

УДК 336.225.67(477)

С. М. ПОПОВА,*кандидат економічних наук,**доцент кафедри економіки та фінансів**навчально-наукового інституту права та масових комунікацій**Харківського національного університету внутрішніх справ*

ОФОРМЛЕННЯ РЕЗУЛЬТАТІВ ПЕРЕВІРОК ДОТРИМАННЯ ПОДАТКОВОГО ЗАКОНОДАВСТВА

Розроблено пропозиції щодо узагальнення результатів перевірок податкового законодавства й оформлення актів таких перевірок, які є основним видом доказів при оскарженні результатів контролю і вирішенні спорів у судовому порядку, та прийняття управлінських рішень органами податкової служби.

Адміністративно-правова реформа, яка здійснюється в Україні, передбачає докорінну перебудову управлінських функцій держави, у тому числі і контрольних. З переходом до ринкових відносин одні напрямки фінансово-господарського контролю були значно послаблені і навіть скасовані (наприклад контроль за цінами), а інші, навпаки, значно зміцнили свої позиції. Це стосується перш за все податкового контролю як нової контрольної структури, притаманної ринку.

Саме тому проблемам організації податкового контролю в нашій державі присвячено багато праць вітчизняних науковців та фахівців у галузі фінансово-господарського контролю, таких як М. Я. Азаров, О. М. Бандурка, М. Т. Білуха, Є. В. Калюга, М. В. Куркін, В. А. Лушкін, В. Д. Понікаров тощо. Із прийняттям нового Податкового кодексу України питання організації контролю за дотриманням податкового законодавства значно змінилися та ускладнилися, що потребує нових підходів щодо підвищення його ефективності.

Метою даної статті є розроблення пропозицій щодо узагальнення результатів перевірок податкового законодавства й оформлення актів таких перевірок, які є основним видом доказів при оскарженні результатів контролю і вирішенні спорів у судовому порядку, та прийняття управлінських рішень органами Державної податкової служби України.

За В. А. Лушкіним [1, с. 163], завершальним етапом будь-якого контрольно-ревізійного процесу є узагальнення та реалізація його результатів. Цей етап включає комплекс методичних прийомів групування і систематизації результатів контролю, необхідних для виявлення порушень чинного законодавства та усунення виявлених недоліків.

Узагальнення результатів перевірок органів Державної податкової служби (далі – ДПС) України включає такі прийоми, як групування виявлених недоліків, документування результатів проміжного контролю і систематизований виклад недоліків в акті.

Попереднє групування недоліків здійснюється в робочому журналі перевіряючого, в якому для кожного об'єкта, що перевіряється (податку чи збору), відводять декілька сторінок для запису однорідних недоліків та порушень податкового законодавства. Такі журнали можуть мати різний вигляд, але обов'язково повинні містити в собі такі відомості:

- дату, шифр і найменування первинного документа, в якому виявлено порушення;
- реєстр податкового або бухгалтерського обліку, в якому зафіксовані дані цього документа;
- характер виявленого порушення;
- перелік службових осіб, відповідальних за порушення;
- суму збитків або недовиконаних податкових зобов'язань;
- перелік податкових осіб, які повинні здійснювати контроль за цими операціями;
- чинники, що сприяли порушенню, та інші відомості.

Документування результатів проміжного контролю використовується як методичний прийом оформлення контрольних процедур у процесі їх виконання на проміжних стадіях контрольного процесу. Для того щоб заключний акт перевірки не був перевантажений одноманітними фактами, їх слід оформлювати у спеціальних відомостях і актах, таких, як акт інвентаризації каси, відомість перевищення ліміту залишку готівки в касі, розрахунок амортизаційних нарахувань, відомості про стан розрахунків з бюджетом за видами податків тощо.

Відповідно до ст. 86 Податкового кодексу України [2], результати перевірок, що проводяться органами ДПС України, оформлюються у формі акта або довідки, які підписуються посадовими особами податкової служби і платниками податків або їх законними представниками. У разі встановлення під час перевірки порушень податкового законодавства складається акт. Якщо такі порушення відсутні, складається довідка.

М. В. Куркін [3, с. 355] визначає акт ревізії (перевірки) як службовий двосторонній документ, що підтверджує факт проведення ревізії чи перевірки, відображає її результати стосовно наслідків окремих фінансово-господарських операцій чи діяльності підприємства в цілому і є носієм доказової інформації про виявлені й систематизовані за економічною однорідністю недоліки в господарюванні і факти порушення законів та інших нормативно-правових актів. Акт перевірки органів Державної податкової адміністрації повинен містити систематизований виклад виявлених у ході перевірки фактів порушення податкового та іншого законодавства, що контролюється податковою службою, а також невиконання ним законних вимог посадових осіб податкових органів. З метою прийняття правильного рішення за результатами перевірки в акті підлягають розгляду всі суттєві обставини фінансово-господарської діяльності платника податків, які стосуються фактів виявлених порушень.

Акт перевірки складається, як правило, з трьох частин: 1) вступної; 2) описової; 3) підсумкової.

