

Отже, право міжнародних угод — це галузь міжнародного права, що регулює укладення, тлумачення та припинення дії договорів [7].

### Література

1. Лукашук И. И. Современное право международных договоров: — В 2 томах. — 1 том. — 635 с.
2. Reuter P. Introduction to the Law of Treaties. — Geneva, 1995. — p. 3.
3. Мережко О. О. Право міжнародних договорів: сучасні проблеми теорії та практики: Монографія. — К.: Таксон, 2002. — 334 с.
4. Harvard Research on International Law, Law of Treaties // 29 American Journal of International Law. Supp. — 1935. — p. 843.
5. Международное право: Учебник. / Отв. ред. Ю. М. Колосов, Э. С. Кривчикова. — М.: Международные отношения, 2003. — 720 с. — С. 177.
6. Талалаев А. Н. Венская конвенция о праве международных договоров. Комментарий. — М., 1997.
7. Хайд Ч. Ч. Международное право. Т. 1. — М., 1950. — С. 252.
8. Year Book of ILC. 1966. Vol. II P/ 189.

Стаття надійшла до редакції 29.01.2008.

*І. А. Малютін,*  
канд. юрид. наук,  
доцент кафедри теорії та історії держави і права,  
ДВНЗ «КНЕУ імені Вадима Гетьмана»

### ПОДАТКОВА ПЕРЕВІРКА — ОСОБЛИВИЙ МЕТОД ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ

*Стаття присвячена теоретичним питанням правової природи податкових перевірок у системі державного фінансового контролю. У даній праці аналізується поняття фінансового та податкового контролю, податкової перевірки як особливого методу державного фінансового контролю, її зміст, стадії та види.*

**Ключові слова:** державний фінансовий контроль, фінансовий контроль, податковий контроль, податкова перевірка.

Актуальність питань фінансово-правової діяльності пов'язана з певним колом проблем, які необхідно розв'язати найближчим часом. Вони є важливими для України, оскільки від їх вдалого

розв'язання залежить успіх і процвітання кожної людини та громадянина, держави в цілому, що визначає її фінансову політику, світовий імідж.

Аналіз чинних нормативно-правових актів України вказує на відсутність чітких процедур організації проведення податкових перевірок, що змушує кожний контролюючий орган самостійно розробляти порядок проведення перевірок у вигляді методичних рекомендацій відомчого характеру, які є необов'язковими до виконання суб'єктами господарської діяльності. Дане положення свідчить, що вітчизняна система оподаткування в даний час далека від досконалості. Нормативна невизначеність поняття форми податкового контролю і податкової перевірки зокрема потребує наукового дослідження та обґрунтованого вирішення.

Перш ніж розглянути питання, пов'язані з податковим контролем та податковою перевіркою, необхідно звернутися до правової природи податкових перевірок у системі державного фінансового контролю.

Державний фінансовий контроль — це функція (напрямок діяльності) органів державної влади, спрямований на забезпечення законності, фінансової дисципліни, раціональності в процесі мобілізації, розподілу і використання коштів централізованих і децентралізованих грошових фондів держави.

*Фінансовий контроль — поняття більш широке за своїм змістом, ніж державний фінансовий контроль. Воно охоплює діяльність як державних органів, так і недержавних організацій, спрямовану на забезпечення законності, фінансової дисципліни, доцільності в процесі мобілізації, розподілу та використання коштів централізованих і децентралізованих грошових фондів держави з метою найефективнішого соціально-економічного розвитку суб'єктів фінансових правовідносин.*

Мета фінансового контролю полягає в створенні ефективного фінансового механізму, спрямованого на дотримання суб'єктами фінансових правовідносин законності та фінансової дисципліни.

Зміст або сутність фінансового контролю розкривається в таких його завданнях:

- перевірка своєчасності й повноти виконання контрольованими суб'єктами фінансових зобов'язань перед бюджетом;
- перевірка та ревізія цільового використання коштів;
- перевірка дотримання правильності здійснення фінансових операцій, зберігання грошових коштів та матеріальних засобів;

— перевірка правильності й ефективності використання грошових ресурсів, що перебувають у господарському віданні чи оперативному управлінні суб'єкта перевірки;

— виявлення внутрішніх резервів виробництва: підвищення його ефективності за рахунок заощадження грошових і матеріальних ресурсів, рентабельності, підвищення продуктивності праці, вдосконалення технології виробництва;

— запобігання порушення законності у сфері фінансової діяльності;

— виявлення й усунення порушень фінансової дисципліни, забезпечення відшкодування матеріальних збитків, виявлення винних осіб і притягнення їх до юридичної відповідальності.

