

УДК 336.225.673

С.М. ПОПОВА, канд. екон. наук, Харківський національний університет внутрішніх справ

ПРИЙОМИ ТА ПРОЦЕДУРИ ПОДАТКОВОГО КОНТРОЛЮ

Ключові слова: державна податкова служба, податковий контроль, Податковий кодекс України, камеральна перевірка, документальна перевірка, фактична перевірка, зустрічна звірка, платник податків

Однією з найважливіших функцій і головним завданням органів податкової служби України, які в значній мірі визначають її адміністративно-правовий статус є здійснення контролю за додержанням податкового законодавства та іншого законодавства у випадках, коли здійснення такого контролю покладено на органи державної податкової служби (ДПС). Першим пунктом розділу II «Функції органів державної податкової служби» Закону «Про державну податкову службу в Україні» [1] встановлено, що саме вона здійснює контроль за додержанням законодавства про податки, інші платежі, валютні операції, порядком розрахунків із споживачами з використанням регістраторів розрахункових операцій, комп'ютерних систем, розрахункових книжок і книжок обліку розрахункових операцій, лімітів готівки в касах та її використанням для розрахунків за товари, роботи, послуги, а також контроль за наявністю свідоцтв про державну реєстрацію суб'єктів підприємницької діяльності і ліцензій, патентів, інших спеціальних дозволів на здійснення окремих видів підприємницької діяльності. Таке широке коло відносин, які контролюються податковою службою, потребує постійного підвищення ефективності податкового контролю та удосконалення прийомів і методів його проведення, що зумовлює актуальність теми дослідження.

Проблемам організації податкового контролю в Україні присвячено багато праць вітчизняних державних діячів, науковців та фа-

хівців, таких як М.Я. Азаров, О.О. Бандурка, С.В. Калюга, М.В. Куркін, М.П. Кучерявенко, В.Д. Понікаров, Л.А. Савченко та інших. Але й досі законодавча база з питань регулювання контрольної діяльності у фінансовій сфері сформована ще недостатньо. Метою статті є дослідження прийомів податкового контролю, які використовуються при проведенні перевірок податкового законодавства з метою підвищення їх ефективності.

Податковий контроль є складовою частиною державного фінансового контролю. Стаття 61 Податкового кодексу України [2] визначає податковий контроль як сукупність заходів, що вживаються контролюючими органами з метою правильності нарахування, повноти і своєчасності сплати податків та зборів, а також дотримання законодавства з питань проведення розрахункових і касових операцій, патентування та ліцензування. Контролюючими органами з питань дотримання податкового законодавства є органи державної податкової служби і митні органи. Інші ж державні органи, як зазначає О.М. Бандурка [3, с.133], не мають права проводити перевірки достовірності, повноти та сплати податків, навіть на запит правоохоронних органів. Більш того, органи служби безпеки, внутрішніх справ, прокуратури і їх службові (посадові) особи не можуть проводити перевірки суб'єктів підприємницької діяльності з питань оподаткування та брати безпосередньої участі у проведенні перевірок, що здійснюються контролюючими органами.

Здійснюється податковий контроль шляхом: ведення обліку платників податків; інформаційно-аналітичного забезпечення діяльності органів податкової служби; проведення перевірок і звірок відповідно до вимог податкового законодавства.

Але відповідно до глави 8 розділу II Податкового кодексу України, органи державної податкової служби можуть проводити лише камеральні, документальні (планові та позапланові; виїзні та невиїзні) і фактичні перевірки, а також зустрічні звірки. Можна погоди-

тися з Л.А. Савченко [4, с.37], яка зазначає, що в системі фінансового контролю «перевірка є системою контрольних дій щодо вивчення окремих ділянок фінансово-господарської діяльності... підконтрольного суб'єкта». У нашому випадку контролюючі органи перевіряють лише таку ділянку діяльності як правильність нарахування, повноту та своєчасність сплати податків і зборів. Відповідно до ст.77 Податкового кодексу України [2], забороняється проведення документальних планових перевірок за окремими видами зобов'язань, і з цієї точки зору, такі податкові перевірки можуть бути умовно віднесені до «комплексних», які на думку М.П. Кучерявенко [5, с.398] є «дослідженням дій (бездіяльності) контрольованого суб'єкта за певний період з усіх питань та напрямків його діяльності».

