

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

ВИПУСКНА КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА

на тему:

«Правовий режим податкових перевірок»

Студента 2 курсу
магістратури, групи 6-Мз,
спеціальності 081 «Право»
спеціалізації «Фінансове
право»

Лиса Богдана
Анатолійовича

Науковий керівник
доктор юридичних наук,
доцент кафедри
адміністративного,
фінансового та
інформаційного права

Запотоцька Олена
Василівна

Гарант освітньої програми
кандидат юридичних наук,
професор

Ніколаєва Людмила
Вікторівна

Київ 2019

ЗМІСТ

ВСТУП.....	3
РОЗДІЛ 1. ПРАВОВІ ЗАСАДИ ПОДАТКОВИХ ПЕРЕВІРОК В УКРАЇНІ	8
1.1 Податкові перевірки суб'єктів підприємницької як способ здійснення податкового контролю	8
1.2 Поняття, види, принципи податкових перевірок в Україні	13
РОЗДІЛ 2. ПРОЦЕДУРИ ПОДАТКОВИХ ПЕРЕВІРОК	23
2.1 Порядок призначення, проведення податкових перевірок, документування відомостей, що були отримані під час проведення податкової перевірки.....	23
2.2 Особливості скасування наказів на проведення податкових перевірок та оскарження рішень та дій контролюючих органів.....	41
2.3 Юридичні наслідки недопуску контролюючих органів до проведення податкової перевірки.....	51
ВИСНОВКИ	60
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	68

ВСТУП

Актуальність досліджень. Одним із основних завдань проведення податкової реформи в Україні є не тільки досягнення стабільності правових норм, поступове зниження податкового навантаження, запровадження оптимізованих моделі та системи податкових відносин, але й збільшення податкових надходжень до бюджетів та державних цільових фондів. Виконання цього завдання можливе лише за умови чіткого дотримання податкової дисципліни платниками податків. Тому дуже важливо, щоб розвиток податкових відносин в Україні був спрямований на налагодження партнерських взаємин між владою та суб'єктами господарювання, створення простих і прозорих умов оподаткування

Загальновідомо, що підприємництво в Україні перебуває під тиском надмірного державного регулювання. Численні перевірки фінансово-господарської діяльності контролюючими органами, органами ДПС, державного казначейства, митними органами, органами Пенсійного фонду України та ін., а також необхідність виконання значної кількості встановлених різними нормативами різного рівня правил і процедур гальмує появу на ринку нових суб'єктів підприємницької діяльності і заважає нормальній роботі вже діючих суб'єктів підприємництва. При цьому найчастіше контролюючі органи керуються не законами, а підзаконними актами або відомчими інструкціями, які не пройшли відповідну реєстрацію в Міністерстві юстиції України.

Крім того, сучасні реалії демонструють такі негативні явища як: трактування законодавства виключно на користь перевіряючих; нерівномірність і несправедливість розподілу податкового навантаження, перевищення допустимої частоти перевірок, каральна спрямованість перевіряючих органів, використання службового становища в особистих інтересах; примусу підприємців до перерахування коштів в різні фонди і організації та ін. Для подолання цих явищ та зрушення економіки в сторону

зростання необхідно провести ряд реформ для зрівняння прав та можливостей контролюючих органів та суб'єкта господарювання. Розвиток правового регулювання економіки, верховенства права ставить за ціль створення рівних умов для контролюючого органу та платника податків. Не зважаючи на значимість наповнення бюджету для держави, необхідно забезпечити реалізацію прав для платника, захистити його від надмірного тиску зі сторони ДПС та інших органів контролю.

Тому особливо актуальним і своєчасним є дослідження теоретичних проблем процедур податкових перевірок на сучасному етапі здійснення податкової реформи, адже функціонування системи оподаткування передбачає необхідність створення такої системи державних органів, які забезпечили б контроль за повнотою та своєчасністю виконання платниками податків податкових обов'язків.

Дослідженню теоретичних та практичних проблем визначення сутності, змісту перевірок, а також механізму їх реалізації в науковій літературі присвячено чимало економіко-правових праць. Серед авторів, які присвятили свої праці таким питанням, можна назвати Г.В. Атаманчука, І.Л. Бачило, Д.Н. Бахраха, Л.К. Воронову, В.М. Гаращука, О.М. Горбунову, О.Ю. Грачеву, М.В. Карасьову, Ю.В. Квашу, І.Є. Криницького, І.І. Кучерова, О.Ю. Судакова, І.О. Орешкіна, М.П. Кучерявенка, Л.М. Касьяненко, О.А. Ногіну, Г.В. Петрову, О.В. Поролло, Л.А. Савченко, М.С. Студенікіну, О.С. Шарова, С.О. Шохіна, Н.І. Хімичеву, М. В. Жернакова та ін.

Наукові роботи вказаних фахівців внесли вагомий вклад в розвиток теорії та практики правового регулювання податкового контролю, складовою якого є саме контроль-перевірочна діяльність. Однак, високий динамізм та недосконалість податкового законодавства, зумовлюють невідомий розвиток економічних відносин, збільшення потреб держави у коштах, ставлять все нові завдання, вирішення яких потребує фундаментальних наукових досліджень.

Робота присвячена формуванню цілісного і комплексного наукового уявлення про механізми організації та реалізації податкових перевірок, їх

відповідність цілям розбудови правової, демократичної, соціальної держави, спрямованість на успішне реформування економічних відносин на шляху розбудови ринкової економіки, на досягнення цілей реформування правової системи та відновлення галузі фінансового права у напрямках, які визначають її системність, дієвість, стабільність, взаємопов'язаність її нормативних приписів, в тому числі приписів-принципів.

Мета дослідження. Метою роботи є формування цілісного і комплексного наукового уявлення про податкові перевірки як організаційно-правову форму реалізації податкового контролю, їх відповідність цілям розбудови правової, демократичної, соціальної держави, а також формування практичних висновків, спрямованих на удосконалення чинного податкового законодавства.

Завдання. Для досягнення вказаної мети були поставлені та вирішувалися наступні завдання:

- здійснити класифікацію контрольних повноважень податкових органів та надати їм характеристику
- визначити поняття податкової перевірки в фінансовому праві України як організаційно-правової форми реалізації податкового контролю;
- дослідити зміст податкових перевірок та їх види;
- розглянути систему правових принципів проведення податкових перевірок;
- визначити перспективи розвитку законодавчого регулювання податкових перевірок;
- розробити та надати пропозиції щодо удосконалення чинного законодавства у сфері податкового контролю.

Об'єктом дослідження виступають суспільні відносини, що виникають у зв'язку з організацією та проведенням податкових перевірок.

Предметом дослідження виступають норми права, які регулюють суспільні відносини, що виникають у зв'язку з організацією та проведенням податкових перевірок.

Методи дослідження. При вивченні податкових перевірок використовувалася сукупність методів наукового пізнання соціально-економічних процесів і явищ. Методологічну основу дослідження становить діалектичний метод пізнання, за допомогою якого проблеми, що вирішуються в роботі, розглядаються у процесі розвитку їх існування, в єдності їх економічного змісту та юридичної форми. Невід’ємним доповненням до цього методу є метод системного аналізу, шляхом використання якого розглядаються у системі різні аспекти проведення податкового контролю, розглядаються зміст та особливості окремих видів перевірок.

Практична цінність. Практична значущість та теоретична цінність одержаних результатів полягає в тому, що досягнуті результати становлять науково-теоретичний і практичний інтерес:

– у науково-дослідній сфері: положення та висновки випускної кваліфікаційної роботи можуть бути основою для подальшої розробки адміністративно-правового механізму податкових перевірок в Україні. В процесі написання випускної кваліфікаційної роботи були підготовлені та опубліковані тези на тему: «Юридичні аспекти недопуску контролюючих органів до проведення податкової перевірки»;

– у правотворчості: в результаті проведеного аналізу були сформульовані пропозиції щодо вдосконалення існуючої системи законодавства, яке регламентує порядок податкових перевірок;

– у правозастосовній діяльності: отримані дослідження використовуються в практичній діяльності суб’єктів господарювання податків, зокрема юристів ТОВ «БЛИСК-ІНФО».

Положення та висновки ґрунтуються на здобутках загальної теорії держави і права, окремих галузевих юридичних наук, а також філософії, які мають суттєве значення для розкриття теми даної роботи. Нормативний та емпіричний фундамент дослідження становлять положення Конституції України, законів та постанов Верховної Ради України, указів Президента України, постанов Кабінету Міністрів України, узагальнення практики

діяльності податкових органів України, правові позиції судів України, публікації у періодичних виданнях, а також довідкова література.

РОЗДІЛ 1. ПРАВОВІ ЗАСАДИ ПОДАТКОВИХ ПЕРЕВІРОК В УКРАЇНІ

1.1 Податкові перевірки суб'єктів підприємницької як спосіб здійснення податкового контролю

Прагнення до побудови ефективної системи адміністрування податків і зборів у всі часи спонукало до управління соціально-економічними процесами з боку державних структур, продиктованого необхідністю створення сприятливих умов для діяльності економічних агентів у легальному правовому полі, забезпечення фіскальних потреб, рівномірності розподілу податкового навантаження між платниками і носіями податків, стабільності податкового законодавства, уникнення ухилення від оподаткування тощо. Важливість цієї проблематики підтверджується тривалістю реформування податкової системи України, яка була розпочата ще у 90-х роках, у якій серед пріоритетних напрямів виділяється й удосконалення системи адміністрування податків і зборів. Адже основними внутрішніми причинами необхідності реформування системи податкового адміністрування в Україні є:

1. Надмірна фіскальна спрямованість податкової системи країни.
2. Неузгодженість податкового та галузевого законодавства, значна кількість і частота внесення змін та доповнень до нього, що значно ускладнює роботу контролюючих органів, стримує розвиток національної економіки, створює додаткові ризики і бар'єри для залучення іноземних інвестицій.
3. Недосконалість законодавства про трансфертне ціноутворення та недостатня регламентація порядку здійснення податкового контролю за ним.
4. Висока вартість адміністрування окремих видів податків і зборів порівняно з доходами бюджету, що формуються за рахунок їх справляння.
5. Недосконалість механізму оподаткування суб'єктів малого бізнесу за спрощеною системою, що призвело до зниження рівня податкової культури та

свідомості у суспільстві, застосування схем мінімізації податкових зобов'язань та ухилення від оподаткування.

6. Нерівномірне податкове навантаження, що зумовлює зростання тягара оподаткування на сумлінних платників податків, позбавлених податкових пільг.

Вказані причини обумовлюють необхідність реформування системи адміністрування податків в Україні на основі формування нового інституційного середовища оподаткування, сприятливого для реалізації принципу рівності платників податків перед законом, підвищення ефективності оподаткування внаслідок недопущення податкової дискримінації, зменшення масштабів ухилення від сплати податків, мінімізації тягара податкового контролю на бізнес тощо.

Податковий контроль виник зі становленням системи оподаткування, а його розвиток був пов'язаний з розвитком товарно-грошових відносин. Дослідження еволюції вітчизняного податкового контролю в межах історичних періодів розвитку України дозволяє простежити генезис сучасної системи контролю, зокрема, формування його інституційного забезпечення, становлення функцій, принципів та підходів, методів, інструментів, важелів тощо.

Основною формою податкового контролю являється податкова перевірка. Податкова перевірка – це спосіб здійснення контролю контролюючими органами правильності нарахування, своєчасності та повноти сплати податків і зборів, а також дотримання законодавства з питань проведення розрахункових та касових операцій, патентування, ліцензування та іншого законодавства, контроль за дотримання якого покладено на контролюючі органи [2, ст.19].

Саме ця організаційно-правова форма реалізації контролю є найбільш ефективною з точки зору виявлення та стягнення недоїмок, забезпечення податкових надходжень до бюджетів і державних цільових фондів. Податкові перевірки забезпечують безпосередній контроль за повнотою і правильністю

обчислення податків і зборів, який може бути реалізований тільки шляхом порівняння податкових роз-рахунків (декларацій), що їх подають платники податків, з фактичними даними щодо їх фінансово-господарської діяльності¹.

Податкова перевірка — це діяльність податкових та інших контролюючих органів у межах визначеної компетенції з метою встановлення правильності обчислення та сплати податків і зборів (обов'язкових платежів). Залежно від видів податкового контролю зміст її охоплює, по-перше, дослідження документів податкового обліку і звітності, в яких відображаються результати фінансово-господарської діяльності платників податків протягом звітного періоду, а по-друге, обстеження приміщень, що використовуються для одержання доходів або пов'язані з утриманням об'єктів оподаткування.

З урахуванням вказаних особливостей змісту контрольних податкових правовідносин, що виникають при проведенні податкових перевірок, вирішального значення набуває питання зміцнення законодавчих гарантій забезпечення прав платників податків, а також дотримання посадовими особами контролюючих органів встановленого законодавством порядку здійснення окремих форм податкового контролю. При вирішенні цієї проблеми слід виходити, насамперед, з вимог частини другої ст. 19 Конституції України: «Органи державної влади та органи місцевого самоврядування, їх посадові особи зобов'язані діяти лише на підставі, в межах повноважень та у спосіб, що передбачені Конституцією та законами України».

Як зауважують деякі науковці, зокрема Атаманчук Г.В. [8, с.112], Бачило И.Л. [10, с.12], Клімова С.М. [38, с.121], Кухар А.В. [53, с.178] та ін, зміст податкового контролю характеризується такими особливостями:

1) це спеціальний державний контроль, аналіз якого передбачає два аспекти: а) здійснюється спеціальними суб'єктами, наділеними державою особливою компетенцією саме в галузі оподаткування;

б) здійснюється відносно спеціального об'єкта — централізованих і децентралізованих грошових фондів;

2) він включає контроль за дисципліною в сфері оподаткування, що припускає широкий підхід до змісту податкового контролю;

3) податковий контроль характеризується чіткою цілеспрямованістю;

4) податковий контроль пов'язаний не тільки із грошовими, але й з матеріальними ресурсами. Беруть участь останні в даному процесі побічно, опосередковано:

а) як об'єкт визначення грошових обов'язків (наприклад, в основі обчислення й сплати майнових податків лежить предмет оподаткування – певний майновий комплекс або його частина);

б) як кошти забезпечення грошових зобов'язань, коли відбувається реалізація певного майна, а за рахунок виручених коштів здійснюється погашення податкових боргів;

5) податковий контроль відображає відносини влади й підпорядкування, що базуються на фіскальних функціях держави, особливістю реалізації яких є чітко виражений імперативний характер;

б) податковий контроль реалізується через сукупність активних дій як зобов'язаних, так і владних суб'єктів.

