

АДМІНІСТРАТИВНЕ ПРАВО

УДК 351.71:3.082.1:351.95(477)

DOI: 10.33663/1563-3349-2024-95-58

Н. К. ІСАЄВА

ПРАВОВЕ РЕГУЛЮВАННЯ ПОРЯДКУ ЗДІЙСНЕННЯ ПОДАТКОВИХ ПЕРЕВІРОК: ПИТАННЯ ВДОСКОНАЛЕННЯ З УРАХУВАННЯМ ПРАКТИКИ СУДОВОГО ОСКАРЖЕННЯ

Розглядаються питання вдосконалення правового регулювання порядку здійснення податкових перевірок, що є одним із важливих питань регулювання податкових відносин в Україні, особливо для тих платників податків, господарська діяльність яких постраждала під час війни. Звертається увага на те, що об'єктивні проблеми організації і проведення податкових перевірок поєднуються із недостатньою деталізацією правових норм, які їх регулюють. Також аналізуються деякі проблемні аспекти застосування податкового законодавства в судовій практиці щодо оскарження проведення податкових перевірок.

Ключові слова: податкове законодавство; податковий контроль; фінансовий контроль; податкові перевірки; фактичні податкові перевірки; органи податкової служби; суб'єкти владних повноважень; суд; адміністративний суд; судове оскарження.

Isaieva Nataliia. Legal regulation of the procedure for conducting tax audits: issues of improvement considering the practice of judicial appeals

The article addresses the issues of improving the legal regulation of the procedure for conducting tax audits, which is one of the important issues in

© ІСАЄВА Наталія Карлівна – кандидат юридичних наук, доцент, старший науковий співробітник відділу проблем державного управління та адміністративного права Інституту держави і права імені В. М. Корецького НАН України, ORCID: 0000-0002-9716-9472; e-mail: natalya.isaieva@gmail.com

regulating tax relations in Ukraine, especially for those taxpayers whose economic activities have suffered during the war. Attention is drawn to the fact that the objective problems of organizing and conducting tax audits are combined with insufficient detail of the legal norms that regulate them. Some problematic aspects of the application of tax legislation in judicial practice regarding the appeal of tax audits are also analyzed.

Key words: *tax legislation; tax control; financial control; tax audits; actual tax audits; tax authorities; subjects of authority; court; administrative court; juridical appeal.*

Правове регулювання організації та здійснення податкових перевірок, і зокрема їх проведення в умовах воєнного стану в Україні, є одним із важливих питань регулювання податкових відносин в Україні, враховуючи складність їх проведення як для податкових органів, так і платників податків, особливо для тих платників податків, господарська діяльність яких постраждала під час війни. При цьому об'єктивні проблеми їх організації і проведення поєднуються з недостатньою деталізацією правових норм, які їх регулюють, про що свідчать досить численні випадки судового оскарження порядку і результатів їх проведення.

Проблемам правового регулювання фінансових та податкових відносин, і зокрема організації та здійснення фінансового і податкового контролю, важливим методом якого є проведення податкових перевірок, приділялася значна увага в працях таких учених, як О. Ф. Андрійко, Л. К. Воронова, М. П. Кучерявенко, Н. Ю. Пришва, Л. А. Савченко, О. А. Музика-Стефанчук, П. В. Цимбал та інших.

Метою статті є науковий аналіз організаційно-правових засад здійснення податкових перевірок, проблем застосування законодавства України, що регулює зазначену сферу відносин та судової практики щодо оскарження проведення податкових перевірок.

Необхідно зазначити, що правове регулювання суспільних відносин стосується лише їх найважливіших сфер, які, безумовно, важливі як для особи, так і для держави, потребують владного впливу держави і забезпечення встановлених у правових нормах приписів державним примусом.

