

УДК 347.73

DOI <https://doi.org/10.32782/klj/2023.2.23>**Лабадін В. І.,**аспірант кафедри публічного та міжнародного права
Юридичного інституту
Київського національного економічного університету
імені Вадима Гетьмана

ОСОБЛИВОСТІ ПОДАТКОВОГО КОНТРОЛЮ У ФОРМІ ПЕРЕВІРОК НЕРЕЗИДЕНТІВ – ПЛАТНИКІВ ПОДАТКУ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ

Анотація. Статтю присвячено дослідженню особливостей податкового контролю у формі перевірок нерезидентів – платників податку на додану вартість.

Встановлено, що оскільки нерезиденти як платники податку на додану вартість мають низку податкових прав і обов'язків, такі нерезиденти можуть підлягати заходам податкового контролю. Це обумовлює актуальність дослідження особливостей перевірки як форми контролю за дотриманням такими нерезидентами податкового законодавства.

З'ясовано, що спрощені податкові декларації, які складаються і подаються нерезидентами як платниками податку на додану вартість, підлягають виключно камеральній спеціальній перевірці, зміст і порядок проведення якої врегульовано спеціальними нормами Податкового кодексу України.

На основі порівняльного аналізу камеральної спеціальної перевірки з камеральною перевіркою, зміст і порядок проведення якої врегульовано загальними нормами Податкового кодексу України, встановлені спільні ознаки цих перевірок, насамперед у частині підстави проведення, відсутності обов'язку оформлювати рішення про проведення перевірки, відсутності обов'язку оформлювати документ (зокрема, довідку) за результатами перевірки, якщо не були встановлені порушення законодавства. Водночас встановлено, що між цими перевірками є низка відмінностей. Основні відмінності камеральної спеціальної перевірки від камеральної перевірки полягають у відмінних строках проведення, порядку проведення (зважаючи на можливість запитувати у платника податку інформацію і документи при проведенні камеральної спеціальної перевірки, на відміну від камеральної перевірки), порядку оформлення результатів (у разі виявлення порушень за результатами камеральної спеціальної перевірки складається податкове повідомлення, тоді як у разі виявлення порушень за результатами камеральної перевірки складається акт, і вже на підставі інформації акту може складатися податкове повідомлення-рішення). Можливість контролюючих органів запитувати в рамках камеральної спеціальної перевірки інформацію і документи у платника податку суттєво відрізняє цю перевірку від камеральної та у цьому елементі камеральна спеціальна перевірка більше тяжіє до документальної невиїзної перевірки.

Підсумовано, що камеральна спеціальна перевірка містить ознаки камеральної і документальної перевірки. При цьому, особливості камеральної спеціальної перевірки обумовлені насамперед наявністю особливого правового регулювання оподаткування операцій з постачання електронних послуг, яке встановлене для нерезидентів. Ці особливості повинні сприяти адмініструванню податку на додану вартість, який нараховується і сплачується нерезидентами.

Ключові слова: ПДВ, нерезидент, податковий контроль, податкові перевірки, камеральна спеціальна перевірка.

Labadin V. I. Peculiarities of the tax control in the form of a tax audit over non-residents as payers of value added tax

Abstract. The article is devoted to the study of the peculiarities of tax control in the form of tax audits of non-residents – value added tax payers.

It was established that since non-residents as value added tax payers have tax rights and obligations, such non-residents may be subject to tax control measures. This determines the relevance of the study of the peculiarities of the audit as a form of control of such non-residents.

It was found that simplified tax declarations, which shall be prepared and filed by non-residents as value added tax payers, are subject exclusively to an office special audit, the nature and procedure of which is regulated by special provisions of the Tax Code of Ukraine.

