

УДК 347.454

Артем Котенко,*канд. юрид. наук, доцент кафедри фінансового права
Національного юридичного університету імені Ярослава Мудрого***Олександра Паращенко,***студентка факультету адвокатури
Національного юридичного університету імені Ярослава Мудрого*

ЗЛОВЖИВАННЯ ОРГАНАМИ ДЕРЖАВНОЇ ФІСКАЛЬНОЇ СЛУЖБИ УКРАЇНИ СВОЇМИ ПОВНОВАЖЕННЯМИ ПІД ЧАС ПРОВЕДЕННЯ ПЕРЕВІРОК ЯК ПРИНЦИП ДІЯЛЬНОСТІ

*Стаття присвячена аналізу приписів податкового законодавства та судової практики щодо до-
тримання органами Державної фіскальної служби України підстав, умов і порядку проведення до-
кументальної виїзної та фактичної перевірок як способів здійснення податкового контролю. Автори
прагнуть розкрити певні питання, із якими стикається платник податків під час проведення щодо
нього документальної виїзної та фактичної перевірок і вказати на незахищеність платника податків
від зловживань із боку посадових осіб органів Державної фіскальної служби України.*

Ключові слова: фактична перевірка, документальна виїзна перевірка, платник податків, контролюючі органи, негативні наслідки перевірки, підстави проведення перевірок.

Постановка проблеми. Платники податків сплачують податки та збори до державного та місцевих бюджетів, розраховуючи на отримання загальносуспільних благ, тим самим відмовляючись від частини свого доходу в інтересах суспільства, завдаючи шкоди своїм інтересам. Здійснюючи господарську діяльність, платники податків часто потерпають від порушень податкового законодавства внаслідок здійснення податкового контролю посадовими особами органів Державної фіскальної служби України. Сприяє цьому необізнаність платника податків, недосконалість приписів податкового законодавства, нечітке врегулювання Податковим кодексом України окремих процедур, неоднозначність судової практики та відверте зловживання з боку контролюючих органів, яке вже стало певним принципом.

Дослідженню теоретичних питань і проблематики практичного здійснення податкового контролю, його способів, сутності та специфіки присвячено велику кількість наукових праць. Серед авторів можна назвати таких, як М. Кучерявенко, Н. Маринів, М. Мельник, І. Лещух, О. Мельник. Науковці зробили фундаментальний внесок у розгляд проблематики податкового контролю та процесу його здійснення. Однак через недосконалість податкового та пов'язаного з ним законодавства, динамічні зміни в державному регулюванні питань контролю, система-

тичність зловживань із боку посадових осіб своїми повноваженнями виникає потреба в такому дослідженні.

Мета статті. Виникає потреба в дослідженні питань, із якими стикається платник податків під час здійснення щодо нього податкового контролю з боку посадових осіб Державної фіскальної служби України. Наразі актуальним є питання незахищеності платника податків від зловживань контролюючих органів своїми повноваженнями, а також формування усталеної практики із цих питань.

Виклад основного матеріалу. М. Кучерявенко вказує, що податковий контроль є різновидом спеціального державного контролю, здійснюваного як діяльність податкових органів і їх посадових осіб для забезпечення законності, фінансової дисципліни та доцільності під час мобілізації централізованих і децентралізованих грошових фондів і пов'язаних із ними матеріальних коштів [1, с. 483]. Органи Державної фіскальної служби України спрямовують свою діяльність на попередження вчинення платниками податків порушень податкового законодавства. Згідно з п. 61.1 ст. 61 Податкового кодексу України для попередження правопорушень контролюючі органи здійснюють систему заходів податкового контролю з метою контролю за правильною нарахуванням, повнотою й своєчасністю

сплати податків і зборів, а також дотримання законодавства з питань регулювання обігу готівки, проведення розрахункових і касових операцій, патентування, ліцензування й іншого законодавства [2]. Н. Маринів зазначає, що податковий контроль як елемент управління вирішує декілька завдань: по-перше, це контроль за фінансовою й господарською діяльністю суб'єктів у зв'язку з оподаткуванням; по-друге, це регламентована нормами права діяльність владних і зобов'язаних осіб, пов'язана з формуванням публічних грошових фондів за рахунок надходжень від податків і зборів (обов'язкових платежів); по-третє, це засіб забезпечення законності у сфері оподаткування [3, с. 165].

