

УДК 336.22:351.86:355(477)
DOI <https://doi.org/10.32782/chern.v5.2024.6>

Т. О. Голоядова
кандидат юридичних наук, доцент,
доцент кафедри адміністративного і фінансового права
Національного університету «Одеська юридична академія»
orcid.org/0000-0002-4864-1312

ПОДАТКОВА ПЕРЕВІРКА ЯК СПОСІБ ПОДАТКОВОГО КОНТРОЛЮ У ПЕРІОД ВОЄННОГО СТАНУ В УКРАЇНІ

Податковий контроль є необхідною умовою ефективного функціонування податкової системи. Доволі часто в літературі зустрічаємо те, що контроль це перевірка, а також постійне спостереження з метою перевірки чи нагляду. Розуміння контролю зводиться до ототожнення його з перевірочними діями.

У Лімській декларації керівних принципів контролю, прийнятої на дев'ятому Конгресі Міжнародної організації вищих контрольних органів (INTOSAI), зазначається, що контроль не є самоціллю, а є невід'ємною частиною системи регулювання, орієнтованою на розкриття відхилень від прийнятих стандартів та порушень принципів, законності, ефективності та економії витрачання матеріальних ресурсів на можливо більш ранній стадії, щоб мати можливість прийняти коректувальні заходи, в окремих випадках притягнути винних до відповідальності, отримати компенсацію за заподіяну шкоду або здійснити заходи щодо запобігання або скорочення таких порушень у майбутньому. Прагнення України увійти до Європейського Союзу вимагає узгодженості національного податкового законодавства до законодавчих вимог у сфері оподаткування, що існують у ЄС.

Важливою умовою реалізації фінансової політики держави виступає фінансовий контроль, а отже, і податковий контроль, як різновид останнього. В складних умовах наповнення бюджету країни питання податкового контролю постають особливо гостро. Важлива роль тут відводиться діяльності державної податкової служби, основним завданням якої є здійснення контролю за додержанням податкового законодавства, правильністю нарахування, повнотою та своєчасністю сплати податків і зборів. У боротьбі проти ухилення від оподаткування органи державної податкової служби використовують усі доступні їм засоби, серед яких важливе значення відведено податковим перевіркам як найефективнішому способу здійснення податкового контролю.

Ключові слова: податковий контроль, податкова перевірка, платник податків, контролюючі органи, податкова політика, адміністративне оскарження.

Holoiadova T. O. TAX AUDIT AS A METHOD OF TAX CONTROL DURING THE PERIOD OF MARTIAL STATE IN UKRAINE

Tax control is a necessary condition for the effective functioning of the tax system. Quite often in the literature we find that control is an inspection, as well as constant observation for the purpose of inspection or supervision. Understanding control comes down to identifying it with inspection actions.

The Lima Declaration of the Guiding Principles of Auditing, adopted at the Ninth Congress of the International Organization of Supreme Audit Institutions (INTOSAI), notes that auditing is not an end in itself, but an integral part of the regulatory system, focused on revealing deviations from accepted standards and violations of principles, legality, efficiency and economy of spending of material resources at the earliest possible stage, in order to be able to take corrective measures, in some cases to hold the guilty parties accountable, receive compensation for the damage caused, or take measures to prevent or reduce such violations in the future. Ukraine's aspiration to join the European Union requires the coherence of national tax legislation with the legislative requirements in the field of taxation that exist in the EU.

An important condition for the implementation of the state's financial policy is financial control, and therefore tax control, as a type of the latter. In difficult conditions of filling the country's budget, the issues of tax control become particularly acute. An important role here is played by the activities of the state tax service, the main task of which is to monitor compliance with tax legislation, the correctness of the calculation, completeness and timeliness of payment of taxes and fees. In the fight against tax evasion, the state tax service bodies use all the means available to them, among which important importance is given to tax audits as the most effective method of tax control.

Key words: tax control, tax audit, taxpayer, regulatory authorities, tax policy, administrative appeal.

Податковий кодекс України визначає податкову перевірку як спосіб податкового контролю, але не містить нормативного закріплення її як попереджувального примусового заходу. За допомогою податкової перевірки контролюючі органи у сфері оподаткування попереджають, виявляють, забезпечують, припиняють порушення податкового законодавства платниками податків та зборів. Разом із тим, завдяки податковим перевіркам контролюючі органи поперед-

жають, виявляють, забезпечують, припиняють порушення податкового законодавства платниками податків.

Дослідженню теоретичних проблем визначення змісту податкового контролю та механізму його реалізації в науковій літературі присвятили свої праці такі науковці, як: О.Д. Василик, Л.К. Воронова, Л.М. Касьяненко, М.П. Кучерявенко, Т.А. Латковська, Л.А. Ваолевська, В.К. Савчук, Л.С. Шатковська та ін.

