

1.4. Правове регулювання контролю за наданням державної підтримки (допомоги) суб'єктам господарювання: проблеми та перспективи розвитку

В актах чинного національного законодавства, яким регламентовано питання надання державної фінансової підтримки суб'єктам господарювання, зокрема, Господарський кодекс України (далі – ГК України), Указ Президента «Про державну підтримку малого підприємництва» від 12.05.1998 № 456/98, Закон України «Про розвиток та державну підтримку малого і середнього підприємництва в Україні» від 22.03.2012 № 4618-VI, Закон України «Про державну підтримку суднобудівної промисловості України» від 18.11.1999 № 1242-XIV, Закон України «Про державну допомогу суб'єктам господарювання» 01.07.2014 № 1555-VII (далі – Закон про державну допомогу), Закон України «Про державну підтримку сільського господарства України» від 24.06.2004 № 1877-IV, постанова Кабінету Міністрів України «Про затвердження Порядку надання фінансової державної підтримки суб'єктам мікропідприємництва та малого підприємництва» від 24.01.2020 № 28 та ін. не містять визначення поняття державної фінансової підтримки. Зважаючи на це, у сучасній правовій науці й досі відсутній однастайний підхід до визначення понять «державна фінансова підтримка суб'єктів господарювання» або ж «державна фінансова підтримка суб'єктів підприємництва».

Водночас науковці неодноразово зосереджували увагу на необхідності розмежування категорій «державна підтримка суб'єктів господарювання та «державна допомога суб'єктам

господарювання», оскільки в деяких вищенаведених нормативно-правових актах використовується перша категорія, а в деяких – друга.¹ В межах цієї публікації ми не будемо зосереджувати увагу на їх розмежуванні, лише підкреслимо, що такий поділ має вагоме значення для подальшої характеристики цих правових явищ. Показово, що законодавець часто використовує названі категорії як синоніми. У той же час порядок надання підтримки й допомоги суб'єктам господарювання, їх форми та види, суб'єктний склад та їх правовий статус передбачено різний.

Відповідно до ст. 4 Закону України «Про державну допомогу суб'єктам господарювання» формами такої допомоги є: 1) субсидії та гранти; 2) дотації; 3) податкові пільги, відстрочення або розстрочення сплати податків, зборів чи інших обов'язкових платежів; 4) списання боргів, включно із заборгованістю за надані державні послуги, списання штрафних санкцій, компенсація збитків суб'єктам господарювання; 5) гарантії, кредити на пільгових умовах, обслуговування кредитів за пільговими тарифами; 6) зменшення фінансових зобов'язань суб'єктів господарювання перед фондами загальнообов'язкового державного соціального страхування; 7) надання, прямо чи опосередковано, суб'єктам господарювання товарів чи послуг за цінами нижче ринкових або придбання товарів чи послуг суб'єктів господарювання за цінами, вище ринкових; 8) продаж державного майна за цінами, нижче ринкових; 9) збільшення державної частки в статут-

¹ Див., наприклад: Дмитрик О. О., Токарева К. О. *Форми державної допомоги суб'єктам підприємництва: актуальні питання правового регулювання. Правові основи здійснення господарської діяльності в інноваційному суспільстві*: монографія / за ред. А. П. Гетьмана, С. В. Глібка, О. О. Дмитрик, Г. В. Анісімової. Харків : Право, 2018. С. 212.

ному капіталі суб'єктів господарювання або збільшення вартості державної частки на умовах, неприйнятних для приватних інвесторів¹.

При цьому контроль за наданням державної допомоги у різних формах реалізується сукупністю суб'єктів, уповноважених державою. Зазначимо, що способи та форми контролю за наданням державної підтримки (допомоги) встановлюються не лише нормативно-правовими актами, які регламентують питання надання такої допомоги (підтримки), а й іншими галузевими законами, з огляду на специфіку видів та форм цієї допомоги (наприклад, Податковим кодексом України щодо надання податкових пільг, розстрочення/відстрочення податкового боргу суб'єктів господарювання; Бюджетним кодексом України – щодо надання державних та місцевих гарантій тощо).

Зобов'язання України щодо створення ефективної системи контролю державної допомоги суб'єктам господарювання, за зразком системи, яка існує у Європейському Союзі, передбачені низкою міжнародних угод. Найбільш загальні та чіткі вимоги до такої системи встановлено у ст. ст. 262–267 ч. 2 «Державна допомога» Гл. 10 «Конкуренція» Розд. IV «Торгівля і питання, пов'язані з торгівлею» Угоди про асоціацію між Україною та Європейським Союзом, Європейським співтовариством з атомної енергії і їхніми державами-членами.² Такі вимоги можна поділити на декілька блоків, що стосуються:

¹ Про державну допомогу суб'єктам господарювання : Закон України від 01.07.2014 № 1555-VII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1555-18#Text>.

² Угода про Асоціацію між Україною, з однієї сторони, та Європейським Союзом, Європейським співтовариством з атомної енергії і їхніми державами-членами, з іншої сторони. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/984_011#n1819.

- впровадження основних принципів ЄС у сфері державної допомоги;
- забезпечення інституційної спроможності незалежного органу з питань державної допомоги;
- розроблення підзаконних нормативно-правових актів з питань державної допомоги суб'єктам господарювання з урахуванням первинного та вторинного законодавства ЄС, судової практики Суду ЄС, рамковими положеннями, керівними принципами та іншими чинними адміністративними актами Європейського Союзу;
- забезпечення прозорості.

