

Діана Коваль

Національний університет «Одеська юридична академія»

ЩОДО ПРЕДМЕТА ФАКТИЧНИХ ПЕРЕВІРОК

Diana Koval

National University "Odessa Law Academy", Ukraine

ON THE SUBJECT OF ACTUAL AUDITS

The article analyzes the principles of organization of such form of inspections, as actual and the focus was mainly converted on the subject of actual inspections. Recent trends in organization of actual audits were identified. Article makes a comparative analysis of the actual implementation of inspections in foreign countries and Ukraine.

It was noted actual narrowing of the controlling powers of Supervisory authorities in the direction of control over production and turnover of excisable goods within the actual checks as forms of tax control. Literally, the Supervisory authorities may check exclusively availability of licenses for the production and turnover of excisable goods during the actual test. Not only inspection of availability of licenses for the production and turnover of excisable goods, but compliance with the order of production and circulation of excisable goods in general is the subject of actual audits.

The next set of issues to be investigated during actual inspections, in our opinion, is the issue of compliance in the areas of: 1) the regulation of circulation of cash; 2) procedure of payment transactions; 3) order of conducting cash operations. All those areas are in the sphere of circulation of money (mostly cash).

Key words: actual audit, tax control, regulation of cash circulation, order of payment transactions, cash transactions, license, patent, certificate.

Постановка проблеми. Будь-яка людська діяльність, як і діяльність уповноважених державних органів, набуває певних форм, має зовнішній прояв. Форми діяльності останніх впорядковані правом і передбачені ним. Не становить винятку діяльність органів податкового контролю.

ПК України встановив новий вид податкових перевірок - фактичні перевірки. По суті, ця форма податкового контролю об'єднала в собі діяльність контролюючих органів із здійснення контролю за всіма іншими напрямками, окрім власне податкового контролю (а після реорганізації податкової та митної служб шляхом їх об'єднання – і митного). Лишилось багато питань та розбіжностей стосовно предмета фактичних перевірок, а точніше, норм, які регулюють ці питання.

Мета статті. Надати власну оцінку описаній проблемі, з'ясувати та проаналізувати предмет фактичних перевірок, зіставити законодавчі норми сьогодення з минулими.

Виклад матеріалу. Перше принципове питання, яке слід проаналізувати в контексті дослідження фактичних перевірок як особливої форми податкового контролю, - це предмет (коло питань, що підлягають дослідженню) таких перевірок.

Синтаксичне тлумачення норми права про предмет фактичної перевірки, що впливає з урахування побудови речень у тексті нормативно-правових актів, дозволяє виокремити такі напрями контролю:

- 1) регулювання обігу готівки;
- 2) порядок здійснення розрахункових операцій;
- 3) ведення касових операцій;
- 4) наявність ліцензій, патентів, свідоцтв, у тому числі про виробництво та обіг підакцизних товарів;
- 5) дотримання роботодавцем законодавства щодо укладення трудового договору;
- 6) оформлення трудових відносин з працівниками (найманими особами).

Саме такий погляд на побудову досліджуваного речення поділяє автор статті «Фактичні

перевірки: джерело анонімне» Ю. Кловська¹.

При такому способі тлумачення звертає на себе увагу фактичне звуження контрольних повноважень контролюючих органів у напрямі контролю за виробництвом та обігом підакцизних товарів у межах фактичної перевірки як форми податкового контролю. Контролюючі органи можуть буквально перевіряти виключно наявність ліцензій на виробництво та обіг підакцизних товарів у ході фактичної перевірки.

Яким чином органи фіскальної служби мають виявляти вказані порушення, окрім як у ході фактичних перевірок? Закон № 481/95-ВР не містить процедурної регламентації контролю у сфері виробництва та обігу підакцизної продукції.

На думку фахівця в галузі права Ю. Яшенкової², не тільки перевірка наявності ліцензій на виробництво та обіг підакцизних товарів, але дотримання порядку виробництва та обігу підакцизних товарів у цілому є предметом фактичних перевірок.

До такого висновку підштовхує і зміст двох підстав проведення фактичних перевірок, зазначених у п/п.п. 80.2.1 та 80.2.5 п. 80.2 ст. 80 ПК України: у разі коли за результатами перевірок інших платників податків виявлено факти, які свідчать про *можливі порушення платником податків законодавства щодо виробництва та 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; 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, а також здійснення функцій, визначених законодавством у сфері виробництва й обігу спирту, алкогольних напоїв та тютюнових виробів*.