Так, М.П. Кучерявенко визначає податкову перевірку як діяльність контролюючих органів, в деяких випадках аудиторських організацій з аналізу і дослідження первинної облікової і звітної документації, що пов'язана зі сплатою податкових платежів, з метою перевірки своєчасної і повної сплати податків і зборів, правильного ведення податкового обліку, обчислення сум податкових платежів, здійснення податкової звітності [5].

Контроль, зазначає Т.А. Латковська – це функція управління, тобто система спостереження та перевірки процесу функціонування відповідного об'єкта з метою встановлення відхилення його від заданих параметрів і додає, що контроль – це система спостереження та перевірки відповідності процесу функціонування об'єкта управління прийнятним управлінським рішенням, встановлення результатів управлінського впливу на керований об'єкт, виявлення відхилень, допущених у ході виконання цих рішень [6, с. 69–70].

Податковий контроль визначається у законодавстві 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.

Основною метою податкового контролю є забезпечення законності та фінансової дисципліни у сфері надходження податкових платежів до публічних грошових фондів. Найефективнішою формою здійснення податкового контролю Державною податковою службою України є перевірки, які передбачають формування висновку щодо достовірності фінансової звітності. Вони поділяються на камеральні, документальні та фактичні. Документальні своєю чергою виокремлюються в планові та позапланові, виїзні та невиїзні [1].

Згідно з Законом №2120-IX від 15.03.2023 р., під час дії воєнного стану дозволяється проводити лише окремі види податкових перевірок, а саме – фактичні, камеральні та документальні позапланові. Так, за результатами перевірок (крім камеральних та електронних) податковий орган може скласти один із таких документів: акт або довідку. При цьому, акт перевірки складається у випадку, коли у результаті проведення перевірки були виявлені порушення. Щодо довідки перевірки, то цей документ є носієм доказової інформації про не встановлення фактів порушень вимог податкового та валютного законодавства.

Оформлення результатів податкових перевірок передбачає такі етапи:

- 1) складення акта (довідки);
- 2) реєстрація акта (довідки) в єдиному журналі реєстрації актів (довідок) перевірок;
- 3) підписання акта (довідки) платником податків та контролюючим органом;
- 4) вручення примірника акта (довідки) платнику податків.

Акт перевірки – це документ, який підтверджує факт проведення перевірки та відображає її результати. Акт складається у випадку, якщо виявлені порушення.

Довідка перевірки це документ, який підтверджує факт проведення перевірки та відображає її результати і є носієм доказової інформації про не встановлення фактів порушень вимог податкового, валютного та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи. Крім того, розширено вимоги щодо складання акта про неможливість проведення перевірки. Такий акт складається невідкладно та підписується посадовими особами контролюючого органу, реєструється не пізніше наступного робочого дня в контролюючому органі. До такого акта додаються матеріали, що підтверджують факти, наведені в такому акті. Зазначений акт та матеріали надсилаються контролюючим органом платнику податку в порядку, визначеному ст. 42 ПКУ [1].

Звичайно залишається норма щодо вчинення діяння (дії або бездіяльності) внаслідок обставин непереборної сили (форс-мажору). Форс-мажор є обставинами, що звільняють платника від фінансової відповідальності за вчинення податкових правопорушень згідно ст.112 ПКУ.

Законом надано право як платнику податків, так і контролюючому органу під час перевірок відкрито здійснювати звукозапис, фото-, відеофіксацію та відповідно використовувати такі записи, як підставу для висновків акту перевірки. Також, необхідно звернути увагу на те, що в Україні є чимало випадків, коли посадові особи контролюючих органів необґрунтовано відображали податковий борг, що може мати негативні наслідки для платників податків. Це відбувається через несвоєчасне внесення інформації про адміністративне чи судове оскарження податкових повідомлень-рішень або несвоєчасне рознесення вже сплачених нарахувань

Оскарження результатів податкових перевірок – це процедура, за допомогою якої платник податків може оскаржити неправомірні рішення, які були прийняті податковим органом у процесі проведення податкової перевірки. Основна мета цієї процедури – захист прав та інтересів платників податків від можливих помилок, недоліків або неправомірних дій з боку суб'єкта владних повно-

важень. Виділяють процедуру адміністративного та судового оскарження.

Для того, щоб у платника податків була змога оскаржити результати податкової перевірки, слід, перш за все, визначити, що саме є підставою для оскарження. Переважна більшість справ, пов'язаних з оскарженням результатів податкових перевірок пов'язані з неправильністю нарахування податковими органами податкових повідомлень-рішень, рішень про арешт активів платника, заборону здійснення операцій з заставними активами платника. Також виникають порушення самого порядку проведення податкових перевірок, як-от, дослідження контролюючими органами питань, які виходять за межі відповідної призначеної перевірки. Нерідко під час проведення податкових перевірок порушуються права платників податків, до прикладу, порушення можливості платника податків надати заперечення на акт перевірки і бути присутнім під час розгляду таких заперечень комісією податкового органу.