Якщо говорити про сукупність суб'єктів, що здійснюють контроль за наданням державної допомоги, то до їх кола можна віднести Державну податкову службу України, Антимонопольний комітет України, Державну аудиторську службу та інші органи (залежно від форми державної допомоги суб'єктам господарювання). Повноваження таких органів визначені низкою нормативно-правових актів. При цьому, незважаючи на перманентний процес удосконалення змісту останніх, що обумовлено проведенням як адміністративної, так і податкової та інших реформ, наразі не усунуто проблеми при їх реалізації. Наведемо декілька прикладів.

Так, Закон України «Про державну допомогу суб'єктам господарювання», розроблений з урахуванням всіх зобов'язань, визначених Угодою про асоціацію між Україною та ЄС. Відповідно до ст. 8 цього ж закону одним з повноважень Уповноваженого органу, яким є Антимонопольний комітет України (далі –АМК), є прийняття рішення про проведення моніторингу державної допомоги. Метою проведення моніторингу державної допомоги є здійснення контролю

за дотриманням вимог Закону та рішень АМК, а також підготовка та подання звітності про державну допомогу, забезпечення прозорості надання суб'єктам господарювання державної допомоги, інформування всіх заінтересованих осіб про державну допомогу, забезпечення ефективності функціонування системи державної допомоги в Україні, захисту та розвитку конкуренції (п. 2)¹.

Законодавець виділяє такі завдання проведення моніторингу державної допомоги, як-то: (1) збирання та проведення аналізу інформації про заходи з підтримки суб'єктів господарювання за рахунок ресурсів держави чи місцевих ресурсів; (2) забезпечення постійного контролю за дотриманням надавачами та отримувачами допомоги вимог законодавства щодо окремих категорій та форм державної допомоги, допустимої інтенсивності державної допомоги, допустимих витрат, допустимого рівня накопичення сум допомоги отримувачами, інших характеристик державної допомоги; (3) забезпечення контролю за державною допомогою, надавачі якої звільнені від обов'язку повідомлення Уповноваженого органу відповідно до ч. 3 ст. 9 Закону, та незначною державною допомогою, визначеною в п. 9 ч. 1 ст. 1 Закону; (4) підготовка, подання та оприлюднення звітності про державну допомогу; (5) формування та ведення реєстру державної допомоги (п. 7)².

При цьому результати моніторингу використовуються АМК для:

¹ Порядок проведення моніторингу державної допомоги суб'єктам господарювання : затв. розпорядж. Антимонопол. ком. України від 28.12.2015 № 43-пп. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0140-16#Text>.

² Там само.

- підготовки пропозицій та рекомендацій надавачам державної допомоги;
- розроблення та внесення в установленому порядку Кабінету Міністрів України пропозицій щодо прийняття нормативно-правових актів з питань державної допомоги та/або внесення змін до існуючих;
- встановлення відповідно до ст. 7 Закону умов для звільнення від обов'язку повідомлення про державну допомогу окремих груп надавачів категорій державної допомоги та/або виключення надавачів окремих категорій державної допомоги з тих, що звільнені від такого обов'язку;
- підготовки роз'яснень та узагальнень з питань застосування законодавства у сфері державної допомоги;
- формування та ведення карти регіонального розподілу державної допомоги (п. 8)¹. Наведене дозволяє стверджувати, що застосування такого методу контролю як моніторинг у сфері надання державної допомоги суб'єктам господарювання, спрямоване не лише на перевірку учасників правовідносин щодо державної підтримки (допомоги), а й оцінки та перспективного планування діяльності АМК щодо удосконалення чинного законодавства у сфері надання державної допомоги й надання роз'яснень щодо застосування такого законодавства.

Також в контексті проведення моніторингу державної допомоги АМК важливо акцентувати увагу на таких суб'єктах, як надавачі державної допомоги. До них належать: органи влади, органи місцевого самоврядування, органи адміністра-

¹ Порядок проведення моніторингу державної допомоги суб'єктам господарювання : затв. розпорядж. Антимонопол. ком. України від 28.12.2015 № 43-пп. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0140-16#Text>.

тивно-господарського управління та контролю, а також юридичні особи, що діють від їх імені, уповноважені розпоряджатися ресурсами держави чи місцевими ресурсами і ініціюють та/або надають державну допомогу (п. 6 ч. 1 ст. 1)¹. Вказані учасники зобов'язані щорічно надавати інформацію про надану державну допомогу, про державну допомогу, надавачі якої згідно із Законом звільнені від обов'язку повідомлення про неї як про нову державну допомогу, а також інформації про незначну державну допомогу (абз. 1 п. 9)².

Порядок, форми та вимоги щодо подання АМК України інформації про чинну державну допомогу суб'єктам господарювання регламентовано Розпорядження Антимонопольного комітету України від 28.12.2015 № 43-рп.³ У вказаному акті зазначено строки та види інформації, яку мають подавати надавачі держдопомоги АМК. Згідно з п. 15 цього Розпорядження, якщо надавач державної допомоги не подав Уповноваженому органу інформацію про чинну державну допомогу в установленій Законом строк, Уповноважений орган надсилає йому письмову вимогу щодо подання протягом 30 днів такої інформації та підтвердних документів про надання державної допомоги.

¹ Про державну допомогу суб'єктам господарювання : Закону України від 01.07.2014 № 1555-VII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1555-18#Text>.

² Порядок проведення моніторингу державної допомоги суб'єктам господарювання : затв. розпорядж. Антимонопол. ком. України від 28.12.2015 № 43-рп. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0140-16#Text>.

³ Порядок, форми та вимоги щодо подання Антимонопольному комітету України інформації про чинну державну допомогу суб'єктам господарювання : затв. розпорядж. Антимонопол. ком. України від 28.12.2015 № 43-рп. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0141-16#Text>.