Реалізація завдань фінансового контролю є необхідною умовою забезпечення законності в процесі здійснення фінансової діяльності.

Особливим видом державного фінансового контролю є податковий контроль, який вважється одним з найбільш важливих елементів податкової системи держави. Державне управління у податковій сфері включає таку важливу функцію, як контроль, тобто податковий контроль. Саме проблематика податкового контролю потребує особливої уваги в дослідженнях управління насамперед податковою галуззю [1].

У спеціальних наукових дослідженнях *податковий контроль* визначається як один із видів фінансового контролю, що здійснюється у сфері державного управління за оподаткуванням. Суть даного контролю полягає у діяльності уповноважених державою суб'єктів щодо встановлення стану виконання вимог чинного податкового законодавства особами, на яких покладено обов'язок з обчислення, сплати, утримання, перерахування податків, зборів (обов'язкових платежів), виявлення відхилень у їхній діяльності від законодавчо встановлених вимог, їх припинення й усунення, а також щодо поновлення порушених прав держави та територіальних громад на своєчасне й повне одержання відповідних сум податкових платежів і недопущення таких порушень у майбутньому[2].

Наукове дослідження проблем правового регулювання податкового контролю зумовлене такими обставинами:

— держава зацікавлена в своєчасному та повному забезпеченні надходження грошових коштів до публічних грошових фондів;

— платники податків зацікавлені в створенні досконалого механізму податкового контролю, який би не створював ускладнень їх фінансово-господарської діяльності.

Одним із методів, за допомогою якого реалізуються завдання фінансового контролю, є перевірка. Суть її в обстеженні та вивченні окремих частин фінансово-господарської діяльності суб'єктів перевірки. У даній статті йтиметься про податкову перевірку як особливий метод державного фінансового контролю.

Податкова перевірка — це врегульована нормами матеріального та процесуального права діяльність спеціально уповноважених державних органів з контролю за дотриманням платниками податків порядку і строків нарахування, утримання, сплати податків та зборів (обов'язкових платежів) і надання податкової звітності, яка проводиться на підставі аналізу та дослідження первинної облікової і звітної документації, пов'язаної зі сплатою податків та зборів (обов'язкових платежів).

Своєчасне та повне формування дохідної частини бюджетів значною мірою пов'язане з рівнем організації в державі контролю за сплатою податків, зборів (інших обов'язкових платежів), а податкова перевірка є дієвим способом отримання інформації про виконання платником податку своїх обов'язків щодо обчислення та сплати податків, зборів (обов'язкових платежів), у зв'язку з чим важливою є проблема чіткого формулювання в нормативно-правових актах поняття податкового контролю взагалі і зокрема його основної форми — податкової перевірки.

Головною метою податкової перевірки є контроль за своєчасністю і повнотою сплати платниками податків і зборів (обов'язкових платежів). Здійснення податкових перевірок передбачає послідовну реалізацію дій, пов'язаних зі здійсненням податкового контролю певними суб'єктами щодо діяльності конкретних осіб під час реалізації ними обов'язків, пов'язаних зі сплатою певних податків і зборів (обов'язкових платежів). Проведення податкової перевірки передбачає певну підготовку дій з контролювання, здійснення самої податкової перевірки і підбиття її підсумків, тобто є регламентованою нормативно-правовими актами про податки та збори сукупністю всіх дій податкових органів (митних органів, органів позабюджетних фондів), що мають на меті перевірку дотримання норм законодавства про податки і збори (обов'язкові платежі).

Умовно процес проведення податкової перевірки можна поділити на такі стадії:

— підготовка до проведення податкової перевірки (яка включає визначення виду податкової перевірки та підстав її проведення, видання наказу керівника податкового органу про проведення перевірки, оформлення посвідчень на право проведення перевірки

ки, ознайомлення з матеріалами попередніх перевірок, виклик платника податку тощо);

— проведення безпосередньо перевірки дій;

— оформлення акта (в разі виявлення фактів порушень вимог податкового та іншого законодавства суб'єктами господарювання) чи довідки (в разі невиявлення відповідних порушень) про проведення податкової перевірки;

— підписання акта та розгляд заперечень платників податків до прийняття податкових повідомлень-рішень (п. 2.5. наказу ДПА України № 110 [3]);

— оформлення результатів податкової перевірки у вигляді прийняття податкових повідомлень-рішень про визначення податкових зобов'язань та застосування штрафних (фінансових) санкцій;

— оскарження результатів податкової перевірки в позасудовому порядку (в порядку адміністративного оскарження);

— перегляд результатів податкової перевірки за нововиявленими обставинами, в позасудовому порядку.