У загальному плані сформульовано й одну з функцій контролюючих органів в п/п. 19-1.1.14. п. 19-1.1 ст. 19-1 ПК: «...здійснення контролю у сфері виробництва, обігу та реалізації підакцизних товарів, контроль за їх цільовим використанням».

Системний аналіз указаних норм змушує розширювально тлумачити норму п/п. 75.1.3 п. 75.1 ст. 75 ПК України в частині визначення предмета контролю у сфері виробництва та обігу підакцизних товарів, адже не має логіки у встановленні підстав для проведення фактичної перевірки у вигляді отримання інформації про можливі порушення з боку платника податку, ширші за обсягом, ніж коло тих питань, що підлягають такій перевірці.

Крім того, слід звернути увагу, що, з іншого боку, вказівка в п/п. 75.1.3 п. 75.1 ст. 75 ПК України на всі підакцизні товари є необґрунтовано широкою, суперечить початковому замислу і спростовується нормами діючого законодавства. Так, ст. 9 Закону України «Про ліцензування певних видів господарської діяльності» серед переліку видів господарської діяльності, що підлягають ліцензуванню, не містить таких видів господарської діяльності з виробництва й обігу підакцизних товарів, які підлягають ліцензуванню, окрім спирту, алкогольної та тютюнової продукції.

Точне формулювання предмета фактичної перевірки як в напрямі контролю за виробництвом та обігом спирту, алкогольних напоїв та тютюнових виробів, так і в інших сферах, дозволить уникнути непорозумінь і неоднозначного тлумачення норм податкового кодексу з боку платників та фіскальних органів, сприятиме підвищенню ефективності цієї форми податкового контролю. За даними Міністерства доходів та зборів України, за результатами роботи 2013 р. припинена діяльність 140 незаконних виробників підакцизних товарів, розкрито 404 правопорушення, пов'язаних із незаконним виготовленням, зберіганням та збутом підакцизних товарів, вилучено з незаконного обігу підакцизних товарів на суму 246,3 млн грн³.

Наступним блоком питань, що підлягають дослідженню в ході фактичних перевірок, на нашу думку, є питання дотримання вимог закону у сфері: 1) регулювання обігу готівки; 2) порядку здійснення розрахункових операцій; 3) порядку ведення касових операцій. Усі згадані напрями перебувають у сфері грошового обігу (переважно готівкового).

Правове регулювання готівкового обігу дозволяє постійно контролювати суб'єкти

¹Кловская, Ю. (2012). Фактические проверки: источник анонимный. *Дебет-кредит*, 6.

²Яшенкова, Ю. Експертний коментар до статті 75 Податкового кодексу України. *Інформаційно-аналітична система Ліга:Закон*.

³Лист щодо регулювання стихійної торгової діяльності 2013 (Міністерство доходів та зборів України).

господарювання для забезпечення мінімізації існування тіньового капіталу, збільшення прозорості доходів і відповідно забезпечення повноти надходжень податків до бюджету¹. Дійсно, найпоширенішим способом ухилення від оподаткування у сфері готівкових розрахунків є неоприбуткування (повне чи часткове) готівкової виручки, отже, забезпечення контролю та належної дисципліни за готівковими розрахунками має своїм прямим наслідком підвищення рівня податкової дисципліни (зокрема, стосовно прямих прибуткових та непрямих податків).

Готівковий обіг - обіг у готівковій формі законних платіжних засобів (банкнот та розмінної монети), які обслуговують потреби економіки країни².

Слід розрізняти здійснення касових операцій у банківській та позабанківській сферах, бо зміст операцій та правовий режим у них є різним. Так, касові операції в позабанківській сфері - це операції підприємств (підприємців) між собою та з фізичними особами, що пов'язані з прийманням і видачею готівки під час проведення розрахунків через касу з відображенням цих операцій у відповідних книгах обліку³. До касових операцій, що здійснюються банками, їхніми філіями та відділеннями, належать: приймання через касу банку готівки національної та іноземної валюти від клієнтів для зарахування на власні рахунки та рахунки інших осіб; видача готівки національної та іноземної валюти клієнтам з їхніх рахунків через касу банку; приймання від фізичних та юридичних осіб готівки національної та іноземної валюти для переказу і виплати отримувачеві суми переказу в готівковій формі через операційну касу; отримання банком (філією, відділенням) у територіальному управлінні підкріплення готівкою та здавання надлишків, у тому числі пачок банкнот у касетах; вилучення з обігу сумнівних банкнот (монет) та надсилання їх на дослідження; обмін клієнтам не придатних до обігу та вилучених з обігу банкнот (монет) національної валюти на придатні, монет на банкноти, банкнот на монети, банкнот (монет) одних номіналів на банкноти (монети) інших номіналів; оброблення готівки; прийняття на інкасо банкнот іноземних держав та іменних чеків⁴.