У рамках проведення моніторингу Уповноважений орган може отримувати інформацію про державну допомогу з інших джерел (органів виконавчої влади, органів місцевого самоврядування, органів адміністративно-господарського управління та контролю, суб'єктів господарювання, громадян, об'єднань, установ, організацій, що не є надавачами державної допомоги, яка подається в довільній формі та на яку не поширюються вимоги щодо порядку подання та оформлення повідомлень про державну допомогу (п. 12)¹. З огляду на викладене, можемо зробити висновок, що інформацію про допомогу суб'єктам господарювання для АМК можуть подавати як надавачі такої допомоги, так і будь-які інші особи. Однак для надавачів допомоги – це законодавчо встановлений обов'язок, а для всіх інших суб'єктів – право.

При цьому інформація, отримана інших джерел обов'язково проходить попередню перевірку АМК на предмет: а) ймовірної належності виявлених (повідомлених) заходів підтримки суб'єктів господарювання за рахунок ресурсів держави чи місцевих ресурсів до незаконної державної допомоги; б) наявності ознак того, що чинна державна допомога не є або не може вважатись допустимою для конкуренції; в) наявності обґрунтованих підозр щодо неналежного використання державної допомоги (п. 13)². Строк проведення Уповноваженим органом попередньої перевірки та аналізу інформації про державну допомогу не повинен перевищувати 30 днів з моменту отримання повідомлення. За результатами попередньої перевірки АМК:

¹ Порядок проведення моніторингу державної допомоги суб'єктам господарювання : затв. розпорядж. Антимонопол. ком. України від 28.12.2015 № 43-пп. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0140-16#Text>.

² Там само.

проводить поглиблений аналіз в порядку, у разі висновку про ймовірну належність виявлених (повідомлених) заходів підтримки до незаконної державної допомоги;

проводить поглиблений аналіз інформації у разі висновку щодо обґрунтованості підозр щодо неналежного використання державної допомоги;

проводить перегляд чинної державної допомоги у разі виявлення ознак того, що чинна державна допомога не є або більше не може вважатись допустимою для конкуренції;

направляє заявнику не пізніше 30 днів з дня отримання повідомлення, відповідь про неналежність повідомлених заходів підтримки до незаконної державної допомоги, відсутність підстав для перегляду чинної державної допомоги або необґрунтованість інформації про неналежне використання державної допомоги (п. 13)¹. Фактично після проведення попередньої перевірки інформації, отриманої від заявників, Уповноважений орган продовжує аналізувати інформацію й має певним чином відреагувати (переглянути чинну державну допомогу, якщо вона характеризується ознаками недопустимості для конкуренції, або ж направити відповідь заявнику з питань державної допомоги суб'єктам господарювання.

На підставі викладеного зазначимо, що серед контрольних заходів у сфері державної допомоги, Законом України «Про державну допомогу суб'єктам господарювання» передбачено лише проведення моніторингу державної допомоги Анти-монопольним комітетом України. У той же час, як ми вже

¹ Порядок проведення моніторингу державної допомоги суб'єктам господарювання : затв. розпорядж. Антимонопол. ком. України від 28.12.2015 № 43-пп. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0140-16#Text>.

вказували за текстом, форми державної допомоги, закріплені у ст. 4 наведеного нормативно-правового акта, за своєю суттю є різними й їх надання регламентовано іншими законами. Так, питання щодо надання таких форм державної допомоги суб'єктам господарювання, як податкова пільга, відстрочення та розстрочення сплати податків урегульовано нормами Податкового кодексу України (далі – ПК України). Зокрема, у ст. 30 ПК України регламентовано поняття, підстави встановлення та порядок використання податкових пільг суб'єктами господарської діяльності. Згідно з п. 30.5 ст. 30 цього кодексу, податкові пільги, порядок та підстави їх надання встановлюються (з урахуванням вимог законодавства України про захист економічної конкуренції) виключно цим кодексом, рішеннями Верховної Ради Автономної Республіки Крим та органів місцевого самоврядування, прийнятими відповідно до ПК України.¹

Відповідно до п. 30.8 ст. 30 ПК України контролюючі органи здійснюють контроль за правильністю надання та обліку податкових пільг, а також їх цільовим використанням, за наявності законодавчого визначення напрямів використання (щодо умовних податкових пільг) та своєчасним поверненням коштів, не сплачених до бюджету внаслідок надання пільги, у разі її надання на поворотній основі. Отже, контроль за наданням такої державної допомоги здійснює не Антимонопольний комітет України, а безпосередньо Державна податкова служба України.

В цій ситуації простежується певна неузгодженість приписів Закону України «Про державну допомогу суб'єктам

¹ Податковий кодекс України : від 02.12.2010 № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17/conv#n227>.

господарування» та положень податкового законодавства України. Так, відповідно до закону про держдопомогу рішення про надання державної допомоги суб'єкту підприємництва приймає АМК, однак, як ми продемонстрували вище, рішення про надання податкових пільг приймає контролюючий орган. На нашу думку, вказані положення потребують відповідного узгодження.