М. Мельник та І. Лещух стверджують, що податковий контроль зводиться до перевірок правильності нарахування, повноти та своєчасності сплати податків та інших платежів до бюджету. На думку науковців, основною метою податкового контролю є перешкодження можливості платників податків ухилятися від їх сплати, а також донарахування виявлених за результатами перевірок сум податків і зборів, на які ухилився від сплати суб'єкт господарювання, до бюджету [4, с. 45].

Одним зі способів здійснення податкового контролю є проведення перевірок. Відповідно до п. 75.1 ст. 75 Податкового кодексу України контролюючі органи мають право проводити камеральні, документальні (планові чи позапланові, виїзні чи невиїзні) і фактичні перевірки [2].

Первісною та передбачуваною метою проведення податкових перевірок є здійснення контролю за додержанням платниками податків приписів податкового та суміжного законодавства. Н. Маринів зазначає, що головною метою податкової перевірки є контроль за своєчасністю й повнотою сплати платниками податків і зборів [3, с. 64]. Однак велика кількість практичних прикладів указує на те, що контролюючі органи перетворюють здійснення податкового контролю на засіб впливу та тиску на платників податків. Зловживання посадовими особами органів Державної фіскальної служби України своїми повноваженнями полягає в недобросовісному їх здійсненні й заподіянні шкоди правам і законним інтересам платників податків. Прикро, що цьому також сприяє нечіткість приписів Податкового кодексу України, неоднозначна судова практика з проблемних питань.

Особливо гостро наразі постало питання порушень податкового законодавства органами Державної фіскальної служби України під час призначення та проведення фактичних або виїзних документальних перевірок.

Першою тут є проблема реалізації платником податків свого права на захист від протиправної діяльності контролюючих органів.

Згідно з ч. 1 ст. 5 Кодексу адміністративного судочинства України кожна особа має право в порядку, установленому Кодексом адміністративного судочинства України, звернутися до адміністративного суду, якщо вважає, що рішенням, дією чи бездіяльністю суб'єкта владних повноважень порушені її права, свободи чи законні інтереси, і просити про захист [5].

Проаналізуємо випадок, за якого платник податків вважає, що його права та законні інтереси порушені фактом призначення перевірки, а також порядком її проведення й результатом її проведення, але він не мав об'єктивної можливості не допустити посадових осіб контролюючого органу до проведення перевірки. У такому разі перед платником податків постає питання, що він може оскаржити: факт призначення документальної виїзної/фактичної перевірок чи результат їх проведення.

У п. 81.1 ст. 81 Податкового кодексу України встановлено, що непред'явлення або ненадсилання у випадках, визначених Податковим кодексом України, платнику податків (його посадовим (службовим) особам або його уповноваженому представнику чи особам, які фактично проводять розрахункові операції) документів, необхідних для допуску до перевірки, або пред'явлення зазначених документів, що оформлені з порушенням вимог, установлених цим пунктом, є підставою для недопущення посадових (службових) осіб контролюючого органу до проведення документальної виїзної чи фактичної перевірки [2]. Проте на практиці досить часто платник податків чи інші особи, визначені в п. 81.1 ст. 81 Податкового кодексу України, допускають посадових осіб контролюючого органу до проведення перевірок із метою запобігання негативним наслідкам недопущення до проведення перевірки.

Вивчивши практику Верховного Суду та Верховного Суду України щодо питання оскарження факту призначення та проведення документальної виїзної чи фактичної перевірок у разі, коли посадові особи органів Державної фіскальної служби України були допущені до їх проведення, можна зробити висновок, що платник податків повинен бути завжди готовим до проведення щодо нього документальної виїзної чи фактичної перевірок із метою захисту та реалізації своїх прав та законних інтересів.