On the basis of a comparative analysis of an office special audit with an office audit, the nature and procedure of which is regulated by general provisions of the Tax Code of Ukraine, common features of these audits have been identified, primarily in terms of the grounds for audit's initiation, the absence of an obligation

to adopt a decision on conducting an audit, the absence of an obligation to document the results of the audit if no violations of the law were found (in particular, by issuing a certificate). At the same time, it was established that there are a number of differences between these audits. The main differences between an office special audit and an office audit are the distinct time period of conducting these audits, the distinct procedure for conducting them (first of all, taking into account the possibility to request the taxpayer to provide information and documents when conducting an office special audit, as opposed to an office audit), the distinct procedure for documenting the audit's results (in case of finding violations during an office special audit a tax notice shall be drawn up, while in case of finding violations during an office audit an act is drawn up which, in turn, may serve a basis for issuing a tax assessment notice). The right of the controlling authorities to request information and documents from the taxpayer as part of an office special audit significantly distinguishes this audit from an office audit, and in this element, an office special audit tends more to a documentary office audit.

It was concluded that an office special audit contains features of office and documentary audits. At the same time, the peculiarities of an office special audit result from the presence of a special regulation of taxation of transactions for the supply of electronic services by non-residents. These peculiarities are aimed at facilitating the administration of value added tax, which is accrued and paid by non-residents.

Key words: VAT, non-resident, tax control, tax audits, office special audit.

Постановка проблеми. Нерезиденти, які постачають електронні послуги з місцем їх постачання на митній території України на користь споживачів – фізичних осіб, у тому числі фізичних осіб – підприємців, які не зареєстровані платниками податку на додану вартість (далі – ПДВ), можуть бути зобов'язані реєструватися платниками ПДВ в Україні або ж можуть реєструватися такими платниками добровільно. У нерезидентів як платників ПДВ існує низка податкових обов'язків, насамперед з нарахування і сплати податку і пов'язаних з цим обов'язків. Натомість, контролюючі органи України уповноважені здійснювати податковий контроль за дотриманням такими нерезидентами законодавства шляхом проведення камеральних спеціальних перевірок. У зв'язку з цим актуальним стає дослідження правового регулювання цієї форми податкового контролю і з'ясування її особливостей.

Огляд останніх публікацій. Питання податкового контролю у формі перевірок вивчали такі дослідники як Н. А. Маринів, О. Є. Найденко, Т. О. Татарова, Т. О. Голоядова, Т. Г. Мисник та інші. Водночас питання особливостей податкового контролю у формі перевірок нерезидентів – платників ПДВ ще не було ретельно досліджене і потребує наукової розробки.

Мета статті. Метою статті є дослідження правового регулювання податкового контролю у формі перевірок нерезидентів – платників ПДВ і визначення його особливостей.

Виклад основного матеріалу. Згідно з Податковим кодексом України (далі –

ПК України) починаючи з 1 січня 2022 року нерезиденти, які не мають постійного представництва в Україні та постачають на митній території України фізичним особам, у тому числі фізичним особам – підприємцям, не зареєстрованим платниками ПДВ, електронні послуги, можуть підлягати обов'язковій або добровільній реєстрації платниками ПДВ в Україні. На таких нерезидентів, зареєстрованих платниками податку, покладається низка обов'язків, пов'язаних з нарахуванням і сплатою ПДВ в Україні (зокрема, обов'язки з подачі спрощеної податкової декларації, сплати податку тощо). Зважаючи на статус цих нерезидентів, які не мають присутності в Україні (офіс, працівники тощо), податковим законодавством передбачена низка особливостей у частині регулювання і реалізації їх прав і обов'язків порівняно з платниками ПДВ – резидентами, зокрема й особливості елементів податку (зокрема, у порядку обчислення податку, податковому періоді, строку та порядку сплати податку, строку подання звітності про обчислення і сплату податку) [1]. Ці особливості обумовлюють і особливості в здійсненні податкового контролю за такими нерезидентами – платниками ПДВ.

Основні правила оподаткування операцій з постачання електронних послуг, що постачаються нерезидентами фізичним особам, місце постачання яких розташоване на митній території України, з урахуванням особливостей прав і обов'язків нерезидента – платника ПДВ і контролюючого органу, зокрема у частині проведення перевірок, визначений у ст. 208-1 ПК України.

Відповідно до п. 208-1.12 ст. 208-1 ПК України визначено, що норми цієї статті є спеціальними щодо інших норм ПК України в частині визначення правил оподаткування особи-нерезидента, зареєстрованої як платник податку відповідно до пункту 208-1.2 цієї статті. Норми ПК України в частині реєстрації як платника податку, анулювання реєстрації як платника податку та перевірок осіб-нерезидентів, визначених пп. «д» пп. 14.1.139 п. 14.1 ст. 14 ПК України, застосовуються в обсязі, визначеному цією статтею [1].