Відповідно до Лімської декларації керівних принципів фінансового контролю [6] визначено, що метою будь-якого контролю є виявлення порушень принципів законності. В.П. Отенко [7, с.281–282] наводить такі типові види порушень податкового законодавства: помилки, шахрайство, маніпуляція обліковими даними, фальсифікація бухгалтерських документів і записів, невідповідне відображення записів у реєстрах обліку. У міжнародній практиці часто використовують термін «некоректність», який охоплює усі види порушень чинного законодавства, незаконні дії та помилки, оскільки остаточну кваліфікацію вчинків, виходячи із принципу презумпції невинності, може бути надано тільки судом. Також з порушеннями податкового законодавства можуть бути пов'язані і так звані «незвичайні операції» – угоди та господарські операції, платежі, котрі, на розсуд контролера, є зайвими, недоречними або надмірними за певних обставин.

Всі такі порушення практично можна встановити за допомогою прийомів документального контролю. Основу розподілу прийомів на документальний і фактичний, за твердженням М.В. Куркіна [8, с.121], становлять джерела, що використовуються при здійснен-

ні контрольних дій. Зокрема, джерелами для документального контролю є: первинні облікові документи (включаючи технічні носії інформації); облікові реєстри; дані оперативно-технічного обліку; податкова, фінансова та статистична звітність; планова, нормативна, технологічна й інша документація.

Так, відповідно до Податкового кодексу України [2], камеральною вважається перевірка, яка проводиться у приміщенні органу ДПС виключно на підставі даних, зазначених у податкових деклараціях (розрахунках) платників податків. Камеральній перевірці підлягає вся податкова звітність платника суцільним порядком.

Документальною перевіркою вважається перевірка, предметом якої є своєчасність, достовірність, повнота нарахування та сплати усіх передбачених податків і зборів, а також дотримання валютного та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, дотримання роботодавцем законодавства щодо укладення трудового договору, оформлення трудових відносин з працівниками (найманими особами); і яка проводиться на підставі податкових декларацій (розрахунків) фінансової, статистичної та іншої звітності; реєстрів податкового і бухгалтерського обліку, ведення яких передбачено законом; первинних документів, які використовуються в бухгалтерському та податковому обліку і пов'язані з нарахуванням та сплатою податків і зборів, виконанням вимог іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на органи державної податкової служби; а також отриманих в установленому законодавством порядку органом державної податкової служби документів та податкової інформації, у тому числі за результатами перевірок інших платників податків.

На підставі цієї ж інформації проводяться і фактичні перевірки, але здійснюються вони без попередження платника податків.

Зустрічна звірка, відповідно до Постанови Кабінету Міністрів України «Про затвердження порядку проведення органами державної

податкової служби зустрічних звірок» від 27.12.2010 р. № 1232 [9], полягає у зіставленні також даних первинних бухгалтерських та інших документів суб'єкта господарювання, що здійснюється органами ДПС, з метою документального підтвердження господарських відносин з платником податків і зборів, а також підтвердження відносин, виду, обсягу та якості операцій і розрахунків, що здійснювалися між ними, для з'ясування їх реальності та повноти відображення в обліку платника податків.

Проводяться зустрічні звірки у суб'єктів господарювання, щодо здійснення операцій з якими під час перевірки платника податків виникають сумніви стосовно факту здійснення таких операцій або якщо існують розбіжності задекларованих у деклараціях з податку на додану вартість показників податкового кредиту і податкових зобов'язань.

Платник податків зобов'язаний надати посадовим (службовим) особам органів державної податкової служби у повному обсязі всі документи, що належать до предмета перевірки або пов'язані з ним. Такий обов'язок виникає у платника податків після початку перевірки.

При цьому великий платник податків зобов'язаний також надати в електронному вигляді з дотриманням умови щодо реєстрації електронного підпису підзвітних осіб (у форматі й порядку, визначених центральним органом державної податкової служби) копії документів з обліку доходів, витрат та інших показників, пов'язаних із визначенням об'єктів оподаткування (податкових зобов'язань), первинних документів, реєстрів бухгалтерського обліку, фінансової звітності, інших документів, пов'язаних з обчисленням і сплатою податків та зборів, не пізніше робочого дня, наступного за днем початку документальної виїзної планової, позапланової перевірки, документальної невиїзної перевірки.

Документальні прийоми податкового контролю включають наступні способи дослідження наданих матеріалів:

– формальну й арифметичну перевірку документів;

– нормативно-правову оцінку операцій, відображених у документах;

– логічний контроль об'єктивної можливості виконання документально оформлених операцій;

– вибіркові та суцільні спостереження;

– зустрічну перевірку документів і записів в облікових реєстрах шляхом їх зіставлення з взаємопов'язаними даними підприємств та організацій, з якими платник податків, що перевіряється, має господарські зв'язки;

– оцінку законності й обґрунтованості задокументованих операцій за даними кореспонденції рахунків бухгалтерського обліку та відображення цих операцій у податковому обліку.