— оскарження результатів податкової перевірки в судовому порядку.

Суб'єктами податкових перевірок є учасники контрольних податкових правовідносин, наділені відповідними правами та обов'язками. З одного боку, суб'єктами податкових перевірок є юридичні особи, їх філії, відділення, інші відокремлені підрозділи та фізичні особи, на яких покладено обов'язок утримувати та/або сплачувати податки і збори (обов'язкові платежі), пеню та штрафи, і які складають групу контрольованих суб'єктів. Іншою групою суб'єктів податкових перевірок є контролюючі суб'єкти, дії яких пов'язані з проведенням податкових перевірок та орієнтовані на оцінку поведінки підконтрольних суб'єктів. Серед основних прав органів державної податкової служби виокремлюється право здійснювати документальні невізні та планові і позапланові візні перевірки.

До системи суб'єктів податкових перевірок входять не лише платники податків і зборів, а також податкові агенти, тобто особи, які представляють зобов'язану сторону в податкових правовідносинах. До учасників податкових перевірок також належать особи, процесуальні дії яких є засобами доведення. Це можуть бути, зокрема, свідки, експерти. Вони виконують функцію сприяння провадженню у справі про податкове правопорушення, і без їхньої участі неможливо провести незалежну об'єктивну оцінку дій контрольованих суб'єктів податкової перевірки.

Об'єктом податкової перевірки є дії (бездіяльність) особи, яка перевіряється, з належного обліку та здійснення операцій з об'єктами оподаткування, дотримання порядку сплати податків і зборів (обов'язкових платежів), правомірного використання податкових пільг, а предметом — грошові документи, бухгалтерські книги, звіти, кошториси, декларації та інші носії інформації, пов'язані з обчисленням і сплатою податків та зборів (обов'язкових платежів).

Аналізуючи досліджені в науковій літературі підходи до класифікації видів податкової перевірки [4], можна поділити їх за певними ознаками на такі види:

- планова виїзна перевірка;
- позапланова виїзна перевірка;
- оперативна перевірка;
- рівночасна перевірка;
- зустрічна перевірка;
- комплексна документальна перевірка;
- камеральна (кабінетна) перевірка.

Процесуальну частину планових і позапланових перевірок фінансово-господарської діяльності суб'єктів господарювання, що проводяться контрольними органами, регулює Указ Президента України «Про деякі заходи з дерегулювання підприємницької діяльності» від 23.07.98 р., за № 817/98.

Згідно з цим указом, плановою виїзною перевіркою вважається перевірка фінансово-господарської діяльності суб'єкта підприємницької діяльності, яка передбачена в плані роботи контролюючого органу й здійснюється за місцезнаходженням такого суб'єкта чи за місцем розташування об'єкта власності, стосовно якого вона проводиться. Планова виїзна перевірка проводиться за сукупними показниками фінансово-господарської діяльності суб'єкта підприємницької діяльності за письмовим рішенням керівника контрольного органу [5].

Право на проведення виїзної перевірки суб'єкта господарської діяльності надається лише у тому разі, коли йому не пізніше, ніж за 10 календарних днів до дня проведення зазначеної перевірки, надіслано повідомлення із зазначенням дати її проведення. У разі неможливості проведення одночасної перевірки всіма контролюючими органами перевірки проводяться у різні терміни, погоджені цими органами із суб'єктом господарювання.

Позаплановою виїзною перевіркою вважається перевірка, яка не передбачена в планах роботи контролюючого органу і проводиться за наявності хоча б однієї з таких обставин:

— за наслідками зустрічних перевірок виявлено факти, які свідчать про порушення суб'єктом господарської діяльності норм законодавства;

— суб'єктом господарської діяльності не подано в установлений термін документів обов'язкової звітності;

— виявлення недостовірних даних, заявлених у документах обов'язкової звітності;

— суб'єкт господарської діяльності подав в установленому порядку скаргу про порушення законодавства службовими особами контролюючого органу під час проведення планової чи позапланової виїзної перевірки;

— виникнення потреби у перевірці відомостей, отриманих од особи, яка мала правові відносини із суб'єктом господарської діяльності;

— ненадання пояснень і їх документальних підтверджень на обов'язковий запит контролюючого органу протягом трьох робочих днів од дня отримання запиту;

— у разі реорганізації (ліквідації) підприємства.