З прийняттям Податкового кодексу України законодавчо визначено поняття податкового контролю (Глава 5) як 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.

Податковим кодексом також було встановлено що податковий контроль здійснюється шляхом:

1) ведення обліку платників податків;

2) інформаційно-аналітичного забезпечення діяльності контролюючих органів;

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 України, що регулюють відповідну сферу правовідносин.

4) моніторингу контрольованих операцій та опитування посадових, уповноважених осіб та/або працівників платника податків.

Характеризуючи порядок проведення обліку платників в органах Державної податкової служби, дуже часто звертають увагу на те, що він являє собою встановлену податковим законодавством послідовність дій контролюючих органів щодо здійснення реєстрації, перереєстрації або зняття з реєстрації осіб, які підлягають обліку в органах Державної податкової служби, а також діяльність податкових органів з ведення реєстрів платників податків. Тобто, облік в органах Державної податкової служби зводиться винятково до дій податкових органів. Однак в цьому випадку необхідно враховувати й дії самих зобов'язаних осіб – платників податків, які надають певні відомості для податкового обліку.

Окрім цього, у сфері податкового контролю, Кодексом:

– визначено перелік органів, що здійснюють перевірки суб'єктів господарської діяльності;

– регламентовано порядок організації та проведення податкового контролю органами Державної податкової служби разом з іншими контролюючими органами, уповноваженими від імені держави здійснювати перевірку фінансово-господарської діяльності суб'єктів господарювання;

– закріплено права та обов'язки платників податків і службових осіб податкових органів;

– визначено форми проведення податкового контролю, загальні правила проведення податкових перевірок, встановлено їх тривалість;

– передбачено умова настання відповідальності за порушення податкового законодавства тощо.

Нововведенням у податковому законодавстві є впровадження нового виду перевірок – фактичної, яка здійснюється також відповідно до норм ПКУ. Ми вважаємо, що існування фактичних перевірок продиктовано реаліями сьогодення, адже до об'єктів контролю включені діяльність з обігу готівки, патентування, ліцензування, ведення касових операцій тощо. Важливим чинником зменшення соціальної напруги у суспільстві стало надання податковими органами можливості у ході фактичної перевірки здійснювати контроль за дотриманням роботодавцем законодавства щодо укладення трудових договорів, оформлення трудових відносин з працівниками (найманими особами).

Також слід зазначити, що фактичні перевірки є більш простими для контролюючого органу, тому що протягом однієї доби працівник ДПС може провести 5-6 таких перевірок різних суб'єктів господарювання, швидко складаються акти перевірки, рідко здійснюється оскарження перевірок.

1.2 Поняття, види, принципи податкових перевірок в Україні

Своєчасне та повне формування доходної частини бюджетів й державних цільових фондів значною мірою пов'язані з рівнем організації в державі податкового контролю за сплатою податків, зборів та інших обов'язкових платежів. 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. Нам вбачається необхідним проаналізувати, в першу чергу, правову природу податкової перевірки як найбільш ефективної форми

реалізації податкового контролю, визначити її зміст, основні правові принципи проведення, а також її учасників та об'єкти дослідження.

Загальновідомо, що вітчизняна система оподаткування на сьогоднішній день далека від досконалості. На даному етапі податкової реформи властивий ряд суттєвих проблем, які перешкоджають еволюційному та динамічному її розвитку. Не останнє місце у цьому контексті належить нормативній невизначеності поняття форми податкового контролю взагалі і, його основної форми - податкової перевірки, зокрема. З точки зору практичної організації контрольної діяльності податкових органів форма податкового контролю є одним із важливих засобів його налагодження. Неправильний вибір тих чи інших форм здійснення податкового контролю, порядку здійснення цієї діяльності може призвести до значних негативних правових наслідків, у тому числі до не легітимності результатів податкового контролю.

Прийняття Податкового кодексу України внесло визначеність у класифікацію, порядок призначення та проведення податкових перевірок.

Об'єктом податкової перевірки є фінансово-господарська діяльність контролюваного суб'єкта — платника податків, що відображається у грошових документах, бухгалтерських книгах, звітах, кошторисах, деклараціях, товарно-касових книгах, показниках електронно-касових апаратів і комп'ютерних систем, що використовуються для розрахунків за готівку зі споживача-ми, та інших документах, незалежно від способу надання інформації, пов'язаних з обчисленням і сплатою податків і зборів.

Суб'єктами податкових перевірок є учасники контрольних податкових правовідносин, які мають відповідні права та обов'язки. Як і в інших податкових правовідносинах, уповноважений суб'єкт (посадова особа податкового чи іншого контролюючого органу) наділений владними повноваженнями відносно підконтрольного суб'єкта (платника податків, податкового агента). Розкриваючи особливості змісту контрольних податкових правовідносин, О. А. Ногіна вказує на базове положення, яке полягає в тому, що «праву уповноваженої сторони (контролюючого суб'єкта)

перевіряти дотримання своєчасності, правильності й повноти сплати податків і зборів та виконання інших установлених податковим законодавством обов'язків кореспондує обов'язок іншої сторони (підконтрольного суб'єкта) створювати необхідні умови для здійснення контрольної діяльності та виконувати вимоги уповноваженого органу».

Поняття перевірки, які наводяться вченими, в основному ідентичні. Визначаючи поняття "перевірка", вони звертають увагу на те, що перевірка стосується основних чи окремих питань фінансової діяльності і проводиться з використанням балансових, звітних і видаткових документів з метою виявлення порушень фінансової дисципліни, усунення їх негативних наслідків [13, с.90; 212, с.64; 228,с.49; 26,с.60; 27,с.94]. Так, згідно з поглядами О.О. Ялбулганова, перевірка стосується основних питань фінансової діяльності [102,с.49]. Інші фахівці зазначають, що вона здійснюється з окремих питань[53, с.90] чи як обстеження та вивчення окремих ділянок фінансово-господарської діяльності [23, с.63] та визначають її як одиничну контрольну дію на певній ділянці діяльності контрольованого суб'єкта, що здійснюється на місці з використанням облікових, звітних документів для виявлення порушень фінансової дисципліни і усунення їх наслідків [26, с.60]. Дещо іншим чином підходить до вирішення розглядуваної проблеми Л.А. Савченко, яка визначає перевірку як систему контрольних дій щодо вивчення окремих ділянок фінансово-господарської чи адміністративно-розпорядчої діяльності відповідного об'єкта [71, с. 266-267].

Податкові перевірки, які проводять органи ДПС, з деякою мірою умовності, можна класифікувати за декількома підставами.

1. За обсягом контрольованих дій податкові перевірки можна розділити на комплексні, вибіркові, цільові або тематичні.

Комплексна перевірка є дослідженням дій (бездіяльності) контрольованого суб'єкта за певний період з усіх питань і напрямів його діяльності, яка охоплює фінансово-господарську діяльність платника податків за період, що перевіряється, з усіх питань дотримання податкового

законодавства. В ході комплексної перевірки фінансово-господарська діяльність контролюючого суб'єкта піддається всебічному аналізу з точки зору правильності обчислення і сплати всіх податків і зборів, які підлягають сплаті платником податків, що перевіряється.

Вибіркова перевірка здійснюється при аналізі окремих сторін діяльності контролюваного суб'єкта, наприклад правомірності нарахування та сплати податку на додану вартість. Вибіркова перевірка може проводитися або окремо, або як частина комплексної. Залежно від цього і результати її оформляються або окремим актом, або відображаються в акті комплексної перевірки.

Цільова (тематична перевірка виступає як перевірка окремого виду операцій або напряму діяльності контролюваного суб'єкта. Вона проводиться із певного кола питань або напряму діяльності. Як правило, цільові перевірки проводяться в ході комплексних або вибірових перевірок, але можуть проводитися і як самостійні. Результати цільових перевірок використовуються при здійсненні комплексних, вибірових перевірок і відображаються в їх відповідних актах, або оформляються як додатки до цих перевірок. Виявлення серйозних порушень податкового законодавства в ході цільової перевірки може послужити причиною проведення комплексної податкової перевірки.

Так, згідно статті 75 Податкового кодексу України розрізняють наступні види перевірок (виключний перелік):

1. Камеральна перевірка;
2. Документальна перевірка,
 - a. документальна планова перевірка,
 - b. Документальна позапланова перевірка,
 - c. Документальна невиїзна перевірка,
 - d. Документальна невиїзна позапланова (електронна перевірка);
3. Фактична.

Відповідно до пп. 1 п. 1 статті 75 Податкового кодексу України, 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.

Предметом камеральної перевірки також може бути своєчасність подання податкових декларацій (розрахунків) та/або своєчасність реєстрації податкових накладних та/або розрахунків коригування до податкових накладних у Єдиному реєстрі податкових накладних, акцизних накладних та/або розрахунків коригування до акцизних накладних у Єдиному реєстрі акцизних накладних, виправлення помилок у податкових накладних та/або своєчасність сплати узгодженої суми податкового (грошового) зобов'язання виключно на підставі даних, що зберігаються (опрацьовуються) у відповідних інформаційних базах.

Отже, із визначення камеральної перевірки випливає, що така перевірка проводиться без участі платника податків, на підставі даних, що були отриманні від платника.

Найчастіше за результатами камеральної перевірки накладаються штрафи на платника за несвоєчасну подачу декларації до контролюючого органу, несвоєчасна реєстрація ПН, РКПН, АН.

Камеральна перевірка здійснюється в автоматичному режимі, або в напіваавтоматичному режимі. Також документ про результат проведення такої перевірки формується у автоматизованих системах ДПС.

Відповідно до пп. 2 п. 1 статті 75 Податкового кодексу України документальною перевіркою вважається перевірка, предметом якої є своєчасність, достовірність, повнота нарахування та сплати усіх передбачених

цим Кодексом податків та зборів, а також дотримання валютного та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, дотримання роботодавцем законодавства щодо укладення трудового договору, оформлення трудових відносин з працівниками (найманими особами) та яка проводиться на підставі податкових декларацій (розрахунків), фінансової, статистичної та іншої звітності, реєстрів податкового та бухгалтерського обліку, ведення яких передбачено законом, первинних документів, які використовуються в бухгалтерському та податковому обліку і пов'язані з нарахуванням і сплатою податків та зборів, виконанням вимог іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, а також отриманих в установленому законодавством порядку контролюючим органом документів та податкової інформації, у тому числі за результатами перевірок інших платників податків.

Документальна планова перевірка проводиться відповідно до плану-графіка перевірок.

Такий графік розміщується на сайті ДПС та формується відповідно до критеріїв ризику платників податків. Як правило, у даний список попадають платники податків, не належать до дрібних суб'єктів.

Документальна позапланова перевірка не передбачається у плані роботи контролюючого органу і проводиться за наявності виключних підстав, що визначені Податковим кодексом.

Документальною виїзною перевіркою вважається перевірка, яка проводиться 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, до контролюючого органу, в якому він перебуває на податковому обліку.

Дана перевірка найчастіше відбувається щодо фізичних осіб-підприємців, які в установленому порядку припинили провадження господарської діяльності та внесли інформацію про припинення статусу ФОП у Єдиний державний реєстр підприємств та організацій України.

Документальні перевірки являються складними перевірками, оскільки потребують залучення спеціалістів до проведення відповідних дій. Також виникає складність стосовно отримання та опрацювання відомостей, що були отримані від платника податків.

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). За даними органів ДПС, у результаті проведення фактичної перевірки у 80% платників податків були виявлені порушення податкового та іншого законодавства, контроль за яким покладено на органи ДПС.

У 2018 році робота підрозділів аудиту була спрямована на:

- послаблення адміністративного тиску на сумлінних платників податків, та підвищення ефективності контрольних заходів до найбільш ризикових суб'єктів господарювання;
- зменшення корупційних ризиків;
- подальше удосконалення системи внутрішнього контролю якості.

До плану-графіка проведення документальних планових перевірок платників податків включено 5,3 тис. суб'єктів господарювання (у т.ч. майже

56 суб'єктів великого підприємництва, 2,3 тис. середнього та 3 тис. малого). Аудитом охоплено майже кожного 8 великого і 50-го середнього суб'єкта підприємництва, тоді як малого - тільки одного із 33 тис.

У 2018 році акцент у контрольно-перевірочних заходах зміщено на збільшення кількості планових перевірок. При цьому, максимум ризиків у діяльності платника зосереджено для відпрацювання плановою перевіркою.

Відповідно по Звіту Державної фіскальної служби України, більшість позапланових перевірок проводилась з незалежних від ДПС причин (63 відс.), зокрема на звернення самих платників, коли розпочато процедуру ліквідації/припинення юридичної особи або платник подав заяву про зняття з обліку, за рішеннями суду (слідчого судді) або за постановами органу, що здійснює оперативно-розшукову діяльність, слідчого чи прокурора, на прохання платника.

Таблиця 1.1

Кількість проведених податкових перевірок в залежності від розмірів платників[104]

Перебуває на обліку		Проведено перевірок	Охоплено перевітками
Малі платники	1089 тис шт	13,7 тис шт	1,3%
Середні платники	92 тис шт	5.5 тис шт	6,0%
Великі платники	390 шт	186 шт	47,0%

Отже, увагу фіскальних органів зосереджено, в основному, на суб'єктах великого та середнього бізнесу.

За підсумками 2018 року документальними (плановими та позаплановими) перевітками охоплено 47 відс. суб'єктів великого підприємництва, 6 відс. середнього і тільки 1 відс. малого (у т.ч., які перебувають на спрощеній системі оподаткування).

Наказом Мінфіну від 27.02.2017 № 294, який зареєстрований в Мін'юсті

16.03.2017 за №368/30236 (далі - наказ Мінфіну № 294), приведено у відповідність до норм Податкового кодексу України згідно із змінами, внесеними Законом № 1797, Порядок формування плану-графіка проведення документальних планових перевірок платників податків, затверджений наказом Мінфіну від 2 червня 2015 року №524, в частині оприлюднення річного плану-графіка документальних планових перевірок платників податків.

За результатами перевірок 2018 року донараховано 34,4 млрд. грн. Із донарахованих грошових зобов'язань узгоджено загалом 13,4 млрд. грн., або 39,0 відсотка. Та надійшло до бюджету 3,0 млрд грн.

Слід зазначити, що рівень узгодження напряму залежить від використання наданого платникам податків права на оскарження прийнятих за результатами перевірки рішень у адміністративному порядку, неупередженого розгляду скарг та звернення у будь-який час з позовом до суду (статті 55, 56 Податкового кодексу України).

