

*Наталія Карлівна Ісаєва,  
старший науковий співробітник  
відділу проблем державного управління  
та адміністративного права  
Інституту держави і права  
імені В. М. Корецького НАН України,  
кандидат юридичних наук, доцент  
ORCID: 0000-0002-9716-9472*

## ПРАВОВЕ РЕГУЛЮВАННЯ ПРОВЕДЕННЯ ПОДАТКОВИМИ ОРГАНАМИ ФАКТИЧНИХ ПЕРЕВІРОК ТА ЇХ ОСКАРЖЕННЯ В ПОРЯДКУ АДМІНІСТРАТИВНОГО СУДОЧИНСТВА

**Постановка проблеми.** Удосконалення правового регулювання проведення податкових перевірок загалом і фактичних перевірок зокрема є актуальною проблемою розвитку податкового законодавства, удосконалення механізму реалізації відповідних повноважень податкових органів і забезпечення дотримання прав платників податків. Належний рівень урегулювання порядку проведення податкових перевірок, чіткість і конкретність правових норм, які закріплюють підстави і порядок їх здійснення, є однією з гарантій забезпечення законності в діяльності органів державної податкової служби і водночас виконання платниками податків своїх обов'язків, визначених законом.

Водночас достатньо численні випадки недопуску посадових осіб податкових органів до проведення податкових перевірок, зокрема фактичних перевірок, оскарження дій посадових осіб податкових органів щодо призначення та проведення фактичних перевірок платників податків і звернення платників податків до суду свідчать про необхідність конкретизації правових норм, що регулюють проведення перевірок з урахуванням аналізу судової практики.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Проблеми правового регулювання податкових відносин, теоретичні й організаційно-правові засади функціонування та розвитку податкової системи України, діяльності органів державної податкової служби, а також здійснення фінансового і податкового контролю досліджувались науковцями, праці яких є вагомим складовим фінансово-правової науки, теоретичною основою забезпечення розвитку законодавства України, у тому числі фінансового й податкового законодавства України. Це роботи таких вчених, як Л. Воронова, М. Кучерявенко, Н. Пришва, Л. Савченко, О. Музика-Стефанчук та ін. Водночас розвиток податкових відносин, складні й суперечливі проблеми функціонування податкової сфери відносин в умовах воєнного стану, неоднозначність тлумачення і застосування відповідних правових норм потребують наукового аналізу та подальших досліджень.

**Метою статті** є науковий аналіз законодавства, що регулює здійснення фактичних перевірок платників податків органами державної податкової служби, визначення проблемних аспектів його застосування та аналіз судової практики щодо оскарження проведення фактичних перевірок.

**Основні результати дослідження.** Здійснення податкових перевірок є одним із основних напрямів діяльності органів державної податкової служби. З одного боку, порядок їх проведення докладно врегульований Податковим кодексом України, а з другого – залишаються питання щодо тлумачення та застосування відповідних правових норм на практиці, що свідчить про необхідність їх конкретизації й удосконалення законодавства України, що регулює адміністрування податків та податкові відносини загалом.

Головні напрями удосконалення адміністрування податків, діяльності податкових органів, а також удосконалення законодавства, що їх регулює, визначає Національна стратегія доходів України до 2030 року. Подолання кризи, в якій перебуває економіка України, складні проблеми, які дово-

диться вирішувати державі й суспільству загалом в умовах воєнного стану в Україні, потребують вирішення як економічними, так і правовими заходами.

Будь-які зміни, що відбуваються в суспільстві, об'єктивно зумовлюють потребу відповідного суспільства на них. Виникає необхідність адекватного упорядкування нових суспільних відносин, а отже, змін у правовому регулюванні цих відносин, зокрема, удосконалення чинного законодавства. Розвиток законодавства в Україні є, образно кажучи, тим індикатором, який наочно відбиває стан взаємодії держави і суспільства, характер соціально-економічних і політичних процесів, що відбуваються в країні упродовж усіх років її самостійного існування, характер та можливості існуючої державної влади [1].

Правове регулювання здійснення фактичних перевірок податковими органами є одним з доволі проблемних питань, про що свідчать численні звернення платників податків до суду з оскарженням щодо порядку їх проведення і порушення у зв'язку з цим прав платників податків.

