

4. Великий тлумачний словник сучасної української мови (з дод. і допов.) / Уклад. і голов. ред. В.Т. Бусел. Київ; Ірпінь: ВТФ «Перун», 2005. 1728 с.
5. Охріменко С.С. Гарантії правового захисту процесуальної самостійності та незалежності слідчого: автореф дис. ... канд. юрид. наук. Київ, 2007. 19 с.
6. Канфуї І.В. Процесуальна самостійність та незалежність слідчого як характеристика його місця і ролі на стадії досудового розслідування. Науковий вісник Херсонського державного університету. 2014. Випуск 2. Том 4. С. 93–96.
7. Зайцев О. Поняття та сутність процесуальної самостійності та незалежності слідчого в кримінальному процесі України. Национальный юридический журнал: теория и практика. 2017. Decembrie. С. 132–135.
8. Кучерява Ю.О., Левендаренко О.О. Процесуальна самостійність слідчого. URL: <http://jvestnik-sss.donnu.edu.ua/article/download/1209/1236>
9. Ляш А.О., Баулін О.В. Процесуальна самостійність і незалежність слідчого за новим КПК України. Часопис Академії адвокатури України. 2013. № 18. С. 1–6.
10. Зайцев О.В. Щодо процесуальної самостійності та незалежності слідчого в його процесуальних діях за кримінальним процесуальним законодавством України. Актуальні питання протидії злочинності в сучасних умовах: матеріали II Міжнародної науково-практичної конференції (Дніпро, 15 березня 2018 р.). МВС України, Дніпроп. нац. ун-т внутр. справ. Дніпро: Дніпроп. нац. ун-т внутр. справ. С. 414–416.
11. Басиста І. В., Щур Б. В. Процесуальна самостійність слідчого в світлі вимог чинного КПК: проблеми та перспективи. Науково-інформаційний вісник. 2015. № 11. С. 141–147.
12. Зайцев О.В. Процесуальна незалежність та самостійність слідчого під час досудового розслідування: зміни у кримінальному процесуальному законодавстві України. Прикарпатський юридичний вісник. 2018. Вип. 1 (22). С. 202–204.
13. Ріяко Є.О. Процесуальна самостійність слідчого: деякі аспекти. URL: <http://dspace.univer.kharkov.ua/bitstream/123456789/1350/2/%D0%A0%D0%B8%D1%8F%D0%BA%D0%BE%20441-444.pdf>
14. Аваков доручив комісіям з кадрів доукомплектувати 20% особового складу поліції / Інформаційне агентство «Уніан». URL: <https://www.unian.ua/politics/1795232-avakov-doruchiv-komisiyam-po-kadram-v-chetki-termini-doukomplektuvati-20-osobovogo-skladu-politsiji.html>

УДК 343.9

## ПОДАТКОВИЙ КОНТРОЛЬ ЯК ЗАСІБ ВИЯВЛЕННЯ УХИЛЕННЯ ВІД СПЛАТИ ПОДАТКІВ, ЗБОРІВ (ОБОВ'ЯЗКОВИХ ПЛАТЕЖІВ)

### TAX CONTROL AS MEANS OF DETECTION OF EVASION OF TAXES, DUTIES (MANDATORY PAYMENTS)

Марущак О.А., к.ю.н.,  
доцент кафедри теорії та історії держави і права,  
конституційного права

Чернігівський національний технологічний університет

У статті окреслюються явні та неявні ознаки податкових кримінальних правопорушень, які потребують встановлення. Визначено що основним та найефективнішим способом виявлення є податковий контроль, основною формою якого є проведення податкових перевірок. Досліджено нормативно-правову регламентацію податкової перевірки, а саме її поняття, види, підстави призначення та особливості проведення.

**Ключові слова:** податок, кримінальне правопорушення, податковий контроль, податкова перевірка, розслідування, ухилення від сплати податків.

