

Коваль Д.А.,  
Національний університет  
«Одеська юридична академія»

## ЩОДО СПЕЦИФІКИ ОКРЕМИХ ВИДІВ ПОДАТКОВИХ ПЕРЕВІРОК

*Стаття присвячена дослідженню специфічних ознак окремих видів податкових перевірок, а також вказується які з них можна віднести до форм податкового контролю.*

*Ключові слова: податки, фінансовий контроль, податковий контроль.*

*Статья посвящена исследованию специфических признаков отдельных видов налоговых проверок, а также указывается какие из них можно отнести к формам налогового контроля.*

*Ключевые слова: налоги, финансовый контроль, налоговый контроль.*

*One of the most challenging questions in science tax law remains the question of the relation between forms and methods of financial (tax) control, because the same phenomenon by different authors as a form, method and even the form of tax control.*

*Key words: tax, financial control, tax control.*

**Актуальність проблематики.** Одним з найскладніших питань у науці податкового права залишається питання про співвідношення форм і методів фінансового (податкового) контролю, адже одні і ті ж явища різними авторами розглядаються як форма, метод і навіть вид податкового контролю.

**Ступінь наукової розробки.** У зв'язку зі значимістю проблеми закономірним є інтерес багатьох дослідників до цього питання. Ті чи інші питання класифікації, співвідношення форм та методів податкового контролю висвітлювалися у працях К.В.Хмільовської, Г.Ю.Ісаншина, І.І.Кучерова, Л.М.Касьяненко, В.І.Макар'єва, М.Кучерявенко, Н.А.Маринів, І.М.Четиріна, Ю.Залуський, О.А.Шевчук та ряді інших науковців.

У своїх роботах автори надають рекомендації щодо здійснення деяких з видів перевірок, наприклад І.М.Четиріна, щодо проведення документальних перевірок. Н.А.Маринів окрім класифікації висвітлює правові принципи проведення податкових перевірок. О.А. Шевчук торкається питань співвідношення форм та методів податкового контролю.

**Мета статті.** Метою роботи є дослідження специфічних ознак окремих видів податкових перевірок, та наводиться які з них можна віднести до форм податкового контролю.

**Виклад матеріалу.** Ст.75 ПК України встановлено, що контролюючі органи мають право проводити камеральні, документальні (планові або позапланові; виїзні або невиїзні) та фактичні перевірки. Різновидом документальної позапланової невиїзної перевірки є також електронна перевірка (п.75.1.2 ст.75 ПК України). Певно, що камеральна, документальна і фактична перевірки належать до різних форм контролю, оскільки розрізняються за рядом принципових критеріїв (предмет перевірки, характерні методи, процедура проведення тощо). Основні питання виникають стосовно різновидів документальних перевірок, яких налічується п'ять: документальна планова виїзна, документальна планова невиїзна, документальна позапланова виїзна, документальна позапланова невиїзна, документальна позапланова невиїзна електронна.

Природно, кожен з цих видів має свою специфіку, і за великим рахунком можна всі названі види вважати окремими формами. Втім, видається, що підстава проведення документальної перевірки (в плановому порядку чи в разі виникнення особливих приводів) не має принципового значення для відмежування певних форм контролю попри деякі процедурні нюанси (при плановій перевірці обов'язковим є завчасне письмове повідомлення платника про початок такої перевірки). Виїзна та невиїзна документальні перевірки нічим не відрізняються за змістом, але значно відрізняються за формою зовнішнього прояву, місце проведення документальної перевірки – значний фактор ступеня процесуального примусу. Характер документальної перевірки залежно від місця її проведення визначає і оперативність реагування контролерами на ту ситуацію, яка поступово проявляється по ходу ознайомлення із документальними джерелами податкової інформації, визначає спектр доступних інструментів контролю. Крім того, суттєвим моментом при виїзній документальній перевірці є можливість фізичного недопуску посадових осіб контролюючого органу платником податку до проведення перевірки як засобу захисту від зловживань службовим становищем (якщо є всі підстави вважати, що перевірка проводиться незаконно). При невиїзній перевірці така можливість відсутня, оскільки вона проводиться в порядку повідомлення.