Аналогічна ситуація має місце й з наданням державної допомоги у формі розстрочення/відстрочення податкових платежів суб'єктів господарування. Для розстрочення (відстрочення) грошових зобов'язань (податкового боргу) платник податків повинен звернутися до контролюючого органу з письмовою заявою про розстрочення та відстрочення грошових зобов'язань або податкового боргу. У заяві платник вказує суми податків, зборів, штрафних (фінансових) санкцій (штрафів), пені, сплату яких платник податків просить розстрочити (відстрочити), а також строк розстрочення (відстрочення) та періоди сплати. Окремо зазначаються суми, строк сплати яких ще не настав, а також строк сплати яких вже минув¹. Так, на підставі заяви платника податків орган доходів і зборів (контролюючий орган) приймає відповідне рішення та укладається договір про розстрочення (відстрочення) (п. 1.4)². Рішення про розстрочення, відстрочення грошових зобов'язань чи податкового боргу щодо: 1) загаль-

¹ Див., наприклад: Котенко А. М. Передумови договірного регулювання порядку розстрочення та відстрочення грошових зобов'язань або податкового боргу. *Актуальні проблеми д-ви і права*. 2011. Вип. 62. С. 253.

² Порядок розстрочення (відстрочення) грошових зобов'язань (податкового боргу) платників податків : затв. наказом Міністерства доходів і зборів України від 10.10.2013 № 574. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1853-13#n15>.

нодержавних податків в межах одного бюджетного року приймається керівником (його заступником або уповноваженою особою) контролюючого органу; 2) щодо місцевих податків та зборів – керівником (його заступником або уповноваженою особою) контролюючого органу та затверджується фінансовим органом місцевого органу виконавчої влади, до бюджету якого зараховуються такі місцеві податки та збори. У випадку, коли розстрочення чи відстрочення з загальнодержавних податків та зборів надається на строк, що виходить за межі одного бюджетного року, рішення приймається керівником (його заступником або уповноваженою особою) центрального органу виконавчої влади, що реалізує державну податкову та митну політику, про що повідомляється центральний орган виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну фінансову політику (Мінфін). За умови, що сума, яка підлягає розстроченню чи відстроченню, рішення приймається вже за погодженням з центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну фінансову політику (Мінфін).

Як бачимо, порядок надання зазначених форм державної допомоги регламентовано ПК України та іншими актами податкового законодавства, а рішення про їх надання приймають відповідні контролюючі органи. Тож у такому разі йдеться саме про здійснення податкового контролю, який становить собою систему заходів, що вживаються контролюючими органами та координуються центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну фінансову політику, з метою контролю правильності нарахування, повноти і своєчасності сплати податків і зборів, а також дотримання законодавства з питань регулю-

вання обігу готівки, проведення розрахункових та касових операцій, патентування, ліцензування та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи (п. 61.1 ст. 61 ПК України)¹.

До способів здійснення контролю віднесено такі: ведення обліку платників податків; інформаційно-аналітичне забезпечення діяльності контролюючих органів; перевірки та звірки відповідно до вимог цього Кодексу, а також перевірок щодо дотримання законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, у порядку, встановленому законами України, що регулюють відповідну сферу правовідносин; моніторинг контрольованих операцій та опитування посадових, уповноважених осіб та/або працівників платника податків (ст. 62 ПК України)². Як бачимо, чинним податковим законодавством передбачено різні форми здійснення контролю платників податків. Найбільш розповсюдженими серед них є перевірки.

Згідно з п. 75.1 ст. 75 ПК України контролюючі органи мають право проводити камеральні, документальні (планові або позапланові; виїзні або невиїзні) та фактичні перевірки. Камеральні та документальні перевірки проводяться контролюючими органами в межах їх повноважень виключно у випадках та у порядку, встановлених цим Кодексом, а фактичні перевірки – цим Кодексом та іншими законами України, контроль за дотриманням яких покладено на контролюючі органи.

До кола питань, що не втрачають актуальності, а навпаки, набувають гостроти, безумовно відноситься таке, що стосу-

¹ Податковий кодекс України : від 02.12.2010 № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17/conv#n227>.

² Там само.

ється підстав проведення податкового контролю, і зокрема, фактичних перевірок. Справа у тому, що наразі склалося два полярні підходи як у судовій практиці, так і у доктрині, стосовно того, за яких випадків наказ керівника контролюючого органу про призначення фактичної перевірки відповідає вимогам п. 81.1. ст. 81 Податкового кодексу України¹. Йдеться про те, чи: (а) достатньо лише посилання на відповідні підпункти статей ПК України без розкриття їх змісту та зазначення безпосередньої підстави для призначення перевірки, тобто без зазначення податкової інформації, яка обумовлює юридичні наслідки; чи (б) у змісті наказу обов'язково мають бути зазначені як підпункти статей Податкового кодексу України, так і розкрито їх зміст, тобто наведені безпосередні підстави для призначення перевірки, певну податкову інформацію. Очевидно, що вирішення такої проблеми має і практичне, і теоретичне значення.

Повноваження контролюючого органу проводити фактичні перевірки закріплено пп. 20.1.4. п. 20.1. ст. 20, ст. 75, 80 ПК України відповідно до яких, фактична перевірка проводиться без попередження платника податків на підставі рішення керівника (його заступника або уповноваженої особи) контролюючого органу, оформленого наказом, копія якого вручається платнику податків або його уповноваженому представнику, або особам, які фактично проводять розрахункові операції під розписку до початку проведення такої перевірки, та за наявності хоча б однієї з підстав, визначених в п. 80.2. ст. 80 ПК України².

¹ Податковий кодекс України : від 02.12.2010. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2755-17.6>.

² Там само.

