

**А. М. Котенко**

кандидат юридичних наук,  
доцент кафедри фінансового права  
Національного юридичного університету  
імені Ярослава Мудрого,  
партнер ЮФ «Jurlinks»

## ДОТРИМАННЯ ОРГАНАМИ ДЕРЖАВНОЇ ФІСКАЛЬНОЇ СЛУЖБИ УКРАЇНИ ПОРЯДКУ ПРОВЕДЕННЯ ФАКТИЧНОЇ ПЕРЕВІРКИ

*Стаття присвячена аналізу дотримання органами Державної фіскальної служби України порядку проведення фактичної перевірки. Автор прагне продемонструвати недосконалість законодавчого регулювання порядку проведення фактичної перевірки, неврегульованість етапів оформлення результатів фактичної перевірки. У зв'язку із цим автор піддає сумніву безпосереднє дотримання прав та законних інтересів платників податків під час проведення фактичної перевірки, а також можливість оскарження підстави та факту проведення такої перевірки органами Державної фіскальної служби України.*

**Ключові слова:** фактична перевірка, платник податків, інформація, податкова інформація, юридична особа, фізична особа-підприємець, наслідки фактичної перевірки.

**Постановка проблеми.** Одним зі способів здійснення податкового контролю є фактична перевірка, порядок проведення якої врегульовано ст. ст. 80–86 Податкового кодексу України [1]. На сьогодні питання проведення фактичної перевірки є актуальним, оскільки Державна фіскальна служба України та її територіальні органи з 18 грудня 2017 року по 31 грудня 2018 року не обмежені в проведенні перевірок, як це було під час мораторію. Наявність можливості у Державної фіскальної служби України реалізувати свої повноваження у сфері податкового контролю в багатьох випадках дає підстави для зловживань та порушень чинного законодавства, а також його тлумачення та застосування на користь контролюючих органів.

**Мета статті.** У зв'язку із цим виникає потреба в дослідженні причин та умов, що детермінують свавілля та протиправні дії посадових осіб Державної фіскальної служби України під час проведення фактичних перевірок. Актуальним стає пошук шляхів усунення причин та умов недотримання порядку проведення фактичних перевірок.

**Виклад основного матеріалу.** Статтею 86 Податкового кодексу України ви-

значений порядок оформлення результатів фактичних перевірок [1]. Відсутність підзаконної регламентації, на кшталт Наказу Державної фіскальної служби України № 396 від 01.06.2017 року [2], призводить до недотримання контролюючим органом вимог до порядку оформлення акту за результатами фактичної перевірки.

Контролюючий орган фактично необмежений у підставах проведення фактичної перевірки. Так, п.п. 80.2.5 п. 80.2 ст. 80 Податкового кодексу України передбачена така підстава для проведення перевірки: в разі наявності та/або отримання в установленому законодавством порядку інформації про порушення вимог законодавства в частині виробництва, обліку, зберігання та транспортування спирту, алкогольних напоїв та тютюнових виробів та цільового використання спирту платниками податків, обладнання акцизних складів витратомірами-лічильниками та/або рівномірами-лічильниками, а також здійснення функцій, визначених законодавством у сфері виробництва й обігу спирту, алкогольних напоїв та тютюнових виробів, пального [1].

Особливу цікавість становить те, яким чином отримується така інформація. Йдеться тут не про інформацію, що пері-

одично надається контролюючому органу в порядку ст. 73 Податкового кодексу України [1], а інформація, що отримується від громадян, які десь побачили порушення податкового чи іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи. Таку інформацію громадяни надають шляхом подання скарги в порядку, визначеному Законом України «Про звернення громадян». Вимоги до письмової скарги прості. Необхідно зазначити прізвище, ім'я, по батькові, місце проживання громадянина та викласти в довільній формі суть порушеного питання. Скарга обов'язково підписується із зазначенням дати і може бути подана як до канцелярії особисто чи через представника, так і надіслана поштою або з використанням мережі Інтернет [3].