Так, за результатами аналізу адміністративного й судового оскарження результатів податкових перевірок на основі опрацьованих Радою бізнес-омбудсмена скарг удалося встановити таке: упродовж 2017–2023 років з-поміж 1430 скарг Рада взяла в роботу 1152 скарги (81%): 408 скарг (35%) Рада закрила у зв'язку із успішним досудовим оскарженням на рівні Державної податкової служби, решта ж справ були закриті у зв'язку з недосягненням успіху в процесі адміністративного оскарження. Скаржники Ради звернулися до суду у 644 справах, тобто у 87% справ, закритих без успіху, і відсоток справ, де результат повністю або у більшій частині на користь бізнесу, становить 85%. Отже, зі статистики Ради убачається, що рівень підтвердження судом рішень процедури адміністративного оскарження становить лише 15%. Рада вважає, що це може свідчити про низький рівень підтверджуваності рішень адміністративного оскарження, враховуючи адміністративні й бізнесові ресурси, що витрачаються упродовж усіх етапів цих тривалих процедур [2].

Своєю чергою судова практика щодо розгляду позовних заяв платників податків щодо порядку проведення фактичних перевірок податковими органами виявила декілька проблемних питань застосування законодавства, що регулює порядок їх проведення. Як свідчить судова практика, проведення податковими органами фактичних перевірок нерідко супроводжується так званими процедурними порушеннями, зокрема безпідставним їх призначенням або неналежним оформленням наказу про їх проведення.

У світлі правової позиції Верховного Суду, сформульованої у постанові від 21 лютого 2020 року у справі № 826/17123/18, відповідно до якої констатовано право платника податків оскаржувати податкові повідомлення-рішення з підстав порушення податковим органом процедури призначення та проведення перевірки незалежно від того, чи були його посадові особи допущені до проведення перевірки, значущість таких аспектів істотно зросла, як і кількість адміністративних спорів, у яких ці аргументи викладені серед підстав позову [3].

Одним із важливих питань, які стоять перед адміністративними судами, є питання, чи є підстави вважати, що суть фактичної перевірки полягає саме у тому, що вона покликана забезпечити перевірку відповідної діяльності платника податків саме на поточний момент, тобто перевірити дотримання вимог законодавства у певній сфері та/або існування ймовірного порушення, яке є на момент проведення фактичної перевірки, а не, можливо, мало місце в минулому.

Слід звернути увагу на те, що Податковим кодексом України недостатньо чітко врегульовано це питання. Враховуючи, що податкові органи в одних випадках у наказі про призначення фактичної перевірки визначають період діяльності у 1095 днів з урахуванням ст. 102 Податкового кодексу України (далі – ПК України), а в інших – конкретний період за минулий час та/або починаючи з минулої дати без зазначення кінцевої, слід звернути увагу на зміст статей 80 і 102 Кодексу.

Пункт 102.1 ст. 102 ПК України «Строки позовної давності та порядок їх застосування» визначає, що контролюючий орган, крім випадків, визначених п. 102.2 цієї статті, має право провести перевірку та самостійно визначити суму грошових зобов'язань платника податків у випадках, визначених цим Кодексом, не пізніше закінчення 1095 дня (2555 дня – у разі проведення перевірки операції відповідно до статей 39 і 39-2 цього Кодексу), що настає за останнім днем граничного строку подання податкової декларації, звіту про використання доходів (прибутків) неприбуткової організації, визначеної п. 133.4 ст. 133 цього Кодексу, та/або граничного строку сплати грошових зобов'язань, нарахованих контролюючим органом, а якщо така податкова декларація була надана

пізніше, – за днем її фактичного подання. Якщо протягом зазначеного строку контролюючий орган не визначає суму грошових зобов'язань, платник податків вважається вільним від такого грошового зобов'язання (в тому числі від нарахованої пені), а спір стосовно такої декларації та/або податкового повідомлення не підлягає розгляду в адміністративному або судовому порядку [4].

Отже, зазначеною статтею визначений загальний термін давності – період, за який може здійснюватися податкова перевірка без зазначення виду перевірки. Стаття також передбачає момент, з якого починається відлік часу перебігу позовної давності та строк, на який він може бути зупинений. Водночас зазначена стаття може застосовуватись щодо планових, позапланових і камеральних перевірок, виходячи з мети та особливостей їх проведення.

Фактична перевірка також має особливості та мету, що зумовлює вирішення питання строку. Необхідно звернути увагу на те, у справі № 320/8042/21 (постанова 6 ААС від 12.07.2022 р.) апеляційний суд зазначив, що фактичною перевіркою перевіряється наявна в контролюючого органу інформація про порушення та/або можливе порушення вимог чинного законодавства, і призначення фактичної перевірки покликане уникнути можливого факту приховування здійснення позивачем діяльності, яка суперечить вимогам чинного законодавства. Тобто в межах цієї справи апеляційний суд визнав правомірним дослідження контролюючим органом документації за минулий час.