У пункті 80.2 ст. 80 ПК України закріплено, що фактична перевірка може проводитися за наявності хоча б однієї з таких підстав: (а) 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; (б) у разі наявності та/або отримання в установленому законодавством порядку інформації від державних органів або органів місцевого самоврядування, яка свідчить про можливі порушення платником податків законодавства, контроль за яким покладено на контролюючі органи, зокрема, щодо здійснення платниками податків розрахункових операцій, ведення касових операцій, наявності патентів, ліцензій та інших документів, контроль за наявністю яких покладено на контролюючі органи, виробництва та обігу підакцизних товарів; (в) письмового звернення покупця (споживача), оформленого відповідно до закону, про порушення платником податків установленого порядку проведення розрахункових операцій, касових операцій, патентування або ліцензування; (г) неподання суб'єктом господарювання в установлений законом строк обов'язкової звітності про використання реєстраторів розрахункових операцій, розрахункових книжок та книг обліку розрахункових операцій, подання їх із нульовими показниками; (д) у разі наявності та/або отримання в установленому законодавством порядку інформації про порушення вимог законодавства в частині виробництва, обліку, збері-

гання та транспортування спирту, алкогольних напоїв та тютюнових виробів та цільового використання спирту платниками податків, а також здійснення функцій, визначених законодавством у сфері виробництва і обігу спирту, алкогольних напоїв та тютюнових виробів, пального; (є) у разі виявлення за результатами попередньої перевірки порушення законодавства з питань, визначених у пункті 75.1.3; (є) у разі наявності та/або отримання в установленому законодавством порядку інформації про використання праці найманих осіб без належного оформлення трудових відносин та виплати роботодавцями доходів у вигляді заробітної плати без сплати податків до бюджету, а також здійснення фізичною особою підприємницької діяльності без державної реєстрації¹. При цьому за змістом п. 81.1 ст. 81 ПК України посадові особи контролюючого органу мають право приступити до проведення фактичної перевірки за наявності підстав для її проведення, визначених ПК України, та за умови пред'явлення, зокрема, копії наказу про проведення перевірки, в якому зазначаються дата видачі, найменування контролюючого органу, найменування та реквізити суб'єкта (прізвище, ім'я, по батькові фізичної особи – платника податку, який перевіряється) та у разі проведення перевірки в іншому місці – адреса об'єкта, перевірка якого проводиться, мета, вид (документальна планова/позапланова або фактична перевірка), підстави для проведення перевірки, визначені ПК України, дата початку і тривалість перевірки, період діяльності, який буде перевірятися. Наказ про проведення перевірки є дійсним за наявності підпису керівника (його заступника або уповно-

¹ Податковий кодекс України : від 02.12.2010. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2755-17.6>.

важеної особи) контролюючого органу та скріплення печаткою контролюючого органу¹.

Системний аналіз зазначених вище положень ПК України дозволяє констатувати, що законодавець, формулюючи підстави для здійснення розглядуваних контрольних заходів, використовуючи законодавчу техніку, застосовує різні за семантикою, але споріднені за змістом поняття. Йдеться перед усім про такі мовні звороти, як «за наявності хоча б однієї з таких підстав» (п. 80.2. ст. 80 ПК України), «за наявності підстав для їх проведення, визначених цим Кодексом» (п. 81.1. ст. 81 ПК України), «підстави для проведення перевірки, визначені цим Кодексом» (абз. 3 п. 81.1. ст. 81 ПК України). Водночас, очевидно, що від правильного визначення сутності зазначених словосполучень залежить можливість здійснення суб'єктами господарювання – платниками податків захисту свої прав і законних інтересів.

Показово, що поняття «підстава» як юридичний термін трактується, зазвичай, як сукупність перед-бачених законом обставин, умов, фактів і передумов, що забезпечують настання юридичних наслідків. Підстава має нормативне закріплення, визначений зміст, вичерпний характер, враховує особливості певного випадку та породжує юридичні наслідки². Зважаючи на такий підхід констатуємо, що в п. 80.2. ст. 80, абз. 3 п. 81.1 ст. 81 ПК України поняття підстава має тлумачитися не як нумераційне позначення на відповідний підпункт статті ПК України, а як конкретні обставини, які в цих підпунктах розкриваються та мають об'єктивно існувати.

¹ Податковий кодекс України : від 02.12.2010. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2755-17.6>.

² Юридична енциклопедія : в 6 т. / редкол. : Ю. С. Шемшученко та ін. Київ : Укр. енцикл. 2002. Т. 4. Н–П. С. 647.

Для підтвердження наведеної нами позиції можна навести п. 80.3. ст. 80 ПК України, де зазначено наступне: «Фактична перевірка, що здійснюється за наявності обставини, визначеної у пункті 80.2.6». Іншими словами підставою для того, аби призначити перевірку, виходячи з наведеної норми ПК України слід розуміти не порядковий номер підпункту пункту статті, а безпосередню інформацію, відомості та інші обставини. При буквальному тлумаченні п. 80.2. ст. 80 ПК України ми констатуємо, що умовою призначення фактичної перевірки є об'єктивна наявність, в контролюючого органу визначених в підпунктах обставин, які в подальшому будуть використані як підстава для призначення та проведення фактичної перевірки, а саме:

(1) наявність та/або отримання в установленому законодавством порядку інформації про порушення вимог чинного законодавства (пп. 80.2.2., 80.2.5., 80.2.7. п. 80.2. ст. 80 ПК України);

(2) наявність письмового звернення покупця (споживача) (пп. 80.2.3. п. 80.2. ст. 80 ПК України);

(3) наявність інших обставин, які можуть бути підставою для призначення фактичної перевірки (пп. 80.2.1., 80.2.4., 80.2.6. п. 80.2. ст. 80 ПК України).

