в якому зазначено виявлену недостовірність даних та відповідну декларацію протягом 15 робочих днів з дня, наступного за днем отримання запиту.

Вищий адміністративний суд України в Ухвалі від 8.06.2015 р. у справі № 2а

4859/11/2070 дійшов наступного висновку: «Як встановлено судами попередніх інстанцій, контролюючий орган надіслав запит на адресу платника податків в той самий день, що і складено наказ на призначення позапланової невиїзної документальної перевірки.

Таким чином, на час прийняття рішення про проведення позапланової невиїзної документальної перевірки така обставина, як ненадання платни

ком податків пояснень та їх документальних підтверджень на такий запит протягом 15 робочих днів з дня отримання запиту, виникнути не могла.

Враховуючи наведене, суд касаційної інстанції знаходить обґрунтованим задоволення позовних вимог про скасування наказу про проведення документальної позапланової невізної перевірки» [55].

«Тому, якщо контролюючий орган призначає перевірку до закінчення 15 денного строку з моменту надіслання запиту платнику податків, це є підставою для скасування наказу про проведення перевірки (а у разі її проведення – визнання протиправними її наслідків)» [110].

5) (підпункт 78.1.5) платником податків подано в установленому порядку контролюючому органу заперечення до акта перевірки та/або додаткові документи в порядку, визначеному пунктом 44.7 статті 44 цього Кодексу, або скаргу на прийняте за її результатами податкове повідомлення рішення, в яких вимагається повний або частковий перегляд результатів відповідної перевірки або скасування прийнятого за її результатами податкового повідомлення рішення у разі, коли платник податків у своїй скарзі (запереченнях) посилався на обставини, що не були досліджені під час перевірки, та об'єктивний їх розгляд неможливий без проведення перевірки. Така перевірка проводиться виключно з питань, що стали предметом оскарження.

Але як зазначають аналітики «TaxLink.ua»: «якщо контролюючий орган одержує відповідні документи або скаргу платника вже після завершення перевірки

це є підставою для призначення позапланової перевірки. Така перевірка проводиться виключно з питань, що стали предметом оскарження» [110].

6) (підпункт 78.1.7) розпочато процедуру реорганізації юридичної особи (крім перетворення), припинення юридичної особи або підприємницької діяльності фізичної особи підприємця, закриття постійного представництва чи відокремленого підрозд

ілу юридичної особи, в тому числі іноземної компанії, організації, порушено провадження у справі про визнання банкрутом платника податків або подано заяву про зняття з обліку платника податків.

Згідно Порядку обліку платників податків і зборів, затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 09.12.2011 р. № 1588, у разі, якщо розпочато процедуру реорганізації юридичної особи (крім перетворення) / припинення юридичної особи/закриття постійного представництва чи відокремленого підрозділу юридичної особи/порушено провадження у справі про визнання банкрутом платника податків / подано заяву про зняття з обліку платника податків, контролюючий орган приймає рішення про проведення (не проведення) документальної позапланової перевірки платника податків, який перебуває на обліку в такому органі [17].

7) (підпункт 78.1.8) платником подано декларацію, в якій заявлено про відшкодування з бюджету податок на додану вартість, за наявності підстав для перевірки, визначених у розділі V ПК України, та/або з від'ємним значенням з податку на додану вартість, яке становить більше 100 тис. грн;

8) (підпункт 78.1.9) щодо платника податку подано скаргу про ненадання таким платником податків податкової накладної покупцю або про допущення продавцем товарів/послуг помилок при зазначенні обов'язкових реквізитів податкової накладної, передбачених пунктом 201.1 статті 201 ПК України, та/або порушення продавцем/покупцем граничних термінів реєстрації в Єдиному реєстрі податкових накладних податкової накладної та/або розрахунку коригування у разі ненадання таким платником податків протягом 15 робочих днів з дня, наступного за днем отримання письмового запиту контролюючого органу, в якому зазначається інформація із скарги, пояснень та документального підтвердження на цей запит; або про ненадання таким платником податків акцизної накладної покупцю або про порушення порядку заповнення та/або порядку реєстрації акцизної накладної у разі ненадання таким платником податків протягом 15 робочих днів з дня,

наступного за днем отримання письмового запиту контролюючого органу, в якому зазначається інформація із скарги, пояснень та документального підтвердження на цей запит;

9) (підпункт 78.1.11) отримано судове рішення суду (слідчого судді) про призначення перевірки, винесену ними відповідно до закону.

На запит TaxLink щодо законності документальних позапланових податкових перевірок за ухвалою слідчого судді відгукнулись у районному суді Києва –

Шевченківському. Втім, чітку позицію в суді окреслювати не стали: «Звертаємо Вашу увагу на те, що здійснення документальної позапланової перевірки передбачено, зокрема, пп. 78.1.11 Податкового кодексу України у випадку отримання винесеного відповідно до закону судового рішення суду (слідчого судді) про призначення перевірки», – зазначається у листі відповіді суду, підписаному головою Шевченківського райсуду м. Києва О. Савицьким.

Поряд з тим у суді посилаються на положення ч. 2 ст. 93 Кримінального процесуального кодексу України, згідно з якими сторона обвинувачення здійснює збирання доказів шляхом проведення слідчих (розшукових) дій та негласних слідчих (розшукових) дій, витребування та отримання від органів державної влади, органів місцевого самоврядування, підприємств, установа та організацій, службових та фізичних осіб речей, документів, відомостей, висновків експертів, висновків ревізій та актів перевірок, проведення інших процесуальних дій, передбачених ПК.

Що ж стосується відповіді на запитання щодо законності проведення таких перевірок на підставі ухвали слідчого судді, у Шевченківському районному суді столиці нагадали про норми Закону про судоустрій, зазначивши, що оприлюднення правових позицій з метою забезпечення однакового застосування норм права при вирішенні окремих категорій справ відповідної судової спеціалізації є компетенцією Пленуму вищого спеціалізованого суду цієї спеціалізації» [110].

10) (підпункт 78.1.12) контролюючим органом вищого рівня в порядку у контролю за діями або бездіяльністю посадових осіб контролюючого органу нижчого рівня здійснено перевірку документів обов'язкової звітності платника податків або матеріалів документальної перевірки, проведеної контролюючим органом нижчого рівня, і виявлено невідповідність висновків акта перевірки вимогам законодавства або неповне з'ясування під час перевірки питань, що повинні бути з'ясовані під час перевірки для винесення об'єктивного висновку щодо дотримання платником податків вимог законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи.

Наказ про проведення документальної позапланової перевірки в цьому випадку приймається контролюючим органом вищого рівня лише у тому разі, коли стосовно посадових осіб контролюючого органу нижчого рівня, які проводили документальну перевірку зазначеного платника податків, розпочато службове розслідування або їм повідомлено про підозру у вчиненні кримінального правопорушення;

11) (підпункт 78.1.13) у разі отримання інформації про ухилення податковим агентом від оподаткування виплаченої (нарахованої) найманим особам (у тому числі без документального оформлення) заробітної плати, пасивних доходів, додаткових благ, інших виплат та відшкодувань, що підлягають оподаткуванню, у тому числі внаслідок неукладення платником податків трудових договорів з найманими особами згідно із законом, а також з дійснення особою господарської діяльності без державної реєстрації. Така перевірка проводиться виключно з питань, що стали підставою для проведення такої перевірки.

Дана підстава є новою для податкового законодавства і тим, що контролюючий орган може проводити перевірку без попереднього обов'язкового запиту платника податків, як це передбачено в інших підпунктах пункту у 78.1 статті 78 ПК України [110].

12) (підпункт 78.1.14) у разі отримання документально підтвердженої інформації та даних, що свідчать про невідповідність умов контролювано

ї операції принципу "витягнутої руки" та/або встановлення невідповідності умов контрольованої операції принципу "витягнутої руки" у порядку, передбаченому підпунктом 39.5.1.1 пункту 39.5 статті 39 цього Кодексу;

13) (підпункт 78.1.15) неподання платником податків або подання з порушенням вимог пункту 39.4 ПК України звіту про контрольовані операції та/або документації з трансфертного ціноутворення або у разі встановлення порушень під час моніторингу такого звіту або документації відповідно до вимог пунктів 39.4 і 39.5 ПК України;

14) (підпункт 78.1.16) отримано звіт про контрольовані операції, надісланий платником податків відповідно до пункту 39.4 статті 39 ПК України. У такому разі перевірка проводиться виключно з питань контролю трансфертного ціноутворення;

15) (підпункт 78.1.17) платником податків не подано в установлений пунктом 50.3 ПК України строк уточнюючий розрахунок для виправлення помилок, виявлених за результатами електронної перевірки, проведеної з заявою платника податків;

16) (підпункт 78.1.18) виявлено розбіжності даних, що містяться у за реєстрованих акцизних накладних/розрахунках коригування в Єдиному реєстрі акцизних накладних та деклараціях з акцизного податку, поданих платником акцизного податку, що реалізує пальне;

17) (підпункт 78.1.19) платником податків не надано для проведення зустрічної звірки інформацію, визначену у запиті контролюючого органу, протягом 10 робочих днів з дня, наступного за днем отримання запиту. Така перевірка проводиться виключно з питань, зазначених у запиті контролюючого органу.

У статті 82 ПК України вказано, що тривалість документальної поза планової перевірки не повинна перевищувати 15 робочих днів для великих платників податків, щодо суб'єктів малого підприємництва 5 робочих днів, для фізичних осіб підприємців, які не мають найманих працівників, за наявності умов, визн

ачених в абзацах третьому восьмому цього пункту,

3 робочі дні, інших платників податків 10 робочих днів. Продовження строків проведення документальної позапланової перевірки можливе за рішенням керівника (його заступника або уповноваженої особи) контролюючого органу не більше як на 10 робочих днів для великих платників податків, щодо суб'єктів малого підприємництва не більше як на 2 робочих дні, інших платників податків – не більше як на 5 робочих днів.

Відповідно до положення статті 75 ПК України **електронною перевіркою** є документальна невиїзна позапланова перевірка, яка проводиться за заявою платника податків з незначним ступенем ризику до контролюючого органу, в якому він перебуває на податковому обліку.

Предметом електронної перевірки, як зазначають аналітики «TaxLink.ua», є «своєчасність, достовірність, повнота нарахування та сплати передбачених ПК України податків та зборів, а також дотримання валютного та іншого законодавства, контроль за додержанням якого покладено на контролюючі органи. Електронна перевірка проводиться у приміщенні контролюючого органу, присутність платника при цьому не є обов'язковою.

Такий вид перевірки, з одного боку, є позитивним явищем, оскільки платнику податків надається можливість перевірити порядок ведення податкового, бухгалтерського та іншого обліку, уточнити свої податкові зобов'язання, а з іншого –

містить ряд неточностей, що можуть негативно вплинути на платника податків. Вказані перевірки не проводяться у зв'язку з відсутністю офіційного повідомлення ДФС України про запровадження проведення електронної перевірки. У зв'язку з цим судова практика з цього питання ще не сформована» [110].

Для проведення електронної перевірки платник повинен подати заяву до контролюючого органу, в якому він перебуває на податковому обліку, а контролюючий орган приймає рішення про проведення електронної перевірки. Це визначено Порядком подання платником податків заяви про пр

оведення документальної невізної позапланової електронної перевірки та прийняття рішення контролюючим органом про проведення такої перевірки, затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 20.11.2015 № 1040 [19].

Заява подається за 10 календарних днів до очікуваного початку проведення електронної перевірки, але не раніше офіційного повідомлення Державної фіскальної служби про запровадження проведення такої перевірки для відповідних платників податків [3].

Порядок № 1040 зазначає, що «електронна перевірка може бути проведена за визначені платником податків податкові періоди, за які не проводились документальні планові або позапланові перевірки (але такий податковий період не може становити менше одного базового податкового (звітнього) періоду з відповідного податку (збору))» [19].

Згідно пункту 86.11 статті 86 ПК України «за результатами електронної перевірки складається довідка, незалежно від того, був виявлений факт правопорушення чи ні.

Довідка складається у двох примірниках, підписується посадовими особами контролюючого органу, які проводили перевірку, та реєструється у контролюючому органі протягом 3 робочих днів з дня закінчення установленого для проведення перевірки строку. Довідка вручається особисто платнику податків або його законним представникам для ознайомлення та підписання протягом 5 робочих днів з дня вручення. Підписання довідки є обов'язком платника податків» [3].

Як зазначається на сайті «TaxLink.ua», «ПК України не передбачає прийняття податкового повідомлення рішення за результатами проведеної електронної перевірки. У зв'язку з цим, платник податків не зможе оскаржити довідку, прийняту за результатами проведеної перевірки. Єдиним можливим варіантом є оскарження дій / бездіяльності посадових осіб контролюючого органу з приводу складання довідки за результатами проведення перевірки» [110].

Загальні положення глави 8 розділу II ПК України застосовуються і до **перевірок контрольованих операцій** з урахуванням особливостей, які визначені статтею 39 ПК України. Підстави для перевірки контрольованих операцій визначені підпунктом 39.5.2.1 ПК України, а саме [3]:

а) надання платником податків документації з трансфертного ціноутворення відповідно до підпункту 39.4.4 пункту 39.4 статті 39 ПК України.

Згідно підпункту 39.4.4 пункту 39.4 статті 39 ПК України «на запит Державної фіскальної служби України платники податків протягом 30 календарних днів з дня отримання запиту подають документацію щодо контрольованих операцій, зазначених у запиті, яка повинна містити інформацію, зазначену у підпункті 39.4.6 ПК України, а саме дані про пов'язаних осіб, загальний опис діяльності групи компаній, опис структури управління платника податків, схема його організаційної структури тощо» [3].

б) неподання платником податків чи подання з порушенням вимог пункту 39.4 ПК України звіту про контрольовані операції або документації з трансфертного ціноутворення.

Предметом перевірки є контрольовані операції платника податків, причому в аспекті відповідності умов таких операцій принципу «витягнутої руки» [3].

Згідно підпункту 39.5.2.10 ПК України «під час перевірки з питань дотримання платником податків принципу "витягнутої руки" можуть бути перевірені господарські операції з урахуванням строку, передбаченого пунктом 102.1 статті 102 ПК України, а саме 2555 днів у разі проведення перевірки контрольованої операції, що настає за останнім днем граничного строку подання податкової декларації та/або граничного строку сплати грошових зобов'язань, нарахованих контролюючим органом, а якщо така податкова декларація була надана пізніше, –

за днем її фактичного подання. Якщо протягом зазначеного строку контролюючий орган не визначає суму грошових зобов'язань, платник податків вважається вільним від такого грошового зобов'язання, а спір стосовно та

кої декларації та/або податкового повідомлення не підлягає розгляду в адміністративному або судовому порядку.

Тривалість проведення перевірки: з дня прийняття рішення про проведення перевірки до дня складання довідки (акта) – не більше 18 місяців (підпункти 39.5.2.7, 39.5.2.8 ПК України). При цьому, кожні шість місяців проведення перевірки контрольованих операцій контролюючий орган надає платнику податків інформацію про поточний стан проведення перевірки.

Відповідно до пп. 39.5.2.9 ПК України, контролюючий орган має право продовжити тривалість перевірки на строк, що не перевищує 12 місяців, у разі необхідності отримання інформації від іноземних державних органів або проведення експертизи та/або перекладу на українську мову документів» [3].

«Особливість проведення перевірки контрольованої операції в тому, що посадові особи контролюючого органу мають право проводити опитування посадових осіб платників та/або працівників платників, які є сторонами контролюваних операцій» [110].

*Фактичною вважається перевірка, що здійснюється за місцем фактичного провадження платником податків діяльності, розташування господарських або інших об'єктів права власності такого платника. «Особливістю фактичної перевірки, в порівнянні з іншими видами виїзних перевірок, є те, що вона проводиться без попередження платника податків.*

Предметом фактичної перевірки є дотримання норм законодавства:

- з питань регулювання обігу готівки;
- порядку здійснення платниками податків розрахункових операцій;
- ведення касових операцій;
- наявності ліцензій, патентів, свідоцтв, у тому числі про виробництво та обіг підакцизних товарів;
- дотримання роботодавцем законодавства щодо укладення трудового договору, оформлення трудових відносин з працівниками.

Важливо зазначити, що фактична перевірка не може проводитись з інших, ніж визначені, питань. У зв'язку з цим, не може бути предметом фактичної перевірки своєчасність, достовірність, повнота нарахування та сплати податків та зборів. Таким чином, якщо під час проведення фактичної перевірки посадові особи контролюючого органу вимагають у платника податків надати податкову, фінансову звітність, первинні документи тощо, це є підставою для відмови у наданні таких документів платником податків. Контролюючий орган уповноважений вимагати лише ті документи, які безпосередньо стосуються предмету фактичної перевірки» [110].

Фактична перевірка проводиться за наявності хоча б однієї з наступних обставин, які визначені ПК України:

1) (підпункт 80.2.1) у разі коли за результатами перевірок інших платників податків виявлено факти, які свідчать про можливі порушення платником податків законодавства щодо виробництва та обігу підакцизних товарів, здійснення платником податків розрахункових операцій, ведення касових операцій, наявності патентів, ліцензій та інших документів, контроль за наявністю яких покладено на контролюючі органи, та виникає необхідність перевірки таких фактів.

2) (підпункт 80.2.2) у разі наявності та/або отримання в установленому законодавством порядку інформації від державних органів або органів місцевого самоврядування, яка свідчить про можливі порушення платником податків законодавства, контроль за яким покладено на контролюючі органи, зокрема, щодо здійснення платниками податків розрахункових операцій, ведення касових операцій, наявності патентів, ліцензій та інших документів, контроль за наявністю яких покладено на контролюючі органи, виробництва та обігу підакцизних товарів.

В ухвалі Вищого адміністративного суду України від 14.10.2014 р. у справі № 2 а 1970/3608/12 вказано наступне: «передумовою проведення фактичної перевірки є, зокрема, отримання в установленому законодавством порядку інфор

мації від державних органів або органів місцевого самоврядування, яка свідчить про можливі порушення платником податків законодавства, контроль за яким покладено на органи державної податкової служби.