Значною специфікою володіє електронна перевірка. Такими факторами, що обумовлюють виділення її в самостійну форму податкового контролю є виключність кількох принципових ознак форми і змісту:

а) за змістом (тобто за предметом перевірки) – це документальна перевірка – перевіряються переважно питання дотримання податкового законодавства;

б) за підставою – тільки позапланова. Причому підстава позаплановості принципово інша порівняно із звичайними позаплановими документальними перевірками, та й всіма іншими перевірками взагалі. Електронна перевірка проводиться виключно за заявою самого платника податку, тобто суб'єкта, що перевіряється. Це вирізняє електронну перевірку з традиційних форм контролю, які ініціюються в імперативному порядку контролюючим органом. За жодних умов платник податків не може бути змушений чи зобов'язаний проходити електронну податкову перевірку [1,с.1];

в) за місцем як ознакою зовнішнього прояву – тільки невиїзна, за місцем розташування контролюючого органу;

г) за характером – випереджувальний контроль. В даному випадку «попередній» характер податкового контролю проявляється не в тому, що контрольні дії відбуваються до вчинення фінансово-господарських операцій (в цьому випадку просто відсутній об'єкт контролю, як ми зазначали вище), а в тому, що платник самостійно проявляє ініціативу щодо перевірки правильності визначення ним податкових зобов'язань контролюючим органом ще до проведення останнім звичайної документальної перевірки з тим, щоб уникнути фінансових санкцій;

д) за джерелами інформації – перевірка провадиться переважно на підставі документів в електронній формі, поданих платником за умови реєстрації електронного підпису, така форма забезпечує і більшу оперативність проведення контролю;

е) період, що перевіряється – також є особливим, бо визначається платником податку самостійно, але з урахуванням таких обмежень – він не може меншим за базовий податковий період та не може зачіпати ті періоди, що вже були охоплені звичайними документальними податковими перевірками;

ж) за правовими наслідками - за результатами електронної перевірки податковий орган складає довідку та не виносить податкового повідомлення-рішення. Якщо платник податків погоджується з висновками податківців, він може самостійно уточнити дані податкової звітності та, відповідно, доплатити податкове зобов'язання. Фактично за рахунок електронних перевірок український податківець стає безкоштовним аудитором для платників податків [1, с.2]. Наслідки будь-яких інших податкових перевірок носять жорсткий імперативний характер. За результатами виявлених порушень виносяться податкове повідомлення-рішення, яким донараховуються суми податкових зобов'язань, штрафних санкцій або приписується внести зміни до даних податкового обліку.

Всі вказані ознаки дозволяють стверджувати, що електронні податкові перевірки становлять самостійну форму податкового контролю. Поява такої нової форми контролю є закономірним результатом розвитку науково-технічного прогресу, одним з проявів якого є перехід від паперового до електронного документообігу.

Таким чином, основними формами податкового контролю виступають: камеральні перевірки; документальні виїзні перевірки; документальні невиїзні перевірки; електронні перевірки; фактичні перевірки. Втім цей перелік не є вичерпним. Так, менш масштабними за сферою застосування внаслідок неуніверсальності за видами податків можна назвати такі специфічні форми податкового контролю як податковий пост та акцизний склад.

Податковий пост - пост, що утворюється на території підприємств, де виробляються продукти з використанням підакцизних товарів, на які встановлено нульову ставку податку, що визначені у ст. 229 ПК України. На податковому посту здійснюють постійний безпосередній контроль постійні представники контролюючого органу за місцем його розташування (п.14.1.177 ст.14 ПК України). Така форма контролю застосовується відносно підприємств, що використовують спирт за нульовою ставкою, легкі та важкі дистиляти в якості сировини у виробництві етилену, що використовують нафтопродукти в якості сировини для виробництва у хімічній промисловості, що використовують як сировину для виробництва в хімічній промисловості речовини, що використовуються як компоненти моторних палив. Предметом такого контролю є цільовий характер використання платником податків підакцизних товарів, реалізованих або ввезених за пільговою, нульовою ставкою акцизного податку, в т.ч. у якості сировини для виробництва інших товарів.

Особливостями зазначеної форми є безперервний характер контролю, що полягає у постійній присутності представника контролюючого органу (відповідає режиму роботи підприємства - виробника) на податковому посту і нагляді за процесами надходження, зберігання та цільового використання підакцизних товарів, отриманих на пільгових умовах. Специфічним є й завершальний етап такого контролю, що полягає в погодженні (або непогодженні) довідки векселедавця про цільове використання підакцизних товарів (продукції).

Схожою формою податкового контролю є акцизний склад. Представники органів державної податкової служби діють на акцизних складах - спеціально обладнаних приміщеннях на обмеженій території, де провадиться господарська діяльність шляхом вироблення, оброблення (перероблення), змішування, розливу, пакування, фасування, зберігання, одержання чи видачі спирту етилового, горілки та лікєро-горілочаних виробів – так контролюють дотримання встановленого порядку відпуску спирту, сплату акцизного податку та цільове використання спирту [2].