Для того, аби більш чітко з'ясувати зміст п. 80.2 ст. 80 ПК України, необхідно встановити, що собою становить інформація про порушення вимог чинного законодавства, а також якою має бути така інформація. І тут треба звернутися до абз. 3 ч. 1 ст. 1 Закону України «Про інформацію» відповідно до якого інформація – це будь-які відомості та/або дані, які можуть бути збережені на матеріальних носіях або відображені в електронному вигляді. При цьому ст. 16 Закону Укра-

їни «Про інформацію» передбачено, що податкова інформація – це сукупність відомостей і даних, що створені або отримані суб'єктами інформаційних відносин у процесі поточної діяльності і необхідні для реалізації покладених на контролюючі органи завдань та функцій у порядку, встановленому ПК України. Згідно із підпунктом 74.1., 74.3., статті 74 ПК України, податкова інформація, зібрана відповідно до ПК України, може зберігатися та опрацьовуватися в інформаційних базах контролюючого органу або безпосередньо посадовими (службовими) особами контролюючих органів. Зібрана податкова інформація та результати її опрацювання використовуються для виконання покладених на контролюючі органи функцій та завдань. Аналіз наведених положень ще раз підтверджує той факт, що при призначенні фактичної перевірки контролюючий орган має безпосередньо посилатися на ту податкову інформацію (звернення, скарги, заяви, інші відомості та матеріали і т.п.), яка в свою чергу використовуються для виконання покладених на контролюючі органи функцій та завдань. При цьому метою проведення перевірки є здійснення контролю за законністю правовідносин, яких стосується податкова інформація. Відповідно до абз. 5 пп. 81.1. ст. 81 ПК України пред'явлення документів, зазначених в абз. 2, 3, 4 пп. 81.1. ст. 81 ПК України, що оформлені з порушенням вимог, встановлених цим пунктом, є підставою для недопущення посадових (службових) осіб контролюючого органу до проведення документальної виїзної або фактичної перевірки.

Позначимо також, що однією з вимог до наказу, відповідно до абз. 3 пп. 81.1. ст. 81 ПК України, є зазначення в ньому мети, підстав для проведення перевірки, визначених ПК України. Таким чином, системне тлумаченням п. 81.1., та

абз. 3 п. 81.1 ст. 81 ПК України, ст. 74 ПК України, Закону України «Про інформацію» дозволяє стверджувати, що п. 81.1., та абз. 3 п. 81.1 ст. 81 ПК України містить обов'язок контролюючого органу вказувати відповідні підстави у наказі про проведення перевірки. Інакше кажучи, обов'язкове визначення таких підстав означає відображення в наказі відомостей про отриману інформацію щодо порушення вимог чинного законодавства, відомостей щодо звернення покупця (споживача) та інших обставин, які стали підставою для призначення та проведення фактичної перевірки платника податків. І здійснюється це з посиланням на відповідний підпункт п. 80.2. ст. 80 ПК України, яким охоплюються предмет перевірки. Наша позиція цілком узгоджується і підтверджується практикою Конституційного Суду України (далі – КС України), а також Європейського суду з прав людини (далі – ЄСПЛ), рішення якого визнаються в Україні джерелом права. Зокрема, КС України у рішенні від 22 вересня 2005 року № 5-рп/2005 зазначив: «із конституційних принципів рівності і справедливості впливає вимога визначеності, ясності і недвозначності правової норми, оскільки інше не може забезпечити її однакове застосування, не виключає необмеженості трактування у правозастосовній практиці і неминуче призводить до сваволі» (п.5.4)¹.

Як влучно зазначають науковці, наведеною позицією КС України акцентував увагу на тому, що невизначеність, нечіт-

¹ Рішення Конституційного Суду України у справі за конституційним поданням 51 народного депутата України щодо відповідності Конституції України (конституційності) положень статті 92, пункту 6 розділу X «Перехідні положення» Земельного кодексу України (справа про постійне користування земельними ділянками). Справа № 1-17/2005 від 22 вересня 2005 року № 5-рп/2005. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v005p710-05>.

кість правової норми призводить до її неоднакового розуміння та тлумачення, що в практичній площині призводить до різного застосування. Така неврегульованість чи відсутність визначеності в діяльності органів державної влади щодо особи, зокрема забезпечення, додержання чи реалізації прав і свобод людини і громадянина, може мати негативні наслідки і призвести до сваволі. Визначеність правового регулювання має на меті запобігти будь-якому її прояву щодо особи¹.

Правова визначеність є універсальним правовим началом, дія якого поширюється на такі важливі сфери правовідносин між державою і особою, як реалізація та забезпечення прав і свобод людини і громадянина, встановлення юридичної відповідальності, підстав та порядку притягнення до неї, недопустимість дій та бездіяльності, спрямованих на безпідставне обмеження прав і свобод людини, встановлення пропорційності застосованих до особи обмежень, здійснення повноважень органами державної влади у межах, визначених Конституцією і законами України².

На тому, що принцип правової визначеності є невід'ємним, внутрішньо притаманним елементом верховенства права неодноразово наголошував ЄСПЛ у своїх рішеннях, у тому числі і проти України. Визначеність при здійсненні правосуддя потребує однозначності правозастосування. Це, у свою чергу, вимагає забезпечення системності та послідовності у діяльності національних судів, адекватному адаптуванні останніми правових приписів до конкретних суспільних від-

¹ Гульгай М. Правова визначеність у рішеннях Конституційного Суду України. *Вісник Конституційного Суду України*. 2012. № 5. С. 85–86.

² Богачева Л. Л. Принцип правовой определенности в европейском и национальном праве (содержательная характеристика). URL: file:///C:/Users/user/Downloads/tipp_2013_2_74.pdf.