В наведеному випадку передумовою для проведення спірної перевірки став лист управління економіки Козівської районної державної адміністрації Тернопільської області № 01/95 01

17 від 26 вересня 2012 року. Однак, в зазначеному листі, як встановлено судами, відсутня інформація про можливі порушення позивачем законодавства, контроль за яким покладено на податкові органи, а міститься лише посилення на виконання товариством показників Програми соціально економічного та культурного розвитку району на 2012 рік, а також висловлено прохання ідентифікувати перевізників цукрового буряка, його здавальників та заготівельників, з'ясувати своєчасність сплати цими особами податку на доходи фізичних осіб тощо.

З огляду на викладене, судові інстанції дійшли цілком обґрунтованого висновку про відсутність у податкового органу в розглядуваній ситуації правових підстав для проведення фактичної перевірки платника податків та, як наслідок, про протиправність спірного наказу» [46].

Отже, у випадку відсутності в наказі про проведення перевірки інформації, що свідчить про можливі порушення платником податків законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, платник податків має право не допустити посадових осіб контролюючого органу до проведення перевірки [110].

3) (підпункт 80.2.3) письмового звернення покупця (споживача), оформленого відповідно до закону, про порушення платником податків установленого порядку проведення розрахункових операцій, касових операцій, патентування або ліцензування.

4) (підпункт 80.2.4) неподання суб'єктом господарювання в установлений законом строк обов'язкової звітності про використання реєстраторів розрахункових операцій, розрахункових книжок та книг обліку розрахунков

их операцій, подання їх із нульовими показниками.

5) (підпункт 80.2.5) у разі наявності та/або отримання в установленому законодавством порядку інформації про порушення вимог законодавства в частині виробництва, обліку, зберігання та транспортування спирту, алкогольних напоїв та тютюнових виробів та цільового використання спирту платниками податків, а також здійснення функцій, визначених законодавством у сфері виробництва і обігу спирту, алкогольних напоїв та тютюнових виробів, пального.

Згідно ухвали Вищого адміністративного суду України від 18.06.2015 р. у справі № 826/14199/14 «у матеріалах справи відсутні докази отримання контролюючим органом в установленому законодавством порядку відповідної інформації, яка б надавала йому право на проведення розглядуваної перевірки. Невиконання, в свою чергу, вимог підпункту 80.2.5 пункту 80.2 статті 80 ПК України призводить до визнання перевірки незаконною та відсутності правових наслідків такої, а саме компетенції у податкового органу на прийняття акту індивідуальної дії.

Адже, така компетенція не виникає в силу лише факту вчинення суб'єктом господарювання правопорушення, позаяк для винесення акту індивідуальної дії контролюючому органу необхідно дотриматись певних умов – спочатку провести перевірку. Отже, у випадку незаконності перевірки, прийнятий за результатами такої перевірки акт індивідуальної дії автоматично підлягає визнанню протиправним та скасуванню» [56].

Таким чином, фактична перевірка може бути проведена лише за наявності інформації про порушення вимог законодавства, отриманої, до того ж, у встановленому законом порядку [110].

6) (підпункт 80.2.6) у разі виявлення за результатами попередньої перевірки порушення законодавства з питань, визначених у пункті 75.1.3 ПК

Відповідно до підпункту 75.1.3 статті 75 ПК України документальна позапланова перевірка здійснюється у разі, якщо платником податків под

ано контролюючому органу уточнюючий розрахунок з відповідного податку за період, який перевірявся контролюючим органом [3].

7) (підпункт 80.2.7) у разі наявності та/або отримання в установленому законодавством порядку інформації про використання праці найманих осіб без належного оформлення трудових відносин та виплати роботодавця ми доходів у вигляді заробітної плати без сплати податків до бюджету, а також здійснення фізичною особою підприємницької діяльності без державної реєстрації.

Пунктом 80.2 статті 80 ПК України визначено, що фактична перевірка може проводитися на підставі рішення керівника контролюючого органу, оформленого наказом, копія якого вручається платнику податків або його уповноваженому представнику, або особам, які фактично проводять розрахункові операції під розписку до початку проведення такої перевірки.

Методичними рекомендаціями щодо порядку взаємодії між підрозділами органів державної фіскальної служби при організації, проведенні та реалізації матеріалів перевірок платників податків, затвердженими наказом Державної фіскальної служби України від 31 липня 2014 р. № 22 визначено, що «у разі якщо платник податків провадить діяльність не за місцем, зазначеним у Єдиному державному реєстрі юридичних осіб та фізичних осіб підприємців, контролюючий орган, на території якого провадить діяльність такий платник, може ініціювати проведення перевірки такого платника податків шляхом надання запиту до контролюючого органу, на обліку в якому перебуває такий платник, з питань надання інформації щодо наявності обставин для проведення перевірки» [23]. Хоча ПК України визначено, що «фактична перевірка здійснюється за місцем фактичного провадження платником податків діяльності, розташування господарських або інших об'єктів в права власності такого платника» [3].

Посадові особи контролюючого органу уповноважені приступити до проведення фактичної перевірки за умови пред'явлення направлення на проведення перевірки; копію наказу про проведення перевірки; службові пос

відчення осіб, які зазначені в направленні на проведення перевірки.

З цього приводу Вищий адміністративний суд України в ухвалі від 17.11.2014 р. у справі № 820/9191/13 а зазначив, що «непред'явлення у випадках, визначених ПК України, платнику податків (його посадовим (службовим) особам або його уповноваженому представнику, або особам, які фактично проводять розрахункові операції) цих документів (направлення та наказу) або пред'явлення зазначених документів, що оформлені з порушенням вимог, встановлених ПК України, є підставою для недопущення посадових (службових) осіб контролюючого органу до проведення фактичної перевірки» [48].

А в ухвалі від 17.02.2014 р. у справі № 2а870/12089/11 Вищий адміністративний суд України вказав на те, що «судом апеляційної інстанції вірно зазначено, що належними та допустимими доказами можуть вважатися лише ті докази, які добуті після початку проведення перевірки, тобто, після вручення відповідній особі під розписку копії наказу про проведення перевірки.

Матеріали справи свідчать, що наказ та направлення на перевірку були вручені продавцю магазину, що перевіряється 23.09.2012 о 12 год. 05 хв., в той час, як порушення, зазначене відповідачем в акті перевірки, було зафіксовано 23.09.2012 об 11 год. 56 хв., що, як вірно зазначено судом апеляційної інстанції, є свідченням того, що докази, на які посилається відповідач, як на підставу законності та обґрунтованості прийнятого рішення про застосування до позивача фінансових санкцій за здійснення роздрібної торгівлі горілкою за ціною, нижчою за встановлену мінімальну роздрібну ціну, добуті поза межами перевірки, у зв'язку із чим не можуть бути визнані допустимими у розумінні положень статей 69, 70 Кодексу адміністративного судочинства України.

З урахуванням наведеного, а також того, що матеріали справи не містять будь-яких інших доказів, які б свідчили про правомірність проведення перевірки

и, складання акта та застосування штрафної санкції, вірним є висновок суду апеляційної інстанції про відсутність у відповідача підстав для прийняття оскаржуваного рішення про застосування штрафних (фінансових) санкцій» [41].

Отже, у випадку порушення контролюючим органом порядку проведення фактичної перевірки, це є підставою для скасування рішень, прийнятих за результатами проведеної перевірки [110].

Листом Державної податкової адміністрації України № 5283/к/23 7014/624 від 01.06.2011 визначено, що «у випадку якщо суб'єкт господарювання має сумніву відносно правомірності проведення на його господарському об'єкті фактичної перевірки, він може звернутися до Державної фіскальної служби України. Крім того, платник податків для захисту своїх прав в передбаченому законодавством України порядку може звернутися в органи суду» [31].

Строк проведення фактичної перевірки не повинен перевищувати 10 діб. Продовження строку таких перевірок здійснюється за рішенням керівника (його заступника або уповноваженої особи) контролюючого органу не більш як на 5 діб. А підставами для подовження строку перевірки є:

- 1) заява суб'єкта господарювання (у разі необхідності подання ним документів, які стосуються питань перевірки);
- 2) змінний режим роботи або підсумований облік робочого часу суб'єкта господарювання та/або його господарських об'єктів.

У Листі Державної податкової адміністрації України № 2337/7/23 7017/125 від 28.01.2011 вказується, що «результати фактичної перевірки оформляються актом (довідкою) у порядку, визначеному п. 86.5 Кодексу, з врахуванням рекомендованого переліку питань, які необхідно відображати у акті перевірки, згідно додатку до цього листа. Довідка про результати проведення хронометражу є невід'ємною частиною (додатком) акта (довідки) про результати фактичної перевірки» [25].

Ще одним різновидом перевірок є **зустрічні звірки**, право на проведен

ення яких закріплюється ст.73.5 Податкового кодексу, які за законом не є перевіркою.

Відповідно до Порядку проведення контролюючими органами зустрічних звірок, затвердженого Постановою КМУ від 27 грудня 2010 року № 1232 «зустрічні звірки проводяться у суб'єктів господарювання, щодо здійснення операцій з якими під час перевірки платника податків та зборів виникають сумніви стосовно факту здійснення таких операцій або якщо існують розбіжності задекларованих у деклараціях з податку на додану вартість показників податкового кредиту та податкових зобов'язань.

Зустрічна звірка проводиться контролюючим органом за місцем реєстрації платника, з яким проводиться звірка, предмет якої полягає у співставленні даних первинних бухгалтерських та інших документів суб'єкта господарювання, що здійснюється контролюючими органами з метою документального підтвердження господарських відносин з платником податків та зборів, а також підтвердження відносин, виду, обсягу і якості операцій та розрахунків, що здійснювалися між ними, для з'ясування їх реальності та повноти відображення в обліку платника податків.

Контролюючий орган (виконавець), який проводить зустрічну звірку, складає довідку за наявності інформації, для отримання якої надіслано запит контролюючим органом (ініціатором), та її документального підтвердження. У разі відсутності запитуваної контролюючим органом (ініціатором) інформації контролюючий орган (виконавець) надсилає завірений печаткою запит про подання інформації та її документального підтвердження суб'єкту господарювання за його адресою рекомендованим листом з повідомленням про вручення чи особисто вручає суб'єкту господарювання або його законному чи уповноваженому представникові під розписку» [13].

Як вже відомо, результати перевірок оформлюються за допомогою акту, який складається у разі встановлення порушень, та довідки, якщо порушення відсутні.

Форма акта перевірки затверджена Наказом Міністерства фінансів Ук

раїни від 20 серпня 2015 року № 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» [18].

Для платників податків, які зобов'язані подавати звіт про контрольовані операції встановлена форма акта, яка затверджена Наказом Міністерства фінансів України від 21 жовтня 2015 року № 912 «Про затвердження форми акта (довідки) про результати перевірки платника податків з питань повноти нарахування і сплати податків під час здійснення контрольованої(их) операції(й) та Вимог до його (її) складання» [21].

Пунктом 2 Наказу Міністерства фінансів України від 20 серпня 2015 року № 727 визначено, що «акт документальної перевірки – службовий документ, який підтверджує факт проведення документальної перевірки, відображає її результати і є носієм доказової інформації про виявлені порушення вимог законодавства з питань державної митної справи, податкового, валютного та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи» [18].

В акті перевірки повинен міститись систематизований виклад виявлених під час перевірки фактів порушень норм податкового, валютного та іншого законодавства, контроль за дотримання якого покладено на контролюючий орган. Акт підписується посадовими особами контролюючого органу та платниками податків або їх законними представниками.

Аналітиками «TaxLink.ua» визначено «негативні наслідки акта перевірки:

- висновки акта перевірки щодо встановлення порушення з боку платника податків можуть бути використанні в межах перевірок його контрагентів;

- висновки, викладені в акті перевірки, можуть стати джерелом інформації в рамках кримінального процесу із притягненням посадових осіб пла

тника податків до кримінальної відповідальності;

«висновки акта перевірки негативно впливають на репутацію платника податку» [110].

У листі від 30 листопада 2009 року № 1619/10/13 09 Вищого адміністративного суду України зазначається, що «акт перевірки не є рішенням суб'єкта владних повноважень, не спричиняє виникнення будь-яких прав і обов'язків осіб чи суб'єктів владних повноважень, а отже не породжує відносин, які можуть бути предметом судового спору, а тому і не може бути оскарженим» [37].

Відповідно до ст. 81.3 ПК «платники податків зобов'язані підписувати акт (довідку) та мають право написати заперечення» [3]. Якщо платник податків не поділяє висновків акта, то він має право підписати його із зауваженнями, які можна надати разом із підписаним примірником акта, або окремо. Треба пам'ятати, що відмова від підписання або отримання акту перевірки не звільняє платника від обов'язку сплатити грошові зобов'язання [110].

«У разі якщо платник податків виявив бажання брати участь у розгляді його заперечень до акта перевірки та/або додаткових документів, контролюючий орган зобов'язаний повідомити такому платнику податків про місце і час проведення такого розгляду. Таке повідомлення надсилається платнику податків не пізніше наступного робочого дня з дня отримання від нього заперечень та/або листа про надання додаткових документів, але не пізніше ніж за 4 робочі дні до дня їх розгляду» [123].

О. Єфімов зазначає, що «присутність та надання пояснень щодо можливих порушень податкового законодавства може певним чином утримати перевіряючих від того, щоб відобразити в акті те, що порушенням і не є.

Такі пояснення можуть супроводжуватися акцентом на тих документах, які перевіряючі з тих чи інших причин не хочуть бачити. Це не дасть податківцям в майбутньому можливості стверджувати, що при складанні акта

не всі документи були їм надані» [111].

Отже, за допомогою податкових перевірок контролюючі органи повинні здійснювати об'єктивний контроль безпосередньо за дотриманням законодавства платниками податків, що стосується правильності порядку обчислення, декларування і сплати обов'язкових платежів та законність застосування податкових пільг для існування ефективної податкової системи України.

## **РОЗДІЛ 2. ОРГАНІЗАЦІЙНО ПРАВОВІ ЗАСАДИ ОРГАНІЗАЦІЇ ПЕРЕВІРОК ОКРЕМИХ ВИДІВ ПОДАТКІВ, ЗБОРІВ, ВНЕСКІВ**

### **2.1. Порядок проведення перевірок платників податку на прибуток підприємств**

«Податок на прибуток, як правильно зазначає Н. Жмурко і М. Борошок, за своєю природою є потужним фіскальним інструментом для стимулювання інвестицій та економічного розвитку, але в останні роки, на жаль, перетворився на інструмент політичних маніпуляцій громадською думкою. Аналізуючи досвід попередніх років, варто зазначити, що цей податок ніколи не виконував функції інвестиційного стимулювання, а радше слугував механізмом для створення ринку тіньової економіки, непрозорих правил гри, надмірного податкового тиску для більшості його платників і незрозумілих преференцій для меншості. Також спостерігалися випадки його використання податківцями для політичної та економічної розправи над опонентами влади. За таких умов під сумнівом постало питання успішності реалізації завдань прискореного економічного зростання, яких потребує Україна» [66, с.426].

У Листі Державної податкової служби України №11920/7/15 0217 від 27.04.2011 р. вказується, що «під час перевірки з'ясовується питання порушення терміну подання звітності, правильність визначення об'єкта оподаткування та нарахованого грошового зобов'язання з податку на прибуток, а також несвоєчасної сплати визначеного платником податку грошового зобов'язання, а вся податкова звітність з податку на прибуток повинна бути камерально перевірена до настання термінів подачі наступної за поданою звітністю» [32].

Ігор Кушнар'єв зазначає, що «залежно від підстави перевірки (неподання (несвоєчасне подання) податкової звітності або виявлення помилок (порушень) в податковій звітності в Акті зазначається:

— суть помилки (порушення) – відміткою та, у разі необхідності, вказівкою на пункти ПКУ і нормативних правових актів. Так, наприклад, якщо під час проведення камеральної перевірки звітності з податку на прибуток встановлено факт порушення термінів її подання, у формі акта заповнюється п. 1 розд. «Перевіркою встановлено».

Якщо за даними камеральної перевірки результатів діяльності платника, заявлених у податкових деклараціях (уточнюючих розрахунках) з податку на прибуток податковий орган визначає суму грошових зобов'язань або зменшує від'ємне значення об'єкта оподаткування податком на прибуток, у формі акта після заповнення загальної частини заповнюється п. 2 розд. «Перевіркою встановлено».

У випадку якщо платник податку на прибуток порушує п. 57.1 ст. 57 ПКУ і погашає податкове зобов'язання, зазначене у поданій ним податковій декларації, після граничних термінів сплати, у формі акта заповнюється п. 3 розд. «Перевіркою встановлено»;

— інформація про застосовані штрафи для визначення повторності порушень; таблиця з показниками, у яких допущено помилки (для перевірки з питань виявлення помилок (порушень) в податковій звітності) або таблиця з показниками термінів подання податкової звітності;

— відповідний висновок» [77].

Щодо строків проведення камеральних перевірок з податку на прибуток, то Верховний Суд України рішенням у справі № 826/3285/15 від 09.02.2016 року зазначив, що «камеральна перевірка податкової звітності з податку на прибуток може бути проведена у термін, строком 1095 днів. Розді

л III «Податок на прибуток підприємств» ПК України не містить граничних строків проведення таких перевірок. Однак зауважив, що таке обмеження випливає з положень статті 102 ПК України, а саме – «зі строком у 1095 днів» [35].

Також Верховний Суд України визнав невірним посилання на 30-денний строк для проведення камеральної перевірки, який визначений Методичними рекомендаціями, затвердженими наказом Міністерства доходів і зборів України від 14 червня 2013 року № 165, саме через те, що даний документ не пройшов державну реєстрацію в Міністерстві юстиції України і тому не є нормативним актом, який встановлює права та обов'язки сторін.

З одного боку, таким рішенням суд фактично надав фіскальним органам додаткові можливості для проведення камеральної перевірки. Але з іншого –

суд ще раз поставив крапку в значенні для судових спорів таких документів як «методичні рекомендації» чи інших документів, які не зареєстровані Міністерством юстиції України [126].