В статье определяются явные и неявные признаки налоговых уголовных правонарушений, которые требуют установления. Определено, что основным и наиболее эффективным способом выявления является налоговый контроль, основной формой которого является проведение налоговых проверок. Исследована нормативно-правовая регламентация налоговой проверки, а именно ее понятие, виды, основания назначения и особенности проведения.

**Ключевые слова:** налог, уголовное правонарушение, налоговый контроль, налоговая проверка, расследование, уклонение от уплаты налогов.

Payment of taxes, fees (obligatory payments) is a constitutional obligation of individuals and legal entities, one of the most important conditions for the stable and consistent development of modern Ukrainian society, its economic and social basis. Evasion of taxes, fees (obligatory payments) (article 212 of the Criminal code of Ukraine) is a special criminal offense, the mechanism of which significantly affects the tax system introduced in the manner prescribed by law. Shortcomings in the legal regulation of taxation and the activities of regulatory and law enforcement agencies contribute to the spread of such negative phenomena as the creation of shadow schemes of concealment of income, and consequently, tax evasion and other mandatory payments.

Detection and investigation of criminal offenses is an important area of law enforcement. It is a process unfolding in time and space, in which numerous factual circumstances are established, investigated, evaluated, and targeted search, verification, control and legal actions are carried out.

Detection of tax evasion, fees (obligatory payments) is an important stage of the entire investigation. According to the current legislation the detection and direct investigation of criminal proceedings are inextricably linked, and given the specifics of such a criminal offense as tax evasion, fees (mandatory payments), we can say that the identification of this criminal offense is not only a reason for the start of the pre-trial investigation, but is also its first stage, because when it is detected, important evidence can be obtained. The main means of identifying evasion of taxes, fees (obligatory payments) is the implementation of tax control, namely the inspections provided by the Tax code of Ukraine. In the case of violations of the results of these inspections, an act is drawn up, which may be the reason for the start of the pre-trial investigation.

**Key words:** tax, criminal offenses, tax control, tax inspection, investigation, tax evasion.

Сплата податків, зборів (обов'язкових платежів) є конституційним обов'язком фізичних та юридичних осіб, однією із найважливіших умов стабільного та послідовного розвитку сучасного українського суспільства, його еко-

номічної і соціальної основи. Ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) (ст. 212 КК України) є особливим кримінальним правопорушенням, на механізм виникнення якого суттєво впливає введена у встановлено-

му законом порядку система оподаткування. Недоліки в правовому регулюванні оподаткування та діяльності контролюючих і правоохоронних органів сприяють поширенню таких негативних явищ, як створення тінювих схем приховування прибутків, а відтак і ухилення від сплати податків та інших обов'язкових платежів.

Мета статті – визначити явні та неявні ознаки податкових кримінальних правопорушень, які потребують встановлення. Визначити основні способи виявлення податкових кримінальних правопорушень. Особливу увагу приділити дослідженню податкового контролю, основною формою якого є проведення податкових перевірок. Дослідити нормативно-правову регламентацію податкової перевірки, а саме її поняття, види, підстави призначення та особливості проведення.

Виявлення та розслідування кримінальних правопорушень – важливий напрям правоохоронної діяльності. Це процес, що розгортається в часі та просторі, у якому встановлюють, досліджують, оцінюють численні фактичні обставини, здійснюють цілеспрямовані пошукові, перевірочні, контрольні та правові дії [1, с. 3].

Виявити податкове кримінальне правопорушення набагато складніше, ніж звичайне загальне кримінальне або навіть економічне кримінальне правопорушення. Наприклад, коли йдеться про пограбування зазвичай відомо, хто є потерпілим, коли сталося кримінальне правопорушення, де і яку суму викрадено, є деякі відомості про осіб, які скоїли це кримінальне правопорушення. По податкових кримінальних правопорушеннях такої інформації зазвичай немає [2, с. 158].