У контрольній практиці склалися два варіанта дослідження документів, облікових записів і звітних показників. Перший іде спочатку від первинних документів, через реєстри аналітичного та синтетичного обліку до показників балансу, фінансової і податкової звітності. Це так званий індуктивний метод, що частіше застосовується при організації внутрішнього фінансового контролю.

При здійсненні зовнішнього податкового контролю, як зауважує М.В. Куркін [8, с.124], ефективнішим є дедуктивний метод. У ньому послідовність дій іде від загальних показників фінансової та податкової звітності через реєстри синтетичного й аналітичного обліку до вибіркового або суцільного дослідження первинних документів. Це дає змогу вдаліше відібрати перелік документів та облікових записів, що будуть віддані детальному вивченню, зосередити увагу на найбільш вірогідних порушеннях податкового законодавства. А це, в свою чергу, дає можливість скоротити кількість документів, що перевіряються, і строки проведення перевірок.

Реалізація податкового контролю здійснюється за допомогою певних процедур. Контрольні процедури – це система методичних

дій, які здійснюються посадовою особою органів ДПС при проведенні перевірок платників податків. Конкретні процедури дослідження документів залежать від способів порушень чинного законодавства та ухилення від сплати податків.

При цьому порушення податкового законодавства знаходять, як правило, в облікових документах у трьох формах:

- суперечності (невідповідності) у змісті окремого документу;
- суперечності у змісті кількох взаємопов'язаних документів;
- порушення діючого порядку відображення фінансових і господарських операцій в бухгалтерському та податковому обліку.

Тому і процедури дослідження документальних джерел інформації можна, на думку В.Д. Понікарова [10, с.114], розподілити на три групи:

- дослідження окремого документу;
- дослідження кількох документів, що відображають одну й ту ж чи взаємопов'язані операції;
- перевірка відображення фінансових і господарських операцій в податковому та бухгалтерському обліку.

Процедури дослідження окремого документу сприяють виявленню порушень у тих випадках, коли в результаті незаконних дій виникають протиріччя в змісті документа або між окремими його реквізитами. До цієї групи процедур належать перевірка документів за формою, арифметична і нормативно-правова перевірка.

При формальній перевірці, перш за все, встановлюють у первинних облікових документах наявність усіх обов'язкових реквізитів, оскільки саме ці документи є єдиною підставою для фіксації фактів здійснення господарських та фінансових результатів. Згідно зі ст.9 Закону «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [11], первинні документи (на паперових або машинних носіях) для надання їм юридичної сили й доказовості повинні мати такі обов'язкові ре-

квізити: назву документа (форми); дату і місце складання; назву підприємства, від імені якого складено документ; зміст та обсяг господарської операції, одиницю виміру господарської операції; посади осіб, відповідальних за здійснення операції і правильність її оформлення; особистий підпис або інші дані, що дають змогу ідентифікувати особу, яка брала участь у здійсненні господарської операції. Первинні документи повинні складатися на бланках типових форм, затверджених Державним комітетом статистики, а також на бланках спеціалізованих форм, затверджених відповідними міністерствами та відомствами.

При формальній перевірці контролюють також наявність усіх додатків до первинних документів, перевіряють справжність підписів у документах, наявність штампів, печаток тощо, виявляють випадки необґрунтованих виправлень, особливо у документах на відпуск цінностей. У кожному випадку на виправленому документі повинна бути зроблена спеціальна позначка «Виправлено», яка затверджується підписами осіб, які підписали документ, а також проставляється дата виправлення. А у касових і банківських документах виправлення взагалі не допускаються. Тобто при цьому перевіряється не зміст операції, а лише зовнішній вигляд окремих документів.

Одним із важливих напрямків підвищення достовірності даних окремих документів та невідомості їх бланків є втілення у фінансово-господарську діяльність підприємств Концепції впровадження бланків суворої звітності, розробленої Міністерством фінансів України, які широкого розповсюдження в обліковому процесі поки що не знайшли. З метою підвищення ефективності податкового контролю органи ДПС пішли іншим шляхом і запровадили з 01.01.2012 р. реєстрацію усіх податкових накладних платниками податку на додану вартість, у яких сума податку в одній накладній становить понад 10 тис. грн в Єдиному реєстрі податкових накладних, що дасть контролеру в умовах використання комп'ютерної техніки протягом декількох

хвилин знайти «кінці» будь-якої податкової накладної.