У 2017 році забезпечено 5 062 млн. грн. (31 відс. від узгоджених) надходжень до бюджету, з них за плановими перевірками - 3 702 млн. грн. (45,0 відс.), позаплановими - 1 287 млн. грн. (16 відсотків).

У 2018 році проведено 13707 фактичних перевірок, за результатами проведених протягом 2017 року фактичних перевірок до суб'єктів господарювання застосовано 162,3 млн. грн. штрафних (фінансових) санкцій, з яких на сьогодні сплачено 73,3 млн. грн., або 45 відсотки.

Таблиця 1.2

Результат проведення податкових перевірок у 2017-2018 роках [104]

Показник	2017 рік	2018 рік
Проведено перевірок, шт	46 272,00	44 227,00

Донараховано за результатами перевірки, млрд. грн..	26,60	34,40
Донараховано в середньому на 1 перевірку, тис грн	574,86	777,81
Узгоджено, млрд. грн.	16,40	13,40
Стягнуто донарахованих сум, млрд. грн.	5,10	3,00
Стягнуто сум (тис грн.) на одну перевірку)	110,2	67,8
співвідношення стягнуто донараховано, % /	19,1	8,7

Із таблиці, поданої у звіті ДПС видно низьку ефективність роботи органів ДПС із тенденцією до погіршення якісних показників.

З метою виявлення та відпрацювання фактів порушення вимог чинного законодавства, пов'язаних з легалізацією (відмиванням) доходів, одержаних злочинним шляхом, та іншими правопорушеннями, посадовими особами підрозділів боротьби з відмиванням доходів, одержаних злочинним шляхом протягом 2018 року взято участь у 565 перевірок, у т.ч. планових - 504, позапланових - 61.

Отже, податкові перевірки у структурі податкового контролю є найдієвішим способом наповнення бюджету. Проте вони створюють тиск на бізнес. Здійснення перевірок виключно на законних підставах ставить в рівні умови платника та контролюючий орган, що веде перевірочну діяльність.

РОЗДІЛ 2. ПРОЦЕДУРИ ПОДАТКОВИХ ПЕРЕВІРОК

2.1 Порядок призначення, проведення податкових перевірок, документування відомостей, що були отримані під час проведення податкової перевірки.

Податкові перевірки являються найбільш ефективним способом до наповнення бюджетів різного рівня. Податкові перевірки чітко регламентуються законодавством України. Основні засади Податкових перевірок регламентуються Податковим кодексом, а інші положення, стосовно порядку призначення, проведення, фіксування порушень, можуть бути затверджені постановами Міністерства фінансів України.

За загальним правилом, контролюючий орган має право провести перевірку та самостійно визначити суму грошових зобов'язань платника податків, не пізніше закінчення 1095 дня (2555 дня у разі проведення перевірки контрольованої), що настає за останнім днем граничного строку подання.

Не застосовуються строки давності у випадках, коли:

1. податкову декларацію за період, протягом якого виникло податкове зобов'язання, не було подано;
2. посадову особу платника податків (фізичну особу - платника податків) засуджено за ухилення від сплати зазначеного грошового зобов'язання або у кримінальному провадженні винесено рішення про його закриття з не реабілітуючих підстав, яке набрало законної сили.

Також, відповідно до ЗУ «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування», на посадових осіб ДПС покладено обов'язок контролю щодо нарахування та сплати ЄСВ. Відповідно до статті 25 ЗУ «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування», строк давності щодо нарахування, застосування та стягнення сум недоїмки, штрафів та нарахованої пені не

застосовується.

Таким чином, відповідальні дальність за порушення законодавства про облік ЄСВ, може наступити незалежні від часу, коли таке порушення має місце.

На нашу думку, дана законодавча норма має місце у системі національного законодавства, тому що наповнення фондів соціального страхування є більш важливим завданням платника податків. Також слід звернути увагу, що відповідальність за ухилення від сплати ЄСВ є більш жорсткою, ніж за ухилення від сплати податків.

В науковій літературі вже здійснювалася спроба визначення процесу проведення податкових перевірок. Цікавою та такою, що заслуговує на увагу, на нашу думку, є визначення В. Уткіним процесу проведення податкових перевірок як регламентованої нормативними правовими актами про податки і збори сукупності всіх дій податкових органів (митних органів, органів позабюджетних фондів), що мають на меті перевірку дотримання норм законодавства про податки і збори, а також правові відносини між податковими органами і особами, що беруть участь в перевірці, що виникають у зв'язку з цією діяльністю [29, с.55].

Для процесу проведення податкових перевірок як для будь-якого юридичного процесу, він виділяє такі елементи як процесуальне провадження і процесуальні стадії. При цьому виключається процесуальний режим із елементів процесу, так як він, на його думку, є не відповідною групою процесуальних відносин, а лише їх характеристикою. Провадження податкової перевірки В. Уткін пропонує сформулювати як структурний підрозділ (структурний елемент) процесу проведення податкових перевірок, що є сукупністю процесуальних відносин, регламентованих нормативними актами про податки і збори. Цей процес характеризується особливою спрямованістю, а також специфічними засобами і способами їх реалізації. Виділяються при цьому, як мінімум, два види проваджень: 1) провадження виїзної податкової перевірки та 2) провадження камеральної податкової

перевірки.

Стадії процесу проведення податкової перевірки, на думку В.Уткіна, виглядають таким чином: 1) проведення податкової перевірки (від моменту початку перевірки до оформлення результатів податкової перевірки); 2) оформлення результатів податкової перевірки; 3) оскарження результатів податкової перевірки в позасудовому порядку; 4) перегляд результатів податкової перевірки за обставинами, що знов відкрилися, в позасудовому порядку.

Аналізуючи чинне законодавство України, яке регламентує порядок проведення та оформлення матеріалів перевірок платників податків, вважаємо за можливе виділити наступні стадії процесу проведення податкової перевірки:

1) підготовка до проведення податкової перевірки (яка включає визначення підстав для її проведення, видання наказу керівника податкового органу про проведення позапланової виїзної перевірки, направлення платнику письмового запиту з питань, які потребують його пояснень та документального підтвердження; оформлення направлень на право проведення виїзної перевірки, ознайомлення з матеріалами попередніх перевірок та інше);

2) проведення безпосередньо перевірочних дій;

3) оформлення акту (при виявленні 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;

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

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

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

Аналізуючи порядок проведення камеральної перевірки, слід зазначити те, що камеральна перевірка проводиться посадовими особами контролюючого органу без будь-якого спеціального рішення керівника (його заступника або уповноваженої особи) такого органу або направлення на її проведення.

Відповідно до визначення камеральної перевірки, перевірці підлягає вся податкова звітність суцільним порядком.

Така перевірка може проводитися без Згода платника податків та без його присутності.

На нашу думку, дана норма не обмежує права платника на захист, оскільки дана перевірка проводиться в автоматичному режимі. Платнику не обмежується право оскарження акту камеральної перевірки та ППР, що може бути винесене по результатах перевірки.

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 такі документи були надані пізніше, - за днем їх фактичного подання.

Дану норму часто ігнорують посадові особи ДПС, внаслідок чого ППР, яке складене із порушенням, підлягає скасуванню.

По результатах камеральної перевірки складається акт, оскільки вона проводиться в тому випадку, коли порушення було виявлене у базах даних ДПС.

Найбільш складним порядком призначення, проведення характеризується документальна планова перевірка. За статистикою ДПС саме документальні планові перевірки спричинили найбільшу суму в структурі надходжень до бюджетів.

Документальна планова перевірка проводиться на підставі плану-графіку проведення планових документальних перевірок.

Даний план-графік документальних планових перевірок на поточний рік оприлюднюється на офіційному веб-сайті 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.

Прийняття норми щодо публікації плану-графіку перевірок, безумовно, є кроком ДПС та Міністерства фінансів щодо збільшення прозорості роботи ДПС із платниками податків.

Проте, платники податків наразі не можуть розраховувати на прозорість проведення планових документальних перевірок, оскільки Наказ Міністерства фінансів України «Про внесення змін до Порядку формування плану-графіка проведення документальних планових перевірок платників податків» від 26.03.2018 року № 386, виклав у новій редакції «Порядок формування плану-графіка проведення документальних планових перевірок платників податків», яким надав можливість ДПС вносити зміни до плану-графіку перевірок кожного місяця, в залежності до критеріїв ризику станом на 5 число місяця, в якому вносяться зміни до плану-графіку.

Не зважаючи на те, що зміни до Порядку були прийняті 26.03.2018 року, уточнення до плану-графіку були внесені у лютому місяці, що, на нашу думку є незаконним.

Порядком визначено критерії ризиків від провадження діяльності платників податків, які поділено за ступенями значущості (високий, середній, незначний).

Періодичність проведення документальних планових перевірок платників визначалася залежно від ступеня ризику в діяльності платників податків. Від величини ризику й залежала періодичність планового контролю: що меншими будуть ризики платників, то рідшими будуть візити податківців.

До плану-графіка проведення документальних планових перевірок

відбираються платники податків, які мають ризик щодо несплати податків та зборів, невиконання іншого законодавства, контроль за яким покладено на контролюючі органи.

Критерії віднесення до окремих ступенів ризику є, зокрема, такими:

1) високого ступеня ризику:

- рівень зростання податку на прибуток нижчий на 50 та більше відсотків за рівень зростання доходів платника податків, що враховуються при визначенні об'єкта оподаткування;
- рівень сплати податку на прибуток нижчий на 50 та більше відсотків за рівень сплати податку по відповідній галузі;
- рівень сплати податку на додану вартість нижчий на 50 та більше відсотків за рівень сплати податку по відповідній галузі;
- наявність відносин з контрагентами, які знаходяться в розшуку, або ліквідовані, або визнані банкрутами, якщо сума таких операцій перевищує 5 млн грн або перевищує 5 відсотків загального обсягу постачання, але не менше 100 тис. грн;
- наявність інформації про непідтвердження реального здійснення операції з придбання із сумою податку на додану вартість понад 1 млн грн або понад 5 відсотків загального обсягу податкового кредиту, але не менше 100 тис. грн;
- наявність розбіжностей у платника податків згідно із системою автоматизованого співставлення податкового зобов'язання та податкового кредиту у розрізі контрагентів (завищення податкового кредиту) у сумі понад 1 млн грн або понад 5 відсотків загального обсягу податкового кредиту, але не менше 100 тис. грн;
- здійснення зовнішньоекономічних операцій через нерезидентів — засновників та нерезидентів, зареєстрованих в офшорних зонах, за непрямими поставками у сумі операцій понад 5 млн грн або понад 5 відсотків загального обсягу постачання, але не менше 100 тис. грн;
- декларування від'ємного значення об'єкта оподаткування податком на

прибуток протягом двох податкових (звітних) періодів за умови, якщо податковим (звітним) періодом є календарний квартал, або протягом одного податкового (звітного) періоду за умови, якщо податковим (звітним) періодом є календарний рік;

- наявність інформації правоохоронних органів, структурних підрозділів органів ДПС про ухилення від оподаткування та/або щодо взаємовідносин із платниками податків:

- які мають ознаки фіктивності або стосовно яких розпочато досудове розслідування у кримінальних провадженнях, які пов'язані з фіктивним підприємництвом;

- реєстрацію яких скасовано у судовому порядку;

- стосовно яких встановлено факт неподання податкової звітності протягом двох податкових (звітних) періодів;

- які знаходяться в розшуку;

- які визнані банкрутами;

- стосовно яких розпочато досудове розслідування у кримінальних провадженнях, які пов'язані з ухиленням від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів), єдиного внеску та страхових внесків на загальнообов'язкове державне пенсійне страхування;

- щодо яких порушено кримінальні справи, які пов'язані з ухиленням від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів), єдиного внеску та страхових внесків на загальнообов'язкове державне пенсійне страхування;

- формування податкового кредиту за рахунок взаємовідносин з постачальниками, які зареєстровані суб'єктами спеціального режиму оподаткування із незначною кількістю працюючих (менше 10 осіб), незначною площею сільськогосподарських угідь або земельно-водного фонду (менше 100 га), у сумі понад 1 млн грн або понад 5 відсотків загального обсягу податкового кредиту, але не менше 100 тис. грн;

- виплата доходів (відсотки, роялті, лізингові платежі) нерезидентам, зареєстрованим в офшорних зонах;

- інші витрати перевищують 30 відсотків загальних витрат операційної діяльності;
- декларування обсягу нарахованих/виплачених доходів нерезидента, з яких не утримано суму податку, за винятком дивідендів, понад 10 млн грн;
- декларування від'ємного значення фінансового результату від операційної діяльності;
- наявність інформації щодо двох або більше показників, які свідчать про доведення платника податків до банкрутства, зокрема коефіцієнт Бівера менший перебувають у переліку (списку) емітентів, що мають ознаки фіктивності, які визначаються Національною комісією з цінних паперів та фондового ринку України;
- наявність відносин із платниками податків, які обрали спрощену систему оподаткування та є керівниками, засновниками або співробітниками цього підприємства, у сумі операцій понад 5 млн грн або понад 5 відсотків загального обсягу постачання, але не менше ніж 100 тис. грн;
- здійснення коригування суб'єктом спеціального режиму оподаткування податком на додану вартість у бік зменшення податкового кредиту за декларацією з податку на додану вартість з позначкою «0121» / «0122» / «0123» з одночасним коригуванням у бік збільшення податкового кредиту за загальною декларацією з податку на додану вартість за останній звітний (податковий) період;
- наявність інформації про встановлення порушень порядку погашення векселів, авальованих банком (податкових розписок), які видаються до отримання спирту етилового та біоетанолу, легких та важких дистилятів;
- різниці, що виникають при формуванні резервів (забезпечень), та різниці, які зменшують фінансовий результат, у сумі становлять понад 30 відсотків різниць, на які збільшується фінансовий результат;
- невідповідність суми сплати акцизного податку з роздрібного продажу підакцизних товарів розрахунковій сумі цього податку із суми загального продажу таких товарів, проведеної через реєстратори

розрахункових операцій;

- декларування за попередні 12 місяців податкового кредиту з податку на додану вартість у сумі менше 40 відсотків податку на додану вартість, яка залишається у розпорядженні сільськогосподарського підприємства та/або спрямовується на спеціальний рахунок суб'єкта спеціального режиму оподаткування та перевищує 10 млн грн;

- відхилення між сумою доходу суб'єкта спеціального режиму оподаткування, отриманого від реалізації сільськогосподарської продукції власного виробництва, продуктів її переробки, від надання супутніх послуг, та загальним обсягом постачання понад 30 відсотків;

- здійснення платником податків коригування звітності шляхом зменшення фінансового результату до оподаткування, визначеного у фінансовій звітності підприємства відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності, на різниці від 20 до 30 відсотків;

- нарахування та виплата доходів за ознакою 157 (дохід, виплачений самозайнятій особі), визначеною Довідником ознак доходів, у сумі понад 5 відсотків загального обсягу доходу від будь-якої діяльності (за вирахуванням непрямих податків), визначеного за правилами бухгалтерського обліку;

- наявність інформації про об'єкти оподаткування у платника податків, який не сплачує плату за землю або сплачує її в неповному обсязі, а також задекларував податкові зобов'язання без документів, які надають право використовувати земельні ділянки;

3) незначного ступеня ризику:

- проведення протягом місяця більше трьох ремонтів одного реєстратора розрахункових операцій, не пов'язаних із плановим технічним обслуговуванням;

- наявність в органів ДПС інформації про відсутність торгових патентів і ліцензій у платників податків, які провадять діяльність, що підлягає патентуванню та ліцензуванню;

- зменшення у звітності суми нарахованого єдиного внеску за попередні періоди від 10 до 20 відсотків загальної суми нарахованого єдиного внеску за останні 12 місяців, що передують звітному;
- здійснення платником податків коригування звітності шляхом зменшення фінансового результату до оподаткування, визначеного у фінансовій звітності підприємства відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності, на різниці від 10 до 20 відсотків;
- декларування платником податків видів діяльності, пов'язаних з торгівлею, громадським харчуванням, наданням послуг, за відсутності зареєстрованого реєстратора розрахункових операцій;
- наявність зареєстрованого реєстратора розрахункових операцій за відсутності обсягів реалізації товарів (послуг) через такий реєстратор розрахункових операцій;
- суми за повернення товарів становлять понад 5 відсотків суми загального продажу, проведеної через реєстратори розрахункових операцій.