За чинним законом стадії виявлення та безпосереднього розслідування кримінального правопорушення нерозривно пов'язані, тому що згідно зі ст. 214 КПК України слідчий, прокурор невідкладно, але не пізніше 24 годин після подання заяви, повідомлення про вчинене кримінальне правопорушення або після самостійного виявлення ним з будь-якого джерела обставин, що можуть свідчити про скоєння кримінального правопорушення, зобов'язаний внести відповідні відомості до Єдиного реєстру досудових розслідувань, розпочати розслідування та через 24 години з моменту внесення таких відомостей надати заявнику витяг з Єдиного реєстру досудових розслідувань, а безпосередньо досудове розслідування розпочинається з моменту внесення відомостей до Єдиного реєстру досудових розслідувань.

Виявлення кримінального правопорушення – це виявлення ознак цього самого кримінального правопорушення. Ознаки податкового кримінального правопорушення можуть бути досить очевидні, носити явно виражений характер, але можуть і не виділятися на загальному тлі правомірної діяльності.

До числа явних ознак слід віднести:

- повну невідповідність реальної господарської діяльності її документальному відображенню;
- невідповідність записів у бухгалтерських документах: первинних – обліковим, облікових – звітним;
- наявність матеріальних підробок у документах (дописки, виправлення, підчищення, заміна сторінок тощо);
- знищення бухгалтерських документів (первинних, облікових, звітних);
- інсценування нещасного випадку (пожежа, затоплення) або банкрутства [3, с. 784].

До числа неявних ознак вчинення податкових кримінальних правопорушень відносяться:

- недотримання встановлених правил ведення обліку та звітності;
- порушення правил виробництва касових операцій;
- необґрунтоване списання товарно-матеріальних цінностей;
- неправильне ведення документообігу;
- порушення технологічної дисципліни [4, с. 608].

Виявлення податкових кримінальних правопорушень є однією з основних цілей податкового контролю, спеціального виду державного фінансового контролю, що здійснюється органами державної фіскальної служби й іншими контролюючими органами та спрямований на забезпечення дотримання податкового законодавства суб'єктами, що реалізують податковий обов'язок чи забезпечують його реалізацію [5, с. 214].

Контрольна діяльність податкових органів спрямована на досягнення низки цілей, серед яких важливо виокремити такі:

- забезпечення додержання податкового законодавства суб'єктами, що реалізують податковий обов'язок або забезпечують його реалізацію;
- попередження правопорушень у податковій сфері;
- виявлення порушень податкового законодавства та застосування до винних осіб відповідних заходів юридичної відповідальності [6, с. 185].

Найефективнішою формою здійснення податкового контролю, відповідно, виявлення ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) є податкова перевірка.

Податкова перевірка – це основна форма податкового контролю, яка являє собою комплекс процесуальних дій уповноважених органів з контролю за дотриманням податкового законодавства і здійснюється шляхом співставлення звітних даних платників податків з фактичним станом його фінансово-господарської діяльності [7, с. 197].

Податкова перевірка може стати як приводом для відкриття кримінального провадження, так і може бути призначена вже в процесі розслідування, що ще раз підтверджує те, що виявлення та розслідування нерозривно пов'язані.

Оскільки саме результати перевірок є основним приводом для відкриття кримінальних проваджень щодо такого кримінального правопорушення, як ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів), то виникає необхідність ретельно дослідити нормативно-правову регламентацію податкової перевірки, а саме її поняття, види, підстави призначення та особливості проведення.

Згідно зі статтею 75 Податкового кодексу України (далі – ПК України) перевірки поділяються на такі види:

- 1) камеральні;
- 2) документальні (планові або позапланові; виїзні або невиїзні);
- 3) фактичні.

Камеральною вважається перевірка, яка проводиться у приміщенні органу державної податкової служби винятково на підставі даних, зазначених у податкових деклараціях (розрахунках) платника податків (75.1.1 ПК України).

Камеральна перевірка проводиться посадовими особами контролюючого органу без будь-якого спеціального рішення керівника (його заступника або уповноваженої особи) такого органу або направлення на її проведення (76.1 ПК України).