На нашу думку, така позиція є правомірною з урахуванням того, що п. 80.4 ст. 80 ПК України передбачає, що фактична перевірка за наявності підстави, визначеної у п. 80.2.6, може бути проведена для контролю щодо припинення порушень законодавства з питань, визначених у п. 75.1.3, одноразово протягом 12 місяців з дати складання акта попередньої перевірки [5]. Враховуючи аналіз зазначених статей, можна зробити висновок, що фактична перевірка, отже, обмежується зазначеним строком – 12 місяців з дати складання акта попередньої перевірки і вивчення документів за цей період. Логіка зазначеної норми полягає в тому, що відповідні перевірки вже були проведені та їх результати документально зафіксовані. Звідси випливає відповідь на питання, яке доводиться вирішувати адміністративним судам при розгляді справ щодо проведення фактичних перевірок, а саме, чи є підстави вважати, що при проведенні фактичної перевірки контролюючий орган обмежений у праві витребування і дослідження документів щодо господарської діяльності платника податків за минулий час.

Тож з огляду на викладене, на нашу думку, податковий орган обмежений у праві витребування й дослідження документів щодо господарської діяльності платника податків за минулий час терміном 12 місяців з дати складання акта попередньої перевірки і вивчення документів за цей період.

Також важливим питанням застосування правових норм при розгляді та вирішенні справ, що стосуються проведення фактичних перевірок, є питання щодо того, чи є підстави вважати, що предметом фактичної перевірки можуть бути не всі питання, визначені у відповідному підпункті п. 80.2 ст. 80 ПК України, який став підставою для її проведення, а саме ті з них, яких стосується наявний у контролюючого органу привід для прийняття рішення про проведення перевірки. І якщо так, то чи є винятком із такого правила сформульована у підпункті 80.2.5 п. 80.2 ст. 80 ПК України підстава як «здійснення функцій, визначених законодавством у сфері регулювання виробництва і обігу спирту, алкогольних напоїв, тютюнових виробів, рідин, що використовуються в електронних сигаретах, пального» як така, що не потребує окремого приводу для проведення перевірки» [6].

Положеннями ч. 2 ст. 19 Конституції України передбачено, що органи державної влади та органи місцевого самоврядування, їх посадові особи зобов'язані діяти лише на підставі, у межах повноважень та у спосіб, що передбачені Конституцією та законами України [7].

Фактичною вважається перевірка, що здійснюється за місцем фактичного проведення платником податків діяльності, розташування господарських та інших об'єктів права власності такого платника. Така перевірка здійснюється контролюючим органом щодо дотримання норм законодавства з питань 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 укладання трудового договору, оформлення трудових відносин з працівниками (найманими особами) (п. 75.1.3 ст. 75 ПК України).

Зазначеною статтею визначено широкий перелік норм законодавства, що регулює відносини як у окремих сферах, що стосуються оподаткування, так і пов'язаних між собою, зокрема щодо законодавства про виробництво та обіг підакцизних товарів як окремого предмета перевірки, так і

розрахункових операцій, ведення касових операцій, наявності ліцензій, свідоцтв щодо здійснення діяльності, пов'язаної з підакцизними товарами. Тому логічно, що зазначений п. 75.1.3 ст. 75 ПК України конкретизується узагальненням «у тому числі».

Необхідно також звернути увагу на те, що відповідно до п. 80.1 ст. 80 ПК України фактична перевірка здійснюється без попередження платника податків (особи). Аналіз підстав, які передбачені ст. 80 ПК України для проведення такої перевірки, що визначає порядок проведення фактичної перевірки, свідчить, що всі вони стосуються діяльності, специфікою якої є те, що докази порушення законодавства при її здійсненні можуть бути швидко втрачені або приховані. Тому перевірка повинна здійснюватися раптово й без попередження.

Водночас ст. 80 ПК України визначає перелік підстав фактичної перевірки і закріплює, що вона може бути проведена за наявності хоча б однієї з таких підстав. Тобто з цієї норми випливає, що підстав для проведення перевірки може бути й декілька.

Особливо це стосується, як уже зазначалось, об'єктивно пов'язаних між собою предметів. Так, п. 80.1.2 ст. 80 ПК України передбачає, що фактична перевірка здійснюється у разі, коли за результатами перевірок інших платників податків виявлено факти, які свідчать про можливі порушення платником податків законодавства щодо виробництва й 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 [8].