Виникає запитання: чи підлягають касові операції банків контролю з боку фіскальних органів? Наукові дослідження питань участі банків у податкових відносинах⁵, на жаль, оминають цю проблему.

Знову ж таки, виходячи з буквального тлумачення норми п/п. 75.1.3 п. 75.1 ст. 75 ПК України, відповідь напрошується ствердна. Водночас системний аналіз діючого законодавства та практики його застосування спростовують таку гіпотезу. На практиці органи доходів і зборів не проводять фактичних перевірок у банках щодо контролю касових операцій, а здійснюють його лише в позабанківській сфері. Так, Розділ 2 Методичних рекомендацій щодо порядку проведення перевірок з питань дотримання суб'єктами господарювання касової дисципліни, повноти оприбуткування виручки від реалізації товарів (послуг) містить перелік нормативно-правових актів, що регулюють порядок ведення касових операцій, проведення розрахунків, повнота оприбуткування виручки від реалізації товарів та дотримання вимог яких є предметом відповідних перевірок. У цьому переліку не має Інструкції про ведення касових операцій банками в Україні. Закономірним є її відсутність судової практики щодо спорів між банками та органами доходів і зборів за результатами фактичних перевірок.

Як бачимо, категорії «готівковий обіг» і «касові операції» співвідносяться між собою за обсягом як ціле і частина. Так, касові операції перебувають повністю в межах готівкового обігу, але здійснюються в обмеженій сфері – сфері господарювання, оскільки обов'язковим суб'єктом цих відносин є суб'єкт господарювання (підприємства та фізичні особи - підприємці), пов'язаний із розрахунками за товари та послуги.

¹ Михайлова, Є. Правове регулювання готівкового обігу в Україні. *Науковий блог НаУ «Острозька Академія»*. <<http://naub.oa.edu.ua/2012/pravove-rehulyuvannya-hotivkovoho-obihu-v-ukrajini/>>

² *Постанова про затвердження Інструкції про організацію роботи з готівкового обігу установами банків України 2001* (Правління Національного банку України). *Офіційний вісник України*, 12, 495 (втрата чинності)

³ *Постанова про затвердження Положення про ведення касових операцій у національній валюті в Україні 2004* (Національний банк України).

⁴ *Постанова про затвердження Інструкції про ведення касових операцій банками в Україні 2011* (Національний банк України).

⁵ Сербина, О.Г. (2011). *Податковий механізм регулювання банківської діяльності*: автореферат... канд. екон. наук, спец.: 08.00.08 - гроші, фінанси і кредит. Львів; Берназюк, Я.О. (2004). *Банки як суб'єкти податкових правовідносин*: автореф. дис... канд. юрид. наук : 12.00.07. Ірпінь.

Предметом контролю за веденням касових операцій є дотримання суб'єктами господарювання вимог нормативних актів щодо порядку їх проведення. На сьогодні це головним чином «Положення про ведення касових операцій у національній валюті в Україні», Постанова НБУ «Про встановлення граничної суми розрахунків готівкою» від 06.06.2013 р. № 210.

Численними порушеннями касової дисципліни, у результаті яких нараховуються значні суми штрафних санкцій, є несвоєчасне оприбуткування надходжень готівки до каси. Неоднорідна судова практика складалася з приводу кваліфікації дій суб'єкта господарювання, коли, наприклад, первинні касові документи (прибутковий касовий ордер) оформлені і є в наявності, але в той самий час записи у відповідних книгах обліку відсутні.

Верховний Суд України, усуваючи розбіжності в застосуванні судом касаційної інстанції п. 2.6 «Положення про ведення касових операцій у національній валюті в Україні», неодноразово висловлював свою правову позицію. На думку колегиї суддів Судової палати в адміністративних справах Верховного Суду України, п. 2.6 Положення передбачає два механізми оприбуткування готівки залежно від способу фіксації її надходження в касу: прибуткові касові ордери або фіскальні звітні чеки (розрахункова книжка (РК)).