Позиція Верховного Суду України, висловлена 24.12.2010 р. у справі № 21-25а10, полягає в тому, що платник податків, який

вважає, що стосовно нього було порушено порядок і підстави призначення податкової перевірки, повинен захищати свої права та законні інтереси шляхом недопуску посадових осіб контролюючого органу до такої перевірки. Якщо посадові особи контролюючого органу були допущені до проведення такої перевірки, платник податків може оскаржити до суду виключно суть виявлених порушень податкового й іншого законодавства [6].

При цьому Верховний Суд у справі № К/9901/8259/18 804/5402/14 від 13.12.2018 р. посилається на практику Верховного Суду України 2010 р., а саме на те, що тільки на етапі допуску до перевірки платник податків може наголосити на необґрунтованості підстав її призначення та проведення й не допустити посадових осіб контролюючого органу до перевірки, тим самим захищаючи себе від неправомірного здійснення контролюючим органом заходів податкового контролю. З іншого боку, допуск до проведення перевірки нівелює правові наслідки процедурних порушень, учинених посадовими особами контролюючого органу під час призначення такої перевірки. Отже, якщо платник податків звертається до суду з позовом про оскарження підстав і порядку призначення перевірки, але посадові особи були допущені до проведення такої перевірки, то в задоволенні такого позову слід відмовити. Підставою відмови в позові є те, що правові наслідки оскаржуваних дій за таких обставин є вичерпаними, а отже, задоволення позову не може призвести до відновлення порушених прав платника податків, оскільки після проведення перевірки права платника податків порушують лише наслідки проведення відповідної перевірки [7].

Аналізуючи практику двох судів із різницею у вісім років, бачимо певну стабільність стосовно цього питання, яка дає платникам податків розуміння щодо того, яким чином потрібно діяти в разі призначення та проведення щодо них документальної виїзної чи фактичної перевірок. Однак такий стан речей, на нашу думку, ставить платника податків у зовсім невідгідне становище поряд із контролюючим органом, бо навіть законна відмова від допуску посадових осіб контролюючих органів до проведення перевірки не дає гарантій ненастання щодо такої особи негативних наслідків недопуску.

Другою проблемою є питання настання негативних наслідків у разі відмови платника податків, його посадових осіб, представника чи особи, що фактично проводить розрахункові операції, у допуску посадових осіб до проведення документальної виїзної перевірки чи фактичної перевірки. Якщо під

час проведення позапланової виїзної перевірки чи фактичної перевірки представники контролюючого органу не допускаються до проведення перевірки, вони можуть застосувати щодо платника податків такий захід, як адміністративний арешт майна (відповідно до підп. 94.2.3 п. 94.2 ст. 94 Податкового кодексу України [2]).

Верховним Судом було прийнято Постанову від 23.01.2018 р. у справі № 815/5420/17 щодо питання недопуску платником податків представників контролюючого органу до проведення фактичної перевірки та застосування до такого платника податків адміністративного арешту майна.

У цій Постанові Верховний Суд стверджує, що відповідно до п. 94.1 ст. 94 Податкового кодексу України адміністративний арешт майна платника податків є винятковим способом забезпечення виконання платником податків його обов'язків, визначених законом. Отже, адміністративний арешт як винятковий засіб забезпечення виконання платником податків його обов'язків може бути застосований лише тоді, коли платник податків відмовився від проведення фактичної перевірки за наявності законних підстав для її проведення чи від допуску посадових осіб контролюючого органу до проведення такої перевірки, що підтверджується відповідним актом [8].

Згідно з п. 81.1 ст. 81 Податкового кодексу України посадові особи контролюючого органу мають право приступити до проведення документальної виїзної перевірки, фактичної перевірки за наявності підстав для їх проведення, визначених Податковим кодексом України, і за умови пред'явлення чи надсилання у випадках, визначених Податковим кодексом України, необхідного переліку документів особам, визначеним у п. 81.2 ст. 81 Податкового кодексу України [2].