Судова практика Верховного суду констатує можливість платника податків посилаючись на порушення податкового органу, допущені ним під час проведення перевірки, якщо платник вважає, що такі порушення зумовлюють протиправність рішень податкового органу, прийнятих за результатами перевірки [2].

Акт перевірки є підставою для прийняття податкового повідомлення-рішення, тому платник податків має право протягом 10 робочих днів подати до податкового органу, заперечення та пояснення, які підтверджують відсутність його вини або ж пом'якшують відповідальність чи звільняють від неї. При цьому, надсилання заперечення не ототожнюється із процедурою оскарження, адже сам по собі акт перевірки не створює для платника податків будь-яких правових наслідків, адже за своєю сутністю акт лише фіксує фактичні дані. Про це вказує і Верховний Суд, наголошуючи, що «акт перевірки, так само, як і відповідь за результатами розгляду заперечень на акт перевірки та інші листи контролюючого органу, направлені на адресу платника податків з приводу оскарження ним акту перевірки, є лише службовими документами контролюючого органу, пов'язаними із збирання податкової інформації, не створюють для платника податків правових наслідків у вигляді зміни (припинення) прав чи встановлення обов'язків, однак, в подальшому можуть враховуватися контролюючим органом при прийнятті актів індивідуальної дії» [3].

Щодо адміністративного оскарження, то протягом 10 робочих днів, що настають за днем отримання платником податків податкового повідомлення-рішення, що оскаржується, платник податків, який не згодний із таким рішенням, може подати скаргу до контролюючого органу

вищого рівня або до Державної Податкової Служби України [4].

Проте, процедура адміністративного оскарження має низку, як переваг, так і недоліків. До переваг можна віднести порівняно простоту процедури, оперативність, дешевизну та зменшення навантаження на судову систему. Щодо недоліків, то існують високі ризики необ'єктивного розгляду справи, тому що юрисдикційний орган також належить до владної вертикалі, що й контролюючий орган, який виступає стороною спору.

При цьому, право на оскарження податкових повідомлень-рішень в суді зберігається, якщо платнику податків було відмовлено у задоволенні його вимог після адміністративного оскарження. Проте, якщо платник податків одразу звертається до процедури судового оскарження, то можливість адміністративного оскарження буде втрачена.

Що стосується оскарження результатів податкових перевірок в судовому порядку, то його перевагами є відносна об'єктивність, адже спір розглядається за межами податкового відомства, можливість застосування судом заходів забезпечення позовних вимог та забезпечення примусового виконання судового рішення. При цьому, в умовах дії воєнного стану, доступ до судової системи зазнає обмежень через введення особливих правил роботи судів, що безпосередньо впливає на процедуру судового оскарження.

Отже, на підставі вищевказаного можна зробити наступні висновки:

1. Надсилання заперечення не ототожнюється із процедурою оскарження, адже сам по собі акт перевірки не створює для платника податків будь-яких правових наслідків, на відміну від податкового повідомлення-рішення, яке передбачає нарахування грошових зобов'язань.

2. За платником податків зберігається право оскаржити податкові повідомлення-рішення в суді, якщо йому було відмовлено у задоволенні його вимог після перегляду в адміністративному порядку. Також він може одразу звернутись за захистом до суду, але право на адміністративне оскарження вже втрачається.

3. Сьогодні у такі складні часи, податковий контроль у свою чергу забезпечує дотримання податкового законодавства, попереджує ухилення від сплати податків та сприяє економічному розвитку країни. При цьому, держава повинна сприяти забезпеченню умов для добровільного виконання вимог податкового законодавства платниками податків та стабільності податкового законодавства в Україні.

Література

1. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text>.

2. Постанова Верховного Суду від 24.02.2022 р. № 520/5314/2020. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/103562014>.

3. Постанова Верховного Суду від 31.05.2021 р. № 520/10718/19. URL: https://verdictum.ligazakon.net/document/97284038?utm_source=biz.ligazakon.net&utm_medium=news&utm_content=bizpress01.

4. Державна податкова служба України. *Офіційний портал*. URL: <https://tax.gov.ua/>.

5. Податкове право: навчальний посібник /за ред. М. Кучерявенка та Р. Ханової. – Харків: Право, 2024. 496 с.

6. Латковська Т.А. Бюджетна політика держави як один з основних напрямків економічної

політики за господарським законодавством. *Актуальні проблеми держави і права*. 2012. Випуск 65. С.68-70.

7. Латковська Т.А. До питання дотримання принципу стабільності податкового законодавства в умовах воєнного стану крізь призму правової позиції судового органу. *Фінансова політика: теоретичні та практичні аспекти юридичної науки*: Збірник тез доповідей VI Міжнародної науково-практичної конференції «Фінансова політика: теоретичні та практичні аспекти юридичної науки», 24 квітня 2024 р. / Державний податковий університет, Навчально-науковий інститут права. Ірпінь: Державний податковий університет, 2024. С. 117-121.