

О. В. ЯЦЮК  
В. В. ТИЛЬЧИК

**ПРАВОВЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ВСТАНОВЛЕННЯ МІСЦЕЗНАХОДЖЕННЯ  
ПЛАТНИКА ПОДАТКІВ ЯК ОДНА З ФУНКЦІЙ ПІДРОЗДІЛІВ  
ПОДАТКОВОЇ МІЛІЦІЇ**

*Розглядаються актуальні питання правового регулювання процедури встановлення місцезнаходження платника податків та зазначають проблеми реалізації положень нормативно-правових актів, що її регламентують, на практиці. Особлива увага приділяється підвищенню ролі підрозділів податкової міліції у запобіганні створенню та функціонуванню фіктивних підприємств.*

**Ключові слова:** адміністративно-правове забезпечення, підрозділи податкової міліції, підприємницька діяльність, фіктивні підприємства.

*Рассмотрены актуальные вопросы правового регулирования процедуры установления места нахождения налогоплательщика и описаны проблемы реализации положений нормативно-правовых актов, которые ее регламентируют, на практике. Особенное внимание уделяется повышению роли подразделений налоговой милиции в предотвращении созданию и функционированию фиктивных предприятий.*

**Ключевые слова:** административно-правовое обеспечение, подразделения налоговой милиции, предпринимательская деятельность, фиктивные предприятия.

*Legal providing of establishment location of taxpayer as one of functions of subsections of tax militia. The necessity of further improvement of legal security of struggle with the economic criminality is given reasons in this article. Special attention is payed to the rise of the role of legal organs' activity, special subdivisions of which have to prevent and discover crimes in the sphere of economic relations.*

**Key words:** administrative and legal provision, subdivisions of tax militia, entrepreneurial activities, fictitious enterprises.

Одним із напрямів модернізації державної податкової служби України є удосконалення податкового законодавства та методології адміністрування податків, зокрема, процесів реєстрації та обліку платників податків в органах державної по-

---

© ЯЦЮК Ольга Віталіївна – кандидат юридичних наук, заступник начальника кафедри Національного університету ДПС України

© ТИЛЬЧИК В'ячеслав В'ячеславович – ад'юнкт Національного університету ДПС України

даткової служби, з чітким визначенням прав та обов'язків як платників податків, так і органів державної податкової служби України.

Відповідно до ст. 2 Закону України «Про державну податкову службу в Україні» контроль за додержанням податкового законодавства, правильною обчислення, повнотою і своєчасністю сплати до бюджетів, державних цільових фондів податків і зборів (обов'язкових платежів), а також неподаткових доходів, установлених законодавством, покладено на органи державної податкової служби (надалі – органи ДПС)<sup>1</sup>.

Прогалини діючого законодавства перешкоджають органам ДПС виконувати функції щодо виявлення фактів необлікованих та прихованих доходів, запобігання та руйнування схем ухилення суб'єктами господарювання від оподаткування, виявлення «тіньового» сектору економіки та повною мірою забезпечувати контроль за дотриманням платниками податків податкового законодавства, повнотою та своєчасністю сплатою платежів до бюджетів усіх рівнів та державних цільових фондів.

Слід зазначити, що питання організаційно-правового забезпечення протидії підрозділами податкової міліції ухиленню від оподаткування розглядали в наукових, науково-методичних роботах та рекомендаціях В. Білоус, А. Брезвін, І. Бондарчук, А. Дашкевич, О. Долгий, Т. Скоромцова, С. Совершена, А. Солдатенко, В. Лисенко та інші науковці. Разом із тим, проблеми, пов'язані з перспективними напрямками підвищення якості запобігання діяльності фіктивних підприємств, залишилися недостатньо розкритими. Інформацію з цього приводу можна отримати переважно з нормативно-правових актів, які постійно змінюються та оновлюються, окремих листів та роз'яснень, які надаються державними органами. Тому, метою запропонованої статті є вироблення перспективних напрямів вдосконалення правового забезпечення діяльності підрозділів податкової міліції щодо встановлення місцезнаходження платників податків.