Отже, у разі проведення готівкових розрахунків з оформленням їх касовими ордерами і веденням касової книги відповідно до вимог глави 4 Положення оприбуткуванням готівки є сукупність таких дій: фіксація повної суми фактичних надходжень готівки у касових ордерах та відображення на їх підставі готівки в касовій книзі. У разі проведення готівкових розрахунків із застосуванням РРО оприбуткуванням готівки є відображення повної суми фактичних надходжень готівки у фіскальних звітних чеках РРО (даних РК) та здійснення обліку зазначених готівкових коштів у КОРО.

У ході фактичних перевірок застосовуються прийоми та методи виявлення не тільки формальних порушень (правильність заповнення всіх реквізитів касових документів, перевірка відповідності записів у кореспондуючих документах, встановлення випадків порушення строків та умов видачі готівки під звіт тощо), але й аналізуються факти та закономірності, які, не маючи зовнішніх ознак порушень, разом із тим можуть бути свідченнями операцій, які можуть згодом кваліфікуватись фіскальними органами як порушення податкового закону або бути елементами злочинної схеми ухилення від оподаткування. Так, податкові інспектори в рамках перевірки дотримання касової дисципліни мають також здійснювати аналіз усіх випадків одержання суб'єктом господарювання значних сум готівкових коштів згідно з банківськими документами, аналіз обсягів готівки, періодичності та структури її видачі, динаміки порівняно з попередніми періодами, проведення операцій, що не є економічно виправданими або суперечать законодавству України (які не відповідають характеру його діяльності); перекази значних сум готівки на рахунки фізичних осіб; надходження і вилучення з рахунків готівки в сумах, що перевищують звичайний грошовий обіг цього підприємства (підприємця); аналіз унесення на рахунки готівки з подальшим переказуванням її у стислі строки іншому підприємству; систематичне або повне зняття значних сум готівки в день її надходження на рахунок тощо (п. 3.4. зазначених Методичних рекомендацій).

Відповідно до ст. 2 Закону «Про застосування реєстраторів розрахункових операцій у сфері торгівлі, громадського харчування та послуг», розрахункова операція – це приймання від покупця готівкових коштів, платіжних карток, платіжних чеків, жетонів тощо за місцем реалізації товарів (послуг), видача готівкових коштів за повернутий покупцем товар (ненадану послугу), а в разі застосування банківської платіжної картки - оформлення відповідного розрахункового документа щодо оплати в безготівковій формі товару (послуги) банком покупця або, у разі повернення товару (відмови від послуги), оформлення розрахункових документів щодо перерахування коштів у банк покупця.

Цей Закон установлює два режими здійснення розрахунків: із застосуванням РРО (або РК) та без застосування РРО (через касу з оформленням відповідних касових документів). Відповідно до ст. 9 вказаного Закону, РРО не застосовується, зокрема, при здійсненні торгівлі продукцією власного виробництва, наданні послуг, виконанні всіх банківських операцій (крім операцій з купівлі-продажу іноземної валюти), продажу проїзних і перевізних документів на транспорті, продажу товарів (наданні послуг) фізичними особами - підприємцями, які сплачують єдиний податок, здійсненні фізичними особами торгівлі продуктовими або промисловими товарами за готівкові кошти на ринках та ін.

Підприємствам, яким Закон України "Про застосування реєстраторів розрахункових операцій

у сфері торгівлі, громадського харчування та послуг" надав право проводити розрахунки готівкою із споживачами без використання РРО та РК і специфіка функціонування яких унеможливує оформлення ними кожної операції касовим ордером (продаж проїзних і перевізних документів; білетів державних лотерей; квитків на відвідування культурно-спортивних і видовищних закладів тощо), дозволяється оприбутковувати готівку наприкінці робочого дня за сукупністю операцій у цілому за робочий день з оформленням касовими документами і відображенням у відповідній книзі обліку.

Касові операції, що проводяться відповідно до Закону України "Про застосування реєстраторів розрахункових операцій у сфері торгівлі, громадського харчування та послуг", оформляються згідно з вимогами цього Закону (п. 3.2 «Положення про ведення касових операцій у національній валюті в Україні»).