Основними завданнями камеральної перевірки є:

- візуальна перевірка правильності оформлення бухгалтерської звітності, тобто перевірка заповнення всіх необхідних реквізитів звіту, наявності підписів уповноважених посадових осіб;
- перевірка правильності складання розрахунків по податках, що включає в себе арифметичний підрахунок підсумкових сум податків, що підлягають сплаті до бюджету, перевірку обґрунтованості застосування ставок податку і податкових пільг, правильності відображення показників, необхідних для обчислення бази оподаткування, перевірку своєчасності подання розрахунків з податків;
- логічний контроль за наявністю перекручувань у звітній інформації;
- перевірка логічного зв'язку між звітними і розрахунковими показниками порівнянності звітних показників з показниками попереднього звітного періоду;

– перевірка узгодженості показників, що повторюються в бухгалтерській звітності та в податкових розрахунках;

– попередня оцінка бухгалтерської звітності та податкових розрахунків з точки зору достовірності окремих звітних показників, наявності сумнівних моментів або невідповідностей, що вказують на можливі порушення податкової дисципліни [8, с. 63].

За результатами камеральної перевірки у разі встановлення порушень складається акт у двох примірниках, який підписується посадовими особами такого органу, які проводили перевірку, і після реєстрації в органі державної фіскальної служби вручається або надсилається для підписання протягом трьох робочих днів платникові податків.

Якщо камеральна перевірка проводиться фактично завжди під час подачі декларацій, то документальна перевірка проводиться на підставі податкових декларацій (розрахунків), фінансової, статистичної та іншої звітності, реєстрів податкового та бухгалтерського обліку, ведення яких передбачено законом, первинних документів, які використовуються в бухгалтерському та податковому обліку й пов'язані з нарахуванням і сплатою податків та зборів, виконанням вимог іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на органи фіскальної служби, а також отриманих в установленому законодавством порядку органом фіскальної служби документів та податкової інформації, у тому числі за результатами перевірок інших платників податків.

Її предметом є своєчасність, достовірність, повнота нарахування та сплати всіх передбачених Податковим кодексом України податків та зборів, а також дотримання валютного та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, дотримання роботодавцем законодавства щодо укладення трудового договору, оформлення трудових відносин з працівниками (найманими особами).

Стаття 75 ПК України передбачає, що документальні перевірки можуть бути плановими або позаплановими, виїзними або невиїзними. Ми пропонуємо розглянути окремі з них, які, на нашу думку, найбільше сприяють виявленню ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів).

Документальна невиїзна перевірка здійснюється в приміщенні органу фіскальної служби у разі прийняття керівником рішення про її проведення та за наявності обставин для її проведення. Документальна невиїзна перевірка здійснюється на підставі документів та даних, наданих платником податків або отриманих іншим способом, передбачений законом.

Документальна планова перевірка має бути передбачена у плані-графіку проведення планових документальних перевірок. При цьому присутність платників не обов'язкова. Наказ про проведення документальної планової перевірки оформлюється керівником органу фіскальної служби.

Податковим кодексом України заборонено проведення документальної планової перевірки за окремими видами зобов'язань перед бюджетами, перевірки своєчасності сплати податку з доходів фізичних осіб та зобов'язань за бюджетними позиками і кредитами, що гарантовані бюджетними коштами.

Право на проведення документальної планової перевірки платника податків надається лише у разі, коли йому не пізніше ніж за 10 календарних днів до дня проведення зазначеної перевірки вручено під розписку або надіслано рекомендованим листом з повідомленням про вручення копію наказу про проведення документальної планової перевірки та письмове повідомлення із зазначенням дати початку проведення такої перевірки.

Наступним видом перевірки, який вважається одним із найефективніших засобів виявлення ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів), є документальна позапланова виїзна перевірка.

Документальна позапланова виїзна перевірка є найбільш ефективним методом податкового контролю, що дає змогу виявляти порушення податкового законодавства [9, с. 184].