З 01.01.2017 р. внеслися зміни до критеріїв належності платника до категорії великих платників податків, а саме [116]:

- збільшено показник сплати платежів до державного бюджету за платежами, які контролюються ДФС, з 12 до 20 млн. гривень;
- збільшено критерій обсягу доходу від усіх видів діяльності за останні чотири послідовні податкові (звітні) квартали з 500 млн. грн. до 1 млрд. гривень;
- додано постійне представництво нерезидента до переліку суб'єктів.

Відповідно до п. 137.1 ст. 137 ПК України податок на прибуток підприємств нараховується платником самостійно за ставкою, визначеною ст. 136 ПКУ, від бази оподаткування, згідно зі ст. 135 ПК України якою є грошове вираження об'єкту оподаткування, визначеного згідно із ст. 134 ПК України з урахуванням діючих положень ПК України.

«Об'єктом оподаткування податком на прибуток згідно з положенням п.п.134.1.1 п.134.1 ст.134 ПК України є прибуток із джерелом походження з України та за її межами, який визначається шляхом коригування (збільшення або зменшення) фінансового результату до оподаткування (прибутку або збитку), визначеного у фінансовій звітності підприємства відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності, на різниці, які виникають відповідно до положень ПК України.

Отже, базою для розрахунку об'єкта оподаткування податком на прибуток є фінансовий результат до оподаткування, визначений на підставі даних бухгалтерського обліку» [124].

Податкові органи наділені правом проводити перевірку правильності та повноти визначення фінансового результату до оподаткування згідно з бухгалтерським обліком відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності [3].

Відповідно до п.58.1 ст. 58 ПКУ «контролюючий орган надсилає (вручає) платнику податків податкове повідомлення рішення якщо за результатами перевірки контролюючим органом встановлено факт завищення розміру задекларованого від'ємного значення об'єкта оподаткування податком на прибуток, заниження або завищення суми податкових зобов'язань, заявленої у податковій декларації, крім випадків, коли зазначене заниження або завищення враховано при винесенні інших податкових повідомлень рішень за результатами перевірки» [3].

«У разі визначення грошового зобов'язання контролюючим органом з а підставами, зазначеними у підпунктах 54.3.1 54.3.6 п.54.3 ст. 54 ПКУ, платник податків зобов'язаний сплатити нараховану суму грошового зобов'язання протягом 10 календарних днів, що настають за днем отримання податкового повідомлення рішення, крім випадків, коли протягом такого строку такий платник подат

ків розпочинає процедуру оскарження рішення контролюючого органу» [3].

Порядок внесення змін до податкової звітності у разі самостійного виявлення платником податків допущених помилок регулюється статтею 50 ПКУ.

«Якщо за результатами документальної перевірки збільшені/зменшені суми від'ємного значенням об'єкта оподаткування з податку на прибуток за минулі звітні (податкові) роки, то коригування фінансового результату до оподаткування за звітний період, що був охоплений перевіркою, не здійснюється, а від'ємне значення підлягає виправленню платником податків у показниках Податкової декларації з податку на прибуток підприємств в наступному звітному (податковому) періоді» [3].

Згідно п.44.1 ст.44 Кодексу «для цілей оподаткування платники податків зобов'язані вести облік доходів, витрат та інших показників, пов'язаних з визначенням об'єктів оподаткування та/або податкових зобов'язань, на підставі первинних документів, реєстрів бухгалтерського обліку, фінансової звітності, інших документів, пов'язаних з обчисленням і сплатою податків і зборів, ведення яких передбачено законодавством. Платникам податків забороняється формування показників податкової звітності, митних декларацій на підставі даних, не підтверджених документами, що визначені абзацом першим цього пункту» [3].

Відповідно до п.44.2 ст.44 ПК України «для обрахунку об'єкта оподаткування платник податку на прибуток використовує дані бухгалтерського обліку та фінансової звітності щодо доходів, витрат та фінансового результату до оподаткування».

Листом ГУ ДФС в Одеській області від 08.04.2016 №750/10/15 32 12 01

14 вказується, що «щодо надання документів, що підтверджують показники, які відображені платником податків у податковій звітності при проведенні документальної перевірки контролюючим органом, ПК України встановлено наступні вимоги: у разі якщо до закінчення перевірки або у терміні,

визначені в абзаці другому п. 44.7 ст.44 Кодексу 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 складення такої звітності» [29].

«Якщо платник податків після закінчення перевірки та до прийняття рішення контролюючим органом за результатами такої перевірки надає документи, що підтверджують показники, відображені таким платником податків у податковій звітності, не надані під час перевірки, такі документи повинні бути враховані контролюючим органом під час розгляду ним питання про прийняття рішення» [3].

Пунктом 44.7 статті 44 ПК України встановлено, що «у разі якщо посадова особа контролюючого органу, яка здійснює перевірку, відмовляється з будь-яких причин від врахування документів, наданих платником податків під час проведення перевірки, платник податків має право до закінчення перевірки надіслати листом з повідомленням про вручення та з описом вкладеного або надати безпосередньо до контролюючого органу, який призначив проведення перевірки, копії таких документів (засвідчені печаткою платника податків та підписом платника податків фізичної особи або посадової особи платника податків юридичної особи)» [3].

У пункті 50.1 статті 50 ПК України передбачена можливість уточнення показників податкової звітності і зазначено, що «у разі якщо у майбутніх податкових періодах (з урахуванням строків давності, визначених статтею 102 ПК) платник податків самостійно (у тому числі за результатами електронної перевірки) виявляє помилки, що містяться у раніше поданій ним податковій декларації (крім обмежень, визначених цією статтею), він зобов'язаний

бов'язаний надіслати уточнюючий розрахунок до такої податкової декларації за формою чинного на час подання уточнюючого розрахунку. Платник податків має право не подавати такий розрахунок, якщо відповідні уточнені показники зазначаються ним у складі податкової декларації за будь-який наступний податковий період, протягом якого такі помилки були самостійно (у тому числі за результатами електронної перевірки) виявлені» [3].

При цьому, у разі якщо платник податків подає уточнюючий розрахунок до податкової декларації, поданої за період, що перевірявся, відповідний контролюючий орган має право на проведення позапланової перевірки платника податків за відповідний період (п.50.3 ст.50 Кодексу).

Верховний Суд України розглядав справу за позовом ТОВ «Газпром експорт» в Україні до ДПІ про визнання протиправними та скасування податкових повідомлень рішень, яка полягала у тому, що «платник податків здійснював свою господарську діяльність на території України через постійне представництво і наголошував на тому, що діяльність представництва має підготовчий та допоміжний характер відносно діяльності материнської компанії, а податковий орган не надав доказів здійснення представництвом основних видів діяльності материнської компанії, а грошові кошти, передані нерезидентом юридичною особою структурному підрозділу, не відповідають критеріям визнання їх доходом» [110].

У результаті Верховний Суд України у своєму рішенні від 15 березня 2016 року у справі № 826/14127/14 наголосив на тому, що у разі здійснення представництвом нерезидента видів або виду діяльності, яка є тотожною основній діяльності нерезидента, таке представництво набуває статусу постійного представництва і його діяльність на території України оподатковується у загальному порядку [36].

## 2.2. Організація перевірок платників податку на додану вартість

Податковим кодексом України встановлені вимоги щодо камеральної перевірки стосовно податків та зборів. Податок на додану вартість (далі

– ПДВ) не виняток, тому пунктом 200.10 статті 200 ПК України передбачено, що «контролюючий орган проводить камеральну перевірку даних податкової декларації або уточнюючих розрахунків (в разі їх подання) у строк, що не перевищує 30 календарних днів, що настають за останнім днем граничного строку їх подання, а якщо такі документи були надані пізніше – за днем їх фактичного подання» [3].

Відмінністю від перевірок звітності з інших податків камеральних перевірок податкової звітності з ПДВ є те, що дані декларацій зіставляються з іншою інформацією, отриманою з інших джерел, а саме: аналізуються розбіжності, виявлені за результатами електронної обробки (звірки) податкової звітності з ПДВ та обробки даних Єдиного реєстру податкових накладних, реєстрів виданих та отриманих податкових накладних, баз митниці щодо вантажної митної декларації, зокрема [33]:

- розбіжності при заповненні податкової декларації з ПДВ: арифметичні помилки при заповненні податкової декларації з ПДВ (додатків), даних податкової декларації з ПДВ та додатків до неї;
- розбіжності між даними податкової декларації з ПДВ і реєстром виданих та отриманих податкових накладних;
- розбіжності між даними реєстрів виданих та отриманих податкових накладних і даними митних органів про експортні та імпорتنі вантажні митні декларації;
- розбіжності між даними реєстру виданих та отриманих податкових накладних і Єдиного реєстру податкових накладних;
- розбіжності між податковими зобов'язаннями та податковим кредитом контрагентів за даними розшифровок;

- розбіжності за результатами зіставлення даних реєстрів виданих та отриманих податкових накладних контрагентів (у виданих податкових накладних, в отриманих податкових накладних);
- розбіжності за результатами обробки даних Єдиного реєстру податкових накладних.

Відповідно до Методичних рекомендацій щодо комплексного відпрацювання платників ПДВ, які формують податковий кредит за податковими накладними, не зареєстрованими в Єдиному реєстрі податкових накладних, затверджених наказом ДПА України від 15.05.2012 р. № 420, «у процесі здійснення камеральної перевірки відносно осіб, які сформували податковий кредит на підставі не зареєстрованих податкових накладних (що підлягають реєстрації), контролери в першу чергу звертають увагу на факт надання заяви зі скаргою –

тобто додатку Д8 до декларації. Якщо заява наявна, то щодо покупців податківці перевіряють період її надання та факт додання до неї копій необхідних розрахункових або первинних документів» [22].

Згідно Наказу Міністерства фінансів України «Про затвердження форм та Порядку заповнення і подання податкової звітності з податку на додану вартість» від 23.09.2014 № 966 «до податкової звітності ПК України відносить і розрахунок податкових зобов'язань, нарахованих отримувачем послуг, не зареєстрованим як платник ПДВ, які постачаються нерезидентами, у тому числі їх постійними представництвами, не зареєстрованими платниками податків, на митній території України» [20]. Разом з тим, статтею 208 ПК України визначено виняток: даний розрахунок може подаватися окремо від декларації лише у разі постачання особою нерезидентом, яку не зареєстровано як платника ПДВ, послуг, місце постачання яких розташоване на митній території України особі, яку зареєстровано як платника ПДВ, чи будь якій іншій юридичній особі нерезиденту.

Розділом III Методичних рекомендацій до організації та проведення камеральних перевірок податкової звітності платників податків, крім переві-

рок податкової декларації про майновий стан і доходи та податкової декларації платника єдиного податку – фізичної особи – підприємця, які затверджені Наказом Міністерства доходів і зборів України від 14 червня 2013 року №165 визначено, що «вся звітність, надана в електронній формі, проходить арифметичний і логічний контроль за допомогою відповідного програмного забезпечення» [14]. «На цьому етапі виявляються арифметичні помилки і зіставляються між собою дані, перевіряється обґрунтованість застосування ставок податку і податкових пільг, зіставляються дані, наведені у звітності, з даними, отриманими від митних та інших органів.

В Ухвалі від 22.11.2016 року у справі № К/800/16653/16 ВАСУ дійшов висновку, що «платник податків може зареєструвати в ЄРПН виписані ним податкові накладні навіть після прийняття податковим органом рішення про анулювання реєстрації платником ПДВ, але за умови, що вони були виписані до прийняття такого рішення і така реєстрація відбулась у межах строків, які визначені у ПК України» [57].

В аналітиці «TaxLink.ua» вказано, що «найбільша кількість судових спорів щодо порушення строків проведення камеральної перевірки становлять спори щодо ПДВ» [110]. В ухвалі від 12 березня 2014 року у справі № 2а7249/10/1570 ВАСУ зазначив, що «формальні порушення податковим органом процедури проведення податкової перевірки можуть слугувати підставою для скасування податкових повідомлень рішень лише у випадку, якщо вони призвели до істотного порушення прав платника та/або мали наслідком прийняття контролюючим органом неправомірного рішення. Власне порушення строку проведення камеральної перевірки не може розцінюватися як доказ протиправності рішення, прийнятого за її наслідками» [42].

Протилежна позиція міститься в ухвалі ВАСУ від 27 жовтня 2014 року у справі № 817/2751/13 а: «проведення камеральної перевірки податкових декларацій позивача з П

ДВ за вказаний період податковим органом вчинено протиправно, через їх проведення поза межами строків, встановлених законодавством» [47]. Щодо цього аналітики «TaxLink.ua» зазначають, що «окрім того, що податковий орган врахував іншу інформацію, ніж вказана платником податків у податкових деклараціях з ПДВ, прийняття податкового повідомлення рішення за результатами проведення камеральної перевірки є протиправним, а отже, підлягає скасуванню податковим органом» [110].

«За результатами проведених камеральних перевірок податківці здійснюють:

- складання актів, підготовку та направлення платникам податкових повідомлень рішень з метою застосування згідно з п. 120.1 ст. 120 ПК України штрафних санкцій до платників податків, які не подали у встановлені терміни до податкового органу податкову звітність з ПДВ;

- складання актів у разі якщо результати камеральної перевірки податкової звітності платника свідчать про наявність у такій звітності помилок (порушень);

- підготовку та направлення податкових повідомлень рішень у разі, якщо результати камеральної перевірки податкової звітності платника свідчать про заниження або завищення суми його податкових зобов'язань, завищення суми бюджетного відшкодування або від'ємного значення суми ПДВ (п. 123.1 ст. 123 ПК України);

- виявлення та розшук суб'єктів господарювання, яких необхідно розшукувати, у разі, якщо платнику податку неможливо вручити документ (лист, акт камеральної перевірки, податкове повідомлення рішення тощо);

- виявлення підприємств групи ризику, які потребують документальної перевірки, тобто формування висновків про необхідність проведення документальної перевірки платника за наслідками камеральних перевірок податкової звітності та опрацювання іншої наявної в базах даних та звітній частині облікової справи платника податкової інформації (опрацювання резул

ьтатів Системи автоматизованого співставлення податкових зобов'язань та податкового кредиту у розрізі контрагентів, розбіжностей у реєстрах виданих та отриманих податкових накладних контрагентів, даних митних органів, інформації Єдиного реєстру податкових накладних тощо)» [115].

Ігор Кушнар'єв встановив, що «за результатами проведеної камеральної перевірки даних, задекларованих у податковій звітності, складають відповідні висновки, які направляють до структурних підрозділів для прийняття подальших заходів, таких як, наприклад, проведення документальних перевірок» [77].

У листі ДПА України від 23.03.2011 р. № 8073/7/16 1617 пояснюється, що «висновки за наслідками камеральних перевірок податкової звітності з ПДВ формуються на підставі проведеного поглибленого аналізу звітних даних платника, даних інформаційних ресурсів податкового органу, у разі якщо працівниками підрозділів оподаткування юридичних осіб виявлені податкові ризики платників ПДВ. Обґрунтований висновок формується працівником підрозділу оподаткування юридичних осіб, підписується керівником структурного підрозділу, у відповідних випадках, затверджується резолюцією начальника податкової інспекції. Відповідним чином сформований, підписаний та затверджений висновок передається до підрозділу податкового контролю юридичних осіб для організації проведення нової або позапланової документальної перевірки чи оперативного супроводження» [33].

«Акт про результати камеральної перевірки може стати підставою для донарахування податкових зобов'язань з ПДВ, навіть якщо це сталося в результаті методологічних або арифметичних помилок, про що платникові податків буде повідомлено податковим повідомленням рішенням. Як говорилося вище, камеральна перевірка стосується тільки звітності, тому була це арифметична помилка, або ж «умисне» заниження податкового зобов'язання,

без документальної перевірки об'єктивно оцінити неможливо.

Отже, камеральну перевірку можна розглядати як певного виду співробітництво між податковим органом і платником податку, в результаті якого виявляються помилки і розбіжності в податковій звітності, а платник податків має можливість виправити їх самостійно» [112].

У ПК України вказується, що «контролюючий орган має право протягом 60 календарних днів, що настають за граничним строком подання податкової декларації, а в разі якщо така податкова декларація надана після закінчення граничного строку

за днем її фактичного подання провести документальну перевірку платника податку в разі, якщо розрахунок суми бюджетного відшкодування було зроблено за рахунок від'ємного значення, сформованого за операціями:

за періоди до 1 липня 2015 р., що не підтверджені документальними перевірками;

з придбання товарів/послуг за період до 1 січня 2017 року у платників податку, що використовували спеціальний режим оподаткування діяльності у сфері сільського та лісового господарства, а також рибальства.

Рішення про проведення документальної перевірки має бути прийнято не пізніше закінчення граничного строку проведення камеральної перевірки.

Якщо за результатами камеральної або документальної перевірки, контролюючий орган виявляє невідповідність суми бюджетного відшкодування сумі, заявленій у податковій декларації, то такий орган [3]:

у разі перевищення заявленої платником податку суми бюджетного відшкодування над сумою, визначеною контролюючим органом за результатами перевірок, надсилає платнику податку податкове повідомлення, в якому зазначаються сума такого перевищення та підстави для її вирахування;

у разі з'ясування за результатами проведення перевірок факту, за яким платник податку не має права на отримання бюджетного відшкодування, на

дсилає платнику податку податкове повідомлення, в якому зазначаються піdstави відмови в наданні бюджетного відшкодування.

У разі коли за результатами перевірки сум податку, заявлених до відшкодування, платник розпочинає процедуру адміністративного або судового оскарження, контролюючий орган не пізніше наступного робочого дня після отримання відповідного повідомлення від платника або ухвали суду про порушення провадження зобов'язаний внести відповідні дані до Реєстру у заяв про повернення суми бюджетного відшкодування. Після закінчення процедури адміністративного оскарження або набрання законної сили рішенням суду контролюючий орган на наступний робочий день після отримання відповідного рішення зобов'язаний внести до Реєстру заяв про повернення суми бюджетного відшкодування дані щодо узгодженої суми бюджетного відшкодування платника [3].

З 01.01.2017 року «сума, заявлена до бюджетного відшкодування вважатиметься узгодженою та автоматично підлягатиме відшкодуванню, якщо в результаті камеральної або документальної перевірки не виявлено порушень, якщо податковий орган не вніс до Реєстру заяв дані щодо призначення перевірки, про складення акту або про надсилання податкового повідомлення рішення, або якщо податкове повідомлення рішення скасоване. Надання податковим органом висновку на відшкодування не потребуватиметься» [118].