Відповідно до вказаної мети були поставлені та розв'язані такі завдання: 1) визначити компетенцію підрозділів податкової міліції щодо встановлення місцезнаходження платників податків, котрі не знаходяться за юридичною (фактичною) адресою; 2) відмежувати заходи зі встановлення місцезнаходження платників податків та кримінально-процесуальний захід розшуку платника податків; 3) запропонувати пропозиції з удосконалення законодавства, що визначає порядок встановлення місцезнаходження платників податків.

При здійсненні контрольних повноважень органами ДПС мають місце факти: суб'єкти підприємницької діяльності (далі – СПД) не знаходяться за юридичною (фактичною) адресою, вказаною у свідоцтві про державну реєстрацію, тобто підпадають під ознаки фіктивності. СПД, що не знаходяться за вказаною адресою реєстрації, часто функціонують, порушуючи вимоги податкового законодавства: невчасно подають податкову звітність або і зовсім її не подають, мають борг зі сплати податків, обов'язкових платежів чи зборів, має місце невідповідність грошового обороту підприємства з розмірами виплачуваних податків, недоплата податків, заявлення значних сум до відшкодування податку на додану вартість (далі – ПДВ) по експортним операціям. Деякі з вказаних СПД взагалі зареєстровані з метою незаконного формування податкового кредиту підприємствам основним платникам і відіграють важливу роль у «тіньових» схемах протизаконної мінімізації податкових зобов'язань та ухилення від оподаткування<sup>2</sup>.

Відповідно до статті 93 Цивільного кодексу України<sup>3</sup> та до положень пункту 5 статті 1 Закону України «Про державну реєстрацію юридичних осіб та фізичних

осіб – підприємців»<sup>4</sup> місцезнаходженням юридичної особи є адреса органу або особи, які відповідно до установчих документів юридичної особи чи закону, виступають від її імені (виконавчий орган) і вказуються у свідоцтві про державну реєстрацію юридичної особи.

Відповідно до частини першої статті 16 Закону України «Про державну реєстрацію юридичних осіб та фізичних осіб – підприємців» з метою забезпечення органів державної влади та учасників цивільного обороту достовірною інформацією про юридичних осіб та фізичних осіб – підприємців створюється Єдиний державний реєстр, який містить відомості про місцезнаходження юридичної особи, дати та номеру запису про проведення державної реєстрації юридичної особи, дати та номеру записів про внесення змін до нього, дати видачі або заміни свідоцтва про державну реєстрацію, дані про установчі документи, дати та номери записів про внесення змін до них, про відсутність юридичної особи за її місцезнаходженням (стаття 17 цього Закону)<sup>5</sup>.

У той же час у багатьох випадках юридична особа фактично не знаходиться за документально вказаним місцезнаходженням. Постійна юридична адреса являється проблемним місцем в проєкції діяльності різних невеликих підприємств. Складність виникає під час оренди офісних приміщень, адреси яких, подаються та фіксуються у Єдиному державному реєстрі юридичних осіб та фізичних осіб-підприємців, плата за які постійно змінюється. Як наслідок, представницькі органи юридичної особи постійно змінюють своє місцезнаходження, без внесення змін до офіційних документів, чим вводять в оману органи виконавчої влади та прямо перешкоджають веденню контролю з боку державних органів.

Таким чином, однією з прогалин законодавства є відсутність санкції за невиконання вимог перереєстрації під час зміни адреси місцезнаходження СПД, недосконалістю чинного законодавства щодо порядку реєстрації місцезнаходження суб'єкта господарювання. Єдиним джерелом даних про місцезнаходження юридичної особи є виключно відомості реєстраційної картки, яка подається для проведення відповідної реєстраційної дії<sup>6</sup>.

Зокрема, під час державної реєстрації юридичної особи не вимагається жодних підтверджуючих документів щодо якості заявленої адреси та відомостей про неї (постійна, орендна, суборендна).

Оцінка результатів роботи органів ДПС, податкової практики в цілому, дозволяє зазначити, що поліпшення діяльності податкових органів щодо мобілізації коштів до бюджетів, збільшення їх доходної частини та заходи з мінімізації податкового боргу, неможливе без належної організації діяльності підрозділів податкової міліції щодо встановлення за зверненнями структурних підрозділів податкового органу фактичного місцезнаходження платника податків та розшуку осіб, які ухиляються від сплати податків. Розв'язання вказаних завдань для податкової служби є надзвичайно актуальним, оскільки ухилення від сплати податків платниками набуло значних масштабів в Україні.