Періодичність проведення документальних планових перевірок платників податків визначається залежно від ступеня ризику в діяльності. Платники податків з незначним ступенем ризику включаються до плану-графіка не частіше, ніж раз на три календарних роки, середнім - не частіше ніж раз на два календарних роки, високим - не частіше одного разу на календарний рік.

Про проведення документальної планової перевірки керівником (його заступником або уповноваженою особою) контролюючого органу приймається рішення, яке оформлюється наказом.

Право на проведення документальної планової перевірки платника податків надається лише у випадку, коли йому не пізніше ніж за 10 календарних днів до дня проведення зазначеної перевірки вручено під розписку або надіслано рекомендованим листом з повідомленням про вручення копію наказу про проведення документальної планової перевірки та

письмове повідомлення із зазначенням дати початку проведення такої перевірки.

Планова документальна перевірка, на нашу думку, являється складним процесом для підприємства, оскільки витрачається багато часу на комунікацію із посадовими особами ДПС, відбувається відрив від основної діяльності підприємства.

Оскільки інформація про планові перевірки публікується, її можна поділити на такі етапи:

1. Постійний контроль за критеріями ризику. По можливості підприємство повинне зменшувати критерії ризику. У випадку виявлення одного фактора із критеріїв ризику, необхідно намагатися виключи можливість настання іншого критерію. Контроль за критеріями ризику дозволяє передбачити можливість перевірки.

2. Постійний моніторинг плану-графіку перевірок, оскільки, як було зазначено вище, вносяться уточнення по плану перевірок.

3. Підготовка до перевірки. До цього етапу можна віднести процес підготовки первинної документації, контроль заборгованості тощо

4. Проходження перевірки (або недопуск). У випадку допуску до перевірки, якщо працівники ДПС надали усі необхідні документи, необхідні для того, щоб приступити до перевірки. Під час перевірки необхідно здійснювати комунікацію із інспектором. Дача пояснень щодо діяльності підприємства може повпливати на данні, що будуть описані в акті перевірки.

5. Акт перевірки. Це важливий етап, тому що отримавши акт можна проаналізувати шанси на оскарження перевірки. Часто відбувається таке, що інформація в акті значно відрізняється від того, що фактично відбувалося на перевірці. Також у випадку незгоди із інформацією, що зазначається в акті, можна подати заперечення на акт перевірки.

6. Податкове повідомлення-рішення. У ППР зазначаються порушення та відповідальність за порушення, що були виявленні під час проведення перевірки. Стосовно ППР може відбуватися адміністративне, судове або і

адміністративне і судове оскарження.

На кожному із етапів, посадові особи підприємства можуть повпливати на кінцевий результат перевірки, надаючи своє бачення стосовно господарських операцій та їх відображення в обліку.

Порядок проведення документальних позапланових перевірок

Відповідно до норм ПКУ, документальна позапланова перевірка здійснюється за наявності хоча б однієї з таких підстав:

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;

платником податків не подано в установлений законом строк податкову декларацію, розрахунки, звіт про контрольовані операції або документацію з трансфертного ціноутворення, якщо їх подання передбачено законом;

платником податків подано контролюючому органу уточнюючий розрахунок з відповідного податку за період, який перевірявся контролюючим органом;

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;

платником податків подано в установленому порядку контролюючому органу заперечення до акта перевірки та/або додаткові документи, 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) посилається 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.

розпочато процедуру реорганізації юридичної особи (крім перетворення), припинення юридичної особи або підприємницької діяльності фізичної особи - підприємця, закриття постійного представництва чи відокремленого підрозділу 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;

платником подано декларацію, в якій заявлено до відшкодування з бюджету податок на додану вартість, за наявності підстав для перевірки, визначених у розділі V цього Кодексу, та/або з від'ємним значенням з податку на додану вартість, яке становить більше 100 тис. гривень.

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, 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;

отримано судове рішення суду (слідчого судді) про призначення перевірки, винесену ними відповідно до закону;

контролюючим органом вищого рівня в порядку 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.

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 здійснення особою господарської діяльності без державної реєстрації. Така перевірка проводиться виключно з питань, що стали підставою для проведення такої перевірки;

у разі отримання документально підтвердженої інформації та даних, що свідчать про невідповідність умов контрольованої операції принципу "витагнутої руки" та/або встановлення невідповідності умов контрольованої операції принципу "витагнутої руки"

платником податків не подано в установленій пунктом 50.3 статті 50 цього Кодексу строк уточнюючий розрахунок для виправлення помилок, виявлених за результатами електронної перевірки, проведеної за заявою платника податків;

виявлено розбіжності даних, що містяться у зареєстрованих акцизних накладних/розрахунках коригування в Єдиному реєстрі акцизних накладних та деклараціях з акцизного податку, поданих платником акцизного податку, що реалізує пальне;

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.

Законодавець чітко зазначив виключні підстави для проведення позапланової документальної перевірки. Згідно звіту ДПС, найчастіше позапланові перевірки призначалися внаслідок порушення платником податків строків для надання документів та пояснень, які були витребувані посадовими особами ДПС запитом на надання інформації.

Як показує практика, більшість таких запитів складається із порушеннями, а тому на такі запити платники податків мають право не відповідати. Проте платнику, для уникнення перевірки, рекомендуємо надати відповідь на запит, при чому не давати ніяких пояснень, іншої інформації, а описати, що запит був складений із порушеннями, а тому немає ніяких правових підстав для відповіді на такий запит.

Працівникам податкової міліції забороняється брати участь у проведенні планових та позапланових виїзних перевірок платників податків, що проводяться контролюючими органами, якщо такі перевірки не пов'язані з веденням оперативно-розшукових справ або здійсненням кримінального провадження стосовно таких платників податків (посадових осіб платників податків), що знаходяться в їх провадженні.

Про проведення документальної позапланової перевірки керівник (його заступник або уповноважена особа) контролюючого органу приймає рішення, яке оформлюється наказом.

Право на проведення документальної позапланової перевірки платника податків надається лише у випадку, коли йому до початку проведення зазначеної перевірки вручено у порядку, визначеному статтею 42 цього Кодексу, копію наказу про проведення документальної позапланової перевірки.

Для порівняння планової та позапланової перевірки, складемо таблицю.

Таблиця 1.3

Порівняльна характеристик документальних перевірок [64, с. 12]

Види документальних перевірок	Періодичність проведення	Підстава для проведення	Строки проведення	Оформлення результату
Планова перевірка проводиться відповідно до плану-графіка перевірок.	з незначним ступенем ризику діяльності - не частіше, ніж раз на три календарних роки; з середнім - не частіше ніж раз на два календарних роки, з високим - не частіше одного разу на календарний рік.	- наказ керівника органу, копія якого та письмове повідомлення із зазначенням дати початку та тривалості перевірки, а також службового посвідчення перевіряючих має бути вручені не пізніше ніж за 10 календарних днів до дня проведення перевірки.	- не більше 30 робочих днів для великих платників податків, продовжується - не більше ніж на 15 робочих днів; - не більше 10 робочих днів - щодо суб'єктів малого підприємництва, продовжується - не більше ніж на 5 робочих днів; - не більше 20 робочих днів - для інших платників податків, продовжується - не більше ніж на 10 робочих днів	У разі встановлення порушень і складається акт, а у разі !
Позапланова перевірка не передбачається у плані роботи податкового органу.	За наявності підстав для проведення	- наказ керівника контролюючого, копія якого має бути вручена під розписку платнику податків.	не більше 15 робочих днів для великих платників податків, продовжується не більше ніж на 10 робочих днів; - не більше 5 робочих днів - щодо суб'єктів малого підприємства, продовжується не більше ніж на 2 робочі дні; не більше 10 робочих днів - для інших платників податків, продовжується не більше ніж на 5 робочих днів.	відсутності - довідка.

Отже, з таблиці видно, що планова та позапланові перевірки мають істотні відмінності, навіть крім порядку призначення.

Новелою у Податковому кодексі стала фактична перевірка, яка проводиться на підставі рішення керівника (його заступника або уповноваженої особи) 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, та за наявності хоча б однієї з таких підстав:

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;

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;

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

неподання суб'єктом господарювання в установленій законом строк обов'язкової звітності про використання реєстраторів розрахункових операцій, розрахункових книжок та книг обліку розрахункових операцій, подання їх із нульовими показниками;

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, обладнання акцизних складів витратомірами-лічильниками та/або рівномірами-лічильниками, а також здійснення функцій, визначених законодавством у сфері виробництва і обігу спирту, алкогольних напоїв та тютюнових виробів, пального;

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

Перед початком фактичної перевірки, з питань дотримання порядку здійснення розрахункових операцій та ведення касових операцій, посадовими особами контролюючих органів може бути проведена контрольна розрахункова операція.

Під час проведення фактичної перевірки в частині дотримання роботодавцем законодавства щодо укладення трудового договору, оформлення трудових відносин з працівниками (найманими особами), в тому числі тим, яким встановлено випробування, перевіряється наявність належного оформлення трудових відносин, з'ясовуються питання щодо ведення обліку роботи, виконаної працівником, обліку витрат на оплату праці, відомості про оплату праці працівника. Для з'ясування факту належного оформлення трудових відносин з працівником, який здійснює трудову діяльність, можуть використовуватися документи, що посвідчують особу, або інші документи, які дають змогу її ідентифікувати (посадове посвідчення, посвідчення водія, санітарна книжка тощо).

Фактична перевірка проводиться двома і більше посадовими особами контролюючого органу у присутності посадових осіб суб'єкта господарювання або його представника та/або особи, що фактично здійснює розрахункові операції.

Під час проведення перевірки посадовими особами, які здійснюють таку перевірку, може проводитися хронометраж господарських операцій. За результатами хронометражу складається довідка, яка підписується посадовими особами контролюючого органу та посадовими особами суб'єкта господарювання або його представника та/або особами, що фактично здійснюють господарські операції.

На нашу думку, система перевірок в Україні сформована із урахуванням сумлінності платників податків для швидкого виявлення та реагування на порушення, які можуть мати місце під час діяльності суб'єкта.

Органи ДПС, проводячи перевірочну роботу повинні дотримуватися норм чинного законодавства та не намагатися притягнути до відповідальності платників за порушення, які не мали місце під час його діяльності.

2.2 Особливості скасування наказів на проведення податкових перевірок та оскарження рішень та дій контролюючих органів

Під час проходження, документування результатів податкових перевірок виникає податковий конфлікт між органами ДПС та представниками організації, щодо якої ведеться перевірочна робота.

Незважаючи на те, що чинне податкове законодавство України містить чимало принципів, які спрямовані як на усунення підстав виникнення податкових конфліктів, так і на їхнє подолання, певна частина цих конфліктів завжди буде вирішуватися у площині права, за правилами вирішення податкових спорів. Далі ми розглянемо законодавче регулювання механізмів вирішення податкових спорів в Україні, а також наукові підходи до їх розуміння.

Згідно зі ст. 56 ПК України рішення, прийняті контролюючим органом, можуть бути оскаржені в адміністративному або судовому порядку. Пункт 56.2 цієї статті встановлює, що у разі коли платник податків вважає, що контролюючий орган неправильно визначив суму грошового зобов'язання або прийняв будь-яке інше рішення, що суперечить законодавству або виходить за межі повноважень контролюючого органу, встановлених цим Кодексом або іншими законами України, він має право звернутися до контролюючого органу вищого рівня із скаргою про перегляд цього рішення. Скарги на рішення державних податкових інспекцій подаються до контролюючих органів в Автономній Республіці Крим, містах Києві та Севастополі, областях,

міжрегіональних територіальних органів; скарги на рішення контролюючих органів в Автономній Республіці Крим, містах Києві та Севастополі, областях, міжрегіональних територіальних органів та митниць подаються до центрального органу виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну податкову і митну політику.

Аналіз чинного податкового законодавства і наукової літератури дозволяє зробити висновок, що вчені по-різному підходять до характеристики вирішення податкових спорів в адміністративному порядку. Зокрема, Є. А. Усенко [82, с. 25] з приводу цього зазначає, що процедура адміністративного оскарження рішень контролюючих органів являє собою розв'язання конфлікту, який виник між сторонами податкового право-відношення та долається самими сторонами без втручання третьої і особи — суду. Шаров А.С. [97, с. 27] зауважує, що однією з найважливіших гарантій реалізації прав та інтересів платників податку, забезпечення принципу верховенства права у податкових відносинах є вирішення податкових спорів.