Вказані дві форми об'єднують такі фактори: виключність використання їх при сплаті тільки акцизного податку, безальтернативність цих форм контролю (вони застосовуються тільки у встановлених законом випадках), зовнішнє вираження контрольної діяльності у формі постійного представництва посадових осіб контролюючого органу на території підприємства-платника податку, єдність методів контролю (контроль за обліком надходження, витрачанням сировини, продукції, інвентаризація сировини, виробів, їх залишків, марок акцизного податку) тощо. На протипагу перевірочним формам роботи контролюючого органу їх можна умовно назвати дистанційно-представницькими формами контролю.

Також особливою формою податкового контролю можна вважати перевірку стану збереження активів платника податків, які перебувають у податковій заставі, - це встановлення фактичної (фізичної) наявності у платника податків таких активів. Вона може проводитись шляхом візуального контролю наявності в такого платника майна і стану його збереження, а також шляхом документального підтвердження (перевірка відповідних документів бухгалтерського та податкового обліку та іншої інформації) наявності такого майна, його руху та стану збереження на момент проведення перевірки

Вказана форма контролю вирізняється з поміж інших, зокрема, таким: предметом цієї перевірки є досить вузьке коло питань (фактично одне) - додержання правового режиму податкової застави, що полягає в перевірці того чи не здійснив платник податків відчуження активів, що знаходяться в податковій заставі, без відповідного узгодження; суб'єктний склад - таку перевірку здійснює не будь-який службовець податкового органу, якому доручається її проведення, виконання таких повноважень покладається тільки на податкових керуючих; особливі підстави проведення - за ініціативою самого податкового керуючого у формі подання, погодженого керівником контролюючого органу; місце в механізмі адміністрування податків: якщо всі інші форми податкового контролю стосуються переважно питань правильності нарахування та сплати податків, зборів, дотримання супутніх обов'язків (своєчасність декларування тощо), то ця відбувається вже на етапі погашення податкового боргу; можливість як самостійного застосування, так і в рамках інших форм (документальної або фактичної перевірки) (п.2.9 Положення про проведення перевірок стану збереження майна платника податків, яке перебуває у податковій заставі).

Окремо слід зупинитись ще на одній формі, яку іноді виділяють в літературі. Йдеться про так зване податкове розслідування. Так, вказану форму як самостійну виділяє Г.С. Айтхожина, обґрунтовуючи свою позицію тим, що в деяких країнах (США, Японія, Швейцарія, Німеччина, РФ) створені спеціальні підрозділи, які мають право розслідувати податкові злочини і здійснювати необхідні оперативно-розшукові заходи для боротьби з податковими злочинами [3]. Не визначеною з цього приводу є позиція Шевчука О.А. [4, с.74]: з одного боку він зазначає про існування такої форми податкового контролю в наведених країнах, більше того посилається на типову програму податкового аудиту Управління із бюджетних питань МВФ, яка серед іншого містить блок розслідування випадків податкового шахрайства в рамках контрольно-перевірочної діяльності цього підрозділу (що відбувається за кримінальним правом). В той же час автор не робить жодних висновків стосовно визнання такої форми в нашій країні, де діє податкова міліція у складі відповідних контролюючих органів, і здійснює контроль за додержанням податкового законодавства, виконує оперативно-розшукову, кримінально-процесуальну та охоронну функції (п.348.1 ст.348 ПК України), тобто

функції, аналогічні тим органам, які здійснюють податкові розслідування в США, Японії, РФ тощо.

Питання це доволі неоднозначне. З одного боку, ПК України встановлено, що податкова міліція діє в складі контролюючого органу і її призначенням є контроль за додержанням податкового законодавства, серед завдань - запобігання кримінальним та іншим(а отже й податковим) правопорушенням у сфері оподаткування, їх розкриття, розслідування та провадження у справах про адміністративні правопорушення (п.348.2 ст.348 ПК України). Крім того, щільною є взаємодія підрозділів контролюючих органів з підрозділами податкової міліції в рамках адміністрування податків і зборів. Так, на прикладі контролю за відшкодуванням ПДВ підрозділи податкової міліції для цілей контролю обґрунтованості відшкодування надають власну інформацію щодо платника та його контрагентів, здійснюють оперативне супроводження та відпрацювання інформації щодо суб'єктів господарювання, які заявили до відшкодування з бюджету суми ПДВ, беруть участь у документальних перевірках (у зв'язку з веденням оперативно-розшукових справ або розслідуванням кримінальних справ) та навіть погоджують рішення про відшкодування ПДВ за окремими деклараціями [5]. Тобто податкова міліція сприяє досягненню цілей податкового контролю своїми власними специфічними методами, які обумовлені повноваженнями, наданими їй Законом «Про оперативно-розшукову діяльність», Кримінально-процесуальним кодексом. ПК України містить ряд норм щодо взаємодії актів, рішень, їх правових наслідків, прийнятих в межах адміністрування податків та кримінального провадження. Всі ці аргументи свідчать на користь визнання такої особливої форми в Україні.