Необхідно підкреслити, що саме податкова практика сформулила нове поняття – «встановлення фактичного місцезнаходження платника податків за зверненням підрозділів податкового органу», цей захід слід відмежовувати від поняття розшуку осіб – платників податків, які переховуються від слідства та суду, що полягає у процесуальному сенсі виконання вказаних дій. Розшук осіб, які переховуються від слідства та суду, здійснюється у межах кримінальної справи, порушеної відносно особи, яка вчинила злочин (злочини), тобто дії (бездіяльність), що під-

падають під кваліфікуючі ознаки в частинах статей Кримінального кодексу України<sup>7</sup>, підрозділам податкової міліції. Розшук таких неплатників здійснюється згідно процесуального набору дій, регламентованих КПК України<sup>8</sup>.

Захід, що має назву встановлення місцезнаходження суб'єкта господарювання, котрий ухиляється від сплати податків і має ознаки фіктивності, проводиться без порушення кримінальної справи, не є процесуальною дією.

Заходи щодо встановлення місцезнаходження платників податків-боржників податкова міліція здійснює у випадках, коли:

- направлені платнику податків податкові повідомлення про його обов'язок сплатити суму податкового зобов'язання (визначену податковим органом) та (або) податкові вимоги за узгодженими сумами податкових зобов'язань, не сплачених у встановлені строки, з повідомленням, що все його майно і майнові права перебувають у податковій заставі, повертаються з відміткою відділення зв'язку «Адресата не знайдено» і складено акт перевірки, що підтверджує відсутність перебування такого платника за юридичною адресою;

- під час організації перевірки підрозділом податкового органу, обслуговуючому дану територію, що уповноважений на проведення такої перевірки, встановлена відсутність СПД, стосовно якого планується перевірка, за їх юридичною та фактичною адресою;

- у діях посадових осіб підприємств, установ, організацій, місцезнаходження яких встановлюється підрозділом податкової міліції, вбачаються ознаки злочину, розслідування якого відноситься до компетенції податкової міліції;

- у різі коли відповідні підрозділи податкової міліції отримали вмотивований запит на встановлення фактичного місцезнаходження платника податків від підрозділів податкових органів, який має борг за податковими зобов'язаннями і місцезнаходження якого податковому органу встановити не вдалося;

- у випадках, коли під час здійснення підрозділами податкової міліції службової діяльності, були встановлені факти, що платник податків не знаходиться за адресою реєстрації, чи про це отримана оперативна інформація, інформація зі звернень, заяв та повідомлень<sup>9</sup>.

Норми, якими слід керуватися при проведенні заходів щодо встановлення місцезнаходження платників податків, містяться, в основному, в наступних законодавчих актах: Законах України: «Про державну податкову службу в Україні», «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами», «Про міліцію», відомчими наказами та інструкціями ДПА України.

Порядок застосування заходів щодо встановлення місцезнаходження платників податків визначений Порядком обліку платників податків, зборів (обов'язкових платежів), затвердженим наказом ДПА України від 19 лютого 1998 року № 80<sup>10</sup>, а також наказом ДПА України від 27 травня 2008 року № 355<sup>11</sup>, про затвердження рекомендації щодо порядку взаємодії між підрозділами органів державної податкової служби України при організації та проведенні перевірок платників податків.

У випадку, якщо встановлено відсутність платника податків (боржника) за його місцезнаходженням (місцем проживання чи розташування), або такий платник змінює своє місцезнаходження (місце проживання, розташування) без повідомлення про це відповідного податкового органу чи органу державної реєстрації, проводяться заходи щодо встановлення фактичного місцезнаходження платника

податків, засновників, службових, посадових, відповідальних та афілійованих осіб або їх законних представників. Для документального підтвердження факту відсутності платника за місцем його знаходження (проживання, розташування) працівник податкової органу здійснює виїзд за юридичною та фактичною адресами платника податків. За наслідками такого виїзду складається акт перевірки місцезнаходження платника податків. Крім зазначеного заходу, проводяться інші можливі заходи щодо встановлення місцезнаходження платника. Якщо ці заходи не дозволили встановити місцезнаходження, а направлені податкові повідомлення, листи та вимоги повертаються з відміткою відділення зв'язку «Адресата не знайдено», матеріали передаються до підрозділу податкової міліції.