Подання додаткових документів здійснюється виключно за розсудом заявника і не є обов'язковим. Навіть подання копії документа, що посвідчує особу, не є обов'язковим. За таких умов можна скласти скаргу від неіснуючої особи, придумавши всі обов'язкові реквізити, і подати до контролюючого органу. Можливість надіслання поштою навіть унеможлиблює у відповідного співробітника канцелярії контролюючого органу встановлення особи заявника. Більш того, як показує практика, під час подання скарги через канцелярію співробітник навіть не вимагає документів, що посвідчують особу, чи наявність належним чином оформленої довіреності. Все це створює передумови для того, що кожен може подати скаргу на будь-якого платника податків, вигадавши неіснуючу особу і виклавши будь-які факти, що також сам і вигадав.

Однак це не головна проблема. Існує ризик, що самі посадові особи контролюючого органу можуть написати таку скаргу від неіснуючого громадянина і самі ж потім прийти на перевірку. Перевірка сама по собі не є заходом відповідальності і напряду не створює негативних наслідків для платника. Хоча... Все залежить від того, що вважати негативним наслідком.

Під час проведення фактичної перевірки інспектори вимагають негайно отримати копію наказу, ознайомитися з направленнями і приступити до перевірки. При цьо-

му, відповідно до п. 81.1 ст. 81 Податкового кодексу України, поставити підпис у направленні на проведення фактичної перевірки повинен платник податків або посадова (службова) особа платника податків. Відмова платника податків або посадових (службових) осіб платника податків від допуску до перевірки на інших підставах, ніж визначені в абз. 5 п. 81.1 ст. 81 Податкового кодексу України, не дозволяється [1].

Щодо платника податків. Якщо йдеться про перевірку юридичної особи, то логічно, що юридична особа – це абстракція. Юридична особа не може поставити підпис чи прийняти рішення про допуск чи недопуск посадових осіб контролюючого органу до проведення перевірки. Це повинна зробити відповідна посадова особа. Однак яка?

У ст. 81 Податкового кодексу України йдеться про посадову особу, яка фактично проводить розрахункові операції [1]. А чи знає така особа про її права та обов'язки, передбачені Податковим кодексом України? Під час прийняття на роботу значення мають здібності до роботи, яку необхідно виконувати на підприємстві, навички комунікації, організації тощо. Складно уявити ситуацію, коли прийняття особи на роботу залежить від знань податкового права, звичайно, якщо не йдеться про юриста підприємства. Дійсно, є і зворотній аргумент – незнання законів не звільняє від юридичної відповідальності. Однак логічним є те, що вимоги ст. 68 Конституції України, яка розміщена в Розділі II «Права, свободи та обов'язки людини та громадянина», стосуються обов'язків саме як людини і громадянина, а не найманого працівника. Саме на підставі ст. 68 Конституції України громадянина можна притягнути до кримінальної, адміністративної чи цивільної відповідальності [4]. Громадянин повинен знати, що вбивати не можна, переходити дорогу в неналежному місці також не можна, а якщо залив сусіда знизу, треба компенсувати нанесені збитки. Працівник повинен виконувати визначену трудовим договором роботу і слідкувати за її якістю. Саме за це й отримує заробітну плату.

Якщо йдеться про фізичну особу-підприємця, то для її перевірки також харак-

терна ситуація, описана щодо юридичної особи. Фізична особа-підприємець фактично і є тим директором. Однак є особливості. Фізична особа-підприємець особисто може не займатися підприємницькою діяльністю, а лише організувати її. Фізична особа-підприємець, на відміну від директора юридичної особи, може не мати графіку роботи. Тобто знаходження фізичної особи-підприємця в місці, де провадиться діяльність, не є обов'язковою, і їй необхідний час на прибуття до місця проведення перевірки, а за деяких умов – і неможливість прибуття.

Очевидною є потреба надання певного строку платнику податків на ознайомлення і підписання направлення на проведення перевірки. За інших умов виходить якось несправедливо. Звернення громадянина (якщо платник подає звернення до Державної фіскальної служби України) може розглядатися протягом 45 днів, хоча співробітників вистачає, а фізична особа-підприємець повинна залишити свої справи і мчатися на зустріч з інспекторами.

Повертаємось до вигаданих скаргників. Податкове законодавство не містить положень, що регламентують право платника податків ознайомитися зі скаргою, яка стала підставою для перевірки. Така можливість виникає лише за умови судового оскарження наказу про проведення перевірки, де платник може через суд вимагати таку заяву.

Чи можливо отримати таку інформацію на підставі Закону України «Про доступ до публічної інформації»? Питання відкрите.