Як указано у Постанові Верховного Суду від 23.01.2018 р., судами було встановлено, що за місцезнаходженням суб'єкта господарювання, який підлягав перевірці, знаходився охоронюваний і захищений огорожею будівельний об'єкт, до якого посадові особи контролюючого органу не потрапили, із керівництвом суб'єкта господарювання зв'язатися не змогли, а біля воріт огорожі спілкувалися з особою, яка представилася працівником указанного підприємства. Суб'єкт господарювання заперечував стосовно того, що ця особа є працівником підприємства, і надав штатний розклад, згідно з яким ця особа в переліку працівників відсутня [8].

У цьому разі посадові особи контролюючого органу не були допущені до перевірки, при цьому посадові особи жодним чином не

контактували з платником податків і/або посадовою (службовою) особою платника податків (із його представниками чи особами, які фактично проводять розрахункові операції), як вимагається п. 81.2 ст. 81 Податкового кодексу України, хоча, відповідно до приписів ст. ст. 80 і 81 Податкового кодексу України, платник податків і/або посадова (службова) особа платника податків (його представник або особа, яка фактично проводить розрахункові операції) мають бути присутні під час проведення фактичної перевірки [2].

Отже, аналізуючи Постанову Верховного Суду, можна дійти висновку, що посадовими особами порушений порядок проведення фактичної перевірки й неправомірно застосований адміністративний арешт щодо майна платника податків. Потрібно наголосити на наявності підстав недопуску платником податків посадових осіб контролюючого органу до проведення перевірки, оскільки недопуску фактично не відбулося, тому не було порушено приписів щодо обов'язку платника податків не перешкоджати законній діяльності посадової особи контролюючого органу під час виконання нею службових обов'язків і виконувати законні вимоги такої посадової особи, зазначені в підп. 16.1.9 п. 16.1 ст. 16 Податкового кодексу України [2]. Тому посадові особи повинні бути впевненими в тому, що в допуску до проведення перевірки їм було відмовлено належною особою, передбаченою в п. 81.2 ст. 81 Податкового кодексу України. Якщо це буде не платник податків і/або посадова (службова) особа платника податків (його представник або особа, яка фактично проводить розрахункові операції), то факту виникнення спірних правовідносин не буде, як не буде й порушень податкового законодавства з боку платника податків, тільки постане питання щодо правомірності дій посадових осіб контролюючого органу щодо проведення фактичної перевірки.

Третьою проблемою є питання проведення документальної позапланової виїзної перевірки контролюючим органом. У ст. 78 Податкового кодексу України встановлено вичерпний перелік підстав для проведення позапланової виїзної документальної перевірки.

У підп. 78.1.11 п. 78.1 ст. 78 Податкового кодексу України передбачено таку підставу, як отримання судового рішення суду (слідчого судді) про призначення перевірки, винесене ним відповідно до закону [2]. Проте як підставу для проведення позапланової виїзної документальної перевірки посадові особи контролюючого органу надають дозвіл суду на призначення перевірки. Такий

стан речей не є одиничним випадком. Вищий адміністративний суд України в Ухвалі від 17.05.2017 р. у справі № К/800/25377/16 вважає, що таким рішенням суду не признається перевірка платника податків, як це передбачено нормами Податкового кодексу України, а лише надається дозвіл на її проведення відповідним контролюючим органом [9]. Потрібно відрізнити такі два моменти, як надання судом дозволу на проведення перевірки контролюючим органом і призначення рішенням суду перевірки. Таким чином, за відсутності рішення суду саме про призначення перевірки призначення її наказом керівника контролюючого органу відповідно до підп. 78.1.11 п. 78.1 ст. 78 Податкового кодексу України є безпідставним.

Висновки

Проаналізувавши приписи податкового законодавства щодо підстав, умов і порядку проведення фактичної чи позапланової виїзної документальної перевірок, а також судову практику Верховного Суду України та Вищого адміністративного суду України щодо цих питань, можна дійти висновку, що порушення посадовими особами органів Державної фіскальної служби України приписів податкового законодавства є доволі розповсюдженим явищем. Однак причини порушень законодавства посадовими особами контролюючих органів відмінні від причин порушення законодавства платниками податків. До них можна віднести непрофесійність, службову недбалість, бажання вплинути на платника податків, зловживаючи своїми повноваженнями.