Разом з тим, 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 (п.78.3 ст.78 ПК України). Тобто законодавець чітко розмежовує податковий і кримінально-процесуальний режим виявлення і розслідування правопорушень в податковій сфері. Ускладнює вирішення проблеми й той факт, що зазначені вище автори не дають визначення «податкового розслідування»: чи це досудове розслідування податкових злочинів чи більш комплексне явище. Так, якщо йдеться про досудове розслідування - то це стадія кримінального провадження як відносно злочинів в податковій сфері, так і будь-яких інших із дотриманням відповідно кримінально-процесуальної форми.

**Висновки.** На нашу думку, провадження у справі про адміністративне правопорушення та кримінальне провадження (за злочинами в податковій сфері) виходять за межі податкового контролю у звичайному його розумінні, відтак податкове розслідування у вказаній трактовці не може вважатися формою податкового контролю. В той же час окреслена проблема потребує подальшого вивчення.

#### Список використаних джерел:

1. Залуський Ю. Електронні податкові перевірки – європейський досвід та українські реалії // Ю. Залуський, В. Ставчук В. ЮРИСТ&ЗАКОН.- №13.- 2014.
2. Про затвердження Порядку роботи представників органів державної податкової служби на акцизних складах та податкових постах: Наказ Державної податкової адміністрації України №14 від 11.01.2011 // Офіційний вісник України.- 2011.- №11, ст. 496.

3. Айтхожина Г.С. Налоговые проверки как формы налогового контроля // Вестник Омского университета. Серия «Экономика».- 201.- № 3. - Режим доступа: <http://cyberleninka.ru/article/n/nalogovye-proverki-kak-formy-nalogovogo>.
4. Шевчук О.А. Формы та методи податкового контролю: світовий досвід та українська практика / О. А. Шевчук // Економічний часопис-XXI . - 2013. - № 1-2(1). - С. 73-76.
5. Розділ 6 Регламенту опрацювання податкових декларацій з податку на додану вартість, за якими нараховано від'ємне значення та/або задекларовано бюджетне відшкодування податку на додану вартість, затвердженого Наказом Державної податкової служби України 19.06.2012 N 522.

УДК 347.734

Латковський П.П.,  
аспірант кафедри адміністративного  
і фінансового права  
Національного університету  
«Одеська юридична академія»

### БЮДЖЕТНИЙ КОНТРОЛЬ ЯК ОДИН ІЗ ВИДІВ ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ

*У статті розглядається бюджетний контроль як один із видів фінансового контролю, аналізуються три підходи визначення фінансового контролю. Доводиться, що вважаючи те, що найважливішим стратегічним завданням держави є реформування управління бюджетними коштами, широке коло відносин, які стосуються бюджетного контролю, потребують відповідної правової регламентації, адже фундаментом фінансового контролю, на якому базуються різні його види, виступає бюджетний контроль.*

*Ключові слова: бюджетний контроль, фінансовий контроль, бюджетні кошти.*

*В статье рассматривается бюджетный контроль как один из видов финансового контроля, анализируются три подхода определения финансового контроля. Доказывается, что считая то, что важнейшим стратегическим заданием государства является реформирование управления бюджетными средствами, широкий круг отношений, которые касаются бюджетного контроля, нуждается в соответствующей правовой регламентации, ведь в качестве фундамента финансового контроля, на котором базируются разные его виды, выступает бюджетный контроль.*

*Ключевые слова: бюджетный контроль, финансовый контроль, бюджетные средства.*

*Budgetary control as one of types of financial control is examined in the article; three approaches of determination of financial control are analyses. Among such approaches certain: judicial; system; active. Advantage of active approach gives oneself up, as he gives an opportunity in detail to correlate financial control, from one side, and state financial control, on the other hand, finding out them aims and tasks. Marked, that foregoing approaches do not conflict with each other, but allow conducting complex research of such difficult and many-sided phenomenon as financial control.*

*Key words: budgetary control, financial control, budgetary facilities*

**Актуальність проблематики.** Найважливішим напрямком діяльності органів державної влади є контроль за різними сферами суспільного життя, адже контроль є важливим елементом процесу управління. Якщо розглядати фінансовий контроль, то саме такий контроль охоплює своїм впливом суспільні відносини, що виникають у сфері фінансової діяльності держави, тобто у сфері формування, розподілу та використання фондів коштів держави.