Отже, досліджувати правове регулювання перевірок нерезидентів – платників ПДВ як форми податкового контролю доцільно з урахуванням загальних положень ПК України, які визначають порядок здійснення податкового контролю шляхом проведення перевірок, в межах, що узгоджуються зі ст. 208-1 ПК України, та положень ст. 208-1 ПК України, які встановлюють особливості такого податкового контролю і цим самим його межі.

Відповідно до пп. 62.1.3 п. 62.1 ст. 62 ПК України податковий контроль здійснюється шляхом, серед іншого, перевірок та звірок відповідно до вимог ПК України. Відповідно до п. 61.2 ст. 61, пп. 41.1.1 п. 41.1 ст. 41 ПК України податковий контроль щодо дотримання законодавства з питань оподаткування здійснюється податковими органами (центральный орган виконавчої влади, що реалізує державну податкову політику, його територіальні органи) [1].

Аналізуючи питання податкових перевірок як основної форми податкового контролю, Т. Г. Мисник вказує, що проведення контролюючими органами податкових перевірок дозволяє здійснювати не тільки арифметичну перевірку правильності складання податкової звітності, але і контролювати логічний взаємозв'язок різних показників з податкових декларацій, форм бухгалтерської звітності, зовнішніх джерел, проводити аналіз основних фінансово-економічних показників діяльності платника податків [2, с. 101]. Дійсно, податкова перевірка дозволяє контролювати дотримання платником податку своїх обов'язків шляхом вивчення відповідних релевантних фактів і обставин, їх аналізу, співвіднесення з вимогами ПК України та іншого законодав-

ства, контроль за дотриманням якого покладається на контролюючі органи. Водночас, зміст, обсяг і порядок проведення перевірки може відрізнятися залежно виду перевірки.

Зокрема, відповідно до п. 75.1 ст. 75 ПК України, контролюючі органи мають право проводити камеральні, документальні (планові або позапланові; виїзні або невиїзні) та фактичні перевірки [1].

Натомість, відповідно до п. 208-1.8 ст. 208-1 ПК України, нерезидент – платник ПДВ складає спрощену податкову декларацію і подає її в електронній формі через спеціальне портальне рішення для користувачів нерезидентів, які надають електронні послуги, шляхом електронної ідентифікації. Згідно з п. 208-1.11 ст. 208-1 ПК України, спрощена податкова декларація підлягає виключно камеральній спеціальній перевірці [1].

Отже, спрощена податкова декларація нерезидента – платника ПДВ не може підлягати іншим видам перевірок, що свідчить про встановлення законодавством особливого податкового контролю за дотриманням податкового законодавства нерезидентом – платником ПДВ.

Водночас варто зауважити, що відносно такого нерезидента проводиться саме камеральна спеціальна перевірка. Назва цієї перевірки найбільш тяжіє до камеральної перевірки, визначеної в ст. 75 ПК України, однак не є тотожною з цією назвою. Для з'ясування сутнісних відмінностей між цими перевірками доцільно здійснити порівняльно-правовий аналіз їх змісту.

Згідно з пп. 75.1.1 п. 75.1 ст. 75 ПК України, камеральною вважається перевірка, яка проводиться у приміщенні контролюючого органу виключно на підставі даних, зазначених у податкових деклараціях (розрахунках) платника податків та даних системи електронного адміністрування ПДВ (даних центрального органу виконавчої влади, що реалізує державну політику у сфері казначейського обслуговування бюджетних коштів, в якому відкриваються рахунки платників у системі електронного адміністрування ПДВ, даних Єдиного реєстру податкових накладних та даних митних декларацій), а також даних Єдиного реєстру акцизних накладних

та даних системи електронного адміністрування реалізації пального та спирту етилового, даних СОД РРО. Крім цього, цією статтею визначається, що може бути предметом камеральної перевірки (своєчасність подання податкових декларацій (розрахунків), своєчасність реєстрації податкових накладних та/або розрахунків коригування до податкових накладних у Єдиному реєстрі податкових накладних тощо) [1].