Стосовно кожного платника податків, відсутність якого виявлено за місцезнаходженням (місцем проживання), та не з'ясовано його фактичне місцезнаходження, підрозділи органів державної податкової служби (погашення прострочених податкових зобов'язань, обліку платників податків, контрольно-перевірочної роботи фізичних осіб чи інші) готують та передають підрозділам податкової міліції запит на встановлення фактичного місцезнаходження (місця проживання) платника податків за формою, що затверджується центральним органом державної податкової служби. Щодо кожного встановлюваного платника податків оформляється один окремий запит незалежно від кількості порушень та несплачених видів податків. До Єдиного банку даних про платників податків-юридичних осіб та Реєстру фізичних осіб відповідного рівня вносяться дані про подання запиту. Згідно Порядку обліку платників податків, зборів (обов'язкових платежів), затвердженого наказом ДПА України від 19 лютого 1998 року № 80, до матеріалів, що передаються до підрозділу податкової міліції, включаються акт перевірки місцезнаходження платника податків, інформація про вжиті заходи щодо з'ясування фактичного місцезнаходження платника податків, усі отримані відомості про платника податків (у тому числі про фактичне місце проживання, про допущені порушення податкового законодавства, суму податкового боргу, дані про афілійованих осіб, розширені реєстраційні відомості про платника податків (код, назва, дата реєстрації (перереєстрації), відомі адресні дані, відомості про відкриті/закриті банківські рахунки, види діяльності (по КВЕД) та всі інші наявні реквізити<sup>12</sup>.

Відповідно до Методичних рекомендацій щодо порядку взаємодії між підрозділами органів державної податкової служби України при організації та проведенні перевірок платників податків, затверджених Наказом від 27.05.2008 № 355, документальною формою концентрації інформації про підстави встановлення місцезнаходження платників податків, в діях яких вбачаються ознаки злочину, та результатів проведення відповідних заходів, є облікова справа. Встановлення місцезнаходження суб'єктів підприємницької діяльності, правопорушення яких не підпадають під склад злочину, здійснюються оперативними співробітниками податкової міліції без заведення облікової справи. В такому випадку ведеться журнальний облік<sup>13</sup>.

Отримавши письмовий запит, керівник відповідного підрозділу податкової міліції дає письмове розпорядження на проведення заходів щодо встановлення місцезнаходження вказаного у запиті платника податків.

Для відкриття облікової справи працівник податкової міліції, який отримав матеріали запиту до виконання, складає план заходів щодо встановлення місцезнаходження СПД. План затверджується відповідним начальником структурного

підрозділу податкової міліції, або, за його відсутності – заступниками. Після цього формується облікова справа з описом документів, яка реєструється в спеціальному журналі за встановленою формою.

Про результати здійснених заходів щодо встановлення місцезнаходження за запитом податкового органу, який очолює перевірку, оперативний підрозділ податкової міліції, що виконує завдання згідно запиту, зобов'язаний у 10-денний термін дати відповідь у встановленій формі.

Якщо місцезнаходження платника податків, відносно якого було відкрито облікову справу, встановлено, співробітник податкової міліції, в провадженні якої вона знаходиться, направляє інформацію про фактичне місцезнаходження (перебування, проживання, розташування) такого платника податків до відповідного податкового органу чи податкового керуючого та до відділу обліку платників податків. Крім того працівник податкової міліції забезпечує явку такого платника податків до відповідного податкового органу (шляхом вручення платнику податків або його посадовим особам письмового запрошення про необхідність явки до органу ДПС для проведення з ним співбесіди).

Якщо за допомогою проведених заходів місцезнаходження платника податків не встановлено, співробітник податкової міліції, що веде таку справу, обґрунтовує висновок про причини неможливості його встановлення та письмово повідомляє ініціатору про те, що місцезнаходження платника податків не встановлено, або місцезнаходження встановлено і запросити відповідну особу в податковий орган неможливо через причини, які вказує у службовій записці (знаходиться за кордоном, в місцях позбавлення волі, на довготривалому лікуванні тощо)<sup>14</sup>.

Про закриття облікової справи оперативний співробітник складає вмотивований рапорт про проведені заходи та їх результати, яким звітує начальнику територіального підрозділу податкової міліції.