Шеремет К.Ф. і О. Ю. Щербакова [98, с. 69] вказують, що наразі оскарження рішень контролюючих органів в адміністративному порядку можна розглядати у трьох аспектах, а саме як:

- 1) спосіб узгодження податкового зобов'язання;
- 2) спосіб вирішення податкового спору;
- 3) гарантію захисту прав та свобод платника податків³.

Дійсно, у такому підході є певна логіка. Відповідно до п. 56.17 ст. 56 ПК України закінчення процедури адміністративного оскарження становить узгодження грошового зобов'язання платника податків. Отже, оскарження рішень контролюючих органів в адміністративному порядку є способом вирішення податкового спору і гарантією захисту прав та законних інтересів платника податків, способом узгодження податкового зобов'язання.

Положення ст. 67 Конституції України встановлює принцип загальної побудови податкового обов'язку: «кожен зобов'язаний сплачувати податки і збори в порядку і розмірах, встановлених законом», проте прогалини,

неточності формування та колізії, яких не позбавлене жодне писане право, вочевидь створюють можливості неоднозначного тлумачення законодавчих положень, яке, як правило, здійснюється суб'єктами податкових відносин на власну користь, що передбачено ПКУ.

Таким чином, працівники контролюючих органів зобов'язані довести, що порушення дійсно мало місце у господарській діяльності платника, визначити суму коштів, що необхідно доплатити до бюджету, здійснити прорахунок штрафних санкцій.

При даних розрахунках, по різних причинах, виникають розбіжності між висновками працівників ДПС та посадовими особами підприємства. Тому виникають податкові спори.

Відповідно до Звіту ДПС за 2018 рік, узгодженні зобов'язання платників податків, в залежності від виду перевірки становлять від 8% у документальних перевірках до 45 % при проведенні фактичних перевірок.

Законодавець надав платникам податку право на захист від незаконних дій ДПС шляхом можливості адміністративного, судового, адміністративного і судового оскарження рішень контролюючого органу.

Законодавчо встановлено, що оскарження рішень контролюючих органів - оскарження платником податку податкового повідомлення - рішення про визначення сум грошового зобов'язання платника податків або будь-якого рішення контролюючого органу в порядку і строки, які встановлені цим Кодексом за процедурами адміністративного оскарження, або в судовому порядку [2];

У разі виявлення порушення під час проведення перевірки складається акт перевірки.

У разі незгоди платника податків або його представників з висновками перевірки чи фактами і даними, викладеними в акті перевірки, вони мають право подати свої заперечення та/або додаткові документи, до контролюючого органу, який проводив перевірку платника податків, протягом десяти робочих днів з дня, наступного за днем отримання акта (довідки).

Заперечення та/або додаткові документи розглядаються контролюючим органом протягом семи робочих днів, що настають за днем їх отримання (днем завершення перевірки, проведеної у зв'язку з необхідністю з'ясування обставин, що не були досліджені під час перевірки та зазначені у зауваженнях), та платнику податків надсилається, для надсилання (вручення) податкових повідомлень-рішень. Платник податків (його уповноважена особа та/або представник) має право брати участь у розгляді заперечень та/або додаткових документів, про що такий платник податків зазначає у запереченнях та/або листі про надання додаткових документів.

У разі якщо платник податків виявив бажання брати участь у розгляді його заперечень до акта перевірки та/або додаткових документів, зазначивши про це в запереченні та/або листі про надання 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 чотири робочі дні до дня їх розгляду.

На розгляді заперечення на акт перевірки вирішується чи мало місце порушення норм законодавства при проведенні перевірки, чи були об'єктивно досліджені факти і данні, які були предметом перевірки.

Результатом розгляду заперечення на акт перевірки може бути скасування акту, або його залишення його без змін.

Акт перевірки є лише документом-носієм доказової інформації про виявлені порушення, але висновки, які в ньому зазначаються самі по собі не породжують для платника податку наслідків.

Судами сформована правова позиція, що акт перевірки не є рішенням органу владних повноважень, оскільки акт перевірки є службовим документом, що підтверджує факт проведення перевірки і є носієм доказової інформації про виявлені порушення, а відтак акт перевірки та висновки, які в ньому містяться, самі по собі не породжують для платника податків настання

будь - яких юридичних наслідків та не впливають на його права, обов'язки та законні інтереси у розумінні п. 1 ч. 2 ст.17 Кодексу адміністративного судочинства України [105].

Таким чином, оскарження у судовому порядку в Україні Актів перевірок не відбувається.

Наступним етапом є складання податкового повідомлення-рішення (ППР) - письмове повідомлення контролюючого органу (рішення) про обов'язок платника податків сплатити суму грошового зобов'язання, визначену контролюючим органом, контроль за виконанням яких покладено на контролюючі органи, або внести відповідні зміни до податкової звітності

У разі коли платник податків вважає, що контролюючий орган неправильно визначив суму грошового зобов'язання або прийняв будь-яке інше рішення, що суперечить законодавству або виходить за межі повноважень контролюючого органу, встановлених цим Кодексом або іншими законами України, він має право звернутися до контролюючого органу вищого рівня із скаргою про перегляд цього рішення.

Із прийняттям змін до Податкового кодексу 21.12.2016 року, було звужено повноваження районних державних податкових інспекцій щодо проведення контрольно-ревізійної роботи. Право проводити перевірки було надано виключно Головним управлінням ДПС у областях та Головному управлінню у м. Києві.

Таким чином, для оскарження ППР, адміністративні скарги подаються до ГУ ДПС України (у випадку складання ППР ГУ ДПС у м. Києві, ГУ ДПС у областях).

Скарга, зупиняє виконання платником податків грошових зобов'язань, визначених у податковому повідомленні-рішенні (рішенні), на строк від дня подання такої скарги до контролюючого органу до дня закінчення процедури адміністративного оскарження.

Під час процедури адміністративного оскарження обов'язок доведення того, що будь-яке нарахування, здійснене контролюючим органом у випадках,

визначених цим Кодексом, або будь-яке інше рішення контролюючого органу є правомірним, покладається на контролюючий орган.

Контролюючий орган, який розглядає скаргу платника податків, зобов'язаний прийняти вмотивоване рішення та надіслати його протягом 20 календарних днів, наступних за днем отримання скарги, на адресу платника податків поштою з повідомленням про вручення або надати йому під розписку.

Якщо вмотивоване рішення за скаргою платника податків не надсилається платнику податків протягом 20-денного строку або протягом строку, продовженого за рішенням керівника (його заступника або уповноваженої особи) контролюючого органу, така скарга вважається повністю задоволеною на користь платника податків з дня, наступного за останнім днем зазначених строків.

За результатом скарги контролюючий орган виноситься одне із наступних рішень:

- 1) повністю задовольняє скаргу платника податків та скасовує рішення органу, яке оскаржується;
- 2) частково задовольняє скаргу платника податків та в окремій частині скасовує рішення контролюючого органу, яке оскаржується;
- 3) залишає скаргу без задоволення, а рішення контролюючого органу, яке оскаржується, — без змін.

У цілому такі вимоги до змісту адміністративного акта здатні сприяти забезпеченню належного розгляду адміністративної справи контролюючим органом. Особлива увага, безумовно, повинна бути приділена мотивувальній частині рішення, адже саме вона відображає логіку, якою керувався орган, задовольняючи або відхиляючи скаргу. Ця мотивація або заперечення на неї згодом можуть бути покладені в обґрунтування позовної заяви, якщо особа вирішить здійснювати подальше оскарження справи в суді. Відсутність належного обґрунтування натомість свідчитиме про можливу упередженість під час прийняття рішення і про свавільність такого розгляду. Таким чином, з

метою визначення, чи було рішення належним чином вмотивоване і чи не порушує воно таким чином права платника, необхідно розробити і впровадити певні критерії, на наявність чи відсутність яких можна було б оцінювати мотивувальну частину такого рішення.

Щодо судового оскарження ППР, такі дії здійснюються на засадах КАСУ.

В залежності від фактичних обставин існують декілька напрямів судового оскарження ППР.

Першим способом можна умовно зазначити визнання протиправним та скасування наказу податкового органу про призначення податкової перевірки. Даний спосіб є найбільш ефективним та малозатратним (з точки зору фінансів) способом захисту інтересів платника податку. Результатом даного оскарження є визнання незаконним наказу на проведення перевірки, а наслідком скасування наказу є те, що податкові повідомлення-рішення є протиправними та підлягають скасуванню в силу незаконності податкової перевірки та відсутності правових наслідків такої.

У Податковому кодексі не передбачена можливість оскарження наказу на проведення перевірки у порядку адміністративного оскарження. У такому випадку, наказ оскаржується у відповідності до норм адміністративного судочинства.

Крім того, скасовуючи наказ у судовому порядку стягується судовий збір як за позов немайнового характеру, а не в залежності від суми ППР.

Другим способом оскарження рішення контролюючого органу є скасування такого рішення внаслідок порушення норм матеріального права.

Даний спосіб є більш затратним, оскільки судовий збір за позов сплачується від суми штрафів, що зазначені в ППР. Також варто зазначити, що позов розглядається стосовно одного ППР.

Завданням сторони платника податків є переконати суд, що дії, які були описані в акті перевірки не являються порушенням законодавства.

Відповідно до ст. 11 КАС України суд розглядає адміністративні справи

не інакше як за позовною заявою, поданою відповідно до цього Кодексу, і не може виходити за межі позовних вимог. Суд може вийти за межі позовних вимог тільки в разі, якщо це необхідно для повного захисту прав, свобод та інтересів сторін чи третіх осіб, про захист яких вони просять. Отже, навіть якщо необхідність захисту такого права є очевидною, скасування відповідного рішення чи визнання протиправними дій суб'єкта владних повноважень становитиме окремий предмет позову, з яким повинен звернутися платник.

У випадку такого звернення суд, як правило, зупиняє провадження у справі за позовом суб'єкта владних повноважень про стягнення коштів до набрання законної сили рішенням в іншій адміністративній справі — про оскарження рішення чи визнання протиправними дій, і вже після набрання таким рішенням законної сили вирішує справу про стягнення залежно від його суті. Таким чином, фактично можливими є лише два шляхи вирішення такої справи за позовом суб'єкта владних повноважень: «автоматичне» задоволення позову, якщо відповідач не заперечує проти адміністративного позову, та задоволення/ відмова в задоволенні позову залежно від результатів вирішення іншої адміністративної справи. Отже, у справах за позовом суб'єктів владних повноважень про стягнення заборгованості адміністративний суд не тільки не реалізує завдань адміністративного судочинства, визначених у ст. 2 КАС України, а й, фактично, повністю позбавлений дискреції у вирішенні таких справ.

Останнім часом набуває системності практика включення податковим органом до акта перевірки висновків про нікчемність господарських операцій платника без прийняття податкового повідомлення-рішення. На підставі прийнятого акта при дуже поверховій перевірці первинних документів контрагентів робиться аналогічний висновок про нікчемність описаних операцій. Це стає підставою для донарахування податкових зобов'язань контрагентам та застосування до них штрафних санкцій.

Дані дії контролюючого органу також оскаржуються у суді.

Нерідко в судовій практиці трапляються й інші випадки, коли позивач

фактично зловживає своїми правами. Процесуальна діяльність такої особи зводиться до оскарження всіх можливих дій суб'єкта владних повноважень із метою затягування процесу прийняття законного, але несприятливого для неї рішення. Подібні випадки необхідно відмежовувати від оскарження дій із метою захисту порушеного права, оскільки судовий розгляд необґрунтованих спорів несе значні суспільні витрати: суд втрачає час на розгляд справ, у яких не захищаються нічий права. Вельми важливим при цьому є й формування відповідної судової практики з метою запобігання зловживанням процесуальними правами. Разом з тим розмежування в такий спосіб, як правило, утруднене, а то й неможливе без пояснень позивача та відповідача— суб'єкта владних повноважень стосовно відповідних дій чи рішень та інших обставин справи. Таким чином, у будь-якому випадку зробити висновок стосовно доцільності задоволення вимоги про визнання дій суб'єкта владних повноважень протиправними можливо лише після початку розгляду адміністративної справи по суті.

Необхідним є також чітке розмежування між дійсним захистом порушеного права шляхом визнання дій протиправними та затягуванням процесу прийняття законних рішень суб'єктів владних повноважень шляхом оскарження всіх без винятку їх дій у цьому процесі. Як зазначено вище, навряд чи можна з цією метою застосувати будь-який універсальний підхід.

Ще однією проблемою судового вирішення податкових спорів є надто великий відсоток рішень, які оскаржують податкові органи в апеляційному та касаційному порядку, навіть у тих випадках, де є відповідна усталена практика вищих судів. Пов'язано це насамперед із надмірною фіскальною політикою податкових органів, спрямованою на максимальне наповнення бюджету. Наслідком цього є не тільки ухвалення протиправних податкових повідомлень-рішень про донарахування сум податків, які підлягають скасуванню, а й фактичне зловживання процесуальними правами на оскарження судових рішень про скасування таких актів. У результаті державний бюджет не тільки не отримує кошти, нараховані до сплати за

такими рішеннями, а несе додаткові витрати з фінансування розгляду апеляційних і касаційних скарг — у частині додаткового фінансування як судів, так і податкових органів, які оскаржують ці рішення. Крім того, це створює додаткові витрати і незручності для платника.

Підсумовуючи викладене вище, варто зробити такі висновки.

Судовий процес є одним із найпопулярніших способів вирішення податкових спорів. Водночас, це є, швидше за все, наслідком низької ефективності інших способів їх вирішення, аніж досконалості законодавства, яке регулює судовий розгляд справ, пов'язаних зі сплатою податків, і визначає засади функціонування судової влади.

Судовий розгляд податкових спорів недостатньо ефективний. Основними проблемами в цій сфері є велика завантаженість адміністративних судів справами, відсутність адміністративного процедурного законодавства, чітких критеріїв оцінки рішень податкових органів, єдності судової практики, а також надто швидка зміна матеріального податкового законодавства. Способами подолання цих проблем може бути прийняття законодавчого акта, який регулює адміністративні процедури та удосконалення процесуального законодавства, запровадження ефективної й економічної системи розгляду справ про стягнення податкової заборгованості.

Також дуже важливе значення в контексті підвищення ефективності судового вирішення податкових спорів мають дефіскалізація політики податкових органів та запровадження дієвої системи відповідальності за порушення податковими органами прав платників.

Із метою підвищення спроможності судової влади незалежно і справедливо вирішувати податкові спори потрібні антикорупційні заходи в судовій системі, реформування законодавства про судоустрій і статус суддів, а також зміни до адміністративного процесуального законодавства.