Порядок проведення камеральної перевірки передбачено у ст. 76 ПК України, якою, серед іншого, встановлено наступне:

- камеральна перевірка проводиться посадовими особами контролюючого органу без будь-якого спеціального рішення керівника (його заступника або уповноваженої особи) такого органу або направлення на її проведення;

- камеральній перевірці підлягає вся податкова звітність суцільним порядком;

- згода платника податків на перевірку та його присутність під час проведення камеральної перевірки не обов'язкова;

- порядок оформлення результатів камеральної перевірки здійснюється відповідно до вимог статті 86 ПК України;

- камеральна перевірка податкової декларації або уточнюючого розрахунку може бути проведена лише протягом 30 календарних днів, що настають за останнім днем граничного строку їх подання, а якщо такі документи були надані пізніше, – за днем їх фактичного подання. Натомість, камеральна перевірка з інших питань проводиться з урахуванням строків давності, визначених статтею 102 ПК України [1].

Т. Пасько, аналізуючи поняття, правові ознаки та види невіізних податкових перевірок в Україні, зазначає, що науковці сходяться на думці про відсутність нині узгодженості в науковій класифікації перевірок. Учені пропонують здійснювати поділ невіізних перевірок за різними критеріями. За результатами аналізу позицій вчених і законодавства, цей автор вказує, що камеральна перевірка відноситься до невіізних податкових перевірок [3, с. 245]. Погоджуємось з такою класифікацією камеральної перевірки, адже з урахуванням чинного правового регулювання вона

проводиться виключно у приміщенні контролюючого органу, тобто виїзд до місця розташування приміщень або майна платника податку не здійснюється.

В іншому дослідженні, присвяченому завершальному етапу невіізних податкових перевірок, Т. Пасько звертає увагу, що за результатами камеральної перевірки в разі встановлення порушень складається акт, тоді як положення ПК України не передбачають складення довідки за результатами проведення камеральної перевірки [4, с. 184]. Дійсно, нормами ПК України вимоги щодо оформлення довідки чи іншого документу про результати камеральної перевірки, в рамках якої не виявлено порушень, не встановлено.

Аналізуючи особливості правової регламентації порядку проведення камеральної перевірки та оскарження її результатів під час карантину, В. А. Шокрута вказує, що при проведенні камеральних перевірок податкові органи України мають право перевіряти податкову звітність на наявність арифметичних або методологічних помилок, досліджувати логічний зв'язок та узгодженість відповідних показників безпосередньо декларації, а також додатків до неї, порівнювати показники декларацій за поточний і попередні звітні періоди тощо [5, с. 123]. Тобто, авторка звертає увагу на обмежене коло обставин, які можуть досліджуватися в рамках камеральної перевірки, що обумовлюється обмеженням предметом цієї перевірки.

І. М. Проць і Н. Я. Лепіш вказують на можливість зробити висновок, що «камеральна податкова перевірка – це вид податкової перевірки, що складається з комплексу заходів з дослідження податкових декларацій і документів, поданих платником податків, службовців підставою для обчислення і сплати податку, а також інших документів про діяльність платника податків, наявних у податкового органу, що проводиться посадовими особами податкового органу, відповідно до їх службовими обов'язками без будь-якого спеціального рішення керівника податкового органу за місцем знаходження податкового органу, регламентованих нормативними правовими актами про податки і збори і має на меті перевірку правильності і повноти сплати

податків і зборів до відповідних бюджетів, а також дотримання інших норм законодавства про податки і збори» [6, с. 307]. Тобто, у цьому визначенні автори фактично підсумовують основні ознаки камеральної перевірки. Водночас ці автори вказують на можливість дослідження в рамках податкової перевірки податкових декларацій і документів, поданих платником податків, та інших документів про діяльність платника податків, наявних у податкового органу. На наш погляд, з цим твердженням варто погодитися з тим застереженням, що досліджуватися можуть лише ті документи і дані, які охоплюються камеральною перевіркою в силу положень ПК України, тобто це насамперед дані податкових декларацій і інформація з баз даних, перелік яких наведений у пп. 75.1.1 п. 75.1 ст. 75 ПК України.