У разі отримання достатніх підстав та встановлення у діяннях платника податків ознак злочину, розслідування якого віднесено до компетенції податкової міліції, чи в разі порушення кримінальної справи та оголошення такої особи в розшук, матеріали облікової справи можуть використовуватися при відкритті відповідних справ оперативного обліку.

Високий рівень організації взаємодії між структурними підрозділами органів державної податкової служби і підрозділами податкової міліції створюють найбільш ефективні умови для виконання функції щодо встановлення місцезнаходження платників податків. Мають суттєве значення для мінімізації податкового боргу також правове, інформаційне та методичне забезпечення виконавців зазначених процесів, їх компетентність щодо прийняття та реалізації управлінських рішень при виконання поставлених завдань. Своєчасно встановлений факт відсутності платника податків за вказаною ним адресою місцезнаходження, оперативно проведені працівниками податкової міліції заходи щодо встановлення місцеперебування платника податків сприяють підвищенню ефективності роботи підрозділів податкових органів, погашення прострочених податкових зобов'язань, підвищення рівня виконавчої та платіжної дисципліни, податкового обов'язку платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами, запобіганню і руйнуванню «тіньових» схем ухилення від сплати податкових надходжень, попередження, припинення роботи фіктивних, транзитних підприємств (фірм), «податкових ям». Подальші наукові пошуки слід спрямувати на дослідження шляхів підвищення рівня відповідальності платників податків за відомості, які вони подають до державних органів під час реєстрації як СПД.

1. *Про державну податкову службу в Україні*: Закон України // Відомості Верховної Ради УРСР. – 1991. – № 6. – Ст. 37. 2. Бірюков Г.М., Гриневич А.Г., Дудник Л.М., Никифорчук Д.Й. Загальноісторичні основи протидії легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом: монографія. – Ірпінь: Національний університет ДПС України, 2009. – С. 94–95. 3. *Цивільний кодекс України*: Закон України від 16 січня 2003 року № 435 - IV // Відомості Верховної Ради України. – 2003. – № 40–44. – Ст. 356. 4. *Про державну реєстрацію юридичних осіб та фізичних осіб – підприємців*: Закон України від 15 травня 2003 року N 755-IV // Відомості Верховної Ради України. – 2001. – № 31–32. – Ст. 263. 5. Там само. 6. Там само. – С. 4. 7. *Кримінальний кодекс України*: Офіц. видання. – К.: Видавничий дім «Ін Юре», 2001. – 400 с. 8. Бояров В.І., Варфоломєєва Т.В., Вернидубов І.В., Гончаренко В.Г., Гончаренко С.В., Дороніна В.П. Кримінально-процесуальний кодекс України: наук.-паркт. коментар:станом на 1 березня 2008 р. / Верховний Суд України / В.Т. Маляренко (заг. ред.), В.Г. Гончаренко (заг. ред.) – Вид. 5, перероб. та доп. – К.: Юристконсульт, 2008. – 896 с. 9. *Про затвердження Порядку обліку платників податків, зборів (обов’язкових платежів)*: [Наказ ДПА України за станом на 03.02.2010. – № 80]: [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://search.ligazakon.ua/l\\_doc2.nsf/link1/REG2612.html](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/REG2612.html). 10. Там само. 11. *Про затвердження Методичних рекомендацій щодо порядку взаємодії між підрозділами органів державної податкової служби України при організації та проведенні перевірок платників податків*: [Наказ ДПА України за станом на 03.02.2010. - № 355]: [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.nau.ua/doc/?code=v0355225-08>. 12. *Про затвердження Порядку обліку платників податків, зборів (обов’язкових платежів)*: [Наказ ДПА України за станом на 03.02.2010. – № 80]: [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://search.ligazakon.ua/l\\_doc2.nsf/link1/REG2612.html](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/REG2612.html). 13. *Про затвердження Методичних рекомендацій щодо порядку взаємодії між підрозділами органів державної податкової служби України при організації та проведенні перевірок платників податків*: [Наказ ДПА України за станом на 03.02.2010. – № 355]: [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.nau.ua/doc/?code=v0355225-08>. 14. *Про затвердження Порядку обліку платників податків, зборів (обов’язкових платежів)*: [Наказ ДПА України за станом на 03.02.2010. – № 80]: [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://search.ligazakon.ua/l\\_doc2.nsf/link1/REG2612.html](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/REG2612.html).