Особливість відносин платника податків з органами Державної фіскальної служби України полягає в тому, що особі протистоїть потужний адміністративний апарат. У зв'язку із цим у сторін заздалегідь складаються нерівні вихідні можливості. Якщо посадові особи такого апарату зловживають своїми повноваженнями, особливо під час проведення фактичної та документальної виїзної перевірок, платники податків є максимально вразливими та незахищеними, оскільки процесуальний порядок цих способів здійснення контролю є нечітко врегульованим (прописаним), що вводить в оману платника податків і тим самим створює можливість для зловживання посадовими особами органів Державної фіскальної служби України своїми повноваженнями.

Проведення перевірки без наявності на те встановлених законом підстав, неправомірне застосування адміністративного арешту як виняткового способу забезпечення виконання платником податків його обов'язків, не-

можливість оскарження факту призначення перевірки в разі допуску до проведення такої – усі ці обставини порушують права та законні інтереси платників податків і яскраво ілюструють їхню вразливість і незахищеність від зловживань контролюючих органів.

Список використаних джерел:

1. Кучерявенко Н. Курс налогового права. В 6 т. Т. III: Учение о налоге. Х.: Легас; Право, 2005. 600 с.
2. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. Голос України. 2010. № 229.
3. Маринів Н. Податкова перевірка як організаційно-правова форма реалізації податкового контролю: дис. канд. юр. наук: 12.00.07. Харків, 2007. 204 с.
4. Мельник М., Лещух І. Податковий контроль в Україні: проблеми та пріоритети підвищення ефективності: монографія. Львів: ДУ «Інститут регіональних досліджень ім. М.І. Долишнього НАН України», 2015. 330 с.

5. Кодекс адміністративного судочинства України від 06.07.2005 р. № 2747-IV. Голос України. 2005. № 158.

6. Постанова Верховного Суду України від 24.12.2010 р. у справі № 21-25а10. URL: <http://reyestr.court.gov.ua/Review/14222170>.

7. Постанова Верховного Суду від 13.02.2018 р. у справі № К/9901/8259/18 804/5402/14. URL: http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/72320483?fbclid=IwAR17frBk_OPh0vPd5Yrf7KGFwR7LPZkz-B9Cgm_gvog9ThJnE1agArIcyKY.

8. Постанова Верховного Суду від 23.01.2018 р. у справі № К/9901/1105/17 815/5420/17. URL: <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/71766492?fbclid=IwAR2zBGSc0MdkhgQXB-gmcMdHNqZ7QQDBALZOoAqBVGTd53okv3hbmdtsrE>.

9. Ухвала Вищого адміністративного суду України від 17.05.2017 р. у справі № К/800/25377/16. URL: <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/66851536?fbclid=IwAR3D3zR0FPZkKh6nk-I3DBia6ci91LXjfQLVaU9D7o2zEJd2HqFjOXcQFso>.

Статья посвящена анализу предписаний налогового законодательства и судебной практики по соблюдению органами Государственной фискальной службы Украины оснований, условий и порядка проведения документальной выездной и фактической проверок как способов осуществления налогового контроля. Авторы стремятся раскрыть некоторые проблемные вопросы, с которыми сталкивается налогоплательщик во время проведения в отношении него документальной выездной и фактической проверок, и таким образом указать на незащищенность налогоплательщика от злоупотреблений со стороны должностных лиц органов Государственной фискальной службы Украины.

Ключевые слова: фактическая проверка, документальная выездная проверка, налогоплательщик, контролирующие органы, негативные последствия проверки, основания для проведения проверок.

The article focuses on the analysis of the requirements of the tax law and trial practice on the observance by the bodies of the State Fiscal Service of Ukraine of the reasons, conditions and procedure for conducting the documentary on-site and the factual inspections, as methods of tax control implementation. The authors aim to uncover some of the problematic issues that taxpayers face during the documentary on-site and the factual inspections against him and point out the taxpayer's vulnerability to abuse by officials of the State Fiscal Service of Ukraine.

Key words: factual inspection, documentary on-site inspection, taxpayer, regulatory authorities, negative consequences of an inspection, reasons for conducting inspections.