Порядок проведення документальних позапланових перевірок визначено у статті 78 розділу II Податкового кодексу України. Такі перевірки не передбачаються у плані роботи органу ДФС і проводяться за наявності хоча б однієї з обставин, передбачених у статті 78 Податкового кодексу України.

Основними завданнями виїзної податкової перевірки слід вважати:

- всебічне дослідження обставин фінансово-господарської діяльності особи, яку перевіряють; це має значення для формування висновків щодо правильності обчислення й повноти та своєчасності перерахування до бюджетів і державних цільових фондів установлених податків і зборів;

- виявлення перекуренень і невідповідностей у змісті документів, що досліджуються, фактів порушення порядку ведення бухгалтерського обліку, складання звітності та податкових декларацій;

- аналіз впливу викритих порушень на формування податкової бази за різними видами податків і зборів;

- формування доказової бази за фактами викритих податкових правопорушень і забезпечення документального відбиття цих порушень;

- донарахування сум податків і зборів, не сплачених повністю або сплачених частково в результаті заниження платником податків податкової бази або неправильного обчислення податків;

- формування пропозицій щодо усунення викритих порушень та притягнення платників податків до відповідальності за вчинення податкових правопорушень [10, с. 129–130].

Працівникам органу, що здійснює контроль за дотриманням податкового законодавства, забороняється брати участь у проведенні планових та позапланових виїзних перевірок платників податків, що проводяться органами фіскальної служби, якщо такі перевірки не пов'язані з веденням оперативно-розшукових справ або здійсненням кримінального провадження стосовно таких платників податків (посадових осіб платників податків), що знаходяться в їх провадженні. Перевірки платників податків органом, що здійснює контроль за дотриманням податкового законодавства, проводяться у межах повноважень, визначених законом, та в порядку, передбаченому Законом України «Про оперативно-розшукову діяльність», КПК України та іншими нормативно-правовими актами.

Фактична перевірка – це перевірка, що здійснюється за місцем фактичного провадження платником податків діяльності, розташування господарських або інших об'єктів права власності такого платника без його попередження. Така перевірка здійснюється щодо дотримання порядку здійснення платниками податків розрахункових операцій, ведення касових операцій, наявності ліцензій, патентів, свідоцтв, зокрема свідоцтв про державну реєстрацію, виробництва та обігу підакцизних товарів, дотримання роботодавцем законодавства щодо укладення трудового договору, оформлення трудових відносин із працівниками (найманими особами).

Згідно зі ст. 80 ПК України фактична перевірка може проводитися на підставі рішення керівника органу фіскальної служби, оформленого наказом, копія якого вручається платнику податків під розписку до початку проведення такої перевірки, та за наявності хоча б однієї з обставин, передбачених п. 2 ст. 80 ПК України.

Фактична перевірка, що здійснюється за результатами попередньої перевірки, може бути проведена одноразово протягом 12 місяців з дати складання акта попередньої перевірки.

Перед початком фактичної перевірки з питань дотримання порядку здійснення розрахункових операцій та ведення касових операцій посадовими особами фіскальних органів може бути проведена контрольна розрахункова операція.

Під час проведення фактичної перевірки в частині дотримання роботодавцем законодавства щодо укладення трудового договору, оформлення трудових відносин із працівниками (найманими особами), зокрема тими, яким встановлено випробування, перевіряється наявність належного оформлення трудових відносин, з'ясовуються питання щодо ведення обліку роботи, виконаної працівником, обліку витрат на оплату праці, відомості про оплату праці працівника. Для з'ясування факту належного оформлення трудових відносин з працівником, який здійснює трудову діяльність, можуть використовуватися документи, що посвідчують особу, або інші документи, які дають змогу її ідентифікувати (посадове посвідчення, посвідчення водія, санітарна книжка тощо).

Фактична перевірка проводиться двома і більше посадовими особами органу фіскальної служби у присутності посадових осіб платника та/або особи, що фактично здійснює розрахункові операції.

