

ДО ПИТАННЯ ПРО ПРАВОВУ ПРИРОДУ ПОДАТКОВОЇ ПЕРЕВІРКИ

У статті розглядається поняття та правова природа податкової перевірки, аналізується законодавство, яким регулюється визначений вид контролю, та пропонуються деякі ідеї щодо внесення змін до нього. Проводиться порівняння наукових поглядів відносно змісту та цілей податкової перевірки, розглядається її класифікація за різними критеріями. Особлива увага приділяється процесуальному порядку та суб'єктам податкової перевірки. У статті також визначені основні елементи податкового контролю, наявність яких є обов'язковою для цілісності процесуального механізму.

Ключові слова: податкова перевірка, податкове законодавство, контролюючий орган, суб'єкт контролю, податки та збори, стадія процесу, подакові правовідносини.

В статье рассматривается понятие и правовая природа налоговой проверки, анализируется законодательство, которым регулируется данный вид контроля и предлагаются некоторые идеи относительно внесения изменений в него. Проводится сравнение научных взглядов относительно содержания и целей налоговой проверки, рассматривается ее классификация по различным критериям. Особое внимание уделяется процессуальному порядку и субъектам налоговой проверки. В статье также определены основные элементы налогового контроля, наличие которых является обязательным для целостности процессуального механизма.

Ключевые слова: налоговая проверка, налоговое законодательство, контролирующий орган, субъект контроля, налоги и сборы, стадия процесса, налоговые правоотношения.

The article discusses the concept and the legal nature of a tax audit, analyze legislation that regulates this type of control and offers some ideas on amending it. A comparison of scientific views on the content and objectives of a tax audit, seen by its classification according to different criteria. Particular attention is paid to procedural order and subjects of a tax audit. The article also outlines the essential elements of the tax control, the presence of which is required for the integrity of the procedural mechanism.

Key words: tax audit, tax legislation, the supervisory authority, the subject of control, taxes and fees, stage of the process, tax relations.

Формування доходної частини бюджетів і державних цільових фондів значною мірою пов'язане з рівнем організації в державі податкового контролю за сплатою податків, зборів, інших обов'язкових платежів. Враховуючи, що Україна сьогодні перебуває у постійному пошуку оптимальної системи оподаткування, яка б, з одного боку, забезпечувала податковими надходженнями бюджету та державні цільові фонди всіх рівнів, а з іншого – стимулювала економічну активність суб'єктів господарювання, важливість наукових досліджень з цих питань є беззаперечною. Система опо-

даткування на сьогоднішній день далека від досконалості, їй на даному етапі податкової реформи властивий ряд суттєвих проблем, які перешкоджають еволюційному та динамічному її розвитку. Не останнє місце у цьому контексті належить нормативній невизначеності поняття форми податкового контролю взагалі і його основної форми податкової перевірки зокрема. З точки зору практичної організації контрольної діяльності контролюючих органів форма податкового контролю є одним із важливих засобів його налагодження. Неправильний вибір тих чи інших форм здійснення

© Маринів Н. А., 2013

податкового контролю, порядку здійснення цієї діяльності може призвести до значних негативних правових наслідків, у тому числі до нелегітимності результатів податкового контролю.

У чинному законодавстві України відсутнє визначення поняття «податкова перевірка». Оперуючи такими термінами, як «камеральні, документальні (планові або позапланові; виїзні або невиїзні)» та «фактичні перевірки» в ст. 75 Податкового кодексу України [1] законодавець, однак, не дає поняття самого терміна «перевірка». Так, у Податковому кодексі містяться визначення окремих видів податкових перевірок (підп. 75.1.1 п. 75.1 ст. 75; підп. 75.1.2 п. 75.1 ст. 75 та ін.), проте дефініція родового поняття «податкова перевірка» – відсутня.