Як слушно зазначає М.П. Кучерявенко, правове регулювання спрямоване на ті суспільні відносини, які нині найбільш важливі й актуальні, потребують державної підтримки та забезпечення. В цій ситуації можливі два шляхи відображення нормами об'єк-

тивної реальності. Перший шлях – коли законодавцем усвідомлюються об'єктивні потреби суспільного розвитку і вони адекватно відображаються в правовій формі. Природно, в даному випадку ми говоримо про співпадіння інтересів розвитку суспільства і держави, здатності та зацікавленості законодавця створити логічну, раціональну правову конструкцію, яка відповідає динамічному розвитку суспільних відносин.

Другий шлях – видання нормативно-правових актів, які не відображають або навіть суперечать потребам суспільного розвитку, що призводить до стагнації, гальмування в певній сфері суспільних відносин і практично може викликати розвиток негативних процесів у регулюванні всієї сукупності суспільних відносин [1, с. 11-12].

Проте слід зазначити, що навіть видання гостро актуальних у конкретний період нормативно-правових актів, які повною мірою відповідають потребам суспільства, держави і особи для забезпечення вирішення найгостріших проблем, може бути значною мірою знівельовано недостатньо чітким формулюванням положень нормативно-правових актів, неврахуванням особливостей конкретних умов функціонування органів держави, суспільних відносин, особливо в критичні періоди економічних криз, воєнних дій на території держави, необхідності вирішення гострих соціальних проблем тощо.

Зазначене повною мірою стосується правового регулювання податкової сфери в цілому і здійснення податкового контролю зокрема в умовах воєнного стану в Україні. Численні нормативно-правові акти, зміни до податкового законодавства України зумовлені в цілому динамічним розвитком сфери податкових відносин, необхідністю забезпечення гармонізації законодавства України із законодавством Європейського Союзу і останнім часом особливо з необхідністю забезпечення належного функціонування податкової сфери в умовах воєнного стану.

Жорсткий державний примус, яким забезпечується функціонування суспільних відносин, характерний для сфери фінансової діяльності держави в цілому і податкової сфери зокрема, набагато збільшує вразливість суб'єктів-учасників цих відносин у випадку недосконалості методів правового регулювання.

Примус у податковому праві характеризується декількома специфічними особливостями:

а) насамперед це чітко спрямована діяльність із реалізації податкового зобов'язання, забезпечення надходжень до доходів держави, іншими словами, примус у податковому праві — це спеціальний предметний примус;

б) податковий примус є організованим, здійснюється спеціально створеними органами держави (податкові інспекції і адміністрації тощо); в) примус регулюється податковими правовими нормами і спрямований на реалізацію в межах правопорядку, який забезпечує виконання податкового зобов'язання; г) використання примусових заходів при забезпеченні виконання податкового зобов'язання підпорядковане певній процедурі діяльності податкових органів та їх посадових осіб [1, с.15-16].

При цьому при правовій регламентації процедури діяльності податкових органів та їх посадових осіб особливе значення має чітке врегулювання на законодавчому рівні порядку здійснення податкових перевірок і особливостей їх здійснення в умовах воєнного стану з урахуванням проблем господарської діяльності суб'єктів господарювання – платників податків та можливості виконання податкового обов'язку ними та платниками податків - фізичними особами. Адже це є однією з важливих гарантій як забезпечення виконання ними податкового обов'язку, так і дотримання їх прав.

Податкова перевірка є найважливішим методом здійснення фінансового контролю, частиною якого є податковий контроль.

Публічний фінансовий контроль — це регламентована правовими нормами діяльність державних органів, органів місцевого самоврядування, інших публічних суб'єктів і недержавних організацій, господарюючих суб'єктів та їх структурних підрозділів, фізичних осіб, наділених відповідними повноваженнями чи певними правами, що спрямовані на забезпечення законності, обґрунтованості під час формування публічних фондів коштів у відповідні фонди, законності й ефективності їх розподілу, перерозподілу і використання, а також законності, ефективності управління державним та комунальним майном [2, с. 43-44].