носин, що ви-никають та розвиваються в державі¹. Тож, констатуємо, що зважаючи на принцип визначеності, для платника податків підстави для проведення відповідного контролюючого заходу, у тому числі і фактичної перевірки, мають бути зрозумілими і конкретизованими, адже саме такий підхід взмозі забезпечити реалізацію платником податків права на захист своїх законних інтересів. І це може бути здійснено шляхом перш за все недопуску посадових осіб контролюючого органу до проведення перевірки. Ще раз наголосимо, що обставини, які стали підставою для проведення фактичної перевірки, мають бути відомі не лише контролюючому органу, а мають бути зазначені в наказі таким чином, щоб платник податків їх розумів, мав можливість перевірити їх наявність та встановити відповідність предмету перевірки її меті, передбачити та усвідомити правові наслідки, які настануть як у випадку допуску посадових осіб до проведення перевірки, так і у випадку їх недопуску.

Що стосується практики ЄСПЛ, то суд неодноразово вказував на необхідність дотримання принципів визначеності, законності та «належного урядування», що розкриваються як обов'язкові складові принципу верховенства права. Так, позиція ЄСПЛ стосовно принципу обґрунтованості рішення суб'єкта владних повноважень полягає в тому, що таке рішення повинно бути прийнято з урахуванням усіх обставин, що мають значення для прийняття рішення, на оцінці всіх фактів та обставин, що мають значення.

Показово, що у рішенні у справі «Суомінен проти Фінляндії» ЄСПЛ вказав, що орган влади зобов'язаний виправдати

¹ Гуйван П. Д. Правова визначеність як елемент верховенства права. URL: <http://dspace.onua.edu.ua/bitstream/handle/11300/9511>.

свої дії, навівши обґрунтування своїх рішень¹, а в рішенні у справі «Серявін та інші проти України» відзначив, що у рішеннях судів та інших органів мають бути належним чином зазначені підстави, на яких вони ґрунтуються (п. 58)². У п. 28 рішення ЄСПЛ у справі «Михайлюк та Петров проти України» зазначено, що вираз «згідно із законом» насамперед вимагає, щоб оскаржуване втручання мало певну підставу в національному законодавстві; він також стосується якості відповідного законодавства і вимагає, щоб воно було доступне відповідній особі, яка, крім того, повинна передбачати його наслідки для себе, а також це законодавство повинно відповідати принципу верховенства права³. Схожий висновок міститься й у п. 155 рішення ЄСПЛ у справі «Полторацький проти України»⁴.

Безумовно, зазначені ЄСПЛ підходи стосовно законності та обґрунтованості рішення суб'єкта владних повноважень, однаковою мірою стосуються і таких актів керівника контролюючого органу, як накази про проведення фактичної перевірки. Останні є рішенням керівника (його заступника або уповноваженої особи) контролюючого органу, що обумовлює виникнення у платника податків обов'язків, виконання або невиконання яких має певні юридичні наслідки (рішення про застосування фінансових санкцій, адміністративний арешт майна тощо).

¹ Рішення ЄСПЛ у справі «Суомінен проти Фінляндії», заява № 37801/97 від 01.07.2003. URL: <https://roseurosud.org/r/st-6/st-6a1/postanovlenie-espch-suominen-protiv-finlyandii>.

² Рішення ЄСПЛ у справі «Серявін та інші проти України» від 10.02.2010. URL: http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/974_672.

³ Рішення ЄСПЛ у справі «Михайлюк та Петров проти України», заява № 11932/02 від 10.12.2009. URL: http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/974_500.

⁴ Рішення ЄСПЛ у справі «Полторацький проти України» № 38812/97 від 29.04.2003. URL: http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/974_838.

Як ми продемонстрували, у ПК України закріплено підстави, порядок призначення та проведення фактичних перевірок платників податків, а також вимоги до документів, що виступають підґрунтям для таких перевірок. При цьому положеннями ПК України не тільки передбачено вичерпний перелік обставин, наявність яких вважається підставою для призначення фактичної перевірки, а й встановлено обов'язковість їх зазначення в наказі керівника контролюючого органу про проведення фактичної перевірки. Це свідчить про те, що право контролюючих органів проводити фактичні перевірки платників податків не є абсолютним та необмеженим. Таким чином, для належного розуміння визначення підстав для проведення фактичних перевірок доречно застосовувати системне тлумачення положень п. 80.2. ст. 80, абз. 3 п. 81.1 ст. 81 ПК України у взаємозв'язку зі ст. 74, п. 80.2. ст. 80, абз. 3 п. 81.1 ст. 81 ПК України) з положеннями інших нормативно-правових актів, в контексті практики Конституційного Суду України і Європейського суду з прав людини.

З урахуванням практики Конституційного Суду України і Європейського суду з прав людини можна стверджувати, що поняття «підстава» має тлумачитися не як нумераційне позначення на відповідний підпункт статті Податкового кодексу України, а як конкретні обставини, що в цих підпунктах називаються та мають об'єктивно існувати. При призначенні фактичної перевірки контролюючий орган має безпосередньо посилається на ту податкову інформацію (звернення, скарги, заяви, інші відомості та матеріали і т.п.), яка використовується для виконання покладених на контролюючі органи функцій та завдань. Обов'язкове визначення підстав означає відображення в наказі керівника контролюючого органу

відомостей про отриману інформацію щодо порушення вимог чинного законодавства, відомостей щодо звернення покупця (споживача) та інших обставин, які стали підставою для призначення та проведення фактичної перевірки платника податків. Здійснюється це з посиланням на відповідний підпункт п. 80.2. ст. 80 ПК України, яким охоплюються предмет перевірки.