Поняття перевірки, які наводяться вченими, в основному ідентичні. Визначаючи поняття «перевірка», вони звертають увагу на те, що перевірка стосується основних чи окремих питань фінансової діяльності і проводиться з використанням балансових, звітних і розхідних документів з метою виявлення порушень фінансової дисципліни, усунення їх негативних наслідків [2, с. 71–73; 3, с. 64; 4, с. 49]. Так, згідно з поглядами О. О. Ялбулганова, перевірка стосується основних питань фінансової діяльності [4, с. 49]. Інші фахівці зазначають, що вона поширюється на контроль не тільки за відображенням об'єкта оподаткування і порядком сплати податків і зборів, а й за іншими діями зобов'язаних осіб [5, с. 318] чи як обстеження та вивчення окремих ділянок фінансово-господарської діяльності [6, с. 63] та визначають її як одиничну контрольну дію на певній ділянці діяльності контролюваного суб'єкта, здійснювана на місці з використанням облікових, звітних документів для виявлення порушень фінансової дисципліни і усунення їх наслідків [7, с. 60]. Дещо іншим чином підходить до вирішення розглядуваної проблеми Л. А. Савченко, яка визначає перевірку як систему

контрольних дій щодо вивчення окремих ділянок фінансово-господарської чи адміністративно-розпорядчої діяльності відповідного об'єкта [8, с. 266–267].

М. П. Кучерявенко податкову перевірку визначає як діяльність контролюючих органів (або, в деяких випадках, аудиторських, громадських 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 [9, с. 504].

Характеризуючи податкові перевірки як основну форму здійснення податкового контролю, О. С. Шаров податкові перевірки визначає як процесуальні дії контролюючого органу по контролю за правильністю обчислення, своєчасністю і повнотою сплати (перерахування) податків (зборів) [10, с. 18].

Податкова перевірка розглядається також як сукупність спеціальних прийомів податкового контролю, що застосовуються контролюючими органами для встановлення достовірності і законності, відображення об'єктів оподаткування і порядку сплати податків і зборів в документах, звітах, бухгалтерських балансах і інших носіях інформації [11, с. 295].

Усі ці визначення схожі у виділенні головної мети перевірки – контролю за своєчасністю і повнотою сплати платниками податків і зборів, а також у тому, що перевірка – це діяльність контролюючого органу, яка виражається в дослідженні фактичних даних фінансово-господарської діяльності, відображених в первинній документації платника, щодо їх відповідності даним, зазначеним ним у поданих до контролюючого органу податкових деклараціях (розрахунках).

Убачається, що для більш чіткого розуміння категорії «податкова перевірка» необхідно визначити її зміст, основні правові принципи проведення, а також її учасників та об'єкти дослідження.

Аналіз чинного законодавства України та практика його застосування свідчать, що саме перевірка є найбільш дієвим способом отримання інформації про виконання платником своїх обов'язків по обчисленню та сплаті податків, зборів (обов'язкових платежів). Її проведення передбачає певну підготовку до проведення безпосередньо контролюючих дій, здійснення самої податкової перевірки і підведення її підсумків. Тобто здійснення податкових перевірок передбачає послідовну реалізацію дій, пов'язаних зі здійсненням податкового контролю певними суб'єктами щодо діяльності конкретних осіб при реалізації ними обов'язків, пов'язаних зі сплатою певних податків і зборів.

Свого часу А. В. Бризгалін констатував, що на відміну від інших галузей права (кримінально-процесуального, адміністративного, митного та ін.) податкові норми не надають визначального значення процедурі проведення перевірок платників податків та іншим процесуальним діям [12, с. 52]. Вважаємо, що відсутність законодавчого врегулювання кожної процесуальної дії контролюючих органів при проведенні перевірки є негативним явищем, оскільки податкова перевірка, як найбільш конфліктна форма податкового контролю, часто супроводжується зловживаннями з боку контролюючих органів, а у податковому законодавстві України існує багато протиріч, колізій, що потребують негайного усунення.

В тлумачному словнику термін «процес» означає «хід, розвиток будь-якого явища, послідовна зміна станів в розвитку» [13, с. 616]. Поняття процесу притаманне також і фінансовому праву. Процесуальні форми як засоби реалізації прав і обов'язків суб'єктів фінансових правовідносин, на думку М. В. Карасевої, виконують такі функції, як встановлення оптимального варіанту реалізації, вони забезпечують виключно сам процес реалізації фінансових правовідносин та гарантують дотримання законності в ході реалізації фінансових правовідносин [14,

с. 131]. Будь-які процесуальні форми, як справедливо зазначав І. А. Галаган, – процесуальні галузі, процесуальні інститути або навіть окремі процесуальні норми в тих матеріальних галузях, де об'єктивізація процесуальних форм не отримала іншого вираження, – характеризуються своєю відносною самостійністю, своїм особливим предметним змістом, що обумовлюється специфікою відповідних матеріально-правових відносин, забезпечити реалізацію яких ці процесуальні форми покликані [15, с. 4].