Під час проведення перевірки посадовими особами, які здійснюють таку перевірку, може проводитися хронометраж господарських операцій. За результатами хронометражу складається довідка, яка підписується посадовими особами органу державної фіскальної служби та посадовими особами платника податків та/або особами, що фактично здійснюють господарські операції.

Результати документальних перевірок оформлюються у формі акта або довідки. У разі встановлення під час перевірки порушень складається акт, а у разі відсутності порушень – довідка.

Згідно з порядком оформлення результатів документальних перевірок щодо дотримання податкового, валютного та іншого законодавства платниками податків – фізичними особами, який затверджено наказом Міністерства фінансів України № 394 від 14.03.2013, акт – службовий документ, який підтверджує факт проведення докумен-

тальної перевірки діяльності платника податків і є носієм доказової інформації про виявлені порушення вимог податкового, валютного та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на органи державної фіскальної служби.

Отже, можна підтвердити, що акт є джерелом доказів, а у разі виявлення під час перевірки порушень податкового законодавства, що призвели до фактичного ненадходження до бюджетів чи державних цільових фондів коштів у значних розмірах, то акт буде приводом для початку досудового розслідування.

Акт документальної перевірки є одним із приводів для відкриття кримінального провадження. А тому до його підготовки висуваються певні вимоги. Опитування слідчих Державної фіскальної служби України дало змогу виявити основні недоліки актів документальних перевірок: порушення методики проведення перевірки і неправильне тлумачення податкового законодавства – 80,1%; неповнота вивчення документів, які утворюють податкову і бухгалтерську звітність, – 71,4%; складність у викладенні матеріалів перевірки – 52,4%; механізм скоєння злочину не розкритий – 47,6% [11, с. 206–211].

Висновок. Виявлення ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) – важливий етап усього розслідування. За чинним законодавством виявлення та безпосереднє розслідування кримінального провадження нерозривно пов'язані. З огляду на специфіку такого кримінального правопорушення, як ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів), можна сказати, що виявлення цього кримінального правопорушення є не тільки приводом для початку досудового розслідування, а є і його першою стадією, тому що у разі виявлення можуть бути здобуті важливі докази. Основним засобом виявлення ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) є здійснення податкового контролю, а саме проведення перевірок, передбачених Податковим кодексом України. У разі виявлення порушень за результатами таких перевірок складається акт, який може стати приводом для початку досудового розслідування.

#### ЛІТЕРАТУРА

1. Суд, правоохоронні та правозахисні органи України: підручник / за ред. В.Т. Маляренко. Київ. 2004. 376 с.
2. Александров И.В. Налоговые преступления: Криминалистические проблемы расследования. С-Пб. 2002. 247 с.
3. Криминалистика: учебник для вузов / под ред. Р.С. Белкина. Москва. 2001. 990 с.
4. Криминалистика: учебник. изд. 2-е, испр. и доп. / под ред. Е.П. Ищенко. Москва. 2006. 748 с.
5. Основы податкового права: навч. посібник / за ред. проф. М.П. Кучерявенка. Харків: НЮАУ. 2003. 400 с.
6. Податкове право: навч. посіб. / за ред. М.П. Кучерявенка. Київ: Юрінком Інтер, 2003. 400 с.
7. Налоговое право / Ю.А. Крохина. Москва. 2011. 463 с.
8. Полтева А.М. Камеральная налоговая проверка как форма налогового контроля. Административное и муниципальное право. 2009. № 4 (16). С. 61–66.
9. Науково-практичний коментар до Податкового кодексу України: в 3 т. / заг. редакція М.Я. Азарова. Київ. 2010. 2389 с.
10. Налоговый контроль: налоговые проверки и производство по фактам налоговых правонарушений. Учебно-практическое пособие / за ред. Ю.Ф. Кваша. Москва: Юристъ. 2001. 540 с.
11. Марущак О.А. Криміналістична характеристика ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) та основні засади їх розслідування: дис. ... канд. юр. наук: 12.00.09. Донецький юридичний інститут МВС України, Кривий Ріг, 2017. 222 с.