У наказі на проведення фактичної перевірки посилання на зазначену норму необхідно конкретизувати нормами п. 75.1.3 ст. 75 ПК України, якщо йдеться про перевірку законодавства щодо виробництва та обігу підакцизних товарів. Вважати це дискреційними повноваженнями, з огляду на зазначене, підстав немає.

Національна стратегія доходів України до 2030 року передбачає одним з важливих напрямів адміністрування податків удосконалення процесів організації та проведення документальних та фактичних перевірок [9]. Також нею передбачено зміцнення доброчесності та довіри до контролюючих органів через посилення антикорупційних заходів і підвищення прозорості та ефективності процедур управління. Стратегія визначає, що з огляду на наявний значний обсяг дискреційних повноважень у працівників Державної податкової служби питання корупції є проблемним для діяльності всієї інституції [10].

Законодавство України передбачає дискреційні повноваження для суб'єктів владних повноважень, що здійснюють різні функції в різних сферах державного управління, що дає змогу їм проявляти певну гнучкість і розширює діапазон впливу при здійсненні своєї діяльності. При тому, що контролюючі органи, до яких належать органи державної податкової служби, також є суб'єктами владних повноважень, але дискреційних повноважень вони мати не повинні, оскільки законодавство жорстко імперативно регулює як перелік їх повноважень, так і порядок здійснення цих повноважень. Це зумовлено особливістю здійснення державного фінансового контролю.

Верховний Суд у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду у справі № 1840/2970/18 визначив, що дискреційне повноваження може полягати у виборі діяти чи не діяти, а якщо діяти, то у виборі варіанта рішення чи дії серед варіантів, що прямо або опосередковано закріплені в законі. Важливою ознакою такого вибору є те, що він здійснюється без необхідності узгодження варіанта вибору будь-ким.

Але слід наголосити, що метод правового регулювання фінансових відносин у цілому і податкових зокрема є не просто імперативним, а відзначається особливою категоричністю. Тобто держава не надає учасникам фінансових правовідносин ніякої можливості для прояву оперативної самостійності, що зумовлено особливістю фінансової сфери відносин і здійснення фінансової діяльності держави.

**Висновки.** Отже, є необхідною деталізація відповідних положень Податкового кодексу України, проблеми застосування яких розглянуті у статті, з урахуванням аналізу судової практики щодо розгляду порядку проведення фактичних перевірок органами державної податкової служби.

### Список використаних джерел

1. Шемшученко Ю. Вступ. Теоретичні проблеми розвитку конституційного законодавства України на сучасному етапі: монографія / за ред. Ю. С. Шемшученка, О. І. Ющика. Київ: Вид-во «Юридична думка», 2014. С. 5.
2. Податкові перевірки – перевіряй, але довіряй: звіт за результатами розслідування за власною ініціативою. *Сайт Ради бізнес-омбудсмена*. 2024. 16 квітня.
3. Гімон М., Корчкова А. Процедурні аспекти проведення фактичних перевірок у сфері виробництва і обігу спирту, алкогольних напоїв, тютюнових виробів та пального у судовій практиці Верховного Суду. *Судово-юридична газета*. 2023. 16 лютого.
4. Податковий кодекс України (зі змін. та доп.). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text>
5. Податковий кодекс України (зі змін. та доп.). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text>
6. Податковий кодекс України (зі змін. та доп.). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text>
7. Конституція України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/-#Text>
8. Податковий кодекс України (зі змін. та доп.). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text>
9. Національна стратегія доходів до 2030 р. URL: [https://mof.gov.ua/storage/files/NationalRevenueStrategy\\_230\\_pdf](https://mof.gov.ua/storage/files/NationalRevenueStrategy_230_pdf)
10. Національна стратегія доходів до 2030 р. URL: [https://mof.gov.ua/storage/files/NationalRevenueStrategy\\_230\\_pdf](https://mof.gov.ua/storage/files/NationalRevenueStrategy_230_pdf)