Відповідно до ст. 1 Закону України «Про доступ до публічної інформації» публічна інформація – це відображена та задокументована будь-якими засобами та на будь-яких носіях інформація, що була отримана або створена в процесі виконання суб'єктами владних повноважень своїх обов'язків, передбачених чинним законодавством, або яка знаходиться у володінні суб'єктів владних повноважень, інших розпорядників публічної інформації, визначених цим Законом [5].

Згідно зі ст. 16 Закону України «Про інформацію» податкова інформація – сукупність відомостей і даних, що створені або отримані суб'єктами інформаційних

відносин у процесі поточної діяльності й необхідні для реалізації покладених на контролюючі органи завдань і функцій у порядку, встановленому Податковим кодексом України. Правовий режим податкової інформації визначається Податковим кодексом України та іншими законами [6].

Тут ми натикаємося на парадокс. Бланкетна норма ст. 16 Закону України «Про інформацію» для визначення правового режиму податкової інформації відсилає до Податкового кодексу України [6]. Однак у цьому кодексі України правовий режим податкової інформації не визначено. У п.п. 14.1.171 п. 14.1 ст. 14 Податкового кодексу України лише вказано, що податкова інформація – у значенні, визначеному Законом України «Про інформацію» [1]. Замкнене коло.

Відповідно до ст. ст. 6, 7 Закону України «Про доступ до публічної інформації» інформацією з обмеженим доступом є конфіденційна, таємна та службова інформація. Конфіденційна інформація – інформація, доступ до якої обмежено фізичною або юридичною особою, крім суб'єктів владних повноважень, та яка може поширюватися у визначеному ними порядку, за їхнім бажанням, відповідно до передбачених ними умов [5].

Законом України «Про інформацію» за порядком доступу інформацію поділено на відкриту та з обмеженим доступом. Будь-яка інформація є відкритою, крім тієї, що віднесена законом до інформації з обмеженим доступом. Інформація з обмеженим доступом – конфіденційна, таємна та службова інформація. У свою чергу конфіденційною є інформація про фізичну особу, а також інформація, доступ до якої обмежено фізичною або юридичною особою, крім суб'єктів владних повноважень. Конфіденційна інформація може поширюватися за бажанням (згодою) відповідної особи у визначеному нею порядку відповідно до передбачених нею умов, а також в інших випадках, визначених законом [6].

Фактично визначення конфіденційної інформації в Законі України «Про доступ до публічної інформації» та Законі України «Про інформацію» тотожне. Є лише одна різниця. У Законі України «Про доступ до публічної інформації» для віднесення

інформації до конфіденційної доступ до такої інформації повинен бути обмежений фізичною особою. У Законі України «Про інформацію» інформація про фізичну особу апріорі є конфіденційною.

Згідно із ч. 3 ст. 10 Закону України «Про доступ до публічної інформації» розпорядники інформації, які володіють інформацією про особу, зобов'язані надавати її безперешкодно і безкоштовно на вимогу осіб, яких вона стосується, крім випадків, передбачених законом [5]. Логічно, що інформація про особу, яка подала скаргу на платника податків, стосується платника податків.

На практиці контролюючі органи не надають платнику податків інформацію про особу заявника, спираючись у відповіді на запит на норми Конституції України, Податкового кодексу України, Закону України «Про доступ до публічної інформації» та Закону України «Про звернення громадян». А які ж це норми? Зокрема, це норми п.п. 21.1.4 та 21.1.6 п. 21.1 ст. 21 Податкового кодексу України, відповідно до яких посадові та службові особи контролюючих органів зобов'язані не допускати порушень прав та охоронюваних законом інтересів громадян, підприємств, установ, організацій та не допускати розголошення інформації з обмеженим доступом, що одержується, використовується, зберігається під час реалізації функцій, покладених на контролюючі органи [1].

Далі йде посилання на п.п. 17.1.9 п. 17.1 ст. 17 Податкового кодексу України: «Платник податків має право: на нерозголошення контролюючим органом (посадовими особами) відомостей про такого платника без його письмової згоди та відомостей, що становлять конфіденційну інформацію, державну, комерційну чи банківську таємницю та стали відомі під час виконання посадовими особами службових обов'язків, крім випадків, коли це прямо передбачено законами» [1]. У зазначеному підпункті йдеться про нерозголошення відомостей про платника податків, а не про громадянина, який на підставі Закону України «Про звернення громадян» написав скаргу, що стала підставою для проведення фактичної перевірки платника податків.