З наведеного вбачається, що розрахункові операції - це особливий різновид касових операцій лише в тій частині, коли такі розрахунки здійснюються з використанням готівкових коштів. Специфіка їх полягає в тому, що вони здійснюються за місцем реалізації товарів і проводяться переважно через реєстратори розрахункових операцій. У частині здійснення розрахунків із застосуванням спеціальних платіжних засобів розрахункові операції виходять за межі касових, оскільки пов'язані з рухом грошей в безготівковій формі.

Повертаючись до питання визначення предмета фактичних перевірок у сфері готівкового обігу, слід зазначити, що використання в п/п. 75.1.3 п. 75.1 ст. 75 ПК України загальної вказівки «з питань регулювання обігу готівки» видається зайвим, оскільки жодні питання регулювання готівкового обігу, окрім тих, що пов'язані з веденням касових операцій в позабанківській сфері та здійсненням розрахункових операцій, не підлягають контролю з боку держави в особі органів державної фіскальної служби. До речі, таке формулювання появилось у ПК України не відразу, воно доповнило ст. 75 уже згаданого Закону № 3609-VI від 07.07.2011 р., причому жодного обґрунтування в Пояснювальній записці до законопроекту¹ про необхідність у такому формулюванні не містилося. Недоцільність його вживання також посилюється тим, що чинні нормативно-правові акти, у т. ч. НБУ, вже не оперують поняттям «обіг готівки» чи «готівковий обіг».

З цих міркувань, а також з метою точного відображення в законі явищ об'єктивної дійсності, недопущення дублювання компетенції (контролюючих органів та НБУ) пропонуємо при формулюванні предмета фактичної перевірки у сфері контролю готівкового обігу словосполучення «з питань регулювання обігу готівки, порядку здійснення платниками податків розрахункових операцій, ведення касових операцій» замінити на «порядку здійснення платниками податків розрахункових операцій, ведення касових операцій (крім касових операцій банків)».

Наступним напрямом контролю в межах форми «фактична перевірка» слід назвати контроль за наявністю ліцензій, патентів, свідоцтв. Звертає на себе увагу незвичний спосіб формулювання законодавцем кола досліджуваних питань. З одного боку, це вичерпний перелік документів, з іншого - це не конкретні дозвільні документи, а їх види. Тобто формально податкові органи можуть перевіряти наявність у суб'єкта господарювання наявність будь-яких дозвільних документів, у назві яких фігурують слова «ліцензія», «патент», «свідоцтво», хоча документи з такими назвами можуть стосуватись абсолютно різних аспектів господарської діяльності, засвідчувати факти, які можуть не мати жодного відношення до тих функцій, що покладені на органи Державної фіскальної служби України (наприклад, свідоцтво про народження, свідоцтво про шлюб, патент на корисну модель тощо).

При цьому спочатку у ст. 8 Закону «Про державну податкову службу в Україні» серед функцій цього відомства значився контроль за наявністю документа, що підтверджує державну реєстрацію юридичних осіб та фізичних осіб - підприємців відповідно до закону за наявністю ліцензій на провадження видів господарської діяльності, що підлягають ліцензуванню відповідно до закону, торгових патентів. Первинна редакція ПК України вже згадувала й про інші свідоцтва: «ліцензій, патентів, свідоцтв, у тому числі свідоцтв про державну реєстрацію». Після скасування свідоцтва про державну реєстрацію як документа Законом № 3205-VI від 07.04.2011 р. слова "у тому

¹ Пояснювальна записка до Проекту Закону про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України (щодо удосконалення деяких норм Податкового кодексу України № 8217 від 12.03.2011 року) 2011 (Верховна Рада України). Офіційний сайт Верховної Ради України. <<http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc34?id=&pf3511=39874&pf35401=188206>>.

числі свідоцтв про державну реєстрацію, виробництва та обігу" було замінено словами "у тому числі про виробництво та обіг". Таким чином, перевірка документів про державну реєстрацію тимчасово виключалась з компетенції контролюючих органів. Цей недолік був виправлений через три місяці: Закон № 3609-VI від 07.07.2011 р. вніс зміни, які наказують перевіряти також наявність «документа, що підтверджує державну реєстрацію юридичних осіб та фізичних осіб - підприємців відповідно до закону». Але згодом без видимих причин Закон № 5083-VI від 05.07.2012 р. це словосполучення виключив з предмета фактичної перевірки.

Відповідних повноважень не містить і п/п. 20.1.10 п. 20.1 ст. 20 ПК.