При арифметичній перевірці документів встановлюють правильність підсумкових показників, підрахованих як у горизонтальних строках документа, так і його вертикальних графах. Нормативно-правова перевірка дозволяє виявити належним чином оформлені документи, які є незаконними за своїм змістом. Наприклад, податок на доходи фізичних осіб повинен сплачуватися (перераховуватися) до бюджету одночасно з виплатою оподаткованого доходу. І будь-які платіжні документи на перерахування цього податку до бюджету, навіть оформлені належним чином, але зроблені пізніше дати виплати доходу, є протизаконними з точки зору податкового законодавства.

Процедури дослідження кількох документів, що відображають одну й ту ж чи взаємопов'язані операції, застосовуються у тих випадках, коли окремі документи не містять у собі суперечностей. Водночас зіставлення кількох документів, що належать до тієї ж самої чи взаємопов'язаних операцій, може виявити суперечності у цих документах. Для встановлення таких суперечностей використовують методи зустрічної перевірки.

Так, метод зустрічної перевірки полягає у зіставленні різних екземплярів одного й того ж документа, так як і більшість первинних облікових документів. Екземпляри цих документів можуть бути отримані як від різних структурних підрозділів одного підприємства, так і від інших організацій, з якими платник податків підтримує господарські зв'язки. Насамперед, така зустрічна перевірка дає можливість встановити розбіжності зафіксованих у деклараціях з податку на додану вартість показників податкового кредиту та податкових зобов'язань по одним і тим же операціям з купівлі-продажу матеріальних цінностей.

Метод взаємного контролю полягає у зіставленні різних документів та облікових даних, в яких прямо і побічно відображається операція, що перевіряється. При цьому зіста-

влятися можуть дані різних видів обліку – бухгалтерського, податкового, статистичного та оперативного. Наприклад, зіставлення даних документів про отримання чи відвантаження матеріальних цінностей з даними документів, що відображають здійснення операцій, які витікають і пов'язані з цими операціями. Наприклад, нарахування заробітної плати за навантаження та розвантаження цих матеріалів, оплати транспортних послуг за переміщення цих вантажів.

Прийоми перевірки відображення господарських операцій у бухгалтерському і податковому обліку допомагають виявити відхилення у складанні бухгалтерських записів (проводок) та кореспонденції рахунків у порівнянні зі стандартами бухгалтерського обліку і правильність та своєчасність віднесення результатів господарських операцій до доходів або витрат платника податків в податковому обліку.

Таким чином, використання в податковому контролі документальних методичних прийомів і процедур в цілому дозволяє дати кількісну та якісну оцінку виявлених порушень податкового законодавства і встановити відповідальність за них конкретних посадових осіб. Але збільшення в сучасних умовах обліково-аналітичної інформації на підприємствах природно викликає і збільшення різноманітної номенклатури документів, що використовуються в податковому контролі. Тому, на думку Є.В. Калюги [12, с.124], вивчення, осмислення та перевірка такого великого потоку інформації немислима без використання сучасної комп'ютерної техніки. У зв'язку з цим представники органів ДПС, що здійснюють податковий контроль, повинні чітко знати можливості сучасних комп'ютерних систем, вміти одержувати, розшифровувати і користуватися комп'ютерною інформацією.

Слід зауважити, що процеси оподаткування тісно пов'язані з процесами постачання, виробництва та збуту продукції, а також з розрахунковими, кредитними й іншими операціями платників податків. Тому висновки до-

кументальних перевірок, на нашу думку, повинно підтверджувати проведенням прийомів фактичного контролю. На жаль, нормативно-правові акти, які регламентують діяльність органів ДПС, напряду передбачають проведення двох прийомів фактичного контролю: проведення інвентаризацій (ст.6 Положення про Державну податкову службу України [13]) під час планових документальних перевірок та проведення хронометражу господарських операцій (ст.80 Податкового кодексу України [2]) при здійсненні фактичної перевірки.