Далі вказується зміст ст. 10 Закону України «Про звернення громадян»: «Не допускається розголошення одержаних зі звернень відомостей про особисте життя громадян без їхньої згоди чи відомостей, що становлять державну або іншу таємницю, яка охороняється законом, та іншої інформації, якщо це зачіпає права і законні інтереси громадян. Не допускається з'ясування даних про особу громадянина, які не стосуються звернення. На прохання громадянина, висловлене в усній формі або зазначене в тексті звернення, не підлягає розголошенню його прізвище, місце проживання та роботи» [3]. При цьому контролюючим органом не вказується, які саме відомості про особисте життя є відомостями, що не можуть розголошуватися. У запиті платника податків йдеться лише про надання інформації щодо прізвища, ім'я та по батькові і адреси заявника.

Далі у відповіді йде посилання на приписи ч. 2 та п.п. 1, 2 ч. 3 ст. 10 Закону України «Про доступ до публічної інформації». Зазначені положення передбачають, що розпорядники інформації, які володіють інформацією про особу, зобов'язані: надавати її безперешкодно і безкоштовно на вимогу осіб, яких вона стосується, крім випадків, передбачених законом, використовувати її лише з метою та у спосіб, визначений законом. Обсяг інформації про особу, що збирається, зберігається і використовується розпорядниками інформації, має бути максимально обмеженим і використовуватися лише з метою та у спосіб, визначений законом [5].

На цьому відповідь контролюючого органу завершується. Із зазначеного платник може лише зрозуміти, що інформацію про заявника йому не надано. А чому вона не надана – незрозуміло. Є лише посилання на норми, які жодним чином не стосуються запити платника податків, без аналізу таких норм і висновків за результатом аналізу.

**Висновки і пропозиції.** Якщо ж контролюючі органи будуть відмовлятися надати інформацію про особу скаржника і постійно не перевіряти реальність існування відповідно скаржника, а головне – не притягувати до відповідальності за недостовірну інформацію, викладену в скарзі, зловживання можуть бути безмежні.

За таких умов убачається необхідність запровадження механізму обов'язкової ідентифікації особи скаржника. Обов'язковим документом, що повинен надати скаржник під час подачі звернення, необхідно визначити копію паспорта громадянина України. При цьому, якщо скарга подається через канцелярію чи особистий прийом, перевірка відповідності даних про особу за оригіналом паспорта з даними, викладеними у скарзі, повинна бути обов'язковою. Лише за таких умов відповідна посадова особа може встановити реальність існування громадянина і його реєстрації за вказаною в скарзі адресою. Це, зокрема, дозволить притягти скаржника, за умови повідомлення неправдивої інформації, до відповідальності. Останню слід передбачити в Кодексі України про адміністративні правопорушення.

Окрему увагу слід приділити етапності оформлення результатів фактичних перевірок, яка чітко не закріплена, і лише ґрунтовний аналіз дозволяє її встановити. При цьому не можна виключати, що в контролюючого органу знайдуться свої аргументи на користь алгоритму, що вже опрацьований під час оформлення результатів фактичних перевірок. А практика така.

За наслідками проведення фактичної перевірки посадовими особами контролюючого органу, що проводили перевірку, одразу за місцем проведення перевірки складається акт/довідка у двох примірниках із використанням копіювального паперу. Після цього на кожному примірнику акту/довідки (вже без застосування копіювального паперу) посадовими особами контролюючого органу, що проводили перевірку, ставляться підписи. Наступний етап – це надання платнику податків одного примірника акту/довідки для ознайомлення і підписання. При цьому ознайомлюється платник із примірником, що не є результатом застосування копіювального паперу. Якщо можна так сказати – «оригінал». Ознайомившись, платнику пропонують зазначити в оригінальному акті/довідці свої зауваження і підписати обидва примірники акту/довідки. Після підписання платником двох примірників акту/

довідки платнику залишають примірник акту/довідки, що є результатом застосування копіювального паперу, тобто копії. Якість написаного в такому примірнику акту/довідки настільки низька, що інформацію, зазначену в акті/довідці, просто неможливо прочитати. Начебто платник і ознайомлений зі змістом акту, однак у випадку складення заперечень на акт посилається на інформацію, викладену в акті, не видається можливим.