П.В. Цимбал обґрунтовано вважає, що податковий контроль як діяльність органів державної податкової служби України та їх посадових осіб з перевірки виконання вимог податкового законо-

давства особами, які причетні до виконання податкових зобов'язань або забезпечують їх реалізацію, відіграє важливу роль при виявленні, розкритті та розслідуванні податкових злочинів. Податкова перевірка, за його визначенням, є однією з форм податкового контролю за дотриманням податкового законодавства, правильністю обчислення, нарахування, повного і всебічного внесення до відповідних бюджетів податків.

При розкритті та розслідуванні податкових злочинів важливим документом, що може підтверджувати факти порушень податкового законодавства, є акт документальної перевірки. Водночас часто трапляються випадки, коли такі акти не відповідають встановленим вимогам або не в повному обсязі відображають усю об'єктивну інформацію. Оцінюючи акт документальної перевірки з інформацією про порушення податкового законодавства, орган дізнання, слідчий може його використовувати як привід до порушення кримінальної справи [3, с. 359].

Тому вважаємо, що платники податків мають право на оскарження актів податкових перевірок в адміністративних судах, а не лише оскарження податкових повідомлень - рішень, як прийнято в адміністративному судочинстві зараз. Акт податкової перевірки має юридичне значення. Це документ, який фіксує наявність податкових порушень, виявлених при перевірці, з відповідними доказами і обґрунтуванням нарахування штрафних санкцій посадовими особами податкових органів, які здійснювали перевірку.

На законодавчому рівні поняття і зміст податкового контролю визначається статтею 61 Податкового кодексу України як система заходів, які вживаються контролюючими органами та координується 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.

Статтею 62 Податкового кодексу України визначаються способи здійснення податкового контролю, а саме: 1) ведення обліку платників податків; 2) інформаційно-аналітичне забезпечення діяльності контролюючих органів; 3) перевірки й звірки відповід-

но до вимог Кодексу, а також перевірки щодо дотримання законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, у порядку, встановленому законами України, що регулюють відповідну сферу правовідносин; 4) моніторинг контрольованих операцій та опитування посадових, уповноважених осіб та/або працівників платника податків відповідно до статті 39 Кодексу.

Види і порядок здійснення податкових перевірок також визначаються Податковим кодексом України. Стаття 75 визначає, що контролюючі органи мають право проводити камеральні, документальні (планові та позапланові), виїзні або невиїзні та фактичні перевірки.

Камеральні та документальні перевірки проводяться контролюючими органами в межах їх повноважень виключно у випадках та у порядку, встановлених Податковим кодексом України, а фактичні перевірки — цим Кодексом та іншими законами України, контроль за дотриманням яких покладено на контролюючі органи [4].

Порядок проведення фактичних перевірок податковими органами є одним із досить 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.

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 пункту 80.2 статті 80 ПК України, який став підставою для її проведення, а саме ті із 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 пункту 80.2 статті 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».

Щодо узгодженості питання для проведення фактичної перевірки з її предметом необхідно зазначити, що судова практика у

справах по оскарженню проведення фактичних перевірок відзначається певною суперечливістю внаслідок недостатньо чіткого формулювання відповідних положень Податкового кодексу України щодо підстав їх призначення.

Так, непоодинокі випадки, коли податковий орган, отримавши інформацію про порушення вимог законодавства в одній сфері (до прикладу, щодо нецільового використання спирту) під час здійснення перевірки перевіряє і питання з іншої сфери (наприклад, пов'язані з виробництвом і обігом пального). При цьому ці обидві сфери охоплюються підставою, визначеною в підпункті 80.2.5 пункту 80.2 статті 80 Податкового кодексу України.

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 в 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 пункт 75.1.3 статті 75 ПК України конкретизується узагальненням «у тому числі».