Найденко О. Є. зазначає, що «результати документальної позапланової виїзної перевірки оформляються:

довідкою в разі відсутності на дату складання такої довідки документально підтверджених фактів порушень чинного законодавства;  
актом у разі встановлення факту заниження податкових зобов'язань та/або завищення податкового кредиту та відповідно зменшення суми заявленого бюджетного відшкодування ПДВ (частково або на повну суму); встановлення факту завищення заявленого бюджетного відшкодування сум ПДВ через недотримання вимог пункту 200.4 статті 200 Податково

го кодексу в частині наявності фактичної оплати та відповідно відмови у наданні такого бюджетного відшкодування (частково або на повну суму)» [88, с. 156].

### **2.3. Особливості перевірок платників єдиного соціального внеску**

Відповідно до пункту 2 частини 1 статті 1 Закону України «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування» від 08.07.2010 року № 2464 VI (далі –

Закон про ЄСВ) «єдиний внесок на загальнообов'язкове державне соціальне страхування (далі – ЄСВ) –

консолідований страховий внесок, збір якого здійснюється до системи загальнообов'язкового державного соціального страхування в обов'язковому порядку та на регулярній основі з метою забезпечення захисту у випадках, передбачених законодавством, прав застрахованих осіб на отримання страхових виплат (послуг) за діючими видами загальнообов'язкового державного соціального страхування.

Абзацом 2 пункту 2 статті 13 Закону про ЄСВ встановлено, що контролюючі органи мають право на проведення документальних та камеральних перевірок у порядку, що встановлюється Податковим кодексом України» [8].

Під час камеральної перевірки здійснюється перевірка звітності з ЄСВ на правильність і повноту її складання, відповідність розрахунку показників формулам, які встановлені порядком складання відповідних форм звітності. Згода платника ЄСВ на перевірку та його присутність під час проведення камеральної перевірки не обов'язкова. Слід зазначити, що строки проведення камеральної перевірки звітності з ЄСВ чітко не встановлені [129].

Враховуючи положення підпункту 75.1.2 пункту 75.1 статті 75 ПК України аналітики «TaxLink.ua» зазначають, що «під час проведення документальної перевірки платників єдиного соціального внеску, представниками

контролюючих органів досліджуються факти своєчасності, достовірності та повноти нарахування ЄСВ, дотримання роботодавцем законодавства щодо укладення трудового договору, оформлення трудових відносин з працівниками (найманими особами). Така перевірка проводиться на підставі поданої до контролюючих органів звітності з ЄСВ та інших документів, перерахованих підпунктом 75.1.2 статті 75 ПК України.

Деякі особливості передбачені законодавством у частині проведення перевірок платників ЄСВ, що припиняються» [110]. Пунктом 1 Глави IV Порядку обліку платників єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування та Положення про реєстр страхувальників, затвердженого Наказом Міністерства фінансів України від 03.03.2016, «процедура щодо правильності нарахування та сплати ЄСВ у зв'язку з припиненням платника ЄСВ фіскальним органом розпочинаються і проводяться в разі одержання хоча б одного з таких документів:

- відомість державного реєстратора про внесення до Єдиного державного реєстру запису про рішення засновників (учасників) юридичної особи, уповноваженого ними органу про припинення юридичної особи;
- відомість з Єдиного державного реєстру чи ЄДРПОУ, повідомлення про закриття відокремленого підрозділу;
- судові рішення або відомості з Єдиного державного реєстру, інша інформація щодо прийняття судом рішень про порушення провадження у справі про банкрутство чи визнання банкрутом платника єдиного внеску, порушення справи або прийняття рішення судом про припинення юридичної особи, визнання недійсною державної реєстрації чи установчих документів в такого платника, зміну мети установи, реорганізацію платника єдиного внеску» [16].

«Саме після отримання таких відомостей контролюючий орган проводить документальну позапланову перевірку щодо правильності нарахування та сплати ЄСВ і вже на основі акта проведеної перевірки платник здійснює остаточні розрахунки. За результатами проведених розрахунків контрол

юючими органами видається довідка платникові про відсутність заборгованості» [110].

Згідно з положеннями діючого законодавства України, зокрема, ПК України та Закону про ЄСВ, адміністрування ЄСВ здійснюється контролюючими органами [110].

Пунктом 2 частини 1 статті 13 Закону про ЄСВ зазначено, що «органи доходів і зборів мають право на проведення перевірок на підприємствах, в установах і організаціях, у осіб, які провадять незалежну професійну діяльність, фізичних осіб підприємців щодо нарахування, обчислення та сплати ЄСВ. При цьому, абзацом 2 пункту 2 частини 1 статті 13 Закону про ЄСВ прямо зазначено, що документальні та камеральні перевірки платників ЄСВ проводяться згідно з положеннями, встановленими нормами ПК України» [8].

Тим не менше, аналітики «TaxLink.ua» зазначають, що «посадові особи Пенсійного Фонду України також мають право брати участь у планових перевірках, які проводяться органами Державної фіскальної служби України. Таке право закріплено пунктом 2 частини 1 статті 13<sup>1</sup> Закону про ЄСВ. Представники Пенсійного фонду України лише беруть участь у перевірках, що проводяться контролюючими органами. Тобто, права самостійного проведення перевірок платників ЄСВ представники Пенсійного фонду України не мають» [110].

Згідно абзацу 7 частини 1 ст. 5 Закону про ЄСВ зняття з обліку платників єдиного внеску фізичних осіб підприємців здійснюється органами фіскальної служби на підставі відомостей з реєстраційної картки, наданих державним реєстратором, після проведення передбачених законодавством перевірок платників та проведення остаточного розрахунку [8].

ДФС України у своєму Листі «Про організацію перевірок у 2017 році» від 17.01.2017 № 1005/7/99 99 14 03 03

17 звертає увагу на те, що «рішення про визначення грошових зобов'язань

, вимоги (рішення) зі сплати ЄСВ за матеріалами документальних перевірок, які розпочаті (завершені) державними податковими інспекціями до 01.01.2017 та строк винесення рішення по яких не настав, приймається керівником (його заступником або уповноваженою особою) відповідного контролюючого органу обласного рівня» [26].

«Враховуючи те, що порядок проведення перевірок платників ЄСВ встановлюється загальними положеннями ПК України у частині проведення перевірок платників податків, як правильно вказали аналітики «TaxLink.ua», випадки за яких платник податків вправі не допустити представників контролюючих органів до перевірки поширюються і на платників ЄСВ. Тому, незважаючи на те, що п. 3 частини 2 статті 6 Закону про ЄСВ встановлено, що одним з обов'язків платників ЄСВ є допуск посадових осіб органу доходів і зборів до проведення перевірки правильності нарахування, обчислення і сплати ЄСВ, контролерам також необхідно дотримуватись встановлених законодавством вимог.

За загальними правилами щодо адміністрування ЄСВ, камеральні та документальні перевірки платників ЄСВ здійснюються в порядку передбаченому ПК України. Як випливає зі статті 86 ПК України, результати перевірок (крім камеральних) оформлюються у формі довідки або акта, які підписуються посадовими органами контролюючого органу і платниками єдиного внеску або їх законними представниками. Відповідно, акт складається у випадку виявлення фіскальними органами порушень платником законодавства, а довідка видається у разі, коли такі порушення відсутні.

Дещо особливий порядок видачі довідки передбачено у разі припинення діяльності платником ЄСВ. В такому випадку за результатами проведеної документальної позапланової перевірки та проведених розрахунків, контролюючим органом видається довідка про відсутність заборгованості.

Порядком від 03.03.2016 визначено, що «така довідка видається відповідальній особі платника ЄСВ у приміщенні фіскального органу або надс

илається платникові не пізніше 3 днів з дня реєстрації такої довідки» [16].  
Разом з тим, видається незрозумілим хто саме є відповідальною особою платника єдиного соціального внеску, оскільки ані ПК України, ані Закон України про ЄСВ, ані вищезазначене положення тлумачення такої категорії не надає. У цьому випадку під відповідальними особами варто розуміти посадових осіб платника ЄСВ (якщо це юридична особа), що уповноважені на отримання відповідної документації від імені такої юридичної особи. Якщо ж свою діяльність припиняє фізична особа – підприємець, вважаємо, що відповідальною особою є або сам платник ЄСВ, або його уповноважений представник.

Отже, перш за все, платникам ЄСВ до яких завітала документальна виїзна перевірка варто пам'ятати, що представники контролюючих органів мають надати: направлення на проведення перевірки; копію наказу про проведення перевірки; службове посвідчення особи, яка проводить перевірку.

Якщо ж проводиться документальна планова перевірка, то варто пам'ятати про обов'язок контролюючого органу попередити платника про дату проведення перевірки не пізніше ніж за 10 календарних днів» [110].

## **РОЗДІЛ 3. ПРОБЛЕМНІ ПИТАННЯ ЗДІЙСНЕННЯ ПОДАТКОВИХ ПЕРЕВІРОК ТА ШЛЯХИ ЇХ ВИРІШЕННЯ**

### **3.1. Іноземний досвід організації податкових перевірок**

Ванькіна Анастасія Петрівна дослідила, що «у розвинених зарубіжних країнах податковий контроль, як функція і як важлива ділянка роботи податкових органів, має свою законодавчу базу, складну організаційну структуру і солідне техніко методичне забезпечення» [61, с. 45].

«Необхідними ознаками будьякої високорозвиненої системи контролю, як правильно вказує Іскоростенський А.М., за дотриманням податкового законодавства є:

- створення структури податкового відомства з орієнтацією на визначення категорій платників податків, а також чітка і прозора відповідальність по вертикалі усередині відомства;

- ефективна робота з населенням, пов'язана з ознайомленням з податковим законодавством, допомога із заповнення декларацій тощо;

- наявність ефективної системи відбору платників податків для проведення контрольних перевірок, що дає можливість вибрати найоптимальніший напрям використання обмежених кадрових і матеріальних ресурсів податкових органів;

- ефективність податкових перевірок при мінімальних витратах зусиль і коштів на їхнє проведення;

- застосування ефективних форм, прийомів і методів податкових перевірок, що ґрунтуються на розробленій податковим відомством єдиній комплексній стандартній процедурі організації контрольних перевірок та міцній законодавчій базі, що надає податковим органам широкі повноваження у сфері податкового контролю для впливу на недобросовісних платників податків;

- використання системи оцінювання роботи податкових інспекторів, що

дозволяє об'єктивно врахувати результати діяльності кожного з них, ефективно розподіляти навантаження при плануванні їхньої роботи» [68, с. 265-266].

Податковий кодекс Республіки Білорусь визначає «податковий контроль як систему заходів з контролю за виконанням податкового законодавства, що здійснюється посадовими особами податкових органів у межах їх повноважень засобами обліку платників, податкових перевірок, опитування платників та інших осіб, перевірки даних обліку та звітності, огляду руху рухомого та нерухомого майна, приміщень та територій, де можуть знаходитися об'єкти, що підлягають оподаткуванню або використовуються для отримання прибутку, та в інших формах, передбачених податковим чи іншим законодавством» [4].

Лопез К. дослідив, що «право проведення перевірок визначається зарубіжними дослідниками як можливість для адміністрації перевіряти існування і точність заявлених елементів, починаючи з бухгалтерських даних і утворюючих документів, які зберігає платник. Тим часом держави по-різному підходять до вирішення питань про терміни, способах і навіть цілі податкового контролю» [83, с. 87].

Законодавче закріплення форми перевірок практикується далеко не у всіх державах. Це призводить до того, що податкові органи самостійно визначають форму податкового контролю з урахуванням різних обставин [85].

Як вказують Ликова і Букіна, «виїзні перевірки не скрізь розглядаються як стандартна і необхідна процедура податкового контролю. Сучасні світові тенденції полягають у тому, що якщо виїзна перевірка відбудеться, то це вже буде крайня міра. Наприклад, у Великій Британії виїзд на територію і відвідування місць ведення діяльності платника податків розглядається як виняток, а не правило. Велика частина контрольної роботи здійснюється камерально, тобто платник податків повинен сам надати до податкових органів необхідну документацію. Рішення про проведення виїзної пер

евірки приймається у випадках, коли необхідно забезпечити доступ до електронної інформації платника податків, що перебуває на стаціонарних комп'ютерах. Це відбувається в разі, якщо немає можливості її скопіювати і надати податковому інспектору за місцем роботи, або виникли підозри в несумлінності платника податків і потрібно зіставити офіційні відомості з фактами, що характеризують його діяльність» [80, с. 253-254].

Попонова, Н. А. зазначає, що «у Франції контроль з виїздом на місце здійснюється при наявності серйозних підстав для підозр у приховуванні великих сум доходу. Перевірки зазвичай здійснюються за три попередні роки» [94, с. 33]. А от Гібескул М. С. дійшов висновку, що «певних положень про частоту перевірок в законі немає. Підлягають перевірці підприємства відбираються за багатьма критеріями, в основі яких лежить аналіз ризику. Вибираються підприємства, що є потенційними порушниками, а також само використовується інформація від інформаторів. Податкові перевірки з виїздом на місце підкоряються певним суворим правилам. Наприклад, платник податків повинен бути попереджений про неї як мінімум за 8 днів. Лише за наявності достовірної інформації про ухилення від сплати податків може бути проведена перевірка без попередження» [63, с. 217].

Покинтелиця В. М. вказує, що «показником ефективності податкового контролю у Франції є кількість перевірок, здійснених одним податковим інспектором в рік. До якісних показників податкових перевірок належать: сума донарахованих податків з обов'язковим зазначенням причини донарахувань (наприклад умисне/неумисне ухилення від сплати податків тощо) та заходів, вжитих для того, аби податки були сплачені в повному обсязі» ;

співвідношення між затраченими ресурсами і загальним обсягом донарахованих податкових зобов'язань. Це насамперед дозволяє порівняти діяльність різних податкових управлінь.

Податкові перевірки в Італії поділяються на вибіркові, по жеребкуванню та перевірки з інших причин (наприклад зі сфери підвищеної податко

вої значимості, особливого виду робіт або товарів тощо)» [119].

М.І. Мельник, І.В. Лещух встановили, що «основною формою контрольної діяльності податкових інспекторів Німеччини є податкова перевірка, що здійснюється з метою встановлення та оцінювання якості адміністрування податкових платежів. При цілеспрямованому відборі платників податків для перевірки вибираються такі суб'єкти бізнесу, податкова перевірка яких визначається пріоритетною. Зокрема, це:

великі підприємства;

підприємства, що не перевірялись протягом тривалого періоду;

підприємства з численними змінами у структурі податкового балансу порівняно з балансом на момент останньої перевірки;

підприємства щодо яких надійшла інформація від інших контролюючих організацій про порушення податкового законодавства;

суб'єкти бізнесу, які отримують фінансові дотації від держави, що обумовлює необхідність здійснення контролю за дотриманням умов державного субсидування;

підприємства, що реорганізуються тощо» [90, с.224].

«Головним джерелом інформації при перевірці податкової звітності організацій, крім власне декларації, служить бухгалтерська звітність

бухгалтерський баланс і звіт про прибутки і збитки. У зв'язку з цим податкові органи одночасно беруть участь у перевірці коректного виконання норм бухгалтерського обліку та звітності. Так, у Німеччині при податкових перевірках також здійснюється контроль за дотриманням платниками податків норм та організації бухгалтерського обліку, стану системи внутрішнього контролю, відповідності застосовуваних методів бухгалтерського обліку і звітності характеру і сутності комерційної діяльності організації» [120].

Андрущенко В. Л. зазначає, що у розпорядженні про призначення перевірки вказуються правові основи її проведення, види податків та звітні періоди, що охоплюються перевіркою. До документа про призначення перевірки додаються роз'яснення щодо основних прав і обов'язків платника по

датків при її проведенні. Якщо в процесі перевірки працівники податкового органу приходять до висновку про необхідність контролю певних додаткових питань, то їм видають відповідний документ про розширення кола питань, що перевіряються, з яким має бути ознайомлений платник» [60].

Лещух І.В. встановила, що «документальні перевірки в Німеччині охоплюють відносно невелику кількість суб'єктів господарювання, більшу частину з яких становлять великі підприємства. Порядок відбору платників податків для проведення цих перевірок регламентований нормами податкового законодавства. Зокрема, передбачено два способи відбору платників податків для проведення документальних перевірок:

1. Випадковий вибір об'єктів для проведення контрольних перевірок на основі використання методів статистичної вибірки.
2. Спеціальний забезпечує цілеспрямований вибір платників податків, про яких є інформація щодо високої вірогідності податкових порушень» [79].

Середня тривалість податкових перевірок у Німеччині складає [93]:

на великих підприємствах – 25 30 днів;

на середніх підприємствах – 15 днів;

на малих і дрібних підприємствах – 6 8 днів.

Для порівняння, в Україні аналогічний показник становить [3]:

для великих підприємств: при проведенні документальної планової перевірки – 30 днів, документальної позапланової – 15 днів;

для малих підприємств: при проведенні документальної планової перевірки – 10 днів, документальної позапланової – 5 днів;

для інших платників: при проведенні документальної планової перевірки – 20 днів, документальної позапланової – 10 днів.

На думку Яренко Г., «під час проведення податкових перевірок представники суб'єкта господарювання мають сприяти роботі податкових інспекторів. Зокрема, вони зобов'язані надавати необхідні довідки та пояснення, бухгалтерську звітність, журнали, ділову документацію тощо. Для спроще

ння податкового контролю у Німеччині широко використовують систему електронного адміністрування податків. Завдяки її існуванню податкові органи можуть мінімізувати кількість документальних перевірок, оскільки за даними електронної звітності вони мають змогу попередньо проконтролювати сплату податків.

Шведське законодавство регламентує застосування камерального та документального податкового контролю. Характерним є те, що обмежень щодо терміну здійснення виїзних податкових перевірок немає. Якщо у процесі контролю виявляються порушення, то податкові органи мають право вимагати у платника податків, який виявився боржником, будь які необхідні відомості. Податкова служба постійно і на високому рівні проводить широку роз'яснювальну роботу з платниками податків, у тому числі і через комп'ютерну мережу. Зокрема, уповноваженими на це особам надають консультативні послуги з питань: які податки сплачувати, як розрахувати суму податку, коли її сплачувати тощо. Запитання можуть надходити через мережу Інтернет, поштою або телефоном. Крім того, можна призначити безпосередню зустріч із податковим інспектором [130].