Оперативна перевірка передбачає контроль за дотриманням суб'єктами господарської діяльності встановленого порядку розрахунків зі споживачами за готівку з використанням електронно-касових апаратів і товарно-касових книг, грошових документів, лімітів готівки в касах та її використання для розрахунку за товари, роботи, послуги, наявності відомостей про державну реєстрацію суб'єктів господарської діяльності, ліцензій, торгових патентів, інших спеціальних дозволів на здійснення окремих видів господарської діяльності й марок акцизного збору, а також обстеження будь-яких виробничих, складських, торгових та інших приміщень, що використовуються як юридична адреса таких платників або для одержання доходів.

Оперативна перевірка повинна проводитися за окремими планами органів державної податкової служби в складі не менше двох посадових осіб. Проведення оперативної перевірки починається, як правило, з фіксації службовою особою податкової служби факту закупівлі споживачем товару (замовлення, одержання послуги) або з негласної контрольної закупівлі товару. Оперативні перевірки здійснюються підрозділами податкової міліції у зв'язку з надходженням інформації щодо протиправних дій осіб платників податків, правопорушень у сфері оподаткування, ухилення від сплати платежів до бюджету тощо.

Рівночасна перевірка, як правило, проводиться за спеціальними рішеннями податкових органів. Наприклад, якщо проводиться перевірка платників цілої галузі або крупних підприємств, які мають структурні підрозділи в різних областях України, рішення про таку перевірку приймається ДПА України. Якщо перевіряється підприємство, що має філії чи структурні підрозділи переважно в одному регіоні, рішення приймається податковою адміністрацією відповідної області.

Рівночасній перевірці підлягають:

— підприємства, які належать до складу однієї системи підпорядкування, чи за галузевим призначенням;

— підприємства, які ведуть аналогічні види діяльності;

— структурні підрозділи головного підприємства (філії, відділення, представництва, дочірні підприємства тощо);

— підприємства-партнери в господарських стосунках тощо.

Зустрічна перевірка проводиться на підприємствах, що є господарським партнером раніше перевіреного суб'єкта господарювання, з метою з'ясування реальних обставин здійснення певної операції, повноти оприбуткування отриманої за нею продукції (товарів) або виручки від її реалізації за допомогою зіставлення відповідних даних обліку в обох підприємствах.

Зустрічні перевірки проводяться державними податковими органами в міру виникнення необхідності в їх здійсненні, тобто позапланово. Зустрічна перевірка проводиться на підставі:

— письмового звернення керівництва податкового органу, що здійснює перевірку підприємства, до органу податкової служби за місцем його партнера (тобто місця взяття його на податковий облік) щодо господарських стосунків між ними протягом не більше 10 робочих днів з моменту отримання завдання;

— письмового розпорядження керівництва державного податкового органу на проведення перевірки партнерів підприємства із залученням фахівців із питань, які підлягають перевірці.

Комплексна документальна перевірка охоплює питання правильності обчислення й сплати всіх видів податків, зборів та обов'язкових платежів на підставі вивчення діяльності платників податків щодо дотримання ними основ податкового та валютного законодавства, правильності розрахунків з бюджетами всіх рівнів, достовірності ведення бухгалтерського обліку, складення звітності.

Суттєве значення у проведенні комплексної документальної перевірки належить визначенню достовірності даних податкової звітності суб'єкта господарської діяльності. Вона встановлюється



за допомогою формальної чи арифметичної перевірки первинних документів та реєстрів бухгалтерського обліку чи за допомогою спеціальних прийомів фактичного й документального контролю. Крім того, здійснення комплексної перевірки обов'язково передбачає проведення на підставі даних бухгалтерського обліку та звітності поглибленого аналізу діяльності платника податків, його фінансового стану тощо.

Камеральна невиїзна перевірка — попередня перевірка з широким спектром проведення перевірочних процедур, урегульована нормами матеріального і процесуального права діяльність спеціально уповноважених державних органів, які контролюють дотримання платниками порядку та строків нарахування, утримання, сплати податків і зборів (обов'язкових платежів) та надання податкової звітності, яка проводиться на підставі аналізу і дослідження первинної облікової та звітної документації, пов'язаної зі сплатою податків і зборів (обов'язкових платежів).

Камеральна перевірка здійснюється уповноваженими службовими особами податкового органу згідно з їх службовими обов'язками без спеціального рішення керівника. Контроль під час документальних невиїзних перевірок забезпечується лише аналізом поданих податкових декларацій, звітів та інших документів, пов'язаних з нарахуванням і сплатою податків та зборів (обов'язкових платежів).