Одночасно з реформуванням судової сфери доцільним є розвиток і вдосконалення законодавчого механізму альтернативного вирішення податкових спорів, у тому числі запровадження медіації.

2.3 Юридичні наслідки недопуску контролюючих органів до проведення податкової перевірки

Для суб'єктів підприємницької діяльності в сучасних умовах господарювання вкрай важливо реалізувати своє право на захист від безпідставного і необґрунтованого здійснення податкового контролю щодо себе. Адже, як підкреслив ВС / КАС, що не скориставшись своїм правом відмови в допуску, платники втрачають можливість в подальшому ставити під сумнів законність факту проведення перевірки.

Не допустити посадових (службових) осіб контролюючого органу до проведення документальної виїзної або фактичної перевірки можна тільки в двох випадках (абзаци 5, 6 п. 81.1 ПКУ), а саме:

1) посадовим (службовим) особам платника податків або його уповноваженому представнику, або особам, які фактично здійснюють розрахункові операції, не пред'явлено або не направлено в випадках, визначених Податкового кодексу України (далі — ПКУ), такі документи (абзаци 2-4 п. 81.1 ПКУ):

направлення на проведення перевірки;
копія наказу про проведення перевірки;
копія службового посвідчення осіб, які зазначені в направленні на проведення перевірки;

2) вищевказані документи пред'явлені, але оформлені з порушенням вимог.

Отже, посадові особи фіскального органу мають право розпочати документальну виїзну перевірку або фактичну перевірку за наявності підстав для її проведення, визначених нормами ПКУ та за умови пред'явлення або надіслання таких документів (ст. 81 ПКУ):

- направлення на проведення такої перевірки, в якому зазначаються

дата видачі, найменування органу контролю, реквізити наказу про проведення відповідної перевірки, найменування та реквізити суб'єкта (прізвище, ім'я, по батькові фізичної особи — платника податку, який перевіряється) або об'єкта, перевірка якого проводиться, мета, вид (документальна планова/позапланова або фактична), підстави, дата початку та тривалість перевірки, посада та прізвище посадової (службової) особи, яка проводитиме перевірку. Направлення на перевірку у такому випадку є дійсним за наявності підпису керівника органу контролю або його заступника, що скріплений печаткою цього органу; копії наказу про проведення перевірки із зазначенням підстав її проведення та інших обов'язкових реквізитів;

- копії наказу про проведення перевірки, в якому зазначаються дата видачі, найменування органу контролю, найменування та реквізити суб'єкта (прізвище, ім'я, по батькові фізичної особи — платника податку, який перевіряється) та у разі проведення перевірки в іншому місці — адреса об'єкта, перевірка якого проводиться, мета, вид (документальна планова/позапланова або фактична перевірка), підстави для проведення перевірки, визначені цим кодексом, дата початку і тривалість перевірки, період діяльності, який буде перевірятися. Наказ про проведення перевірки є дійсним за наявності підпису керівника органу контролю або його заступника, що скріплений печаткою цього органу;

- службового посвідчення осіб, які зазначені в направленні на проведення перевірки.

Непред'явлення або ненадіслання платнику податків вищевказаних документів або пред'явлення зазначених документів, що оформлені з порушенням вимог, встановлених Податковим кодексом, є підставою для недопущення посадових (службових) осіб контролюючого органу до проведення документальної виїзної або фактичної перевірки. Відмова від допуску до перевірки на інших підставах, ніж визначені в абзаці п'ятому пункту 81.1 статті 81 Кодексу, не дозволяється.

Таким чином, правомірність рішення про допуск або не допуск

перевіряючих до перевірки ґрунтується на виконанні податківцями вимоги ПКУ щодо наявності підстав та дотримання порядку проведення відповідної перевірки.

Відповідно до Податкового кодексу України, у разі наявності усіх законних підстав для початку перевірки, недопуск до проходження перевірки забороняється.

Платникам податку слід пам'ятати, що відмова платника податків від проведення перевірки за наявності законних підстав для її проведення, допуску посадових (службових) осіб контролюючого органу до проведення перевірки, а також вчинення будь-яких інших дій з метою уникнення проведення перевірки може бути підставою для вжиття контролюючими органами таких дій:

- арешт майна, зокрема підпунктом 94.2.3 вказаного пункту передбачено таку обставину - платник податків відмовляється від проведення документальної перевірки за наявності законних підстав для її проведення або від допуску посадових осіб органу державної податкової служби. Його обґрунтованість має бути перевірена судом протягом 96 годин з моменту ухвалення рішення про застосування адміністративного арешту;
- зупинення видаткових операцій на рахунках такого підприємства у банках та інших фінансових установах (крім виплати зарплати та сплати податків). У такому випадку, враховуючи вимоги ч. 3 ст. 1833 Кодексу адміністративного судочинства України, податківці мають звернутися до суду протягом 24 годин з моменту оформлення акту про відмову в допуску до податкової перевірки;
- притягнення посадової особи до адміністративної відповідальності за ст. 163 Кодексу України про адміністративні правопорушення (далі — КпАП), що карається штрафом від 85 до 170 грн при першому порушенні та від 170 до 255 грн — при повторному протягом року.

Відповідно до приписів ст.94 ПК адміністративний арешт майна платника податків є винятковим способом забезпечення виконання платником

податків його обов'язків, визначених законом.

Арешт майна може бути застосовано, якщо з'ясується, зокрема, що платник податків відмовляється від проведення документальної або фактичної перевірки за наявності законних підстав для її проведення або від допуску посадових осіб органу контролю.

Арешт майна може бути повним або умовним.

Повним арештом майна визнається заборона платнику податків на реалізацію прав розпорядження або користування його майном. У цьому випадку ризик, пов'язаний із втратою функціональних чи споживчих якостей такого майна, покладається на орган, який прийняв рішення про таку заборону.

Умовним арештом майна визнається обмеження платника податків щодо реалізації прав власності на таке майно, який полягає в обов'язковому попередньому отриманні дозволу керівника відповідного органу на здійснення платником податків будь-якої операції з таким майном. Зазначений дозвіл може бути виданий керівником органу контролю, якщо за висновком податкового керуючого здійснення платником податків окремої операції не призведе до збільшення його податкового боргу або до зменшення ймовірності його погашення.

Аналіз наведених норм доводить, що наслідки застосування повного та умовного арешту майна залежно від його виду є різними.

Керівник органу контролю (його заступник) за наявності однієї з обставин, визначених у п.94.2 цієї статті, приймає рішення про застосування арешту майна платника податків, яке надсилається: платнику податків з вимогою тимчасово зупинити відчуження його майна; іншим особам, у володінні, розпорядженні або користуванні яких перебуває майно такого платника податків, з вимогою тимчасово зупинити його відчуження.

Щодо можливості складення акту про результати документальної планової виїзної перевірки у випадках недопуску посадових осіб контролюючих органів до проведення перевірки та визначення сум грошових зобов'язань виключно на підставі податкових декларацій платника податків та

інформації АІС «Податковий блок» можна зазначити наступне:

Матеріали, які є підставами для висновків під час проведення перевірок, наведено у статті 83 Кодексу. Зокрема, це може бути податкова звітність, інші матеріали, отримані в порядку та у спосіб, передбачені Кодексом, або іншими законами, контроль за дотриманням яких покладений на контролюючі органи.

Наказом Міністерства фінансів України від 14.03.2013 № 395, який зареєстрований в Міністерстві юстиції України 12 квітня 2013 року за № 607/23139, затверджено Порядок оформлення результатів документальних перевірок щодо дотримання податкового, валютного та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, платниками податків - фізичними особами (далі – Порядок).

Відповідно до пункту 1.7 розділу I Порядку факти виявлених порушень податкового, валютного та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, викладаються в акті документальної перевірки чітко, об'єктивно та повною мірою, з посиланнями на первинні або інші документи, які зафіксовані в обліку та підтверджують наявність зазначених фактів.

Водночас зауважуємо, недопуск платником податків посадових осіб контролюючих органів до проведення документальної виїзної перевірки не позбавляє контролюючі органи права вжити заходів щодо організації та прийняття рішення про проведення документальної невиїзної перевірки такого платника, за умови наявності обставин для її проведення, визначених статтями 77 та 78 Кодексу, та з дотриманням вимог щодо її організації відповідно до статті 79 Кодексу.

Документальна невиїзна перевірка здійснюється на підставі зазначених у підпункті 75.1.2 пункту 75.1 статті 75 цього Кодексу документів та податкової інформації, наданих платником податків у визначених цим Кодексом випадках, або отриманих в інший спосіб, передбачений законом.

Приймаючи рішення про недопуск до податкової перевірки, необхідно:

- розуміти, що ухвалене рішення має ґрунтуватись на всебічному

юридичному аналізі фактичних обставин справи, оскільки негативні наслідки неправомірної відмови, передбачені ПКХ можуть паралізувати господарську діяльність підприємства;

- під час оформлення акту про недопуск до податкової перевірки, за можливості, внести лаконічні пояснення причин такого недопуску;
- підготувати лист до податкової про причини недопуску до перевірки;
- якомога швидше оскаржити наказ про проведення податкової перевірки та рішення про застосування адміністративного арешту (якщо контролери таке винесуть):
 - скласти пояснення до протоколу про адміністративне правопорушення за ст. 163 КУпАП;
 - стежити за інформацією щодо звернення податківців до суду про підтвердження обґрунтованості адмінарешту та зупинення видаткових операцій на рахунках.

Існування спору про право (зокрема, оскарження платником рішення про застосування адмінарешту) є підставою для відмови у відкритті провадження за заявою податківців про підтвердження обґрунтованості адміністративного арешту майна платника з огляду на ч. 4 ст. 283 Кодексу адміністративного судочинства України. Згідно із пунктом 2 частини п'ятої статті 183-3 КАС України суд ухвалою відмовляє у прийнятті подання у разі, якщо із поданих до суду матеріалів вбачається спір про право. Між тим, стаття 283-3 КАС України не містить переліку будь-яких критеріїв такої незгоди як підстави для висновку про існування спору про право. Отже, у кожному конкретному випадку в залежності від змісту правовідносин суд повинен оцінити форму вираження відповідної незгоди учасника провадження на предмет існування спору. Така незгода має втілюватись у вчиненні учасником процесу об'єктивно необхідних дій для відновлення порушеного права.

Практика судового розгляду податкових спорів щодо оскарження рішень (наказів) податківців про проведення перевірок свідчить про такі найбільш поширені порушення контролерів:

1. Відсутність фактичних підстав для позапланової виїзної перевірки або фактичної перевірки. Перелік таких підстав чітко передбачені податковим законодавством.

2. Ненадання або несвоєчасне вручення обов'язкових документів про проведення перевірки платнику податків. У судовому процесі контролюючий орган має довести та підтвердити доказами належне та вчасне вручення платнику податків копії наказу про проведення перевірки та направлення на проведення податкової перевірки.

3. Непред'явлення посадовою особою контролюючого органу службового посвідчення.

Слід зазначити, що підставою допуску до перевірки є саме вручення наказу на перевірку, а не його відправлення. Аналізуючи судову практику, слід звернути увагу на Постанову Верховного Суду України від 02.05.2018 року, справа №804/3006/17, касаційне провадження №К/9901/40546/18. У даній постанові суд дійшов до висновку, що не достатньо самого лише факту направлення повідомлення про проведення перевірки та копії наказу про її проведення без вручення їх платнику податків для визнання її законною. Аналогічну правову позицію зайняв Верховний Суд у Постанові від 23.01.2018 року, справа №9901/1367/18, касаційне провадження №804/12558/14.

Тому, аналізуючи дані постанови, можна зробити висновок, що недопуск буде законним, навіть коли платник не отримав наказ по будь-якій причині, чи був відсутній за місцезнаходженням.

За загальним правилом, що підкріплюється судовою практикою, а саме у рішеннях Верховного Суду у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду, а саме у: Постанові від 17.01.2018 року у справі №1570/7145/12 (ЄДРСРУ: 71692623); Постанові від 16.01.2018 року у справі №2а/1570/4582/11 (ЄДРСРУ: 71630461); Постанові від 16.01.2018 року у справі № 826/442/13-а (ЄДРСРУ: 71630409) був сформований висновок, що ППР, яке прийняте на підставі незаконної перевірки не може вважатися правомірним та підлягає скасуванню.

Приймаючи рішення про допуск чи не допуск контролюючих органів до перевірки, слід розрізняти два варіанти подій. Як було сказано вище, ППР по незаконній перевірці підлягає скасуванню, але існують випадки, коли допустивши контролюючий орган до проведення перевірки, платник позбавляється права посилатися на незаконність перевірки. Наприклад, перевірка була законною на момент початку перевірки, але працівники ДПС прийшли на перевірку із направленням, у якому містяться помилки в назві, кодї ЄДРПОУ, прийшли інспектори, що не зазначені в направленні чи без службового посвідчення. У такому разі необхідно здійснювати не допуск до проведення перевірки, оскільки у судовому порядку скасувати ППР по такій причині не вдасться, тому що суд переходить до розгляду справи по суті, не звертаючи увагу на формальні підстави.

В іншому випадку, платник може допустити працівників ДПС до перевірки, а під час судового процесу посилатися на незаконність проведення перевірки, наприклад: перевірка була незаконною із самого початку перевірки, тому що, наприклад, не було вручено наказ на проведення перевірки, чи перевірка (документальна позапланова перевірка) відбувається внаслідок законного ігнорування запиту про надання інформації, що направляється платнику податків.

У такому випадку, платник може оскаржити ППР, на основі того, що перевірка є незаконною і що її не мало бути взагалі.

Проте по даному питанню спостерігається двояка судова практика. Позови платників податків, спрямовані на оскарження дій контролюючих органів при проведенні перевірок, можуть бути задоволені лише в тому разі, якщо до моменту винесення судового рішення не відбулося допуску посадових осіб контролюючого органу до спірної перевірки. До такого висновку призводить аналіз судової практики Верховного Суду (постанова ВС від 13.03.18 р. у справі № 804/1113/1 б2). Проте дане правило не стосується невиїзних податкових перевірок, оскільки їх проведення, загалом, не передбачає процедури допуску до перевірки (постанова Верховного Суду від

27.02.18 р. у справі № 820/19845/14).