### References

1. Shemshuchenko U. Vstup. Tejretychni problem rozvytku konstytuciinogo zakonodavstva Ukrainy na suchasnomu etapi: monografia / za red. U. S. Shemshuchenko, J. I. Uzhyka. Kyiv: Vyd-vo «Urydychna dumka», 2014. S. 5.
2. Podatkovi perevirky – perevirai, ale dovirai: zvit za rezultatamy rozsliduvanna za vlasnou iniciatyvou / *Sait Rady biznes-ombudsmen*. 2024/ 16 kvitna.
3. Gimon M., Korchkova A. Procedurni aspekty provedenna faktychnyx perevirok u sferi vyrobnyctva i obigu spyrtu, alkoholnyx napoiv, tutunovyx vyrobiv ta palnogo u sudovii praktyci Verxovnogo Sudu. *Sudovo-urydychna gazeta*. 2023. 16 lutogo.
4. Podatkovy kodeks Ukrainy (zi zmin. ta dop.). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text>
5. Podatkovy kodeks Ukrainy (zi zmin. ta dop.). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text>
6. Podatkovy kodeks Ukrainy (zi zmin. ta dop.). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text>
7. Konstytucia Ukrainy. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/-#Text>
8. Податковий кодекс України (зі змін. та доп.). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text>
9. Nacionalna strategia dohodiv do 2030 roku. URL: [https://mof.gov.ua/storage/files/NationalRevenueStrategy\\_230\\_pdf](https://mof.gov.ua/storage/files/NationalRevenueStrategy_230_pdf)
10. Nacionalna strategia dohodiv do 2030 roku. URL: [https://mof.gov.ua/storage/files/NationalRevenueStrategy\\_230\\_pdf](https://mof.gov.ua/storage/files/NationalRevenueStrategy_230_pdf)

### Ісаєва Н. К. Правове регулювання проведення податковими органами фактичних перевірок та їх оскарження в порядку адміністративного судочинства

У статті розглядаються деякі питання правового регулювання проведення фактичних перевірок податковими органами, удосконалення механізму реалізації відповідних повноважень податкових органів та забезпечення прав платників податків при здійсненні фактичних перевірок. Також проаналізовано законодавство України, що регулює здійснення фактичних перевірок платників податків органами державної податкової служби, визначення проблемних аспектів його застосування та аналіз судової практики щодо оскарження проведення фактичних перевірок. Обґрунтовані висновки та запропоновані відповідні зміни до чинного податкового законодавства України.

*Ключові слова:* податкова перевірка, фактична перевірка, органи державної податкової служби, суб'єкти владних повноважень, оскарження в порядку адміністративного судочинства, суд, адміністративний суд, податкове законодавство, права платників податків, дискреційні повноваження.

### Isaieva N. K. Legal regulation of actual audits conducting by tax authorities and appeal of such audits in the order of administrative proceedings

The article considers some issues of legal regulations of actual audits carrying out by tax authorities, improvement of the mechanism of implementation of relevant powers of tax authorities and ensuring the rights of taxpayers during actual audits.

Attention is drawn to the fact that the proper level of regulation of the procedure for conducting tax audits, the clarity and specificity of the legal norms that fix the grounds and the procedure for their implementation are one of the guarantees of ensuring legality in the activities of the state tax service bodies, and, at the same time, the fulfillment by taxpayers of their obligations defined by law.

At the same time, the sufficiently numerous cases of not allowing officials of tax authorities to conduct tax audits and, in particular, actual audits, challenging the actions of officials of tax authorities regarding the appointment and conducting of actual audits of taxpayers to court indicate the need to specify the legal norms governing the conduct of audits taking into account the analysis of judicial practice.

The article carries out a scientific analysis of the legislation of Ukraine, which regulates the implementation of actual audits of taxpayers by the state tax service, the identification of problematic aspects of its application and an analysis of judicial practice regarding the appeal of actual audits.

The article examines the following problematic issues regarding the application of the tax legislation of Ukraine by the courts in determining a specific period of time during which tax payers' compliance with the requirements of the legislation is checked, taking into account the specifics and purpose of the actual checks.

Considered questions regarding the subject of the actual audit in accordance with the Tax Code of Ukraine and the grounds for its conduct and, in particular, such grounds as the performance of functions defined by legislation in the sphere of regulation of the production and circulation of alcohol, alcoholic beverages, tobacco products, liquids used in electronic cigarettes, fuel.

The article also draws attention to the fact that the legislation provides for discretionary powers for public authorities that perform various functions in various spheres of state administration, which allows them to show a certain flexibility and expands the range of influence in the implementation of their activities. But, in the opinion of the author, the discretionary powers of financial and in particular tax control authorities should not have, or should at least be significantly limited, since the legislation strictly and imperatively regulates both the list of powers of these bodies and the procedure for applying these powers. This is due to the peculiarity of state financial control.

Relevant conclusions and proposed changes to the current tax legislation of Ukraine are substantiated.

*Key words:* tax audit, actual audit, state tax service authorities, public authorities, appeals in administrative proceedings, court, administrative court, tax legislation, taxpayers' rights, discretionary powers.

**DOI: 10.33663/2524-017X-2024-15-245-250**