У Швеції податковий контроль є одним з найефективніших у світі, причиною чого є і те, що 80 % платників податків є добросовісними.

«Для більшості зарубіжних держав повідомлення платника податків про початок здійснення перевірки є традиційним, що зазвичай реалізується шляхом направлення йому письмового повідомлення. У Придністровській Молдавській Республіці (далі –

ПМР) також при підготовці проведення планових контрольних заходів орган державного контролю в обов'язковому порядку письмово повідомляє про це координуючий орган. Однак, обов'язок податкових органів попереджати платника податків про початок проведення щодо нього податкової перевірки встановлено в законодавстві близько половини держав

членів ЄС, в той час як податкові органи ще чверті членів ЄС повідомляють платника податків про початок контрольних заходів у відповідності з

і сформованою традицією. Таким чином, приблизно у чверті держав, що в ходять в Європейський Союз, податкові органи не зобов'язані повідомляти платника податків про початок податкової перевірки. Наприклад, в Німеччині, Італії та Іспанії платників податків заздалегідь не повідомляють про початок контрольних заходів» [122].

Гібескул М. С. вважає, що «у ПМР, як і в інших країнах, податкові перевірки здійснюються шляхом перевірки документації платника податків та / або виїзду на місце до платника податків. Як показує міжнародна практика, ці два види перевірок, і камеральні та виїзні, є необхідною основою організації якісного податкового контролю, тобто податкові інспекції не можуть забезпечити виконання своїх функцій нагляду без здійснення цих двох видів перевірок. Однак в ПМР виїзні податкові перевірки проводяться обов'язково один раз в три роки, це є дуже витратним і трудомістким способом здійснення контролю в умовах кризового стану економіки. Тому необхідно розробити програму виявлення ухилення від сплати податків на стадії камеральної перевірки, дослідження звітної документації платника податків відповідно до передовим досвідом зарубіжних держав в області податкового контролю. Це дозволить знизити витрати на проведення податкових перевірок, уникнути конфліктних ситуацій як з боку платника податків, так і з боку податкового інспектора під час проведення виїзної перевірки, що в кінцевому рахунку позначиться в поліпшенні умов для розвитку бізнесу в республіці» [63].

Починаючи з 2008 р. в Узбекистані було розроблено, а у 2010 р. впроваджено в практику податкового контролю систему ризик аналізу. Відбір платників податків для перевірок здійснюється за спеціальними критеріями, що дозволяють об'єднати усі суб'єкти господарювання у п'ять груп, для кожної з яких встановлено періодичність проведення перевірок [117]:

Перша група суб'єкти підприємництва з високим ступенем ймовірності скоєння податкового правопорушення. Сюди належать підприємства, що

входять до певних організаційних структур (холдингів, асоціацій, об'єднань тощо). Вони підлягають плановій перевірці не частіше одного разу на 3 роки.

Друга група суб'єкти підприємництва із середнім ступенем ризику. Вони перевіряються не частіше одного разу на 3 роки, а ті, що не порушують податкове законодавство, – один раз на 4 роки.

Третя група суб'єкти господарювання з низьким ступенем ризику. Ці підприємства підлягають плановій перевірці не частіше одного разу на 4 роки, а ті, що не порушують податкове законодавство, – один раз на 5 років.

Четверта група суб'єкти господарювання без ризику несплати податків. До них належать фермерські господарства, що не порушували податкового законодавства і не мають заборгованості з єдиного земельного податку.

П'ята група підприємства з особливим ступенем ризику, до яких належать суб'єкти господарювання, що здійснюють діяльність у сфері торгівлі та громадського харчування, незалежно від оборотів і норми прибутку. Перевірки таких суб'єктів здійснюються після закінчення термінів, встановлених законодавством.

Отже, М.І. Мельник, І.В. Лещух дійшли висновку, що «при формуванні плану перевірок суб'єктів господарювання податкові органи Узбекистану враховують ступінь ризику порушення податкового законодавства, що визначається виходячи з належності до певної організаційної структури, розміру річних оборотів суб'єкта бізнесу, отримання аудиторського висновку і певної норми прибутку.

Органи податкового контролю США здійснюють такі види перевірок, як:

1. Заочна (так звана оцінка відповідності) – це найпростіша форма перевірки, яка здійснюється шляхом направлення документів у Контрольне управління Служби внутрішніх доходів (далі – СВД) поштою.

## 2. Камеральна –

проводиться податковими аудиторами за місцем знаходження СВД. Варто зазначити, що камеральній перевірці підлягають всі податкові декларації.

## 3. Виїзна –

здійснюється податковими інспекторами за місцезнаходженням платника податків для оцінки найскладніших податкових декларацій суб'єктів господарювання. Така перевірка передбачає комплексний аналіз повноти і своєчасності сплати податкових зобов'язань» [90, с. 224 225].

Зазвичай співробітники СВД вимагають представити документи або пояснення по найбільш важливим з точки зору формування поточної звітності платника податку обставин. В рамках заочної форми контролю здійснюється найпростіша перевірка, яка зазвичай обмежується перевіркою математичних обчислень [85].

Підставами для податкових перевірок у США є порушення термінів сплати податків, заниження податкового зобов'язання тощо. Окрім цього, інспектором контролером може ініціюватися податковий контроль у випадку отримання ним інформації від платного інформатора. У вітчизняному податковому менеджменті такі перевірки реалізуються лише в межах оперативно розшукової роботи. Інформатору при цьому жодної винагороди не виплачується. При здійсненні податкових перевірок суб'єкти контролю мають право аналізувати документи бухгалтерського обліку і звітності, а при необхідності викликати для дачі показань будь-кого із працівників об'єкта контролю [90, с.224].

На думку Соловйової Ю. О., «позитивним моментом у роботі інспекторів контролерів СВД США є те, що для кожного виду перевірки, що проводить податковий інспектор, розроблено спеціальну докладну інструкцію для регламентації перевірок» [100]. Такі інструкції розроблені для всіх галузей економіки і практично для кожної професії. В Україні на сьогодні відсут

ній такий системний підхід до проведення податкових перевірок [130].

Ванькіна А. вважає, що «чималий інтерес представляє організація податкового контролю в США. Для визначення приналежності компанії до категорії великих платників податків і включення її до Програми всебічних перевірок, призначену для перевірки великих компаній платників податків, в США застосовується спеціальна система балів, які присвоюються за наступними категоріями: загальна вартість активів; валовий дохід; кількість юридичних осіб, які беруть участь в основній діяльності; наявність багатогалузевої структури компанії; кількість співробітників податкової адміністрації, необхідних для перевірки компанії; кількість залучених фахівців, необхідних для перевірки компанії; загальний обсяг допоміжної роботи і кількість людино днів, витрачених на перевірку.

Таким чином, виділення зі складу платників податків окремої групи її найбільших представників в даний час відбувається тільки на основі якісних ознак, що базуються на результатах діяльності суб'єкта» [61].

У США вся робота податкових інспекторів ґрунтується на такому документі, як Керівництво Служби внутрішніх доходів (Internal Revenue Manual), який доступний у відкритому доступі на сайті СВД. В цьому документі містяться базові поняття, підходи, методи податкового адміністрування, що застосовуються в ході роботи Служби. Керівництвом встановлено загальний порядок проведення податкових перевірок: вказані права і обов'язки податкових органів при проведенні перевірок, порядок вивіряння податкових декларацій, перелік документів, доступ до яких повинен бути забезпечений платником податку, вказівка на використання спеціальних інформаційних баз, доступних податковим органам; порядок роботи з третіми особами та взаємодії з силовими органами з питань кримінальних розслідувань тощо [120].

М.І. Мельник, І.В. Лещух встановили, що «податкові органи Канади щорічно виїзними перевітками охоплюють приблизно 2% платників податків, які за категоріями ризику вчинення правопорушення поділено на чотир

и групи (ідентифікація платника здійснюється за 150 показниками для фізичних осіб і 30 – для юридичних). Найчастіше перевіряють діяльність платників із найвищим рівнем ризику» [90, с.227].

Отже, «традиційним для більшості зарубіжних держав є сповіщення платника податків про початок здійснення перевірки, що, як правило, реалізується шляхом направлення йому письмового повідомлення. Хоча обов'язок податкових органів повідомляти платника податків про початок проведення відносно нього податкової перевірки встановлена в законодавстві приблизно половини держав

членів ЄС, в той час як податкові органи ще чверті членів ЄС повідомляють платника податків про початок контрольних заходів у відповідності з і сформованою традицією. Відповідно, приблизно у чверті держав членів ЄС податкові органи не зобов'язані повідомляти платника податків про початок податкової перевірки. Так, не практикується завчасне повідомлення платника податків про початок контрольних заходів в Німеччині, Італії, Іспанії.

Відрізняються також і підходи держав до ступеня деталізації правил здійснення податкових перевірок. Для англосаксонських держав характерно практично повна відсутність законодавчо закріплених правил проведення перевірок. Навпаки, в романо-германських державах (Франція, Німеччина) регулювання перевірок більш докладний, і податкові перевірки за ступенем урегульованості близькі до розслідування кримінального злочину. Наслідком зазначених розходжень стає визначення того, що є предметом оскарження з боку платника податків сутнісні питання обчислення розміру податкового обов'язку або процедурні порушення. Вважається, що в англосаксонських державах при оскарженні в першу чергу будуть розглядатися питання правильності обчислення розміру податку, в той час як в романо-германських рішення податкового органу може бути скасоване з причин порушення п

равил проведення перевірок незалежно від наявності або відсутності обов'язки по сплаті відповідних сум.

Завершуються податкові перевірки зазвичай складанням податковим органом підсумкового документа, і традиційно ініціатива про завершення перевірки належить податковому органу. З цих позицій цікавий досвід Великобританії, де платник податків наділений правом вимагати у податкових органів завершити податкову перевірку і винести відповідний підсумковий документ. Суди, як правило, підтримують платника податків у його вимозі у разі недотримання податковим органом пропорційності терміну проведення перевірки її складності.

Цікава практика США з питання укладення угод в рамках здійснення податкового контролю. Висновок податкових угод можливо на різних стадіях податкового контролю, а також при подальшому оскарженні його результатів. Відповідні угоди, як правило, полягають у формі, встановленій Службою внутрішніх доходів, є обов'язковими для його сторін і змінюють податкові зобов'язання платника податків. У США застосовуються різні форми податкових угод, зупинимося на трьох з них, які отримали найбільш широке поширення:

Поперше, за підсумками завершення податкової перевірки або за результатами її оскарження між платником податків і податковим органом може бути укладено угоду, основний зміст якого полягає у фіксації суми податкової заборгованості, виявленої за результатами податкової перевірки. Разом з тим укладення даної угоди не перешкоджає повторній перевірці платника податків податковими органами.

Подруге, на етапі адміністративного оскарження підсумків податкової перевірки можливе укладення мирової угоди, яке являє собою угоду сторін, в результаті якого платник податків також добровільно погоджується сплатити суму донарахованої недоїмки або штрафних санкцій в обмін на обґрунтоване зниження даних санкцій або недоїмки податковим органом. Дана угода вже не передбачає повторної перевірки зазначеного в угоді пері

оду і яких небудь донарахувань податковими органами.

Потрете, допустимим є укладення угоди про відступне, яке надає платнику податків можливість визначити розмір своїх податкових зобов'язань не тільки в рамках періоду, що перевіряється, а й на майбутні періоди, у тому числі шляхом фіксації принципів оподаткування операції, що здійснюється і способів обліку. За загальним правилом, дана угода є остаточним і єдина можливість його зміни або розірвання полягає в доведенні шахрайства або злого умислу однієї із сторін при його укладенні» [122].

Цілком погоджуюся з висновком Ванькіної А.П. про те, що «скільки б не велося суперечок про застосування тих чи інших заходів щодо підвищення результативності роботи податкових органів, вивчення зарубіжного досвіду, безумовно, заслуговує на велику увагу в нашій країні, яка стоїть на шляху реформування своєї податкової системи, перетворення її в найважливіший інструмент розвитку економіки і підвищення рівня життя населення» .

### **3.2. Проблеми механізму проведення перевірок платників податків та його удосконалення.**

Я погоджуюся з М.І. Мельник, І.В. Лещух, тому що справді «вітчизняна система податкового контролю потребує удосконалення, адже невирішені проблеми чіткої регламентації принципів, форм, інструментів і методів в податкових перевірок і систематизації їх процедур (зокрема, недосконале методичне забезпечення процедурних питань податкового контролю та низький рівень його автоматизації), повноважень і функцій податкових орган

ів, практичної реалізації ризикорієнтованої системи відбору платників податків для перевірок, неврахування їх галузевої приналежності при плануванні контрольно перевірочних заходів тощо» [90, с.260].

Хуткий О.В. вважає, що «на сьогодні основна мета контролю за оподаткуванням у державі –

створення належних умов щодо забезпечення легалізації всіх доходів суб'єктами податкових правовідносин, режиму неухильного дотримання ними вимог податкового законодавства, що в кінцевому підсумку дасть змогу забезпечити повноту і своєчасність мобілізації коштів до бюджетів та державних цільових фондів» [106, с.232].

Так, дійсно, «істотним недоліком вітчизняного податкового контролю, порівняно з розвинутими державами є недостатні чіткість, взаємоузгодженість та всеохоплюваність нормативно правового забезпечення податкового контролю, що призводить, з поміж іншого, до надлишкового витрачання бюджетних коштів на проведення контрольно перевірочних заходів, неповного і несистемного охоплення об'єктів контролю» [90, с.261].

Підвищення ефективності проведення податкових перевірок, зниження кількості помилок при їх проведенні та прийняття вмотивованих рішень на основі їх результатів є актуальними проблемами сьогодні [109, с.39].

Якщо у 2011 році проведення податкових перевірок становило велику загрозу для майже чверті суб'єктів бізнесу в Україні, то для 28,7% підприємств серйозною перешкодою для діяльності стала корумпованість податкових органів, а от у 2015 році – для 30,6% [125, с.42]. Дійсно, на сьогоднішній день корупція в Україні є скрізь. У будь якій структурі є люди, які зацікавлені в існуванні корупції, саме тому вона не зникає, а навпаки –

тільки збільшується. На мою думку, проблема у тому, що хоч більшість населення і бажає жити в нормальному суспільстві, але вони все ж таки більше хочуть вирішити свої справи легшим шляхом, «по швидкому»: саме даючи чи беручи хабаря.

Наприклад, найвищий рівень свободи від корупції, що спостерігається у Швеції і Данії, супроводжується і найвищим рівнем податкової свободи. Загалом податкова система та система податкового контролю Швеції вважається однією з найефективніших. Питома вага бюджетних витрат на утримання апарату податкової служби тут становить близько 0,04% податкових надходжень [90, с.261].

«Порушення, виявлені в ході податкових перевірок, можуть мати різні причини, у зв'язку з чим можна виділити:

- 1) помилки, допущені платником податку ненавмисно через неухважність або недбалість ведення обліку;
- 2) помилки, пов'язані з невірним тлумаченням або незнанням закону;
- 3) навмисно допущені помилки з метою викривлення податкової звітності;
- 4) неправомірне використання податкових пільг і преференцій.

«Перші два види порушень, як правило, відбуваються сумлінними платниками податків і призводять до додаткових нарахувань несплачених сум, а також штрафів та пені, якщо це передбачено законодавством. Регулярні перевірки в такому випадку служать платнику податків на користь, стимулюючи його більш відповідально ставитися до обліку та розрахунку своїх податкових зобов'язань, запобігаючи виникненню ризиків у вигляді донарахувань та виникнення адміністративної відповідальності.

Навмисне спотворення звітності, неправомірне або необґрунтоване використання податкових пільг свідчить про несумлінне поводження платників податків, тому вимагає оперативного втручання податкових органів» [120].

Порядок та підстави здійснення перевірок контролюючих органів у п

одатковій сфері, які встановлені ПК України, певною мірою обмежують права платників податків. Статтею 78 закріплено «право органу фіскальної служби проводити документальні позапланові перевірки у випадку «подання платником податку уточнюючого розрахунку з відповідного податку за період, який перевірявся контролюючим органом» [3]. На думку Хуткого О.В., «це означає, що платник податків у випадку самостійного уточнення даних та показників податкового обліку ініціює, за вже перевірений період, загрозу здійснення чергової документальної позапланової перевірки податкового обліку» [106, с.233].

Проведення перевірок платників податків контролюючими органами в межах їх повноважень спирається на норми ПК України, які визначають підстави для проведення таких перевірок. Проте вони в окремих статтях викладені не досить чітко, тому потребують уточнення. Так, пунктом 78.1.7 ст. 78 ПК України, зокрема, встановлено, що підставою для проведення документальної позапланової перевірки є початок процедури реорганізації юридичної особи (крім перетворення) [3]. Однак законодавчо не визначено період часу, з якого розпочинається процедура її реорганізації. На думку Хуткого та Левчука, «доцільним було б доповнити це положення більш чітким переліком випадків реорганізації» [Правові аспекти вдосконалення податкового контролю в Україні Хуткий О.В, Левчук С.В. 2015, с.232 234, с.232].