В Ухвалі Вищого Адміністративного Суду України від 22.05.2018 року у справі № 813/5013/13-а, наведено тезу, що відсутність за юридичною адресою директора та головного бухгалтера та неможливість вручити направлення на перевірку не є не допуском та не є підставою для застосування адміністративного арешту майна. У матеріалах даної справи міститься інформація, що на момент початку перевірки за юридичною адресою були відсутні директор та головний бухгалтер, а інші працівники не були уповноважені підписувати направлення на проходження перевірки. Внаслідок чого працівники склали акт про неможливість приступити до перевірки та звернулися до суду про арешт майна підприємства, у чому їм було відмовлено. Із даним рішенням впливає, що недопуск є активною дією, а не бездіяльністю, яка було проявлена під час початку перевірки.

ВИСНОВКИ

В ході написання випускної кваліфікаційної роботи були сформовані наступні висновки.

1. Податкова перевірка вирішує декілька завдань: по-перше, це контроль за фінансовою і господарською діяльністю суб'єктів у зв'язку з оподаткуванням, валютного та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи; по-друге, це 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); по-третє, це засіб забезпечення законності у сфері оподаткування.

2. Податкова перевірка є спеціальним державним контролем та виражає відносини влади і підпорядкування, що базуються на фіскальних функціях оподаткування. Особливістю є те, що суб'єктам владних повноважень надано право позасудового розгляду справ про визначення податкових зобов'язань та застосування штрафних (фінансових) санкцій. Це обумовлено специфікою податкових правопорушень, заснованих на фіскальній функції податків, а також несплатою платниками податків та зборів.

3. На суб'єктів податкового контролю покладається обов'язок проведення перевірочних дій за дотриманням юридичними і фізичними особами, а також посадовими особами чинних законів і нормативних актів, не завжди прямо пов'язаних з формуванням грошових фондів держави, а таких, що забезпечують реалізацію вказаного процесу. Це і стосується ліцензування діяльності, контролю над оформленням трудових відносин тощо.

Звідси важливого значення набуває такий показник податкових перевірок, який характеризується:

- 1) рівнем мобілізації до бюджетів та державних цільових фондів податків, зборів (обов'язкових платежів);
- 2) повнотою обліку платників податків і об'єктів оподаткування;
- 3) якістю податкових перевірок, що виражається, перш за все, у зниженні числа судових розглядів і скарг платників податків на дії суб'єктів податкового контролю;
- 4) зменшенням часу на контакти з платниками податків.

4. Розмежування загальної і спеціальної компетенції органів, що управляють у сфері оподаткування, лежить в основі виділення безпосередньо податкових і опосередковано податкових органів. Загальною податковою компетенцією наділені саме управління ДПС, які виступають владною стороною з приводу сплати (стягнення) податків і зборів, здійснюючи податковий контроль, притягнення платників до відповідальності за здійснення податкового правопорушення від імені держави.

Спеціальною податковою компетенцією наділені декілька органів. Так, митні органи мають повноваження податкових органів з контролю за сплатою податків і зборів винятково при переміщенні товарів через митний кордон України. Податкова міліція наділена спеціальними повноваженнями у області оподаткування, які застосовує у разі здійснення злочинів, адміністративних правопорушень при сплаті податків; здійснює захист працівників податкових органів і розслідування випадків корупції в системі податкових органів.

5. Всі права і обов'язки, що формують повноваження податкових органів, розподіляються на дві групи:

- 1) група, яка кореспондується і узгоджується з правами і обов'язками платників (наприклад, обов'язок давати інформацію, що стосується оподаткування, пов'язана з правом платників податків на таку інформацію);
- 2) група самостійних прав і обов'язків, які реалізуються при взаємодії з іншими органами або при накладенні санкцій.

Для контрольних податкових правовідносин базовим є положення, коли праву уповноваженої сторони (контролюючого суб'єкта) перевіряти

дотримання своєчасності, правильності і повноти сплати податків і зборів і виконання інших встановлених податковим законодавством обов'язків кореспондує обов'язок іншої сторони створювати необхідні умови для здійснення контрольної діяльності і виконувати вимоги уповноваженого органу. У свою чергу, контрольований суб'єкт має право вимагати від уповноваженого контролюючого органу здійснення контрольної діяльності в межах законодавчо встановлених повноважень з дотриманням встановленого порядку і строків контрольної-процесуальної діяльності. При цьому закріплення виключного переліку прав і обов'язків податкових органів є дуже важливим для обмеження протиправного застосування дій з боку держави, яка розглядає платника податків не як потенційного правопорушника, а як партнера. Таке положення визначається ч.2 ст. 19 Конституції України, яка встановлює, що органи державної влади та органи місцевого самоврядування, їх посадові особи зобов'язані діяти лише на підставі, в межах повноважень та у спосіб, що передбачені Конституцією та законами України.

6. Своєчасне та повне формування доходної частини бюджетів й державних цільових фондів значною мірою пов'язані з рівнем організації в державі податкового контролю за сплатою податків, зборів та інших обов'язкових платежів. 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. Нам вбачається необхідним проаналізувати, в першу чергу, правову природу податкової перевірки як найбільш ефективної форми реалізації податкового контролю, визначити її зміст, основні правові принципи проведення, а також її учасників та об'єкти дослідження.

Серед основних прав органів ДПС виділяється право здійснювати документальні невиїзні перевірки, а також планові та позапланові виїзні перевірки. Контроль під час невиїзних перевірок забезпечується аналізом

поданих податкових декларацій, звітів та інших документів, пов'язаних з нарахуванням і сплатою податків та зборів (обов'язкових платежів).

7. Аналіз чинного законодавства України та практика його застосування свідчать, що саме перевірка є найбільш дієвим способом отримання інформації про виконання платником своїх обов'язків з обчислення та сплати податків, зборів (обов'язкових платежів), а 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 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).

8. Стадії процесу проведення податкової перевірки виглядають таким чином: стадії процесу проведення податкової перевірки:

- 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 попередніх 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 відсутності 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;
- 6) оскарження результатів податкової перевірки в позасудовому порядку (в порядку адміністративного оскарження);

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

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).

Ще одним елементом податкової перевірки є суб'єкти податкових перевірок. Ними виступають учасники контрольних податкових правовідносин, наділені відповідними правами і обов'язками. Характер складу суб'єктів контрольних правовідносин досить різноманітний. З однієї сторони, суб'єктами податкових перевірок є юридичні особи, їх філії, відділення, інші відокремлені підрозділи, що не мають статусу юридичної особи, а також фізичні особи, які мають статус суб'єктів підприємницької діяльності чи не мають такого статусу. На них обов'язково згідно з законами покладено обов'язок утримувати та/або сплачувати податки і збори (обов'язкові платежі), пеню та штрафні санкції. Тобто це група контрольованих суб'єктів, які складають коло суб'єктів відносин, що регулюють здійснення податкових перевірок. До даної групи суб'єктів можна віднести не тільки платників податків і зборів, а також податкових агентів, тобто осіб, що представляють зобов'язану сторону в податкових правовідносинах.

Іншу групу суб'єктів податкових перевірок складають контролюючі суб'єкти (які є «лідуючими», що виконують свої функції в «чужих» інтересах, з метою оптимального вирішення контрольної справи, і які наділені певними владними повноваженнями). Їх дії, пов'язані з проведенням податкових перевірок, орієнтовані на оцінку поведінки контрольованих суб'єктів.

До учасників податкових перевірок в науковій літературі відносять, 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. Свідками можуть бути і працівники підприємства чи фізичної особи-підприємця. Також свідком може бути особа, яка отримує акт перевірки за довіреністю, тобто бухгалтер чи юрист, що надає послуги як стороння організація.

Оскільки за своєю природою контрольно-перевірочні правовідносини є владними відносинами, їх суб'єктам притаманна юридична нерівність. Владні засади в цих правовідносинах обумовлюють обов'язкову участь у них суб'єкта, який діє від імені держави й реалізує надані йому владні повноваження, якого можна назвати контролюючим суб'єктом, та й чинне законодавство оперує такою назвою. Контролюючий суб'єкт перебуває в постійно триваючих відносинах з державою, яка наділила його компетенцією у сфері податкового контролю й уповноважила виражати державну волю у встановлених нею (державою) межах. У цьому зв'язку зазначений суб'єкт є уповноваженим державою органом і виступає таким в контрольно-перевірочних правовідносинах по здійсненню податкових перевірок.

Суб'єкта, який зазнає владно-контрольного впливу з боку контролюючого суб'єкта, можна назвати контрольованим суб'єктом. Він, на відміну від контролюючого, виступає пасивним учасником контрольно-перевірочних правовідносин. Лише в деяких випадках така особа може виступати в ролі активного суб'єкта даних правовідносин. Ця властивість має прояв, коли він ініціює виникнення контрольно-податкових правовідносин, зокрема, при проведенні перевірок, що проводяться на особисте прохання суб'єкта підприємницької діяльності, чи при здійсненні платником процедур заперечення акту перевірки та (або) скарження податкового повідомлення-рішення.

Контролюючий і контрольований суб'єкти є обов'язковими учасниками податкових перевірок, так як участь цих суб'єктів у таких правовідносинах закріплюється в чинному законодавстві в імперативній формі. Вони не можуть самостійно приймати рішення - брати їм участь у контрольно-податкових правовідносинах чи ні. Ці суб'єкти мають юридичний інтерес до участі в проведенні перевірок та у їх результатах. Однак підтекст їх інтересу різний. Так, контролюючий суб'єкт, уповноважений від імені держави на здійснення перевірки, діє в інтересах держави, суспільства, тобто його діяльність носить публічний характер.

На відміну від контролюючого, контрольований суб'єкт діє у своїх власних інтересах, які носять приватний характер.

Так, згідно статті 75 Податкового кодексу України розрізняють наступні види перевірок (виключний перелік):

1. Камеральна перевірка;
2. Документальна перевірка,
 - a. документальна планова перевірка,
 - b. Документальна позапланова перевірка,
 - c. Документальна невиїзна перевірка,
 - d. Документальна невиїзна позапланова (електронна перевірка);
3. Фактична.

Порядок проведення таких перевірок чітко регламентований Податковим кодексом України.

Загальним порядком визначено, що по результатах перевірок складається акт перевірки (у випадку відсутності порушень - довідка), на основі якої складається податкове повідомлення-рішення, яке є документом, що визначає розмір фінансових санкцій та строк їх сплати.

Податкове повідомлення-рішення можливо оскаржити в адміністративному порядку за умови порушення працівниками ДПС норм матеріального права, та у судовому порядку, за умови порушення працівниками ДПС матеріального та (або) процесуального права.

При процесуальних порушеннях призначення перевірки суд виносить рішення, про визнання перевірки незаконною та скасовує усі податкові повідомлення рішення, що були винесені по результатах перевірки.

Отже, податкові перевірки є основним способом податкового контролю в Україні та спрямовані на припинення та унеможливлення порушень норм податкового, митного законодавства.

Проте законодавець зобов'язаний унеможливити тиск на сумлінного платника податків, внаслідок призначення незаконних перевірок.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Конституція України : закон України від 28 червня 1996 р. № 254к/96 // Відомості Верховної Ради України. – 1996. – № 30..
2. Податковий кодекс України: закон України від 02.12.2010 № 2755-VI// Голос України. – 2010. – № 6.
3. Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування: Закон України від 08.07.2010 № 2464-VI
4. Про внесення змін до Порядку формування плану-графіка проведення документальних планових перевірок платників податків: Наказ Міністерства фінансів України від 26.03.2018 року № 386
5. Атаманчук Г.В. Государственное управление (организационно функциональные вопросы): Учеб, пособие. - М.: Юрид. лит., 2000.- 178 с.
6. Атаманчук Г.В. Государственное управление: проблемы методологии правового исследования. -М: Юрид. лит., 1975. - 240 с.
7. Атаманчук Г.В. Сущность советского государственного управления. - М.: Юрид. лит., 1980.- 256 с.
8. Ашмарина О.М. Некоторые вопросы разграничения налоговой компетенции // Государство и право. - 2002. - №12. -С.48-54.
9. Бахрах Д.Н. Административное право: Учебник для вузов. - М: Изд-во БЕК, 1996.-368 с.
10. Бачило И.Л. Функции органов управления (правовые проблемы оформления и реализации). - М.: Юридлит., 1976. — 198 с.
11. Белобжецкий И.А. Финансовый контроль и новый хозяйственный механизм. - М.: Финансы и статистика, 1989. - 256 с.
12. Васильев Р.Ф. Акты управления: (Значение, проблема исследований, понятие). - М.: Изд-во МГУ, 1987.-141 с.
13. Васильев Р.Ф. Правовые акты органов управления. - М: Изд-во

МГУ, 1970.- 108 с.

14. Великий тлумачний словник сучасної української мови / Уклад, і голов, ред. В.Т.Бусел. - К.; Ірпінь: ВТФ "ПЕРУН", 2004. - 1440 с.

15. Вересоцький М. Перевірки: нова специфіка // Юридичний радник. -2005. -№5.-С.73-74.

16. Вільховий Ю. Позапланові перевірки з питань виробництва та обігу спирту, алкоголю та тютюну // Вісник податкової служби України. -2005. -№38(368)«ГС.41.

17. Вознесенский Э.А. Финансовый контроль в СССР. -М.: Юрид. лит., 1973.- 134 с.

18. Воронова Л.К. Фінансове право України: Підручник. - К.: Прецедент; Моя книга, 2006. - 466 с.

19. Воронова Л.К., Кучерявенко Н.П. Финансовое право: Учебное пособие для студентов юридических вузов и факультетов. -Харьков: Легас, 2003.— 360 с.

20. Гаращук В.М. Контроль та нагляд у державному управлінні. — Харків: Фоліо, 2002. -176 с.

21. Годме Поль-Мари. Налоговое право. - М.: Прогресс, 1978. - 429 с.

22. Годунов А.А. Введение в теорию управления (Система промышленного производства).- М, 1967.- 200 с.

23. Горбунова О.Н. Финансовое право и финансовый мониторинг в современной России. - Москва, 2003.- 158 с.

24. Грачева Е.Ю. Проблемы правового регулирования государственного финансового контроля. - М.: Юриспруденция, 2000. — 192 с.

25. Грачева Е.Ю., Соколова Э.Д. Финансовое право: Учебное пособие. - М.: Юриспруденция, 2000,- 304 с.

26. Грисимова Е. И., Макарова О. А., Ильюшихин И. Н. Налоговый кодекс Российской Федерации: Ч. 1: Схемы. Пояснения. Комментарии / Под общ. ред. Н. М. Голованова. - СПб.: Юрид. центр Пресс, 1999.-271 с.