Основними етапами камеральної перевірки є:

— перевірка повноти надання платниками податків і зборів (обов'язкових платежів) передбачених законодавством про податки і збори (обов'язкові платежі) документів податкової звітності;

— перевірка своєчасності надання документів податкової звітності до податкового органу;

— візуальна перевірка правильності оформлення документів податкової звітності (повноти заповнення всіх необхідних реквізитів, чіткості їх заповнення тощо);

— перевірка обґрунтованості застосування платником податків ставок податку та пільг, їх відповідності чинному законодавству;

— перевірка правильності складання розрахунків у наданих документах податкової звітності, що включає арифметичний підрахунок підсумкових сум податків і зборів (обов'язкових платежів), які підлягають сплаті до бюджету чи відшкодуванню з бюджету (наприклад, податку на додану вартість) і перевірку обґрунтованості застосування ставок податку й податкових пільг,

а також правильність відображення показників, необхідних для обчислення бази оподаткування з метою виявлення арифметичної чи іншої помилки у наданій звітності.

При здійсненні камеральних перевірок приділяється також увага:

- виявленню і запобіганню податковим правопорушенням;
- стягненню несплачених або не повністю сплачених сум податків і зборів (обов'язкових платежів);
- притягненню винних осіб до юридичної відповідальності за вчинення податкових правопорушень;
- підготовці необхідної інформації для забезпечення раціонального відбору платників податків для проведення виїзних податкових перевірок [6].

Підсумком проведення будь-якої перевірки є документальне підтвердження та закріплення її результатів. Документами, які фіксують результати податкового контролю, в основному є акти та довідки податкових перевірок, які складаються з дотриманням встановленої форми і відповідних вимог. Порухення службовими особами контрольних органів вимог порядку організації та проведення документальних перевірок, порядку оформлення матеріалів документальних перевірок та порядку вручення платникам податків податкових повідомлень-рішень може стати причиною надходження до органів державної податкової служби, прокуратури, а також судових органів обґрунтованих скарг платників податків.

Отже, відсутність чітких процедур організації проведення податкових перевірок, належного законодавчого визначення правової природи та строків давності застосування штрафних (фінансових) санкцій за порушення норм податкового законодавства, яке контролюється органами державної податкової служби, зумовлює низку проблем у процесі правозастосування та призводить до безпідставного обмеження прав і законних інтересів суб'єктів господарювання, потребує негайного вирішення на законодавчому та відомчому рівнях.

### *Література*

1. *Скрипник В. С.* Управлінська сутність державного податкового контролю: досвід правового аналізу // *Правове регулювання економіки.* — 2005. — № 5. — С. 195.

2. *Рева Д. Р.* Правове регулювання податкового контролю в Україні: Автореф. ... дис. канд. юрид. наук. — Харків: НЮАУ, 2005. — 20 с.

3. Наказ ДПА України «Про затвердження інструкції про порядок застосування штрафних (фінансових) санкцій органами державної податкової служби» від 17.03.2001 р., за № 110.

4. *Ногина О. А.* Налоговый контроль: вопросы теории. — СПб.: Питер, 2002. — 160 с.

5. *Указ Президента України* «Про деякі заходи з дерегулювання підприємницької діяльності» від 23.07.98 р. за № 817/98.

6. *Ботвинов Р. Г.* Механізм правового регулювання податкових перевірок як форма реалізації податкового контролю: Автореф. ... дис. канд. юрид. наук. — К.: МКА, 2008. — 18 с.

Стаття надійшла до редакції 20.02.2008.

*О. А. Назаренко,*  
канд. юрид. наук,  
доцент кафедри міжнародного та європейського права,  
ДВНЗ «КНЕУ імені Вадима Гетьмана»

## **ЗАСТОСУВАННЯ ДОГОВОРІВ У СФЕРІ КОНСТИТУЦІЙНО-ПРАВОВИХ ВІДНОСИН**

*У статті аналізуються проблеми та перспективи використання нормативно-правових договорів для регулювання конституційних правовідносин. Відзначається потужний потенціал договору як регулятора правовідносин зокрема і в публічно-правовій сфері. Запропоновано класифікацію таких нормативно-правових угод.*

**Ключові слова:** договір, нормативно-правовий договір, міжнародний договір України, джерело конституційного права.

Застосування угод протягом багатьох років зумовлено насамперед тим, що йдеться про гнучку правову форму, яка може врегульовувати різні за характером суспільні відносини. Останнім часом на відміну від радянських часів, за яких договір широко застосовувався насамперед у сфері цивільного, господарського й частково трудового права, договірна форма утверджується і в конституційному праві.