Зазначимо ще один приклад. Важливим як для платника податків так і органу ДПС, є наслідки, що слідують за ненаданням інформації на запити. Відтак, керуючись підставами для призначення позапланової документальної перевірки, контролюючий орган за даних обставин може посилатися на п.п. 78.1.4. п. 78.1. ст. 78 ПК України та готувати відповідний наказ.

Для того щоб призначити позапланову перевірку на підставі пп. 78.1.4 п. 78.1 ст. 78 ПК України, податковому органу необхідно надіслати вмотивований письмовий запит платнику податків, і лише у разі, коли платник податків не надасть пояснень та їх документального підтвердження протягом 15 робочих днів з дня наступного за днем отримання запиту, податковий орган може видавати наказ про проведення документальної позапланової перевірки. При цьому, при визначенні вказаних у п.73.3. ст. 73 ПК України підстав поряд із обов'язковим зазначенням підпункту, пункту і статті Податкового кодексу України у запиті обов'язково потрібно вказувати, в рамках яких саме заходів та на підставі якої податкової інформації ДПС України встановлено факти, що свідчать про недостовірність визначення підприємством даних податкових зобов'язань/кредиту по взаєморозрахунках з контрагентами, на підставі яких відомостей або документів

були встановлені такі факти як відсутність реального придбання/продажу із зазначеними контрагентами тощо. Окрім вказано, в абзаці 7 п.7.3 ст.73 ПК України вказано: «У разі якщо запит складено з порушенням вимог, визначених абзацами першим - п'ятим цього пункту, платник податків звільняється від обов'язку надавати відповідь на такий запит».

Пунктом 78.4 ст. 78 ПК України передбачено, що про проведення документальної позапланової перевірки керівник контролюючого органу приймає рішення, яке оформлюється наказом. Право на проведення документальної позапланової перевірки платника податків надається лише у випадку, коли йому до початку проведення зазначеної перевірки вручено під розписку копію наказу про проведення документальної позапланової перевірки.

Ґрунтовний аналіз п.73.3. ст. 73, п.п. 78.1.4. п. 78.1. ст. 78 ПК України переконує, що позапланова перевірка може призначатися у разі якщо:

по-перше, запит контролюючого органу про надання інформації оформлений без порушення законодавчо встановлених вимог, зокрема в якому чітко зазначено підстави для його направлення;

по-друге, такий запит належним надіслано (вручено) платнику податків;

по-третє, платник податків не надав пояснень та їх документального підтвердження протягом 15 робочих днів з дня наступного за днем отримання запиту.

Відтак, відсутність наявності зазначених обставин вказує на відсутність законно визначених підстав для призначення позапланової документальної перевірки, що може здійснюватися згідно із п. 78.1.4 п. 78.1. ст. 78 ПК України.

У разі призначення документальної позапланової перевірки без дотримання законодавчо встановлених положень порушується основний принцип діяльності державних органів, що закріплений ч. 2 ст. 19 Конституції України, бо органи державної влади та органи місцевого самоврядування, їх посадові особи зобов'язані діяти лише на підставі, в межах повноважень та у спосіб, що передбачені Конституцією та законами України.

На користь наведеної нами позиції свідчить і судова практика. Зокрема, Верховний Суд у постанові від 20.02.2018 у справі № 826/12244/14 зазначив: «у разі, якщо запит контролюючого органу про надання інформації оформлений з порушенням законодавчо встановленого порядку, зокрема в якому чітко не зазначено підстави для його направлення (надсилання), платник податку звільняється від обов'язку надання відповіді на такий запит, що в свою чергу виключає право контролюючого органу призначити проведення перевірки з підстав ненадання пояснень та їх документальних підтверджень на обов'язковий письмовий запит, а у разі прийняття рішення, оформленого наказом, про призначення перевірки за вказаних обставин такий наказ може бути визнано протиправним та скасовано»¹.

Таким чином, контролюючий орган не має права приймати рішення про проведення документальної позапланової перевірки, керуючись п.п. 78.1.4 п. 78.1 ст. 78 ПК України, якщо направлений запит платнику податків не відповідає вимогам чинного законодавства, зокрема ст. 73 ПК України.

Можна наводити й інші приклади, що засвідчують проблемні аспекти при здійсненні як податкового контролю, так

¹ URL: <http://reyestr.court.gov.ua>.

і в цілому контролю за наданням державної фінансової підтримки в Україні. Тож пропонуємо до основних напрямів удосконалення такого законодавства віднести: усунення неузгодженостей між різними нормативно-правовими актами та здійснення їх систематизації; розмежування у законодавстві засобів надання фінансової підтримки та допомоги; конкретизацію норм щодо правового статусу органів контролю за наданням державної допомоги суб'єктам господарювання; доопрацювання положень щодо моніторингу державної фінансової підтримки (допомоги).

1.5. Фінансовий контроль за діяльністю суб'єктів господарювання: сучасний підхід до регулювання

В умовах триваючих євроінтеграційних процесів для України все більшого значення набуває питання, пов'язане із створенням сучасної, оптимальної та ефективної системи заходів державного фінансового контролю за діяльністю суб'єктів господарювання. Перш за все йдеться про необхідність чіткого та узгодженого правового регулювання державного фінансового контролю, зокрема, його видів, методів, форм, порядку здійснення, а також правового статусу органів державного фінансового контролю з метою недопущення порушень фінансового законодавства суб'єктами господарювання й сприяння гармонізації національної економіки з економічними системами інших розвинутих країн.

Недосконалість законодавчого регулювання (наявність колізій та прогалин у регулюванні відносин щодо здійснення