27. Гуреев В.И. Российское налоговое право. М.: Экономика, 1997. - 383 с.
28. Гусева Т. Налоговые проверки и оформление их результатов //Законность. - 2000. - №10.-С.121-123.
29. Гусева Т.А. Проблемы совершенствования механизма налогового контроля и порядка привлечения к налоговой ответственности: Автореф. дис... канд. юрид. наук. 12.00.14. / Саратовская государственная академия права. — Саратов, 2001. - 33 с.
30. Жернаков, М. В. Податкові спори: реформування механізмів вирішення : автореф. дис ... д-ра юрид. наук: 12.00.07. – Ірпінь, 2015 . – 285 с
31. Жуков В.А., Опенышев С.П. Государственный финансовый контроль. - М.: Инфра - М. -1999. -383 с.Завгородний В.П. Налоги и налоговый контроль в Украине. - К.: А.С.К.,2000. - 129 с.
32. Золотарьова М. Планові та позапланові перевірки державних податкових інспекцій: недоліки в законодавчому регулюванні і шляхи їх виправлення // Підприємництво, господарство, право. - 2004. -№3. - С.77-80.
33. Золотарьова М.К. Законодавче регулювання планових та позапланових перевірок державних податкових інспекцій //Вісник Національного Університету Внутрішніх справ. Вип.23. - Харків. — 2003. — С.94-99.
34. Искра В.В. Налоговый контроль: формы и методы проведения. - СПб.: Питер. -2001.-182 с.
35. Карасева М.В. Финансовое правоотношение. - Воронеж: Издательство Воронежского государственного университета, 1997. - 304 с.
36. Касьяненко Л.М. Деякі особливості фінансово-правової відповідальності за порушення податкового законодавства //Фінансово-правовая доктрина постсоциалистического государства. Выпуск 2.-Черновцы: "Рута". - 2003.1 С.264-265.
37. Касьяненко Л.М. Правові основи здійснення фінансового контролю органами державної податкової служби України : Автореф. дис...

канд. юрид. наук. - 12.00.07 / Нац.акад. держ. подат. служби України. - Ірпінь, 2004. -18 с.

38. Клімова С.М. Типи здійснення державного фінансового контролю // Актуальні проблеми державного управління: Збірник наукових праць. - №3(14). -Харків, 2002. -€89-95.

39. Клочков В. Сущность и роль прокурорського надзора// Юридическая практика. -2000. -№35. -С. 31-34.

40. Кобзарева В. Проведение проверок предпринимателей налоговой полицией // Уголовное право. -2002. -№12. -С.54-59

41. Колодій А.М. Принципи права України: Монографія. - Київ: Юрінком Інтер, 1998. - 208 с.

42. Комарова Т.Л. Органы налоговой службы в механизме российского государства: Учебное пособие. - СПб.: Изд-во Юрид. ин-та. -2000. -138 с.

43. Кононов П. И. Административный процесс: подходы к определению понятия и структуры //Государство и право. - 2001. -№ 6.- Ст. 18-19.

44. Контроль в условиях рыночной экономики. - М.: Финансы и статистика, 1994. - 125 с.

45. Коровин В.В., Кузнецова Г.В. Налоговая проверка предприятия. - М.: Приор. -1996. -256 с.

46. Костенко Ю.О. Податкові перевірки: нове в законодавстві // Економіка, фінанси, право. -2005. -№ 6. - С.22-25.

47. Кочерин Е.А. Контроль в системе управления социалистическим производством: Вопросы теории и практики. - М.: Экономика, 1982. -214 с.

48. Кочерин Е.А. Контроль как функция управления: - М: Знание, 1982.- 64с.

49. Кравцова Т.М. Організаційно-правові проблеми здійснення податкового контролю в Україні // Вісник Національного Університету Внутрішніх справ. Вип. 21. ч.2. -Харків. -2003. -С.213-218.

50. Кузнецов Л.Д. Правовые основы организации и деятельности Министерства Российской Федерации по налогам и сборам. -М.: Юрайт.-2000. -212с.
51. Кустова М.В., Ногина О. А., Шевелева Н.А. Налоговое право России. Общ. ч.: Учебник / Рук. авт кол. и отв. ред. Н.А. Шевелева. - М.: Юристъ,
52. Кутафин О.Е., Шерemet К.Ф. Компетенция местных советов: Учеб, пособие. - М.: Юрид. лит., 1982. - 232с.
53. Кухар А.В. Теоретические аспекты правового регулирования налогового контроля // Проблемы законности. Вып. 71. -2005. - С.95-99
54. Кучеров И. И. Налоговое право России: Курс лекций. М.: Учебно-консультативный центр "ЮрИнфоР", 2001. - 360 с.
55. Лунев А.Е. Государственный контроль в СССР: - М.: Юриздат, 1951.- 80с.
56. Люкина Л.Н. Налоговая проверка как форма налогового контроля// Сборник тезисов выступлений преподавателей, аспирантов и студентов Московской государственной юридической академии и Академии налоговой полиции. - Москва. -2002. - С. 120-124
57. Малеин Н. С. Кредитно - расчетные правоотношения и финансовый контроль. М.: Наука, 1964. - 237 с.
58. Маринів Н.А. Податкова перевірка як організаційно-правова форма реалізації податкового контролю: дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07 / Маринів Наталя Анатоліївна. – Х., 2007. – 204 с. 2. Гаруст Ю.В. Правове забезпечення контрольної діяльності податкових органів України: дис. кандидата юрид. наук : 12.00.07 / Гаруст Юрій Віталійович. – Ірпінь, 2008. – 258 с.
59. Михайлова О.Р. Методы ограничения усмотрения налоговых органов при осуществлении налогового контроля //Государство и право. -2005. - №7. - С.90-96.

60. Налоги и налоговое право. Учебное пособие / Под ред. А.В. Брызгалина. - М.: Аналитика-Пресс, 1997. - 600 с.
61. Налоговое право Украины: Учебное пособие / Под ред. проф. Кучерявенко Н.П. - Х.: Легас, 2004. - 488 с.
62. Налоговый контроль: налоговые проверки и производство по фактам налоговых правонарушений: Учебно-практич. пособие / Под ред. проф. Ю.Ф. Кваши. - М.: Юристъ, 2001. - 540 с.
63. Пришва Н.Ю. Правові засади здійснення контролю за сплатою обов'язкових платежів // Вісник КНУ ім. Т.Г. Шевченка. - Вип. 52-53. - 2003. - С. 108-111.
64. Рева Д. Контрольно-налоговые правоотношения и юридические факты // Право і безпека. - 2003. - № 2(4). - С. 160-164.
65. Рева Д. Правовое положение субъектов контрольно-налоговых отношений // Підприємництво, господарство, право. - 2004. - № 2. - С. 160-164.
66. Рева Д.М. Правове регулювання податкового контролю в Україні: Авто- реф. дис... канд. юрид. наук. 12.00.07 / Національна юрид. акад. України. - Х., 2005. - 20 с.
67. Рева Д.М. Правове регулювання податкового контролю в Україні: Дис... канд. юрид. наук. 12.00.07 / Національна юрид. акад. України. - Х., 2005. - 220 с.
68. Регулирование трудовых отношений государственных служащих: словарь-справочник/ Институт труда (НИИ труда) Минтруда России. - М.: Финстатинформ, 2000.
69. Родионова В.М., Шлейников В.И. Финансовый контроль: Учебник. - М.: ИД ФБК-ПРЕСС, 2002. - 320 с.
70. Руснак Ю.Л. Удосконалення повноважень органів державної податкової служби України при здійсненні податкового контролю // Проблеми законності. - Вип. 64. - Харків. - 2003. - С. 114-120.
71. Савченко Л.А. Правові проблеми фінансового контролю в Україні: Дис... д-ра юрид. наук: 12.00.07/ Акад. держ. подат. служби України. - Ірпінь,

2002. - 445с.

72. Савченко Л.А. Правові проблеми фінансового контролю в Україні: Монографія. -Ірпінь, Академія державної податкової служби України, 2001.- 407 с.

73. Самощенко И.С. О нормативно-правовых средствах регулирования поведения людей // Правоведение. - 1967. - №1. - С. 29-38.

74. Современный словарь иностранных слов /Под ред. Е.А.Гришиной. - М.: Рус. яз., 1993. -740 с.

75. Сорокин В. Д Семь лекций по административному праву // Административный процесс и административно-процессуальное право. - СПб.: Изд. Юрид. института. -1998.- 309 с.

76. Сторожук О. Деякі проблемні питання фіскального контролю та шляхи їх розв'язування // 36. наук. пр. Акад.. податк. служби України. -2002. - № 3. -С.89-95.

77. Студеникина М.С. Государственный контроль в сфере управления (проблемы надведомственного контроля).-М.: Юрид.лит., 1974.- 159с.

78. Суворов М.А. Правовые принципы проведения проверок: понятие, виды, содержание //Академ.юрид.журнал. -2003. -№1. - С.29-39.

79. Теория юридического процесса: / Под общей ред. В.М. Горшенева. - Харьков: Вища шк., 1985. - 193с.

80. Тихомиров Ю.А. Механизм управления в развитом социалистическом обществе. - М.: Наука, 1978. — 336 с.

81. Тихомиров Ю.А. Советы и развитие государственного управления в период развернутого строительства коммунизма.- М.: Юрид. лит., 1963. -166 С.

82. Усенко Р.А. Функции штрафа и пени в налоговом законодательстве Украины //Финансово-правовая доктрина постсоциалистического государства. Выпуск 2.- Черновцы: "Рута". - 2003. - С. 283-293.

83. Уткин В.К. К вопросу о процессе проведения налоговых проверок // Хозяйство и право. - 2005. - № 12. - С.54-59.
84. Уткин В.К. Проблемы совершенствования правового регулирования выездных налоговых проверок // Хозяйство и право. - 2001. - №11. - С.83-90.
85. Финансовое право: Учебник / Отв. ред. Н.И. Химичева. - 2-е изд., пере- раб. и доп. - М.: Юристь, 2000. - 600с.
86. Финансовое право: Учебник / Под ред. О.Н. Горбуновой. - М: Юристь, 1996. - 400с.
87. Финансовый контроль в Украине: сборник нормативных актов. - Харьков. - МОСТ-Торнадо, 2001. - 448 с.
88. Финансовый контроль: Учебное пособие / Грачева Е.Ю., Толстопятенко Г.П., Рыжкова Е.А. - М.: Издательский дом "Камерон", 2004. — 272 с.
89. Финансы: Учебник для вузов /Под ред. проф. М.В. Романовского, проф. О.В. Врублевской, проф. Б.М. Сабанти. - М. Перспектива, Юрайт, 2000. - 407 с.
90. Фінансове право України: Підручник / Г.В.Бех, О.О.Дмитрик, І.Є.Криницький; За ред. М.П.Кучерявенка. - К.:Юрінком Інтер, 2004. - 320 с.
91. Фінансове право: Підручник /Алісов Є.О., Воронова Л.К., Кадькаленко С.Т. та ін./ Керівник авт.колективу і відп.ред. Л.К.Воронова. -Х.: Фірма "Консул", 1998.-496 с.
92. Харевський М. Деякі особливості застосування санкцій у разі неправильного обчислення податкових зобов'язань платниками податків// Вісник податкової служби України. -2001. -№ 26. - С.33.
93. Хмільовська К.В. Організаційні засади податкового контролю // Фінанси України. -2003. -№ 2. - С. 50-53.
94. Худяков А.И. Налоговое право Республики Казахстан. Общая Часть. - Алматы: Каржы-каражат, 1995. — 512 с.

95. Чорний М.П. Організація планових податкових перевірок //Фінанси України. -2003. -№ 2. - С.11-14.
96. Шаров А.С. Организационно-правовые формы осуществления налогового контроля в Российской Федерации: Дис... канд. юрид. наук: Московский гос. институт международных отношений (университет) МИД России. - 12.00.14. -М., 2001.- 177с.
97. Шаров А.С. Организационно-правовые формы осуществления налогового контроля в Российской Федерации: Автореф. дис...канд. юрид. наук. 12.00.14. / Московский гос. институт международных отношений (университет) МИД России. - М., 2002. -23 с.
98. Шеремет К.Ф. Вопросы компетенции местных Советов // Сов. государство и право. - 1965.- №4. -С. 19-27.
99. Шорина Е.В. Контроль за деятельностью органов государственного управления в СССР. - М.: Наука, 1981.-301с.
100. Шестопалова Л.М. Юридична відповідальність у структурі права // Науковий журнал «Зовнішня торгівля: економіка, фінанси, право» №2(97) 2018. –с. 5-16.
101. Явич Л.С. Общая теория права: Курс лекций. - Ленинград: Изд-во ЛГУ. - 1976. -287 с.
102. Ялбулганов А.А. Финансовый контроль как институт финансового права // Юристъ. - 1999.- № 4. — с.43-499.
103. Ямпольская Ц.А. К методологии науки управления // Совет, гос-во и право. - 1965. -№8.-С. 12-21;
104. Звіти про виконання Плану роботи Державної фіскальної служби України, URL: <http://sfs.gov.ua/data/files/199244.pdf>
105. Постанова Дніпропетровського апеляційного адміністративного суду від 20 лютого 2014 року у справі № 2а/0470/14835/12, URL: <http://reyestr.court.gov.ua/Review/28674612>
106. Постанова Верховного Суду від 28.08.18 р. у справі № 804/19780/144 , URL: <http://reyestr.court.gov.ua/Review/22585145>

107. Постанова Верховного Суду від 28.08.18 р. у справі № №1570/7145/12, URL: <http://reyestr.court.gov.ua/Review/71692623>
108. Постанова Верховного Суду від 16.01.18 р. у справі № №2a/1570/4582/, URL: <http://reyestr.court.gov.ua/Review/71630461>
109. Постанова Верховного Суду від 23.01.2018 р. у справі № №9901/1367/18, URL: <http://reyestr.court.gov.ua/Review/78568871>
110. Постанова Верховного Суду від 13.03.2018 р. у справі № 804/1113/11, URL: <http://reyestr.court.gov.ua/Review/77891258>
111. Постанова Верховного Суду від 27.02.2018 р. у справі № 820/19845/14, URL: <http://reyestr.court.gov.ua/Review/77891258>
112. Ухвала Вищого Адміністративного Суду України від 22.05.2018 року у справі № 813/5013/13-а, URL: <http://reyestr.court.gov.ua/Review/77891258>
113. Ухвала Вищого Адміністративного Суду України від 30.08.2016 року у справі №826/22028/15, URL: <http://reyestr.court.gov.ua/Review/77891258>