Також треба звернути увагу, що в частині акту, яка присвячена висновкам, констатуються допущені платником порушення. Однак замість того, щоб зазначити всі обов'язкові реквізити нормативно-правового акту, норми якого були порушені, зазначається лише номер пункту, частини, статті Закону України від певної дати за певним номером, не вказуючи назву самого закону. Назва будь-якого нормативно-правового акту є його обов'язковим реквізитом. А стосовно Податкового кодексу України контролюючі органи використовують в акті скорочення «ПКУ». Однак платнику повинно бути чітко зрозуміло, порушення яких саме норм і яких нормативно-правових актів встановлено в ході перевірки. Формальний підхід до аналізу висновків, сформульованих саме таким чином, дозволяє дійти висновку, що донарахування сум податків чи притягнення до відповідальності платника за порушення законів, які не мають назв, чи порушення норм ПКУ, є неправомірним.

Фактично, вимоги про чіткість визначення змісту акту та чіткість викладення змісту порушення є апіорними. Разом із тим вбачається, що вимоги до чіткості викладення змісту акту та чіткості викладення змісту порушення, визначені в Методичних рекомендаціях щодо оформлення матеріалів документальних перевірок податкового, валютного та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, та документування виявлених порушень, затверджених Наказом Державної фіскальної служби України № 396 від 01.06.2017 року, можна в певній мірі за аналогією розповсюдити на акт про результати фактичних перевірок.

**Список використаної літератури:**

1. Податковий кодекс України від 2.12.2010 р. № 2755-VI. Голос України. 2010. № 229.
2. Наказ ДФС України від 01.06.2017 року № 396 «Про затвердження Зразка форми акта (довідки) документальної планової / позапланової виїзної перевірки податкового, валютного та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, та Методичних рекомендацій щодо оформлення матеріалів документальних перевірок». URL: <http://sfs.gov.ua/yuridichnim-osobam/podatkoviy-kontrol/nakazi/72193.html>
3. Закон України «Про звернення громадян» від 02.10.1996 р. № 339/96-ВР. Відомості Верховної Ради України. 1996 р. № 47. Ст. 256.
4. Конституція України від 28.06.1996 р. № 254к/96-ВР. Відомості Верховної Ради України. 1996. № 30. Ст. 141.
5. Закон України «Про доступ до публічної інформації» від 13.01.2011 р. № 2939-VI. Голос України. 2011. № 24.
6. Закон України «Про інформацію» від 02.10.1992 р. № 2657-XII. Відомості Верховної Ради України. 1992. № 48. Ст. 650.

---

**Котенко А. М. Соблюдение органами Государственной фискальной службы Украины порядка проведения фактической проверки**

*Статья посвящена анализу соблюдения органами Государственной фискальной службы Украины порядка проведения фактической проверки. Автор стремится показать несовершенство законодательного регулирования порядка проведения фактической проверки, неурегулированность этапов оформления результатов фактической проверки. В связи с этим автор подвергает сомнению непосредственное соблюдение прав и законных интересов налогоплательщиков при проведении фактической проверки, а также возможность обжалования основания и факта проведения такой проверки органами Государственной фискальной службы Украины.*

**Ключевые слова:** фактическая проверка, налогоплательщик, информация, налоговая информация, юридическое лицо, физическое лицо-предприниматель, последствия фактической проверки.

**Kotenko A. Compliance with the rules of conducting the factual inspection by the State Fiscal Service of Ukraine**

*The article is dedicated to the analysis of the action compliance of the bodies of the State Fiscal Service of Ukraine with the rules of conducting the factual inspection. The author aims to show the imperfection of the legislative regulation of the rules of the factual inspection, the unsettled stages of the registration of the results of the factual inspection. In this regard, the author doubts the direct observance of the rights and legal interests of taxpayers during the factual inspection, as well as the possibility of appealing against the cause and the fact of conducting the factual inspection by the State Fiscal Service Ukraine.*

**Key words:** factual inspection, taxpayer, information, tax information, legal entity, individual entrepreneur, consequences of the factual inspection.