У цьому відношенні доцільно звернути увагу на постанову Верховного Суду у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду від 21.01.2021 р. у справі № 813/2519/17, в якій наведено тлумачення основних положень ПК України, які стосуються змісту камеральної податкової перевірки. Зокрема, суд вказав, що законодавство свідчить про обов'язковий характер камеральної перевірки, яка проводиться у випадку подання платником звітних документів до контролюючого органу, а відтак камеральною перевіркою охоплюються лише ті показники документів, які належать до податкової звітності та мають значення для правильності обчислення платником об'єкта оподаткування та суми податку, що підлягає сплаті до бюджету. Суд прямо вказав, що перевірка будь-яких інших відомостей, витребування у платника додаткової інформації та документів, подання яких разом з податковою декларацією чинним законодавством не передбачено, камеральною перевіркою не охоплюється. Крім цього, суд звернув увагу, що під час проведення камеральної перевірки не можуть перевірятися інші питання, крім перевірки податкової звітності суцільним рядком. Документами, що мають відношення до такої перевірки, є саме податкові декларації (розрахунки) і ніякі інші. Якщо ж під час проведення камеральної перевірки буде виявлено порушення податкового законодав-

ства, податковий орган має право призначити та провести документальну (виїзну, невиїзну або планову чи позапланову) перевірку платника податків [7].

Отже, зважаючи на вказане, варто зауважити, що камеральна перевірка як один із видів перевірок та форм здійснення податкового контролю має певні визначені податковим законодавством межі. В рамках цієї перевірки перевірятися можуть виключно дані, які містяться у податковій звітності і базах контролюючих органів, які прямо визначені ПК України. Контролюючий орган не може запитувати у платника податку додаткові документи, які не входять до складу податкової звітності, оскільки це виходить за межі камеральної перевірки.

З'ясувавши суть та порядок проведення камеральної перевірки, доцільно перейти до аналізу суті і порядку проведення камеральної спеціальної перевірки.

Правове регулювання камеральної спеціальної перевірки передбачене у п. 208-1.11 ст. 208-1 ПК України. Відповідно до цієї норми, камеральною спеціальною перевіркою вважається перевірка, що проводиться у приміщенні контролюючого органу на підставі даних, зазначених у спрощеній податковій декларації, поданій особою-нерезидентом, зареєстрованою як платник податку відповідно до п. 208-1.2 ст. 208-1 ПК України, а також отриманої відповідно до цього пункту інформації [1].

Насамперед зауважимо, що виходячи з аналізу вказаної норми ПК України слідує, що як і у випадку камеральної перевірки, для проведення камеральної спеціальної перевірки не вимагається прийняття окремого рішення контролюючого органу. Така перевірка проводиться за фактом подання нерезидентом – платником ПДВ спрощеної податкової декларації. Крім цього, для проведення цієї перевірки не вимагається згода нерезидента – платника податків на перевірку та його присутність під час проведення перевірки. Натомість, порядок проведення цієї перевірки відрізняється від порядку проведення камеральної перевірки.

Зокрема, однією з основних особливостей камеральної спеціальної перевірки є те,

що в рамках перевірки можуть вивчатися не лише дані податкової звітності платника податку (спрощеної податкової декларації), але й інформація і документи, витребувані контролюючим органом у платника податків.

Відповідно до п. 208-1.11 ст. 208-1 ПК України при проведенні камеральної спеціальної перевірки спрощеної податкової декларації, контролюючий орган за рішенням керівника може витребувати в особи-нерезидента узагальнену інформацію про постачання на митній території України електронних послуг фізичним особам, про вартість поставлених послуг та терміни їх оплати. Для цього контролюючий орган може надсилати особі-нерезиденту, зареєстрованій як платник податку, запити на отримання узагальненої інформації (далі – електронний запит) в електронній формі через спеціальне портальне рішення для користувачів нерезидентів, які надають електронні послуги, з одночасним повідомленням на електронну адресу, зазначену нерезидентом при реєстрації як платника податку. Такий запит повинен містити: перелік інформації, що запитується; перелік документів, що пропонується надати; строк та спосіб надання такої інформації; наслідки ненадання або несвоєчасного надання відповіді на отриманий запит. Форма електронного запиту повинна затверджуватися центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну фінансову політику [1]. Зазначимо, що форма такого електронного запиту встановлена наказом Міністерства фінансів України «Про затвердження форми електронного запиту контролюючого органу щодо витребування в особи – нерезидента узагальненої інформації про постачання на митній території України електронних послуг фізичним особам, про вартість поставлених послуг та терміни їх оплати» № 656 від 10.12.2021 р. [8].