І хоча ст.84 Податкового кодексу України надає право проведення органами ДПС різних експертиз, на нашу думку, зміст цієї статті треба конкретизувати, окресливши хоча б приблизний перелік експертиз, які може проводити податкова служба на кшталт того, як це зроблено у Положенні про Державну фінансову інспекцію України [14]. Так, в п.1 ст.6 цього положення зазначено, що Держфінінспекція України для виконання покладених на неї завдань має право в установленому порядку «залучати до виконання окремих робіт, участі у вивченні окремих питань учених і фахівців, у тому числі на договірній основі, працівників центральних та місцевих органів виконавчої влади, державних фондів, підприємств та організацій, зокрема для проведення контрольних замірів будівельних, монтажних, ремонтних та інших робіт, контрольних запусків у виробництво сировини і матеріалів, контрольних аналізів сировини, матеріалів і готової продукції, інших перевірок».

Таке уточнення нормативно-правових актів щодо організації роботи органів ДПС більш точно визначить їх статус у фінансовій системі держави, підвищить якість податкового контролю та зменшить кількість конфліктних ситуацій з платниками податків при проведенні перевірок їх діяльності податковою службою.

ЛІТЕРАТУРА

1. Закон України «Про державну податкову службу в Україні» : від 04.12.1990 р., №

509-ХІІ [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.nau.ua/doc/?code=509-12>.

2. Податковий кодекс України // ВВР України. – 2011. – Ст. 112.

3. Бандурка О. М. Податкове право : наук.-практ. посіб. / О. М. Бандурка та ін. – К. : Центр учбової літ-ри, 2011. – 312 с.

4. Савченко Л. А. Правові проблеми фінансового контролю місцевих фінансів : монографія / Л. А. Савченко та ін. – К. : КиМУ, 2010. – 124 с.

5. Кучерявенко М. П. Податкові процедури: правова природа і класифікація : монографія / М. П. Кучерявенко. – К. : Алеута ; КНТ ; ЦУЛ, 2009. – 460 с.

6. Лімська декларація керівних принципів аудиту державних фінансів [Електронний ресурс]. – Режим доступу: www.ac-rada.gov.ua/control/main/uk/publish/.../140217.

7. Отенко В. П. Судова бухгалтерія для менеджерів підприємств : навч. посіб. / В. П. Отенко та ін. – Х. : ВД «ІНЖЕК», 2005. – 560 с.

8. Куркін М. В. Ревізії та перевірки за зверненнями правоохоронних органів : навч. посіб. / Куркін М. В. та ін. – Х. : Східно-регіональний центр гуманітарно-освітніх ініціатив, 2003. – 412 с.

9. Постанова Кабінету Міністрів України «Про затвердження проведення органами державної податкової служби зустрічних перевірок» : від 27.12.2010 р., № 1232 // Урядовий кур'єр. – 06.01.2011.

10. Понікаров В. Д. Судово-економічна експертиза : навч. посіб. / В. Д. Понікаров. – Х. : ВД «ІНЖЕК», 2005. – 232 с.

11. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» : від 16.07.1999 р., № 996-ХІV // Урядовий кур'єр. – 01.09.1999.

12. Калюга Є. В. Фінансово-господарський контроль в системі управління : монографія / Є. В. Калюга. – К. : Ельга, Ніка-Центр, 2002. – 360 с.

13. Указ Президента України «Про положення про Державну податкову службу Укра-

їни» : від 12.05.2011 р., № 584/2011 // Урядовий кур'єр. – 31.05.2011.

14. Указ Президента України «Про поло-

ження про Державну фінансову інспекцію України» : від 23.04.2011 р., № 499/2011 // Урядовий кур'єр. – 17.05.2011.

Попова С. М. Прийоми та процедури податкового контролю / С. М. Попова // Форум права. – 2012. – № 1. – С. 794–800 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.nbuv.gov.ua/e-journals/FP/2012-1/12рстпрк.pdf>

Досліджено документальні методичні прийоми та процедури податкового контролю, які застосовуються при проведенні перевірок податкового законодавства. Використання цих прийомів і процедур дозволяє дати кількісну та якісну оцінку виявлених порушень і встановити відповідальність за них конкретних посадових осіб.

Попова С.Н. Приемы и процедуры налогового контроля

Исследованы документальные методические приемы и процедуры налогового контроля, применяемые при проведении проверок налогового законодательства. Использование этих приемов и процедур позволяет дать количественную и качественную оценку выявленных нарушений и установить ответственность за них конкретных должностных лиц.

Popova S.N. Techniques and Tax Control Routines

Documentary instructional techniques and procedures for of tax control, which are used in conducting audits of tax legislation explores. Using these techniques and procedures can give a quantitative and qualitative assessment of violations and the responsibility for these specific officials.

Форум права Форум