Для обґрунтування сутності податкового процесу зокрема, необхідно визначити його зміст та ознаки, які притаманні юридичному процесу. На думку О. А. Ногіної, в літературі абсолютно обґрунтовано виділяються такі особливості традиційного юридичного процесу. Він, по-перше, завжди становить сукупність, систему послідовно здійснюваних юридично значущих дій і безпосередньо пов'язаний зі здійсненням операцій з нормами права в ході правозастосовчої діяльності. По-друге, здійснюється тільки компетентними суб'єктами, наділеними відповідними владними повноваженнями на ведення правозастосовчої та іншої владно значущої діяльності. По-третє, складається із стадій (етапів), на кожній із яких учасниками процесу здійснюються юридичні дії і досягається результат, на основі якого здійснюється перехід до наступної стадії і, зрештою, відбувається завершальне вирішення конкретної юридичної справи і ухвалення відповідних юридичних актів (у тому числі і правозастосовчих). По-четверте, юридичний процес є формою діяльності, яка об'єктивно потребує процесуальної регламентації, що досягається встановленням процесуальних норм, які визначають перелік та порядок здійснення юридично значущих дій. І нарешті, юридичний процес як правова форма діяльності по встановленню істини у справі на користь його справедливого вирішення безпосередньо пов'язаний з необхідністю використання різних методів і засобів юридичної техніки.

Відмічаючи найбільш важливі риси, притаманні контрольній діяльності контролюючих органів, які свідчать про її процесуальний характер, О. А. Ногіна висловлює думку, що податковий процес має право на існування. Вона визначає його як врегульовану процесуальними податковими нормами діяльність державних уповноважених органів, яка направлена на формування податкових доходів бюджетів (позабюджетних фондів) і забезпечення належної поведінки осіб по виконанню ними своїх обов'язків як учасників податкових відносин, та полягає в дослідженні обставин і вирішенні індивідуально-конкретних справ у сфері оподаткування [16, с. 44–47]. Вона виділяє його такі складові частини: 1) провадження по примусовому виконанню и забезпеченню обов'язку по сплаті податків і зборів; 2) провадження по зміні терміну виконання обов'язку по сплаті податку (збору, пені); 3) провадження по обліку платників податків; 4) контрольне податкове провадження та провадження у справах про податкові правопорушення [16, с. 49–50].

З огляду на тему даної статті розглянемо проведення податкових перевірок та обґрунтуємо можливість визначення процесу їх проведення. В науковій літературі вже здійснювалася спроба визначення процесу проведення податкових перевірок. Цікавою та такою, що заслуговує на увагу, на нашу думку, є визначення В. Уткіним процесу проведення податкових перевірок як регламентованої нормативними правовими актами про податки і збори сукупності всіх дій контролюючих органів (митних органів, органів позабюджетних фондів), що мають на меті перевірку дотримання норм законодавства про податки і збори, а також правові відносини між контролюючими органами і особами, що беруть участь у перевірці, що виникають у зв'язку з цією діяльністю [17, с. 55].

Враховуючи, що під стадією процесу розуміється його певна частина, об'єднана сукупністю процесуальних дій, В. Уткін пропонує виділити ще один елемент процесу проведення податкових перевірок – процесуальну дію. Під нею розуміються дії суб'єктів процесу проведення податкових перевірок, регламентовані нормативними актами про податки і збори, сукупність яких складає стадію процесу проведення податкових перевірок. Тлумачний словник термін «стадія» роз'яснює як «період, ступінь в розвитку чого-небудь» [13, с. 751]. У зв'язку з цим вважаємо, що запропоновані В. Уткіним стадії процесу проведення податкової перевірки не зовсім точно відображають сутність такого процесу. Зокрема, така стадія, як проведення податкової перевірки (від моменту початку перевірки до оформлення результатів податкової перевірки), на нашу думку, є не окремою стадією, а самим процесом проведення перевірки, тобто сукупністю стадій. Крім цього, вважаємо за необхідне додати до процесу проведення податкових перевірок ще одну стадію – розгляд заперечень платників податків до оформлення результатів податкової перевірки у вигляді прийняття податкових повідомлень-рішень.