Андрій Тамошюнас вважає, що «найбільш небезпечні документальні позапланові перевірки, що проводяться на підставі пп.78.1.11 ст. 78 ПКУ, коли отримано судове рішення суду (слідчого судді) про призначення перевірки або постанову органу, що здійснює ОРД, слідчого, прокурора, винесену ними відповідно до закону. На жаль, дані перевірки на практиці часто проводяться «за замовленням» конкурентів і не містять яскраво виражених суперечливих моментів, які послужили б підставами для недопуску пер

евіряючих або оскарження результатів перевірки. В такому випадку залиш ається тільки перевіряти «дозвільні» документи на факт їх коректності. Не обхідно вимагати фактичні підстави для перевірки (саме ухвалу суду або слідчого). Перевірити зміст постанови та наказу на перевірку на факт їх в ідповідності. Відомі випадки, коли перелік контрагентів, зазначених у пост анові слідчого, відрізнявся від контрагентів, зазначених у наказі на перевір ку (ухвалу Дніпропетровського апеляційного адміністративного суду від 11 .11.2014 р. по справі № 804/16942/13

а), або був вказаний різний період (постанова Рівненського окружного адм іністративного суду від 20.05.2015 р. по справі № 817/936/15). Іноді в пос танові неправильно вказаний суб'єкт перевірки (орган, якого слідчий уповн оважує на проведення перевірочних дій), або ж перевірку ініціює не упов новажений суб'єкт перевірки (постанова про призначення перевірки «випис ано» на орган обласного рівня, а на перевірку приходять співробітники ра йонного апарату, якому постанову було «спущено» для виконання з облас ної податкової). Іноді некоректно вказана перевірочна дія —  
замість «документальна позапланова перевірка» вказується «податкова пер евірка».

У випадках якщо постанова про призначення перевірки приймається слідчим (що буває значно частіше), деякі сміливі платники податків вдают ься до наступної конструкції. Норма пп.78.1.11 ст. 78 ПК України має бл анкетний характер і вказує, що постанову про призначення перевірки має бути винесено згідно із законом. У свою чергу, таким законом є Криміна льний процесуальний кодекс України, згідно з положеннями частини 2 ст. 40 якого слідчий уповноважений призначати ревізії та перевірки у поряд ку, визначеному законом. Тобто і відповідний спеціальний закон також мі стить лише загальні правила поведінки і відсилає до закону, не називаючи його. А частина друга ст. 19 Конституції України свідчить, що органи д ержавної влади та органи місцевого самоврядування, їх посадові особи зоб ов'язані діяти лише на підставі, в межах повноважень і способом, передба

ченими Конституцією і законами України [1]. Відповідно, оскільки спосіб реалізації повноважень не передбачений чинним законодавством, державний орган позбавлений процесуальної можливості реалізувати дане повноваження» [128].

Згідно із п. 85.4 ПК України «фіскальні органи мають право вимагати від платників у ході перевірки, крім первинних документів, що використовуються в бухгалтерському та податковому обліку, інші документи» [3].

Проте перелік таких документів ним не визначено. Це призводить до можливості надання контролюючому органу документів, наявність яких законодавчо не передбачена, що порушує права суб'єктів господарювання. Вирішення цієї проблеми можливе шляхом уточнення та внесення відповідних змін до ПК України [106, с.232].

Найчастіше платники податків задаються питанням, чи варто відповідати на письмовий запит податкової, котрий має явні дефекти по формі або по змісту. Правовою аргументацією в такому випадку виступають положення п. 16 Порядку періодичного подання інформації органам державної податкової служби та отримання інформації зазначеними органами за письмовим запитом, затвердженого постановою КМУ від 27.12.2010 р. № 1245, відповідно до якого суб'єкт інформаційних відносин звільняється від обов'язку надавати відповідь на запит, складений з порушеннями [12]. На думку Андрія Тамошюнаса, «відповідь доцільно готувати в будь-якому випадку, оскільки залишення запиту без уваги, —

законна підстава для проведення перевірки. Відмова в наданні інформації та її документального підтвердження повинна бути аргументована як нормативно, так і фактично. Як правило, жоден запит контролюючого органу не складений ідеально. Тому й процесуальні і матеріальні підстави для відмови в його задоволенні можна знайти практично завжди.

При цьому правозастосовча практика свідчить про те, що копії первинних та інших документів, тим більше засвідчених належним чином, ніколи не слід надавати ні на запит податкового органу, ні в ході документал

ьної перевірки. Важливо пам'ятати, що у податкових органів є «нормативна можливість» вимагати копії документів, лише у випадках виявлення ними порушень вимог податкового або іншого законодавства України, направивши письмові запити щодо надання засвідчених належним чином копій документів (пп.20.1.14 ст. 20 ПК України). Ще при проведенні перевірок посадові особи контролюючого органу мають право отримувати від платників в податків належним чином завірені копії первинних фінансово господарських, бухгалтерських та інших документів, що свідчать про приховування (заниження) об'єктів оподаткування, несплату податків, зборів, платежів, порушення вимог іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи (п. 85.4 ст. 85 ПК України).

Таким чином, право податкового органу на витребування копій первинних документів обмежується тим, що ці документи повинні свідчити про порушення чинного законодавства з боку платника. Але в тому то і справа, що «наявність порушень» — категорія оціночна. Податковий орган, звичайно, буде вважати, що порушення є, тому копії документів повинні бути надані за будь-якого запиту. У свою чергу, платник податків повинен бути переконаний, що порушення відсутні (в іншому випадку він повинен надати копії документів), що звільняє його від виконання вимог податківців.

Також слід розуміти, що для податкового органу надалі може стати вагомим аргументом у суді саме факт надання копій документів, оскільки дана обставина може трактуватися як початкова згода платника податків з «обвинувальною» позицією фіскального органу про наявність правопорушень (адже копії документів витребуються лише при встановленні фактів порушень). Як показує практика, багато платників податків вважають, що їх первинні документи складені належним чином. І з почуттям «виконано боргу» передають їх копії документів лише у випадках виявлення ними порушень вимог податкового або іншого законодавства України, направивши письмові запити щодо надання засвідчених належним чином копій док

ументів (пп.20.1.14 ст. 20 ПК України). Ще при проведенні перевірок посадові особи контролюючого органу мають право отримувати від платників податків належним чином завірені копії первинних фінансово-господарських, бухгалтерських та інших документів, що свідчать про приховування (заниження) об'єктів оподаткування, несплату податків, зборів, платежів, порушення вимог іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи (п. 85.4 ст. 85 ПК України).

Таким чином, право податкового органу на витребування копій первинних документів обмежується тим, що ці документи повинні свідчити про порушення чинного законодавства з боку платника. Але в тому то і справа, що «наявність порушень» — категорія оціночна. Податковий орган, звичайно, буде вважати, що порушення є, тому копії документів повинні бути надані за будь-якого запиту. У свою чергу, платник податків повинен бути переконаний, що порушення відсутні (в іншому випадку він повинен надати копії документів), що звільняє його від виконання вимог податківців» [128].

Хакула М. дійшов висновку, що «в ході перевірки слід обережно показувати документи, але не менш обережно — відповідати на запитання. Пам'ятайте, що контролери можуть запитувати тільки документи, які стосуються предмета перевірки й компетенції конкретного органу. Тому, наприклад, СЕС не може вимагати надання податкової звітності або пожежних документів, а пожежники — санітарних або трудових книжок. Крім того, якщо, наприклад, перевірка проводиться у зв'язку з надходженням звернення від особи про порушення її прав, перевірка повинна стосуватися саме викладених у цьому зверненні обставин, а не діяльності підприємства в цілому.

Перед тим, як давати перевіряльникам якісь документи, слід кілька разів подумати, перш ніж прийняти рішення про їх надання. Так само варто бути обережним і з відповідями на питання контролерів. Найкраще, коли у підприємства є схожа на правду історія, що приховує недоліки в його

діяльності, яка може бути підтверджена документально. Якщо немає — краще ухилитися від відповідей на запитання або ігнорувати їх. Також можна послатися на ст.63 Конституції України про право відмовитися від свідчень щодо себе і членів своєї сім'ї. Крім того, змінами до закону про перевірки передбачено, що підприємства та їхні посадові особи не несуть відповідальності за відмову від надання пояснень стосовно діяльності підприємства.

Уважно стежте за перевіряльниками й фіксуйте всі їхні дії. Відеореєстратор і/або диктофон повинні бути включені протягом усього часу перевірки. Поряд з перевіряльниками постійно повинен бути мінімум один надійний співробітник, який фіксував би всі їхні дії, але при цьому не відповідав на запитання. А ще краще посадити перевіряльників у окрему кімнату й приносити їм документи, які вони вимагають.

Огляд сейфів, шухляд і шаф без вашої згоди, а також вилучення оригіналів будь-яких документів може здійснюватися тільки органами досудового слідства або за їхнім дорученням і тільки на підставі рішення суду в присутності мінімум двох понятих, які не можуть бути співробітниками підприємства або особами, котрі прийшли разом з перевіряльниками.

Вимагайте документ, складений за результатами перевірки. Вони повинні бути зафіксовані в акті перевірки (в разі податкових перевірок замість акта може бути складена довідка про відсутність порушень).

В останній день перевірки два екземпляри акта мають підписати представники органу контролю, що проводив перевірку, і суб'єкт господарювання або уповноважена ним особа. Один примірник акта перевірки вручається суб'єкту господарювання, а інший — залишається в органу контролю.

Перш ніж підписувати документ, складений за результатами перевірки, слід уважно з ним ознайомитися. В разі наявності будь-яких зауважень щодо перевірки або її результатів необхідно відобразити це в акті. Такі зауваження будуть невід'ємною частиною акта перевірки й

повинні враховуватися органом контролю під час ухвалення рішення за результатами перевірки.

Після ознайомлення з актом і внесення до нього зауважень можна сміливо його підписувати. Відмова від його підписання не дасть суб'єкту господарювання ніяких переваг. У такому разі контролери зафіксують відмітку про відмову від підписання акта.

У випадку незгоди з рішенням, прийнятим за результатами перевірки, його слід оскаржити в порядку, передбаченому законом.

Звичайно, окреслений алгоритм є досить загальним і потребує корегування залежно від того, який саме орган контролю і з якого питання прийшов. Крім того, велика його частина не стосується візитів правоохоронних органів, які проводять не перевірки, а слідчі дії. Проте сподіваємося, що цей алгоритм буде корисний для багатьох підприємств і випадків незаконних перевірок в Україні стане менше» [105].

«При призначенні позапланових податкових перевірок, деякі судді зловживають своїми повноваженнями, здійснюючи тиск на підприємства. Вирішення цієї проблеми полягає в успішному проведенні судової реформи»,

таку думку висловив юрист аналітик TaxLink Ігор Масякін, коментуючи практику проведення податкових перевірок у межах кримінального провадження.

«З 01 січня 2017 року набув чинності Закон про внесення змін до Податкового кодексу № 1797

VIII. Зокрема, були внесені зміни до ст.78 ПК України, якою в якості однієї з підстав проведення позапланової податкової перевірки передбачено отримання контролюючим органом рішення суду або слідчого судді про її призначення», — нагадав він.

«На сьогоднішній день такими повноваженнями наділені лише судді. На практиці, діючи у зв'язці із контролюючим органом, судді зловживають своїми повноваженнями, здійснюючи тиск на платників податків. Але проблема пов'язана не з наявністю цих повноважень, а з відсутністю доб

рочесності та компетентності суддів, яким ці повноваження надані. Вирішення цієї проблеми полягає в успішному проведенні судової реформи і оновленні суддівського складу. Маємо надію, що нові судді не будуть використовувати свої повноваження з метою здійснення тиску на платників податків», — резюмував юрист [127].

«Кожного бізнесмена хвилює, перш за все, стабільність та відсутність перешкод дії його бізнесу. Подекуди цю стабільність забезпечує діюча влада, подекуди вона, навпаки, перешкоджає оптимальній праці бізнесменів.

На жаль, ситуація в Україні складалась таким чином, що малий та середній бізнес потерпав від непомірних податків та безкінечних раптових перевірок, і всі представники бізнесу були вимушені затягнути пояси, котрі своєю розміром вже досягли їх ший. Для того, щоб полегшити життя українському бізнесу, Державна регуляторна служба вирішила продовжити мораторій на проведення перевірок до кінця 2017 року. Ця міра стала необхідною за причиною того, що наразі вісімдесят відсотків усіх контролюючих органів знаходяться на стадії реформування та реорганізації, яка значно затягувалась.

У відповідності до вищезазначених даних, мораторій є, але він неповний, і насправді не надає великої переваги українському бізнесу. Перш за все, будь

який бізнес будуть, як і раніше, перевіряти на наявність неоформлених співробітників. Це в цілому логічний підхід, оскільки держава запровадила курс на вивід заробітних плат з тіні, і через даний законопроект намагатиметься запевнити бізнесменів, що дешевше буде оформити співробітників та платити за них мінімальні податки, ніж сплачувати штрафи, тримаючи в себе неоформлених людей. Якщо взяти до уваги, що штрафи за недотримання правил прийому на роботу значно зросли, а кримінальну відповідальність за порушення ніхто не відміняв, держава, вірогідно, досягне успіху в своєму плані.

В цілому, прагнення держави вивести весь сектор приватного бізнесу

з тіні і відкрити реальні прибутки підприємців достатньо похвальне, проте закон, як і багато інших українських законів, має ще багато непрозоростей та місць, через які можна буде виборсатись з законодавчої сітки та проводити бізнес саме так, як це робилося вже довгий час, тобто з недотриманням багатьох пунктів закону. Залишається сподіватись, що через деякий час державні структури все ж спроможуться приборкати приватний сектор, одночасно даючи йому можливість нормально розвиватись і не обмежуючи його по всім можливим параметрам» [113].

Хуткий О.В. зазначає, що «у чинному ПК України не передбачена можливість залучення до перевірок інших, крім фіскальних органів. Проте в державі ефективні перевірки проводять правомірно також аудиторські компанії та сертифіковані аудитори. Вважаємо, що для подальшого вдосконалення податкового контролю, крім визначених законодавством державних структур, до проведення перевірок при необхідності доцільно було б у подальшому залучати й інші органи» [106, с.233]. Ми думаємо, що не потрібно долучати інші органи до податкових перевірок, тому що це буде заважати робочому процесу, адже набагато легше працювати у великому колі осіб, також можлива плутанина з повноваженнями тощо. На мою думку, краще коли кожен орган буде виконувати свою роботу, і виконувати чудово.

Славкова А.А. дослідила «причини, які не дозволяють досягти повного налагодження взаємовідносин платників та органів податкової служби, і це: бюрократичність; часті зміни у податковому законодавстві; невідповідність правового статусу платників та контролюючих органів та відсутність між ними зворотного зв'язку; каральний характер податкової системи; відсутність гласності у реалізації податкової політики держави та інформації про ефективне використання фінансових ресурсів та інше. За різними міжнародними оцінками та експертними висновками, взаємовідносини між платниками податків і податковими органами України є непрозорими й надмірно бюрократизованими» [99, с.226].

Процес вдосконалення системи податкового контролю включає встановлення більш високих вимог до кваліфікації як працівників податкових органів, так і фахівців, які проходять підготовку в галузевих навчальних закладах. Зокрема, вони повинні володіти [90, с.266 267]:

- належними знаннями в сфері контрольно перевіркової роботи;
- комп'ютерними технологіями на рівні досвідченого користувача;
- 

навичками роботи зі спеціалізованими програмними продуктами економічного профілю, що використовуються в податкових органах тощо.

Міністерство соціальної політики запропонувало створити соціальну інспекцію, яка буде здійснювати державний контроль під час надання соціальної підтримки. Законопроект «Про забезпечення державного контролю під час надання соціальної підтримки», який повинен запрацювати у 2018 році, буде спрямований на забезпечення шляхом соціального інспектування, проведення моніторингу ефективності виконання програм соціальної підтримки й аналізу порушень законодавства про надання соціальної підтримки.

Суб'єктом державного контролю під час надання соціальної підтримки буде соціальна інспекція, яка, зокрема [7]:

- 1) здійснюватиме державний контроль під час надання соціальної підтримки та за дотриманням державних стандартів соціальних послуг, норм і нормативів;
- 2) проводитиме перевірку достовірності відомостей, які вплинули на визначення права та розміру/обсягу соціальної підтримки, виконання державних стандартів соціальних послуг, норм і нормативів;
- 3) здійснюватиме моніторинг порушень законодавства під час надання соціальної підтримки;
- 4) контролюватиме та вживатиме заходів до повернення надміру виплачених коштів соціальної підтримки;
- 5) звертатиметься до суду з протоколом про адміністративні правопорушення щодо невиконання припису за місцем знаходження соціальної інс

пекції.

Я погоджуюся з Хутким О.В., що «сучасний стан податкового контролю в Україні має певні недоліки та потребує вдосконалення. У сучасних умовах найбільшим є розв'язання проблеми –

досягнення гармонізації відносин між податковими органами та платниками податків, встановленню між ними партнерських засад діяльності. Цього можливо досягти шляхом: формування у платників податків усвідомлення необхідності добровільної сплати податків для блага; попереднє та обов'язкове інформування населення про очікувані зміни в оподаткуванні; вдосконалення методів податкового контролю через зменшення перевірок суб'єктів господарювання та підвищення їх якості. Податкові правовідносини повинні узгоджувати інтереси як держави, так і платників, стимулювати господарську діяльність товаровиробників».

Удосконалення процедур податкового контролю сприятиме зменшенню державного втручання у підприємницьку діяльність та звуженню «тіньового» сектору економіки, виконання податковими органами своїх контрольних функцій у відповідності до вимог Конституції України, налагодженню партнерських взаємовідносин між податковими органами та платниками податків.

Всі ці чинники позитивно вплинуть на динаміку економічного зростання в Україні та підвищать соціальну і політичну стабільність в державі.

## ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ

У результаті проведеного дослідження сформульовано ряд нових наукових положень та висновків, що мають важливе теоретичне та практичне значення і виносяться на захист, а саме:

1. Аналіз чинного податкового законодавства та вітчизняної практики здійснення податкового контролю свідчить про широке коло завдань і функцій податкового контролю. В сучасних умовах податковий контроль покликаний забезпечувати формування та реалізацію державної фінансової політики, правильність нарахування, повноти і своєчасності сплати податків і зборів, дотримання законодавства з питань регулювання обігу готівки, проведення розрахункових та касових операцій, патентування, ліцензування.

При цьому податковий контроль є основним (і майже безальтернативним) засобом протидії податковій деліктності. Щороку органами та підрозділами ДФС України проводяться десятки тисяч контрольних заходів, спрямованих на виявлення випадків ухилення від сплати податків, порушень правил оформлення і подання податкової звітності, забезпечення донарахування та сплати податків у повному обсязі. Значною мірою саме від ефективності податкового контролю залежить реальний стан податкової дисципліни в державі та, відповідно, повнота і своєчасність податкових надходжень до бюджету.