Необхідно також звернути увагу на те, що відповідно до пункту 80.1 статті 80 ПК України фактична перевірка здійснюється без попередження платника податків (особи). Аналіз підстав, які передбачені статтею 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 і без попередження.

Водночас стаття 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 декілька.

Особливо це стосується, як вже зазначалося, об'єктивно пов'язаних між собою предметів. Так, пункт 80.1.2 статті 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 і 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 [4].

У наказі на проведення фактичної перевірки посилання на зазначену норму необхідно конкретизувати нормами пункту 75.1.3 статті 75 ПК України, якщо йдеться про перевірку законодавства щодо виробництва та обігу підакцизних товарів. Необхідно зазначити, що в даному випадку неможна розглядати це як дискреційні повноваження органів податкової служби, які є суб'єктами владних повноважень. При чому на відміну від інших суб'єктів владних повноважень, у державних органів, які здійснюють фінансовий і податковий контроль, дискреційних повноважень не повинно бути, враховуючи специфіку їх діяльності.

Враховуючи зазначені проблемні аспекти застосування податкового законодавства, вважаємо, що відповідні його положення потребують деталізації в процесі розвитку і вдосконалення у сучасний період.

Напрями розвитку податкового законодавства України, вдосконалення адміністрування податків та зборів визначаються державною податковою політикою. Основоположним документом, в якому закріплені засади державної податкової політики у сучасний період, є Національна стратегія доходів України. У зв'язку з тим, що Національна стратегія доходів України розрахована на 6 років (до 30 року), реформи будуть запроваджуватися поступово згідно з викладеними у цій стратегії кроками.

Успішне виконання попередніх кроків впливає на запровадження наступних.

Стратегія також підлягає регулярним оновленням та уточненням, і зміст заходів реформ та підходи до їх впровадження, викладені в цій стратегії, можуть зазнавати змін. Водночас загальний їх напрям має бути збережено.

Стратегія передбачає підвищення рівня дотримання податкового законодавства, а також удосконалення процесів організації та проведення документальних і фактичних перевірок.

Передбачається також протягом 2025-2026 років розробка змін до законодавства та підзаконних нормативно-правових актів на підставі висновків, сформованих за результатами опрацювання сегментарних, секторальних планів, загального плану вдосконалення у 2024-2025 роках (у разі виявлення питань, що потребують законодавчого врегулювання) [5].

Слід звернути увагу, що одними з проблем, які потребують вирішення в процесі реалізації Стратегії, є вади планів проведення податкових перевірок, які визначали лише проведення, але не передбачали проведення навчальних заходів із підвищення кваліфікації, вдосконалення робочих інструкцій або ефективного розподілу персоналу (характерна фрагментарність таких навчальних заходів, що проводилися не як частина плану дій щодо зменшення податкових ризиків).

Підсумовуючи вищезазначене, можна зробити такі узагальнюючі висновки:

1. Потребують вдосконалення відповідні положення ПК України, що регулюють порядок здійснення податкових перевірок, і зокрема фактичних перевірок, із урахуваннями судової практики щодо оскарження порядку їх проведення.
2. Платники податків мають право на судове оскарження не лише податкових повідомлень – рішень, а й акту податкових перевірок як документа, що має юридичне значення.

1. Кучерявенко М.П. Курс налогового права. Т.2. Харків: Легас, 2004. с. 598. 2. Савченко Л.А. Правові основи фінансового контролю: навч. посібник. Київ: Юрінкомінтер, 2008. с. 503. 3. Цимбал П.В. Попередження, виявлення, розкриття та розслідування податкових злочинів: монографія. Ірпінь: Видавничо-інформаційний центр Національного університету ДПС України, 2009. 407 с. 4. Податковий кодекс України (зі змінами та

доповненнями). *Відомості Верховної Ради України (ВВР)*, 2011, № 13-14, № 15-16, № 17, ст. 112. Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text> 5. Розпорядження Кабінету Міністрів України від 27 грудня 2023 року № 1218-р «Про схвалення Національної стратегії доходів до 2030 року». URL: <https://www.kmu.gov.ua/npas/pro-skhvalennia-natsionalnoi-stratehii-dokhodiv-do-2030-s1218-271223>