У свою чергу, згідно з п. 208-1.11 ст. 208-1 ПК України відповідь на електронний запит надається особою-нерезидентом протягом 30 календарних днів з дня, наступного за днем отримання такого запиту в електронній формі через спеціальне портальне рішення для користувачів нерезидентів, які надають електронні послуги [1]. Тобто, праву контр-

ольючого органу витребувати узагальнюючу податкову інформацію кореспондує обов'язок нерезидента – платника ПДВ надати таку інформацію у встановлений строк.

Із вказаного вбачається, що ПК України встановлене обмеження, що витребовуватися може не будь-яка інформація, а лише узагальнена податкова інформація щодо постачання на митній території України електронних послуг фізичним особам, про вартість поставлених послуг та терміни їх оплати. При цьому, звертає увагу те, що категорія «узагальнена податкова інформація» включає не тільки інформацію, а й документи, що вказує на можливість контролюючого органу в рамках камеральної спеціальної перевірки запитувати документи у нерезидента – платника ПДВ. Із наведеного правового регулювання слідує, що такі документи як частина «узагальненої податкової інформації» можуть стосуватися виключно постачання на митній території України електронних послуг фізичним особам, вартості поставлених послуг та терміну їх оплати. Запитування інших документів в рамках цієї перевірки не допускається.

Крім цього, ПК України встановлено й спосіб реалізації повноважень контролюючого органу по запитуванню узагальненої податкової інформації. По-перше, запит можливий лише на підставі рішення керівника контролюючого органу. По-друге, цей запит повинен надсилатися у встановлених ПК України спосіб і формі, про які зазначено вище.

Зауважимо, що право контролюючого органу запитувати в рамках перевірки документи і інформацію у платника податку і кореспондуючий цьому праву обов'язок платника податку надавати такі інформацію і документи не є елементами камеральної перевірки. З урахуванням ст.ст. 75, 77-80, 83, 85 ПК України ці елементи є типовими насамперед насамперед для документальних перевірок, та фактичних перевірок. Однак, якщо порівнювати ці види перевірок з камеральною спеціальною перевіркою, остання більш тяжіє все ж до документальної невіізної перевірки. Зокрема, відповідно до пп. 75.1.2 п. 75.1 ст. 75 ПК України документальною невіізною перевіркою вважається перевірка,

яка проводиться в приміщенні контролюючого органу, а відповідно до п. 79.3 ст 79 ПК України присутність платників податків під час проведення документальних невиїзних перевірок не обов'язкова [1]. Ці характеристики у сукупності з правом контролюючого органу запитувати у платника податку під час документальної невиїзної перевірки документи і інформацію і кореспондуючим обов'язком платника податків надавати такі документи свідчать про схожість документальної невиїзної перевірки і камеральної спеціальної перевірки.

Іншою особливістю камеральної спеціальної перевірки є тривалість її проведення. Зокрема, відповідно до п. 208-1.11 ст. 208-1 ПК України термін проведення камеральної спеціальної перевірки не може перевищувати 90 календарних днів, наступних за днем подання спрощеної податкової декларації [1]. Тобто встановлений більш тривалий строк порівняно із строком проведення камеральної перевірки податкової декларації або уточнюючого розрахунку, який становить 30 календарних днів, що настають за останнім днем граничного строку їх подання, а якщо такі документи були надані пізніше, – за днем їх фактичного подання.