Такий результат «маніпуляцій» з визначенням фактичної перевірки кардинально знижує потенціал цієї форми податкового контролю зокрема та податкового контролю в цілому, адже за його «дужками» залишається підприємницька діяльність без державної реєстрації та постановлення на податковий облік. Робота з виявлення платників податків, що не перебувають на податковому обліку, була традиційно одним із напрямів «оперативних» (фактичних) перевірок, податкових рейдів у багатьох країнах. Так, у Росії подібні податкові рейди проводяться систематично. Податковий кодекс Республіки Таджикистан прямо вказує на такий напрям рейдових перевірок (причому ставить його на перше місце серед інших напрямів контролю), як постановлення на облік як платників податків у податкових органах, перевірка достовірності відомостей про місцезнаходження платника податку (ч. 5 ст. 28 ПК Республіки Таджикистан).

Аналогічні завдання ставляться і перед податковими органами Республіки Білорусь. Тематична оперативна перевірка фізичних осіб, які є індивідуальними підприємцями, проводиться податковими органами в місцях діяльності зазначених фізичних осіб з метою оперативного виявлення та припинення порушень законодавства в момент їх здійснення на обмеженій території або щодо об'єктів, транспортних засобів, інших місць здійснення діяльності, у тому числі з метою встановлення фактів незареєстрованої підприємницької діяльності, збору оперативної інформації, перевірки заяв і скарг організацій і фізичних осіб (ч. 4 ст. 71 ПК Республіки Білорусь).

Пропонуємо доповнити предмет фактичних перевірок (п/п. 75.1.3 п. 75.1 ст. 75 ПК) і перелік функцій контролюючих органів (ст. 19-1 ПК) вказівкою на контроль за дотриманням вимог законодавства щодо «державної реєстрації та постановлення на облік в органах доходів і зборів осіб, що здійснюють діяльність, яка носить ознаки підприємницької, перевірку достовірності відомостей про місцезнаходження платника податку».

Щодо формулювання п/п. 75.1.3 п. 75.1 ст. 75 ПК у частині контролю за наявністю «ліцензій, патентів, свідоцтв» слід зазначити, що таке формулювання занадто широке і виходить за межі функцій і повноважень фіскальних органів. У цій частині також слід узгодити формулювання предмета фактичної перевірки з повноваженнями контролюючих органів, які містяться, зокрема, в п/п. 20.1.10 п. 20.1 ст. 20 ПК. Але до цього в черговий раз звернемо увагу на недоліки податково-законодавчої діяльності. Так, Законом «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо податкової реформи» від 28.12.2014 р. №71-VIII¹ серед іншого скасовано один із місцевих зборів, а саме збір за провадження деяких видів підприємницької діяльності (ст. 267 ПК України в редакції до 2015 р.), сплата якого якраз і відбувалась шляхом придбання торгових патентів. Таким чином, відтепер придбання (а відповідно, і наявність торгових патентів) не передбачено законом через скасування відповідного обов'язкового платежу. Водночас про функцію контролю податкових органів за наявністю торгових патентів (п/п. 19-1.1.4 п. 19-1.1 ст. 19-1) і про перевірку їх наявності в рамках фактичних перевірок автори законопроекту і народні депутати забули і залишили в Кодексі. Зрозуміло, що ця помилка є технічною і в найближчий час очікуємо на її виправлення.

Для того щоб уникнути можливих подальших змін предмета фактичної перевірки у зв'язку з потенційно можливими змінами обсягу компетенції контролюючих органів у частині адміністративного контролю, вважаємо за доцільне сформулювати норму про предмет фактичних перевірок у досліджуваній частині таким чином: «документа, що підтверджує державну реєстрацію юридичних осіб та фізичних осіб - підприємців відповідно до закону, ліцензій на провадження видів господарської діяльності, що підлягають ліцензуванню, інших дозвільних документів у межах компетенції контролюючих органів»; контроль за наявністю свідоцтв та патентів виключити з

¹ Закон про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо податкової реформи 2014 (Верховна Рада України). *Офіційний вісник України*, 3, 47.

переліку документів, що підлягають перевірці податківцями, щоб уникнути зайвих непорозумінь та зловживань з боку чиновників. Запитування та ознайомлення з такими свідоцтвами та патентами, пов'язаними з існуванням об'єктів оподаткування, нарахуванням сум податкових зобов'язань, можливо на підставі інших норм податкового закону.