На підставі викладеного можна зробити висновок, що визначення податкової перевірки як форми реалізації податкового контролю потребує законодавчого закріплення, наприклад, у ст. 14 Податкового кодексу України, яке, на нашу думку, має бути таким: «Податкова перевірка – це регламентована нормами матеріального і процесуального права діяльність спеціально уповноважених контролюючих державних органів за дотриманням платниками порядку і строків нарахування, утримання, сплати податків і зборів (обов'язкових платежів) та подачі податкової звітності, яка проводиться на підставі аналізу і дослідження первинної облікової і звітної документації, пов'язаної із сплатою податків і зборів (обов'язкових платежів)».

Література

1. Податковий кодекс України від 2 грудня 2010 р. // Відом. Верхов. Ради України. – 2011. – № 13–14, № 15–16, № 17. – Ст. 112.
2. Фінансове право : підручник / М. П. Кучерявенко, Д. О. Білінський, О. О. Дмитрик та ін. ; заг. ред. д-ра юрид. наук, проф. М. П. Кучерявенка. – Х. : Право, 2013. – 400 с.
3. Финансовое право : учебник / под ред. О. Н. Горбуновой. – М. : Юристь, 1996. – 400 с.
4. Ялбулганов А. А. Финансовый контроль как институт финансового права / А. А. Ялбулганов // Юристь. – 1999. – № 4. – С. 43–49.
5. Кучерявенко М. П. Податкове право : підручник / М. П. Кучерявенко. – Х. : Право, 2013. – 536 с.
6. Алисов Е. А. Финансовое право Украины : учеб. пособие / Е. А. Алисов. – Харьков : Фирма «Эспада», 2000. – 288 с.
7. Воронова Л. К. Финансовое право : учеб. пособие для студ. юрид. вузов и фак. / Л. К. Воронова, Н. П. Кучерявенко. – Харьков : Легас, 2003. – 360 с.
8. Савченко Л. А. Правові проблеми фінансового контролю в Україні : монографія / Л. А. Савченко. – Ірпінь : Акад. держ. подат. служби України, 2001. – 407 с.
9. Кучерявенко Н. П. Курс налогового права. В 6 т. Т. III: Учение о налоге / Н. П. Кучерявенко. – Харьков : Легас ; Право, 2005. – 600 с.
10. Шаров А. С. Организационно-правовые формы осуществления налогового контроля в Российской Федерации : автореф. дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.14. / А. С. Шаров ; Моск. гос. ин-т междунар. отношений (ун-т) МИД России. – М., 2002. – 23 с.
11. Кустова М. В. Налоговое право России. Общая часть : учебник / М. В. Кустова, О. А. Ногина, Н. А. Шевелева ; рук. авт. кол. и отв. ред. Н. А. Шевелева. – М. : Юристь, 2001. – 490 с.
12. Брызгалин А. Вопросы применения ответственности за нарушения налогового законодательства и правоприменительная практика / А. Брызгалин // Хозяйство и право. – 1998. – № 8. – Ст. 52.
13. Ожегов С. И. Толковый словарь русского языка: 80000 слов и фразеологических выражений / С. И. Ожегов, Н. Ю. Шведова ; Рос. АН; Рос. фонд культуры. – 3-е изд., стереотип. – М. : АЗЪ, 1996. – 928 с.
14. Карасева М. В. Финансовое право : Общая часть : учебник / М. В. Карасева. – М. : Юристь, 2000. – 256 с.
15. Галаган И. А. Процессуальные нормы и отношения в советском праве (в «непроцессуальных отраслях») / И. А. Галаган. – Воронеж : Изд-во ВГУ, 1985. – 149 с.
16. Ногина О. А. Налоговый контроль: вопросы теории / О. А. Ногина. – СПб. : Питер, 2002. – 160 с.
17. Уткин В. К. К вопросу о процессе проведения налоговых проверок / В. К. Уткин // Хозяйство и право. – 2005. – № 12. – Ст. 54–59.