References

1. Kucheriavenko M.P. *Kurs nalogovogo prava*. T.2. Kharkiv: Legas, 2004. s. 598. 2. Savchenko L.A. *Pravovi osnovy finansovoho kontrolyu: navch. posibnyk*. Kyiv: Yurinkominter, 2008. s. 503. 3. Tsymbal P.V. *Poperedzhennia, vyjavlennia, rozkryttia ta rozsliduvannia podatkovykh zlochyniv: monohrafiia*. Irpin: Vydavnychno-informatsiinyi tsentr Natsionalnoho universytetu DPS Ukrainy, 2009. 407 s. 4. *Podatkovi kodeks Ukrainy (zi zminamy ta dopovnenniamy)*. Vidomosti Verkhovnoi Rady Ukrainy (VVR), 2011, № 13-14, № 15-16, № 17, st.112. Rezhym dostupu: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text> 5. *Rozporyadzhennia Kabinetu Ministriv Ukrainy vid 27 hrudnia 2023 roku № 1218-r «Pro skhvalennia Natsionalnoi stratehii dokhodiv do 2030 roku»*. URL: <https://www.kmu.gov.ua/npas/pro-skhvalennia-natsionalnoi-stratehii-dokhodiv-do-2030-s1218-271223>

Isaieva Nataliia. Legal regulation of the procedure for conducting tax audits: issues of improvement considering the practice of juridicial appeals

The article examines the issues of improving the legal regulation of the procedure for conducting tax audits, which is one of the significant issues in regulating tax relations in Ukraine, especially for those taxpayers whose activities have been affected during the war. It highlights that the objective problems of organizing and conducting tax audits are coupled with insufficient detail in the legal norms that regulate them, as evidenced by numerous cases of juridicial appeals against the results and procedures of their conduct.

It is noted that even the issuance of urgently relevant normative legal acts, which fully meet the needs of society, the state, and individuals to address the most pressing problems, can be significantly undermined by the insufficiently clear formulation of the provisions of these normative legal acts, not taking into account the specific conditions of the functioning of state bodies, social relations, especially during critical periods of economic crises, military actions, and on the territory of the state, the need to address acute social problems, etc.

This fully applies to the legal regulation of the tax sphere in general and the implementation of tax control in particular under martial law in Ukraine.

Numerous normative legal acts and changes to the tax legislation of Ukraine are generally driven by the dynamic development of the tax relations sphere, the need to ensure the harmonization of Ukrainian legislation with that of the European Union, and, more recently, the necessity of ensuring the proper functioning of the tax sphere under martial law. At the same time, the rigid state coercion that ensures the functioning of social relations, characteristic of the

financial and tax spheres in particular, significantly increases the vulnerability of the participants in these relations in cases where the methods of legal regulation are imperfect.

The use of coercive measures to ensure the fulfillment of tax obligations is subject to a specific procedure of the activities of tax authorities and their officials.

At the same time, in the legal regulation of the procedures of tax authorities and their officials, it is particularly important to clearly legislate the conduct of tax audits and the specifics of their implementation under martial law, considering the problems of conducting business activities by taxpayers and their ability to fulfill their tax obligations, both for business entities and individual taxpayers. This is one of the crucial guarantees for ensuring the fulfillment of their tax obligations and for upholding the rights of taxpayers.

A tax audit is an important method of tax control, which is part of financial control. In practice, questions arise regarding their appointment and conduct by tax authorities.

The article analyzes juridicial practice concerning the application of legislation regulating the procedure for conducting tax audits.

Key words: tax legislation; tax control; financial control; tax audits; actual tax audits; tax authorities; subjects of authority; court; administrative court; juridicial appeal.