Наступним блоком питань, що підлягають дослідженню в ході фактичних перевірок, є перевірка дотримання роботодавцем законодавства щодо укладення трудового договору, оформлення трудових відносин з працівниками (найманими особами). Таке формулювання також видається невиправдано громіздким, адже відомо, що оформлення трудових відносин здійснюється саме шляхом укладення трудового договору, особливою формою якого є контракт (ст. 21 КЗпП України).

Відомо, що проблема «неофіційного» працевлаштування робітників, зарплат «у конвертах» з метою заниження бази оподаткування та ухилення від сплати обов'язкових платежів з фонду оплати праці набула в Україні небачених масштабів. З метою подолання цих негативних явищ урядом та парламентом було вжито низку кроків, які втілилися в Законі «Про внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо реформування загальнообов'язкового державного соціального страхування та легалізації фонду оплати праці»¹, одним з головних завдань якого є поетапне зниження ставки єдиного соціального внеску шляхом застосування понижуючого коефіцієнта. Серед інших законодавчих змін передбачаються зміни до законодавства про оплату праці, адміністративного та кримінального законодавства, що сприятимуть легалізації заробітної плати та зайнятості, суть яких полягає в такому:

1. Працівник не може бути допущений до роботи без укладення трудового договору в письмовій формі та повідомлення Державної фіскальної служби про прийняття працівника на роботу.

2. У разі виявлення оформлення трудових відносин без укладення трудового договору, роботи на умовах неповного робочого часу при фактичному виконанні роботи повний робочий час приймається рішення про виплату працівникові заробітної плати не нижче середньої заробітної плати за відповідним видом економічної діяльності без урахування фактично виплаченої заробітної плати, про нарахування та сплату податку на доходи фізичних осіб та суми єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування за встановлений період роботи.

3. Передбачаються фінансові санкції для юридичних (їх посадових осіб) та фізичних осіб - підприємців у вигляді штрафу в значних сумах за допуск працівника до роботи без оформлення трудових відносин, оформлення працівника на неповний робочий час у разі фактичного виконання роботи повний робочий час, виплати заробітної плати без нарахування та сплати єдиного внеску та податків тощо².

З метою підвищення ефективності контролю за оподаткуванням доходів найманих працівників через удосконалення правової регламентації його механізму пропонуємо розширити повноваження контролюючих органів, перелічені у ст. 20 ПК України, доповнивши їх повноваженням «одержувати у платників податків (посадових осіб платників податків), їх найманих працівників, осіб, що фактично виконують трудові функції на користь таких платників податків, їх клієнтів (споживачів) пояснення з питань, що виникають під час перевірок та стосуються реалізації повноважень контролюючих органів у сфері контролю за оформленням трудових відносин з працівниками (найманими особами)».

На можливість використання таких пояснень в їх сукупності, що дозволяє зробити обґрунтовані висновки, як матеріалів, які є підставами для висновків під час проведення перевірок, слід вказати у ст. 83 ПК України, внівши до неї відповідні зміни.

Висновки. Підсумовуючи викладене, предмет фактичної перевірки, що описаний в п/п. 75.1.3 п. 75.1 ст. 75 ПК України, на нашу думку, має виглядати таким чином: «така (фактична) перевірка здійснюється контролюючим органом щодо: державної реєстрації та постановлення на облік в органах доходів і зборів осіб, які здійснюють діяльність, що носить ознаки підприємницької;

¹ Закон про внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо реформування загальнообов'язкового державного соціального страхування та легалізації фонду оплати праці 2014 (Верховна Рада України). *Офіційний вісник України*, 3, 206.

² Пояснювальна записка до проекту Закону України «Про реформування загальнообов'язкового державного соціального страхування та легалізацію фонду оплати праці» 2014 (Верховна Рада України). *Офіційний сайт Верховної Ради України*. <<http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc34?id=&pf3511=53067&pf35401=320647>>.

перевірки достовірності відомостей про місцезнаходження платника податку; перевірки дотримання вимог законодавства в частині виробництва, обліку, зберігання та транспортування спирту, алкогольних напоїв та тютюнових виробів та інших вимог, визначених законодавством у цій сфері в межах повноважень, установлених законом; перевірки порядку здійснення платниками податків розрахункових операцій, ведення касових операцій (крім касових операцій банків); наявності документа, що підтверджує державну реєстрацію юридичних осіб та фізичних осіб - підприємців відповідно до закону, ліцензій на провадження видів господарської діяльності, що підлягають ліцензуванню, інших дозвільних документів у межах компетенції контролюючих органів; дотримання роботодавцем законодавства щодо оформлення трудових відносин з працівниками (найманими особами)».