Особливість прослідковується і у порядку оформлення результатів перевірки. Зокрема, відповідно до п. 208-1.11 ст. 208-1 ПК України за результатами камеральної спеціальної перевірки, у разі встановлення порушень, складається виключно податкове повідомлення, що містить детальний розрахунок податкового зобов'язання (за наявності) та штрафних фінансових санкцій, а також обставини вчиненого правопорушення, встановлені під час камеральної спеціальної перевірки, та граничні строки сплати грошового зобов'язання [1]. Тобто, акт перевірки не складається. Натомість, податкове повідомлення за своїм змістом більше схоже на податкове повідомлення-рішення, яке може складатися на підставі інформації акту за результатами камеральної перевірки відповідно до ст. 58 ПК України.

Однак, на відміну від загальних правил, встановлених для камеральних перевірок, у разі виявлення в рамках камеральної спеціальної перевірки порушень її результати оформлюються не у вигляді акту перевірки, а у вигляді податкового повідомлення, зміст якого встановлено у наведених вище положеннях ПК України.

Зауважимо, що форма відповідного податкового повідомлення особі-нерезиденту, зареєстрованій платником ПДВ, а також розрахунку грошового зобов'язання до податкового повідомлення особі-нерезиденту, зареєстрованій платником ПДВ, встановлені наказом Міністерства фінансів України «Про затвердження форм податкових повідомлень особі-нерезиденту та розрахунків грошових зобов'язань» № 657 від 10.12.2021 р. [9].

Висновок. Отже, зважаючи проведене дослідження, варто зауважити, що правове регулювання податкового контролю у формі перевірок нерезидентів – платників ПДВ має низку особливостей. Податкова звітність нерезидентів як платників ПДВ підлягає виключно камеральній спеціальній перевірці, проведення якої врегульовано у ст. 208-1 ПК України. Незважаючи на схожість назв, ця перевірка має низку відмінностей від камеральної перевірки, проведення якої врегульовано загальними нормами ПК України. Ці відмінності полягають у предметі перевірки, можливості контролюючого органу запитувати інформацію і документи в рамках перевірки, строках проведенні перевірки, порядку оформлення результатів перевірки. Більше того, у частині можливості контролюючого органу запитувати інформацію і документи камеральна спеціальна перевірка більше тяжіє до документальної невиїзної перевірки. Відповідні особливості камеральної спеціальної перевірки обумовлені особливостями правового статусу нерезидента як самостійного платника податку і спеціальним порядком адміністрування ПДВ, який нараховується і сплачується нерезидентами – постачальниками електронних послуг, та повинні сприяти належному адмініструванню цього податку.

СПИСОК ВИКОРИСТАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ:

1. Податковий кодекс України : Закон України від 02.12.2010 № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> (дата звернення: 24.05.2023).
2. Мисник Т. Г. Податкові перевірки як основна форма податкового контролю. *Наукові праці Полтавської державної аграрної академії. Спецвипуск: економічні науки*. 2012. С. 96–101.
3. Пасько Т. Поняття, правові ознаки та види невіізних податкових перевірок в Україні. *Підприємництво, господарство і право*. 2020. № 7. С. 243–248.
4. Пасько Т. Г. Завершальний етап невіізних податкових перевірок: правова характеристика стадії. *Актуальні проблеми держави і права*. 2020. № 85. С. 181–187.
5. Шокрута В. А. Особливості правової регламентації порядку проведення камеральної перевірки та оскарження її результатів під час карантину. *Часопис Київського університету права*. 2020. № 3. С. 121–124.
6. Проць І. М., Лепіш Н. Я. Особливості податкової перевірки як форми податкового контролю. *Молодий вчений*. 2021. № 3 (91). С. 306–309.
7. Постанова Верховного Суду від 21 січня 2021 року у справі № 813/2519/17. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/94296754> (дата звернення: 24.05.2023).
8. Про затвердження форми електронного запиту контролюючого органу щодо витребування в особи – нерезидента узагальненої інформації про постачання на митній території України електронних послуг фізичним особам, про вартість поставлених послуг та терміни їх оплати : Наказ Міністерства фінансів України від 10.12.2021 р. № 656. URL: https://mof.gov.ua/uk/decrees_2021-487 (дата звернення: 24.05.2023).
9. Про затвердження форм податкових повідомлень особі-нерезиденту та розрахунків грошових зобов'язань : Наказ Міністерства фінансів України від 10.12.2021 р. № 657. URL: https://mof.gov.ua/uk/decrees_2021-487 (дата звернення: 24.05.2023).