### 2. 3

поміж усіх форм здійснення податкового контролю найбільш дієвою є податкові перевірки, котрі виступають не лише засобом профілактики, виявлення та припинення правопорушень, а й інструментом забезпечення виконання порушених податкових зобов'язань. Тільки в 2017 році підрозділами ДФС України було проведено 4,8 тис. планових перевірок, 16,6 тис. позапланових перевірок та 9,6 тис. зустрічних перевірок. За їх результатами було виявлено близько 10 тис. податкових правопорушень, розкрито більше 100 великих (на суму понад 10 млн. грн.) схем ухилення від сплати под

атків. За результатами перевірок було донараховано 26,6 млрд. грн. податкових зобов'язань. Викладене свідчить про стрижневу роль податкових перевірок у системі податкового контролю та механізмі податковим правопорушенням.

3. В ході аналізу процесуального порядку здійснення окремих видів податкових перевірок встановлено, що важливим кроком з удосконалення процедури проведення камеральних перевірок стало прийняття Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо покращення інвестиційного клімату в Україні» від 21.12.2016 № 1797-VIII, який встановив загальний строк проведення камеральної перевірки. На підставі цього Закону статтю 76 ПК України було доповнено пунктом 76.3, де зазначається, що камеральна перевірка податкової декларації або у точніючого розрахунку може бути проведена лише протягом 30 календарних днів, що настають за останнім днем граничного строку їх подання, а якщо такі документи були надані пізніше, за днем їх фактичного подання.

4. Уточнено про існування проблеми щодо інформування платників податків щодо плану графіку проведення перевірок контролюючим органом, але з прийняттям останніх змін до ПК України план графік документальних планових перевірок на поточний рік повинен оприлюднюватися на офіційному веб сайті центрального органу виконавчої влади, який реалізує державну податкову та митну політику, до 25 грудня року, що передуює року, в якому будуть проводитися такі документальні планові перевірки.

Встановлено, що істотним недоліком вітчизняного податкового контролю, порівняно з розвинутими державами є недостатні чіткість, взаємоузгодженість та всеохоплюваність нормативно правового забезпечення податкового контролю, що призводить, з поміж іншого, до надлишкового витрачання бюджетних коштів на проведе

ння контрольно

перевірочних заходів, неповного і несистемного охоплення об'єктів контролю.

5. Підтримано позицію про те, що удосконалення процедур податкового контролю сприятиме зменшенню державного втручання у підприємницьку діяльність та звуженню «тіньового» сектору економіки, виконання податковими органами своїх контрольних функцій у відповідності до вимог Конституції України, налагодженню партнерських взаємовідносин між податковими органами та платниками податків. Всі ці чинники позитивно вплинуть на динаміку економічного зростання в Україні та підвищать соціальну і політичну стабільність в державі.

6. З метою удосконалення правового регулювання готівкових та безготівкових розрахунків в Україні у випускній кваліфікаційній роботі пропонуються наступні практичні кроки:

Статтю 14 ПК України викласти у такій редакції: «Податкова перевірка –

це регламентована нормами матеріального і процесуального права діяльність спеціально уповноважених контролюючих державних органів за дотриманням платниками порядку і строків нарахування, утримання, сплати податків і зборів (обов'язкових платежів) та подачі податкової звітності, яка провадиться на підставі аналізу і дослідження первинної облікової і звітної документації, пов'язаної із сплатою податків і зборів (обов'язкових платежів)».

Пункт 86.2 ст. 86 ПК України викласти в такій редакції:

«За результатами камеральної перевірки у разі встановлення порушень складається акт у двох примірниках, який підписується посадовими особами такого органу, які проводили перевірку, і після реєстрації у контролюючому органі вручається або надсилається для підписання протягом трьох робочих днів платнику податків у порядку, визначеному статтею 42 цього Кодексу.

За відсутності помилок (порушень) у податковій звітності осіб, які не подали декларацію в електронному вигляді, про результати камеральної перевірки складається довідка. Така довідка засвідчується цифровим підписом уповноваженої посадової особи контролюючого органу та направляється платнику податку в електронному вигляді».

## СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Конституція України: Закон від 28 черв. 1996 р. №254к / 96 ВР. Верховна Рада України. Відомості Верховної Ради України. 1996. № 30. Ст. 141.
2. Лімська декларація керівних принципів контролю: Міжнародний документ від 01.01.1977 року. URL: [http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/604\\_001](http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/604_001).
3. Податковий кодекс України: Закон України від 02.12.2010 року. № 2755 VI. Верховна Рада України. Відомості Верховної Ради України, 2011. № 13 14. № 15 16. № 17. Ст. 112.
4. Податковий кодекс Республіки Білорусь від 19 грудня 2002 р. № 166 З URL: <http://www.tamby.info/kodeks/nk.htm>.
5. Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо покращення інвестиційного клімату в Україні: Закон України від 21.12.2016 р. / Верховна рада України. Київ: Відомості Верховної Ради. 2017. № 5 6. Ст.48.
6. Про доступ до публічної інформації: Закон України від 13.01.2011 року. / Верховна рада України. Київ: Відомості Верховної Ради України. 2011. № 32. Ст. 314.
7. Про забезпечення державного контролю під час надання соціальної підтримки: Законопроект від 06.03.2017 URL: [http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4\\_1?pf3511=61292](http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=61292).
8. Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування: Закон України від 08.07.2010 року / Верховна рада України. Київ: Відомості Верховної Ради України. 2011. № 2 3. Ст.11.
9. Про звернення громадян: Закон України від 02.10.1996 року. / Верховна рада України. Київ: Відомості Верховної Ради України. 1996. № 47 Ст.256.
10. Про тимчасові особливості здійснення заходів державного нагляду

- (контролю) у сфері господарської діяльності: Закон України від 03.11.2016 р. / Верховна рада України. Київ: Відомості Верховної Ради. 2017. № 4. ст.37.
11. Порядок координації одночасного проведення планових перевірок (ревізій) контролюючими органами та органами державного фінансового контролю: Постанова Кабінету Міністрів України від 23 жовтня 2013 р. № 805 URL: [http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/805\\_2013](http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/805_2013) %D0%BF.
  12. Порядок періодичного подання інформації органам державної податкової служби та отримання інформації зазначеними органами за письмовим запитом: Постанова Кабінету Міністрів України від 27.12.2010 р. URL: [http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/1245\\_2010](http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/1245_2010) %D0%BF.
  13. Порядок проведення контролюючими органами зустрічних звірок: Постанова Кабінету Міністрів України від 27 грудня 2010 року № 1232. URL: [http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/1232\\_2010](http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/1232_2010) %D0%BF.
  14. Про затвердження Методичних рекомендацій щодо організації та проведення камеральних перевірок податкової звітності платників податків, крім перевірок податкових декларацій про майновий стан і доходи та податкової декларації платника єдиного податку – фізичної особи підприємця: Наказ Міністерства доходів і зборів 14.06.2013 р. № 165. URL: [http://search.ligazakon.ua/l\\_doc2.nsf/link1/MDS00152.html](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/MDS00152.html).
  15. Про затвердження переліку типових документів, що створюються під час діяльності державних органів та органів місцевого самоврядування, інших установ, підприємств та організацій, із зазначенням строків зберігання документів: Наказ Міністерства юстиції України від 12.04.2012 № 578/5. URL: [http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0571\\_12](http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0571_12).
  16. Про затвердження Порядку обліку платників єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування та Положення про реєстр страхувальників: Наказ Міністерства фінансів України від 03.03.2016 URL: [http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0458\\_16](http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0458_16).
  17. Про затвердження Порядку обліку платників податків і зборів: Наказ

- Міністерства фінансів України від 09.12.2011 р. № 1588. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z1562> 11.
18. 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: Наказ Міністерства фінансів України від 20 серпня 2015 року. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z1300> 15.
  19. Про затвердження Порядку подання платником податків заяви про проведення документальної невиїзної позапланової електронної перевірки та прийняття рішення контролюючим органом про проведення такої перевірки: Наказ Міністерства фінансів України від 20.11.2015 № 1040. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z1522> 15.
  20. Про затвердження форм та Порядку заповнення і подання податкової звітності з податку на додану вартість: Наказ Міністерства фінансів України від 28.01.2016 р. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0159> 16.
  21. Про затвердження форми акта (довідки) про результати перевірки платника податків з питань повноти нарахування і сплати податків під час здійснення контрольованої(их) операції(й) та Вимог до його (її) складання: Наказ Міністерства фінансів України від 21 жовтня 2015 року № 912. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z1396> 15.
  22. Про затвердження Методичних рекомендацій щодо комплексного відпрацювання платників ПДВ, які формують податковий кредит за податковими накладними, не зареєстрованими в Єдиному реєстрі податкових накладних: Наказ Державної податкової адміністрації України від 15.05.2012 р. № 420. URL: [http://search.ligazakon.ua/l\\_doc2.nsf/link1/MDS00413.html](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/MDS00413.html).
  23. Про затвердження Методичних рекомендацій щодо порядку взаємодії між підрозділами органів державної фіскальної служби при організації,

- проведенні та реалізації матеріалів перевірок платників податків: Наказ Державної фіскальної служби України від 31 липня 2014 р. № 22. URL: [http://sfs.gov.ua/yuridichnim\\_osobam/podatkoviy\\_kontrol/nakazi/66305.html](http://sfs.gov.ua/yuridichnim_osobam/podatkoviy_kontrol/nakazi/66305.html).
24. Про затвердження Методичних рекомендацій щодо порядку розподілу платників податків за категоріями уваги: Наказ Державної податкової адміністрації України від 30 червня 2006 року. URL: [http://search.ligazakon.ua/l\\_doc2.nsf/link1/GDPI7866.html](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/GDPI7866.html).
25. Про окремі питання проведення фактичних перевірок: Лист Державної податкової адміністрації України № 2337/7/23 7017/125 від 28.01.2011. URL: <http://zakon.golovbukh.ua/regulations/2341/8293/8213/463509/>.
26. Про організацію перевірок у 2017 році: Лист ДФС України від 17.01.2017 № 1005/7/99 99 14 03 03 17. URL: <https://ligazakon.net/document/view/DFS04032?an=&q=%D0%9B%D0%B8%D1%81%D1%82%20%D0%B2%D1%96%D0%B4%2017.01.2017%20%E2%84%96%201005%2F7%2F99%2014%2003%2003%2017&bl=>.
27. Про розгляд листа: Лист Державної податкової адміністрації України від 26.09.2011 №2096/6/22 2314/155. URL: <https://ligazakon.net/document/view/DPA1114?an=&q=%D0%9B%D0%B8%D1%81%D1%82%20%D0%B2%D1%96%D0%B4%2026.09.2011%20%E2%84%96%202096%2F6%2F22%202314%2F155&bl=>.
28. Про узагальнення судової практики ВАСУ та ВСУ з питань оскарження наказів на проведення перевірок та актів перевірок: Лист Державної фіскальної служби України від 12 вересня 2014 року № 4352/7/99 99 10 02 02 17. URL: [http://search.ligazakon.ua/l\\_doc2.nsf/link1/DFS00140.html](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/DFS00140.html).
29. Щодо можливості відображення в декларації з податку на прибуток витрат попередніх періодів, які не були підтвержені за результатами документальної перевірки у зв'язку з неправильним оформленням первинних документів: Лист ГУ Державної фіскальної служби в Одеській області від 08.04.2016 року №750/10/15 32 12 01 14. URL: [http://od.sfs.gov.ua/baner/podatkovyi\\_konsultatsii/konsultatsii\\_dlya\\_yuridichnih](http://od.sfs.gov.ua/baner/podatkovyi_konsultatsii/konsultatsii_dlya_yuridichnih)

osib/print 67603.html.

30. Щодо надання інформації з окремих питань: Лист Міністерства доходів і зборів України від 15.08.2013 р. URL: [http://www.profiwins.com.ua/uk/letters and orders/gna/4303 9080.html](http://www.profiwins.com.ua/uk/letters%20and%20orders/gna/4303%209080.html).
31. Щодо надання платнику податків відомостей про державний орган або орган місцевого самоврядування, інформація якого служила обставиною при ухваленні рішення про проведення фактичної перевірки: Лист Державної податкової адміністрації України № 5283/к/23 7014/624 від 01.06.2011 URL: [http://taxlink.ua/ua/tax\\_explained/5283 k 23 7014 624 vid 01 06 2011/](http://taxlink.ua/ua/tax_explained/5283%20k%2023%207014%20624%20vid%2001%2006%202011/).
32. Щодо оформлення акта проведення камеральних перевірок з податку на прибуток підприємств: Лист Державної податкової служби України №11920/7/15 0217 від 27.04.2011 р. URL: [https://online.dtkr.ua/Book/22.epub/navPoint 17](https://online.dtkr.ua/Book/22.epub/navPoint%2017).
33. Щодо питань адміністрування податку на додану вартість: Лист Державної податкової адміністрації України від 23.03.2011 р. № 8073/7/16 1617. URL: <http://consultant.parus.ua/?doc=07IUC76812>.
34. Постанова Верховного Суду України від 27 січня 2015 року у справі № 21 425а14. URL: <http://www.scourt.gov.ua/clients/vsu/vsu.nsf/%28documents%29/57DDA6E29B809DDEC2257E0A0032BE02>
35. Постанова Верховного Суду України у справі від 09 лютого 2016 року № 826/3285/15. URL: [http://document.ua/pro skasuvannja podatkovogo povidomlennja rishennja doc261748.html](http://document.ua/pro%20skasuvannja%20podatkovogo%20povidomlennja%20rishennja%20doc261748.html).
36. Постанова Верховного Суду України від 15 березня 2016 року у справі № 826/14127/14 [Електронний ресурс]. URL: [http://taxlink.ua/ua/news/top 10 pravovih pozicij verhovnogo sudu ukraini u podatkovih sporah za 2016 rik.htm](http://taxlink.ua/ua/news/top%2010%20pravovih%20pozicij%20verhovnogo%20sudu%20ukraini%20u%20podatkovih%20sporah%20za%202016%20rik.htm).
37. Лист Вищого адміністративного суду України від 30 листопада 2009 року № 1619/10/13 09. URL: [http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/v1619760 09](http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/v1619760%2009).
38. Постанова Вищого адміністративного суду України від 13.03.2014 р. у

- справі № 2а 1380/11/2101. URL: [http://taxlink.ua/ua/court/postanova\\_vishhogo\\_administrativnogo\\_sydy\\_ukraini\\_vid\\_13\\_03\\_2014\\_u\\_spravi\\_%E2%84%96\\_2a\\_1380\\_11\\_2101/](http://taxlink.ua/ua/court/postanova_vishhogo_administrativnogo_sydy_ukraini_vid_13_03_2014_u_spravi_%E2%84%96_2a_1380_11_2101/).
39. Постанова Вищого адміністративного суду України від 28.08.2014 року у справі № 2а/0370/2146/11. URL: [http://taxlink.ua/ua/court/postanova\\_vishhogo\\_administrativnogo\\_sydy\\_ukraini\\_vid\\_28\\_08\\_2014\\_u\\_spravi\\_%E2%84%96\\_2a\\_0370\\_2146\\_11/](http://taxlink.ua/ua/court/postanova_vishhogo_administrativnogo_sydy_ukraini_vid_28_08_2014_u_spravi_%E2%84%96_2a_0370_2146_11/).
40. Ухвала Вищого адміністративного суду України від 22 жовтня 2013 року у справі № 2а/1270/1773/12. URL: <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/34684283>.
41. Ухвала Вищого адміністративного суду України від 17.02.2014 р. у справі № 2а 0870/12089/11. URL: <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/37345500>.
42. Ухвала Вищого адміністративного суду України від 12.03.2014 року у справі № 2а 7249/10/1570. URL: [http://taxlink.ua/ua/court/yhvala\\_vishhogo\\_administrativnogo\\_sydy\\_ukraini\\_vid\\_12\\_03\\_2014\\_u\\_spravi\\_%E2%84%96\\_2a\\_7249\\_10\\_1570/](http://taxlink.ua/ua/court/yhvala_vishhogo_administrativnogo_sydy_ukraini_vid_12_03_2014_u_spravi_%E2%84%96_2a_7249_10_1570/).
43. Ухвала Вищого адміністративного суду України від 15.04.2014 року у справі № 2а 10927/11/1270. URL: [http://search.ligazakon.ua/l\\_doc2.nsf/link1/AS140428.html](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/AS140428.html).
44. Ухвала Вищого адміністративного суду України від 27.05.2014 року у справі № 2а 1977/12/0170/11. URL: [https://ligazakon.net/document/view/AS140429?an=&q=2%D0%B0\\_1977%2F12%2F0170%2F11&bl=](https://ligazakon.net/document/view/AS140429?an=&q=2%D0%B0_1977%2F12%2F0170%2F11&bl=).
45. Ухвала Вищого адміністративного суду України від 1.07.2014 року у справі № 2 а 7303/10/2670 URL: <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/39887884>.
46. Ухвала Вищого адміністративного суду України від 14.10.2014 р. у справі № 2а 1970/3608/12 URL: <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/41512485>.
47. Ухвала Вищого адміністративного суду України від 27.10.2014 року у справі № 817/2751/13 а. URL: [http://taxlink.ua/ua/court/yhvala\\_vishhogo](http://taxlink.ua/ua/court/yhvala_vishhogo)

- administrativного суду України від 27 10 2014 у справі %E2%84%96 817 2751 13 а/.
48. Ухвала Вищого адміністративного суду України від 17.11.2014 р. у справі № 820/9191/13 а. URL: <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/41900720>.
49. Ухвала Вищого адміністративного суду України від 25.02.2015 р. у справі № 826/5689/13 а. URL: [http://taxlink.ua/ua/court/yhvala vishhogo administrativnogo sydu ukraini vid 25 02 2015 u spravi %E2%84%96 826 5689 13 a/](http://taxlink.ua/ua/court/yhvala_vishhogo_administrativnogo_sydu_ukraini_vid_25_02_2015_u_spravi_%E2%84%96_826_5689_13_a/).
50. Ухвала Вищого адміністративного суду України від 11.03.2015 р. у справі № 2а 12165/12/2670. URL: [http://taxlink.ua/ua/court/yhvala vishhogo administrativnogo sydu ukraini vid 11 03 2015 spravi %E2%84%96 2a 12165 12 2670/](http://taxlink.ua/ua/court/yhvala_vishhogo_administrativnogo_sydu_ukraini_vid_11_03_2015_spravi_%E2%84%96_2a_12165_12_2670/).
51. Ухвала Вищого адміністративного суду України від 15.04.2015 р. у справі № 2а 13741/11/1370. URL: <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/44377075>.
52. Ухвала Вищого адміністративного суду України від 21.04.2015 р. у справі № 826/9069/14 URL: [http://taxlink.ua/ua/court/yhvala vishhogo administrativnogo sydu ukraini vid 21 04 2015 u spravi %E2%84%96 826 9069 14/](http://taxlink.ua/ua/court/yhvala_vishhogo_administrativnogo_sydu_ukraini_vid_21_04_2015_u_spravi_%E2%84%96_826_9069_14/).
53. Ухвала Вищого адміністративного суду України від 22.04.2015 р. у справі №2а 1670/937/12. URL: [http://taxlink.ua/ua/court/yhvala vishhogo administrativnogo sydu ukraini vid 22 04 2015 r u spravi %E2%84%962a 1670 937 12/](http://taxlink.ua/ua/court/yhvala_vishhogo_administrativnogo_sydu_ukraini_vid_22_04_2015_r_u_spravi_%E2%84%962a_1670_937_12/).
54. Ухвала Вищого адміністративного суду України від 25.05.2015 р. у справі № 2а 0870/9321/11. URL: [http://taxlink.ua/ua/court/yhvala vishhogo administrativnogo sydu ukraini vid 25 05 2015 u spravi %E2%84%96 2a 0870 9321 11/](http://taxlink.ua/ua/court/yhvala_vishhogo_administrativnogo_sydu_ukraini_vid_25_05_2015_u_spravi_%E2%84%96_2a_0870_9321_11/).
55. Ухвала Вищого адміністративного суду України від 8.06.2015 р. у справі № 2а 4859/11/2070. URL: [http://document.ua/pro skasuvannja podatkovh povidomlen rishen doc277855.html](http://document.ua/pro_skasuvannja_podatkovh_povidomlen_rishen_doc277855.html).