Супутньому редагуванню підлягають і інші положення податкового закону, зазначені вище, зокрема в частині розширення функцій контролюючих органів, включивши до їх переліку контроль за дотриманням вимог законодавства щодо державної реєстрації та постановлення на облік в органах доходів і зборів осіб, які здійснюють діяльність, що носить ознаки підприємницької, перевірки достовірності відомостей про місцезнаходження платника податку, повноважень контролюючих органів відбирати пояснення як у роботодавця, так і в його працівників (офіційно оформлених та неоформлених), його клієнтів з можливістю подальшого використання таких пояснень при формулюванні висновків акта перевірки.

References

1. Bernazjuk, JA. O. (2004). *Banki jak sub'jekti podatkovikh pravovidnosin*: avtoref. dis... kand. jurid. nauk : 12.00.07. Irpin'.
2. *Zakon pro vnesennja zmin do dejakikh zakonodavchikh aktiv Ukraini shchodo reformuvannja zagal'noobov'jazkovogo derzhavnogo social'nogo strakhuvannja ta legalizacii fondu oplati praci 2014* (Verkhovna Rada Ukraini). *Oficijnij visnik Ukraini*, 3, 206.
3. *Zakon pro vnesennja zmin do Podatkovogo kodeksu Ukraini ta dejakikh zakonodavchikh aktiv Ukraini shchodo podatkovoi reformi 2014* (Verkhovna Rada Ukraini). *Oficijnij visnik Ukraini*, 3, 47.
4. Klovskaia, JU. (2012). Fakticheskie proverki: istochnik anonimnyj. *Debet-kredit*, 6.
5. *List shchodo reguljuvannja stikhijnoi torgovoi dij'al'nosti 2013* (Ministerstvo dokhodiv ta zboriv Ukraini).
6. Mikhajlova, JE. Pravove reguljuvannja gotivkovogo obigu v Ukraini. *Naukovij blot Nau «Ostroz'ka Akademiya»*. <<http://naub.oa.edu.ua/2012/pravove-rehulyvannja-hotivkovoho-obihu-v-ukrajini/>>.
7. *Postanova pro zatverdzhennja Instrukcii pro vedennja kasovikh operacij bankami v Ukraini 2011* (Nacional'nij bank Ukraini).
8. *Postanova pro zatverdzhennja Instrukcii pro organizaciju roboti z gotivkovogo obigu ustanovami bankiv Ukraini 2001* (Pravlinnja Nacional'nogo banku Ukraini). *Oficijnij visnik Ukraini*, 12, 495 (vtratila chinnist').
9. *Postanova pro zatverdzhennja Polozhennja pro vedennja kasovikh operacij u nacional'nij valjuti v Ukraini 2004* (Nacional'nij bank Ukraini).
10. *Pojasnjuval'na zapiska do Proektu Zakonu pro vnesennja zmin do Podatkovogo kodeksu Ukraini ta dejakikh zakonodavchikh aktiv Ukraini (shchodo udoskonalennja dejakikh norm Podatkovogo kodeksu Ukraini № 8217 vid 12.03.2011 roku) 2011* (Verkhovna Rada Ukraini). *Oficijnij sajt Verkhovnoi Radi Ukraini*. <<http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc34?id=&pf3511=39874&pf35401=188206>>.
11. *Pojasnjuval'na zapiska do proektu Zakonu Ukraini «Pro reformuvannja zagal'noobov'jazkovogo derzhavnogo social'nogo strakhuvannja ta legalizaciju fondu oplati praci» 2014* (Verkhovna Rada Ukraini). *Oficijnij sajt Verkhovnoi Radi Ukraini*. <<http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc34?id=&pf3511=53067&pf35401=320647>>.
12. Serbina, O. G. (2011). *Podatkovij mekhanizm reguljuvannja bankivs'koi dij'al'nosti*: avtoreferat... kand. ekon. nauk, spec.: 08.00.08 groshi, finansi i kredit. L'viv.
13. Jashenkova, JU. Ekspertnij komentar do statii 75 Podatkovogo kodeksu Ukraini. *Informacijno-analitichna sistema Liga:Zakon*.