56. Ухвала Вищого адміністративного суду України від 18.06.2015 р. у справі № 826/14199/14. URL: <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/46058701>.
57. Ухвала Вищого адміністративного суду України від 22.11.2016 року у справі № К/800/16653/16. URL: [http://taxlink.ua/ua/court/uhvala\\_vishchogo\\_administrativnogo\\_sudu\\_ukraini\\_vid\\_22112016\\_u\\_sprav\\_i\\_819330215/](http://taxlink.ua/ua/court/uhvala_vishchogo_administrativnogo_sudu_ukraini_vid_22112016_u_sprav_i_819330215/).
58. Ухвала Вищого адміністративного суду України від 07.02.2017 р. у справі № 821/3851/15 а (К/800/14028/16). URL: [http://search.ligazakon.ua/l\\_doc2.nsf/link1/AS170032.html](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/AS170032.html).
59. Ухвала Одеського окружного адміністративного суду від 24.04.2015 року у справі № 815/1329/15. URL: [http://taxlink.ua/ua/court/yhvala\\_odeskogo\\_okryzhnogo\\_administrativnogo\\_sydy\\_vid\\_24\\_04\\_2015\\_u\\_sprav\\_i\\_%E2%84%96\\_815\\_1329\\_15](http://taxlink.ua/ua/court/yhvala_odeskogo_okryzhnogo_administrativnogo_sydy_vid_24_04_2015_u_sprav_i_%E2%84%96_815_1329_15).
60. Андрущенко В. Л. Податкові системи зарубіжних країн : навч. посіб. Київ : Комп'ютер прес, 2004. 300 с.
61. Ванькина А.П. Возможности применения опыта зарубежных стран в области организации и проведения налогового контроля в практике налоговых органов Российской Федерации. NovaInfo.Ru. 2014. № 26. С. 42 45.
62. Воронкова О.М. Особливості податкового контролю в умовах дії Податкового кодексу України: форми та методи реалізації. Інноваційна економіка. 2012. № 2. 240 с.
63. Гибескул М. С., Чолак Ю. В. Организация выездных налоговых проверок в Приднестровской Молдавской Республике в контексте опыта зарубежных стран . Молодой ученый. 2017. №10. С. 215 218.
64. Григор'єв І. Продовжено мораторій на перевірки: як скористатися нормами та захистити свої права в суді URL: [http://zib.com.ua/ua/126850\\_prodovzheno\\_moratoriy\\_na\\_perevirki\\_yak\\_skoristatis\\_normami\\_t.html](http://zib.com.ua/ua/126850_prodovzheno_moratoriy_na_perevirki_yak_skoristatis_normami_t.html).
65. До питання про правову природу податкової перевірки. Юрист України. 2013. № 4. С.118 122.
66. Жмурко Н. Фіскальна ефективність податку на прибуток підприємств в

- Україні. Вісник Львівського університету. Серія економічна. 2012. С. 425–432.
67. Заболотнікова В.С. Податковий контроль як невід’ємний інструмент Державної податкової служби. Вісник Запорізького нац. Університету: Економічні науки. 2010. № 3. С. 128–133.
  68. Іскоростенський А. М. Порівняльне податкове право : курс лекцій Ірпінь: Видавництво Національного університету Державної податкової служби України. 2009. 400 с.
  69. Калінеску Т. В. Адміністрування податків Навч. посіб. / Т. В. Калінеску, В. О. Корецька Гармаш, В. В. Демидович. Київ: «Центр учбової літератури». 2013. 290 с.
  70. Калінеску Т. В. Альошкін В. С. Моніторинг податкових ризиків Луганськ: Вид во СНУім. В. Даля. 2009. 240с.
  71. Кізло М.В. Система податкового контролю сутність та структура / Науковий вісник НЛТУ України. 2011. Вип. 21.9. с. 203–208.
  72. Корецька Гармаш В.О. Податковий контроль: проблемні аспекти та напрями удосконалення. Часопис економічних реформ: науково виробничий журнал. Луганськ, 2011. № 1. С. 39–44.
  73. Кравцова Т. М. Організаційно правові проблеми удосконалення законодавства України про податковий контроль. Наук. вісн. Чернівецького університету. Правознавство. 2004. Вип. 227. С. 92–96.
  74. Куртяник Р. О. Особливості проведення податкових перевірок у світлі Податкового кодексу України. Теоретичні і практичні аспекти економіки та інтелектуальної власності : збірник наукових праць : у 2 х вип.. ПДТУ. Маріуполь, 2012. Вип. 1, Т. 1. С. 145–152.
  75. Кустова М. В. Налоговое право России. Общая часть : учебник Москва : Юристь, 2001. 490 с.
  76. Кучерявенко Н. П. Курс налогового права. В 6 т. Т. III: Учение о налоге / Н. П. Кучерявенко. Харьков : Легас. Право, 2005. 600 с.
  77. Кушнар'ов І. Камеральні перевірки. URL: <http://kushnarov>

ab.com.ua/kameral ni perevirki/.

78. Лега О. В. Податкова перевірка як форма реалізації податкового контролю URL: <https://www.pdaa.edu.ua/sites/default/files/nppdaa/4.3/90.pdf>.
79. Лещух І.В. Податковий контроль великих платників податків: іноземний досвід та вітчизняна практика. *Облік і фінанси*. 2014. № 1 (63).
80. Лыкова Л. Н., Букина И. С. С. 84. *Налоговые системы зарубежных стран: учебник и практикум для бакалавриата и магистратуры*. Москва: ЮРАЙТ. 2016. 309 с.
81. Лісовий А.В. Проблеми податкового контролю в Україні та напрями підвищення його ефективності. *Науковий вісник НЛТУ України*, 2014. Вип. 24.6. С. 140 150.
82. Лісовий А. В. Роль податкового контролю у системі державного фінансового контролю. *II Науковий Вісник Національного університету державної податкової служби України (економіка, право)*. 2011 . №2. С. 91 94.
83. Лопез К. Повноваження фінансових служб Західної Європи у сфері податкового контролю та прав платників податків. *Право і економіка*. 2006. №6.
84. Маринів Н. А. Податкова перевірка як організаційно правова форма реалізації податкового контролю: автореф. дис. канд. юрид. наук: спец. 12.00.07 Харків. 2007. 21 с.
85. *Налоговое право зарубежных стран: учебник для бакалавриата и магистратуры* / Е. В. Килинкарлова. Серия : Бакалавр и магистр. Академический курс. Москва : Издательство Юрайт, 2015. 354 с.
86. Онищенко В. А. Теоретичні основи податкового контролю. Бюджетно правова політика в Україні (проблеми та перспектива розвитку). 2002. С. 374 – 377.
87. Податковий контроль: загальна характеристика / В.В. Ліпський. *Науковий вісник Ужгородського національного університету*. Серія : Право. 2016. Вип.38(1). С.180 183.

88. Податковий контроль : навчальний посібник / Найдено О. Є. Харків : Вид. ХНЕУ, 2012. 224 с.
89. Податковий контроль: підручник / П. Ю. Буряк, Б. А. Карпінський, Н. С. Залуцька, В. З. Білінський. Київ : Хай Тек Прес, 2007. 608 с.
90. Податковий контроль в Україні: проблеми та пріоритети підвищення ефективності: монографія. М.І. Мельник, І.В. Лещух. Львів : ДУ «Інститут регіональних досліджень ім. М.І. Долишнього НАН України», 2015. 330 с.
91. Податковий контроль як дієвий інструмент моніторингу податкових ризиків / Ю.А.Романовська, Л.С.Варламова. Часопис економічних реформ. 2013. № 3. С. 49 55.
92. Податкові перевірки: порядок проведення. Кременчук, 2012. 28 с.
93. Попова Л. В. Налоговые системы зарубежных стран : учеб. метод. пособ. Москва: Дело и Серви. 2011. С.57.
94. Попонова, Н. А. Налоговый контроль во Франции. Финансы. 2000. № 10. с. 32–34.
95. Потерняк Ю.П. Податковий контроль у системі забезпечення економічної безпеки держави. II Науковий вісник Львівського державного університету внутрішніх справ, серія економічна. 2013. Вип. 1. С. 105 112.
96. Правове регулювання адміністрування податків і зборів в Україні: монографія / С.В. Пархоменко Цироциянц, А.О.Беспалова; Нац. ун т «Одес. юрид. акад.». Одеса: Юридична література, 2016. 223 с.
97. Рева Д. В. Правове регулювання податкового контролю в Україні: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. юрид. наук. Харків : НЮАУ, 2005. 20 с.
98. Савченко Л. А. Правові основи здійснення фінансового контролю органами державної податкової служби України: монографія / Л. А. Савченко, Л. М. Касьяненко. Ірпінь: Нац. акад. ДПС України, 2006. 227 с.
99. Славкова А. А. Особистий прибутковий податок: зарубіжний досвід

- адміністрування. *Фінанси, облік і аудит*, 2013. №1. С. 219–228.
100. Соловйова Ю.О. Деякі питання організації податкового контролю у країнах світу. *Право та економіка*. 2009. №3. С. 99.
  101. Соловйова Ю.О. Організаційно правові засади здійснення податкового контролю в Україні: автореф. дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07.. Київ, 2011. 20 с.
  102. Способи здійснення податкового контролю. Науково практичний коментар URL: <http://legalexpert.in.ua/komkodeks/nk/84nk/227262.html>.
  103. Шевчук О. Теоретичні засади розвитку податкового контролю / *Вісник Київського національного торговельно економічного університету*. 2012. № 2. С. 74–83.
  104. Ткаченко І.В. Особливості державного податкового контролю в Україні та зарубіжний досвід розвинених європейських країн. *Вісник КДПУ ім. М. Остроградського*. 2009. № 59. С. 224–228.
  105. Хакула М. Захист при перевірці: алгоритм дій. 2016. URL: [126716zahist\\_pri\\_perevirci\\_algorithm\\_diy.html](http://legalexpert.in.ua/komkodeks/nk/126716zahist_pri_perevirci_algorithm_diy.html).
  106. Хуткий О. В., Левчук С. В. Правові аспекти вдосконалення податкового контролю в Україні / *Порівняльно аналітичне право*. 2015. №1. С. 232–234.
  107. Шаров А. С. Организационно правовые формы осуществления налогового контроля в Российской Федерации : автореф. дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.14. МИД России. М., 2002. 23 с.
  108. Шевчук О. Д. Особливості податкового контролю в Україні. URL: [http://www.rusnauka.com/13\\_NMN\\_2011/Economics/7\\_84598.doc.htm](http://www.rusnauka.com/13_NMN_2011/Economics/7_84598.doc.htm).
  109. Шевчук О. Д. Сучасні тенденції та напрями удосконалення податкового контролю в Україні / *Економіка, Фінанси, Право*. 2013. №5. С. 3840.
  110. TaxLink.ua: Все про податки URL: Режим доступу: <http://taxlink.ua>.
  111. Єфімов О. Податкова перевірка: оскарження результатів URL: [http://bz.ligazakon.ua/ua/magazine\\_article/BZ009396](http://bz.ligazakon.ua/ua/magazine_article/BZ009396).
  112. Камеральна перевірка просто про складне URL: <https://online.dtkk.ua/>

- Book/%C2%AB%D0%94%D0%9A%C2%BB%20%E2%84%9647 2014.  
epub/navPoint 10.
113. Мораторій на проведення перевірок до кінця 2017 року URL:  
[http://sylnaukraina.com.ua/novini/moratorij na provedennya perevirok do kincy 2017 roku.html](http://sylnaukraina.com.ua/novini/moratorij%20na%20provedennya%20perevirok%20do%20kincy%202017%20roku.html).
  114. Мораторій на проведення перевірок: кому і як готуватись до зустрічі з інспектором? URL:[http://taxlink.ua/ua/news/ moratorij na provedennja perevirok komu i jak gotuvatis do zustrichi z inspektorom.htm](http://taxlink.ua/ua/news/moratorij%20na%20provedennja%20perevirok%20komu%20i%20jak%20gotuvatis%20do%20zustrichi%20z%20inspektorom.htm).
  115. Особливості проведення камеральних перевірок декларацій з ПДВ URL:  
[http://www.visnuk.com.ua/ua/pubs/id/1064? issue=25](http://www.visnuk.com.ua/ua/pubs/id/1064?issue=25).
  116. Особливості проведення перевірок з урахуванням останніх змін. 2017.  
URL: <https://news.dtk.ua/law/inspections/42060>.
  117. Перспективы внедрения риск анализа в систему налогового контроля в Узбекистане: аналитическая записка / Организация Объединенных Наций. Ташкент, 2007. 74 с.
  118. ПДВ та податок на прибуток. Податкові новації – 2017 URL:  
[http://ibuh.info/uk/pdv ta podatok na prybutok podatkovy novacii 2017](http://ibuh.info/uk/pdv%20ta%20podatok%20na%20prybutok%20podatkovi%20novacii%202017).
  119. Покинтелиця В. М. Зарубіжний досвід адміністрування податків.  
*Научный вестник ДГМА*. 2009. № 1 (4Е). С. 281-287.
  120. Податковий контроль URL:  
[https://studme.com.ua/102902289932/ekonomika/nalogovyy\\_kontrol.htm](https://studme.com.ua/102902289932/ekonomika/nalogovyy_kontrol.htm).
  121. Податкові перевірки 2015. URL:[http://anticorruption.in.ua/instructions/ biznes/podatkovy perevirky.html](http://anticorruption.in.ua/instructions/biznes/podatkovy_perevirky.html).
  122. Податкові перевірки в зарубіжних країнах: загальні процедурні правила.  
URL:[http://studme.org/31241/pravo/nalogovye\\_proverki\\_zarubezhnyh\\_stranah\\_obschie\\_protседurnye\\_pravila](http://studme.org/31241/pravo/nalogovye_proverki_zarubezhnyh_stranah_obschie_protседurnye_pravila).
  123. Податкові перевірки 2017: що нового? URL: <http://dr.ck.ua/news/region/25088/>.
  124. Порядок відображення у декларації з податку на прибуток результатів документальної перевірки. URL: <https://buhgalter911.com/uk/news/news>

1026518.html.

125. Стан корупції в Україні. Порівняльний аналіз загальнонаціональних досліджень: 2007,2009,2011 та 2015. Звіт за результатами соціологічних досліджень. Київ, 2015. 68 с.
126. Строки проведення камеральних перевірок з податку на прибуток URL: [http://kmp.ua/ua/analytics/infoletters/terms of cameral tax audit of corporate profit tax/](http://kmp.ua/ua/analytics/infoletters/terms_of_cameral_tax_audit_of_corporate_profit_tax/).
127. Судді, призначаючи податкові перевірки, тиснуть на підприємців. URL: <http://zib.com.ua/ua/127297>  
[suddi\\_priznachayuchi\\_podatkovi\\_perevirki\\_tisnut\\_na\\_pidpriemc.html](http://suddi_priznachayuchi_podatkovi_perevirki_tisnut_na_pidpriemc.html).
128. Тамошюнас А. Податковий контроль: нюанси і протидія URL: [http://3222.ua/article/podatkoviy\\_kontrol\\_nyuansi\\_\\_protidya.htm](http://3222.ua/article/podatkoviy_kontrol_nyuansi_protidya.htm).
129. Телефонний зв'язок «гаряча» лінія – відповіді ні актуальні питання URL: [http://kyiv.sfs.gov.ua/okremi\\_storinki/arhiv1/print\\_209331.html](http://kyiv.sfs.gov.ua/okremi_storinki/arhiv1/print_209331.html).
130. Яренко Г. Структура та організація роботи податкових органів у зарубіжних країнах. *Вісник КНЕУ*. 2009. № 2. С. 122.
131. Южаніна Н. Які функції мають виконувати районні податкові інспекції? URL: [http://taxlink.ua/ua/news/jaki\\_funkcii\\_majut\\_vikonuvati\\_rajonni podatkovi inspekcii n juzanina.htm](http://taxlink.ua/ua/news/jaki_funkcii_majut_vikonuvati_rajonni_podatkovi_inspekcii_n_juzanina.htm).