Порядок складання *вступної частини* акта перевірки регламентується наказами центрального апарату ДПС України, які повинні бути зареєстровані в Міністерстві юстиції. У вступній частині викладаються загальні відомості про перевірку, такі як: дата і номер акта перевірки; місце проведення перевірки; повна та скорочена назва підприємства (відповідно до установчих документів), що перевіряється; період діяльності підприємства, за який проведена перевірка; дата і номер посвідчення на проведення перевірки та інше.

Описова частина акта містить систематизований виклад порушень податкового законодавства. Щодо кожного відображеного в акті факту порушення законодавства слід:

1. Чітко викласти зміст порушення з посиланням на конкретні статті і пункти законодавчих та інших нормативно-правових актів, що порушені платником податків, спосіб його вчинення;

2. Зазначити первинний обліковий документ, бухгалтерські проводки, відображення відповідних операцій у реєстрах податкового і бухгалтерського обліку та інші докази, які вірогідно підтверджують наявність факту порушення. Документи, що свідчать про заниження об'єктів оподаткування, підлягають вилученню у встановленому законом порядку. Вилучення таких документів (із залишенням копій) здійснюється посадовою особою ДПС України і є засобом примусового позбавлення підприємств, установ та організацій можливості користуватися цими документами. Таке право надається органам податкової служби відповідно до п. 6 ст. 11 Закону України «Про державну податкову службу в Україні» [4]. Вилучаються документи у підприємства лише на підставі письмово вмотивованої постанови органу ДПС України встановленої форми, яка є бланком суворої звітності. Вилучення документів здійснюється в присутності тих посадових осіб підприємства, у яких вилучаються ці документи. При цьому складається протокол вилучення документів, до якого посадові особи підприємства мають право вносити свої заяви з приводу дій посадових осіб органу ДПС України.

В окремих випадках для надання технічної та організаційної допомоги у вилученні документів керівники органу ДПС України можуть запросити відповідних спеціалістів з оплатою їхньої роботи за трудовою угодою. З метою виявлення матеріальних підробок у документах, що вилучаються, на думку О. М. Бандурки [5, с. 421], можуть бути призначені різні види криміналістичних експертиз: судово-почеркознавчі; судово-авторознавчі; технічні.

Якщо під час перевірки керівники підприємства сповістили особу, яка проводить перевірку, про втрату або знищення документів, то за пропозицією посадової особи ДПС України, що здійснює вилучення документів, керівник підприємства своїм наказом або розпорядженням призначає комісію з розслідування причин втрати документів. Результати її роботи оформлюють актом, який підписує керівник підприємства, а копія такого акта передається посадовій особі органу ДПС України, що здійснює вилучення документів.

Документи, які містять комерційну таємницю або є конфіденційними, передаються окремо із зазначенням конкретної посадової (службової) особи, що їх отримала. Передача таких документів для їх огляду, вивчення і повернення оформляються актом у довільній формі, який

підписує посадова особа контролюючого органу та платник податків або його представник.

З дати отримання платником податків повідомлення органу ДПС України, митного органу про проведення планової виїзної перевірки або з дати початку позапланової виїзної перевірки до дати її закінчення не допускається вилучення правоохоронними й іншими органами оригіналів первинних документів, облікових та інших реєстрів, фінансової і статистичної звітності, інших документів з питань обчислення та сплати податків і зборів, а також виконання вимог іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, без погодження з органом ДПС України, органами державної митної служби, де обліковується такий платник, або який проводить перевірку (надіслав повідомлення про її проведення).

Вилучені документи передають до органу ДПС України посадовій особі, яка відповідає за їх зберігання. На цих документах забороняється робити будь-які відмітки та записи. Повертаються вилучені документи підприємствам під розписку за рішенням керівника органу ДПС України. У випадках, коли за рішенням керівників Податкової служби України вилучені документи підприємства передаються підрозділам податкової служби або іншим правоохоронним органам, у протоколі про вилучення документів проставляється відповідний запис.

3. Оцінити кількісні та сумарні розбіжності звітних і податкових показників за даними підприємства та фактичними даними, встановленими у ході перевірки; розрахунки наслідків порушень законодавства (заниження бази оподаткування, адміністративних податків, що належать до сплати тощо). Перевіряючі повинні відобразити не тільки заниження сум податку, але й завищення зобов'язань та переоплату. Натомість вид і розмір фінансових санкцій за встановлені порушення в акті не наводяться, оскільки рішення про накладання штрафів приймає керівник органу ДПС України або його заступник.

Під час складання акта слід дотримуватися об'єктивності, точності, зрозумілості описів виявлених порушень, що виключало б подвійне їх тлумачення і, по можливості, було б доступним для осіб, які не мають спеціальних знань із питань оподаткування та бухгалтерського обліку. Факти порушень законодавства повинні бути викладені в акті ясно, повно, з посиланням на відповідні докази. У цьому випадку під доказами розуміють будь-які факти-

чні дані, на підставі яких у визначеному законодавством порядку встановлюється наявність порушень законодавства та інші обставини, що мають значення для правильного ухвалення рішення за результатами перевірки. Для посадових осіб органів ДПС України під час проведення перевірок, відповідно до ст. 83 Податкового кодексу України [2], такими підставами для висновків є:

- а) документи (первинні документи, облікові реєстри, звітність);
- б) податкова інформація;
- в) експертні висновки;
- г) судові рішення;
- д) інші матеріали, отримані в порядку та у спосіб, передбачені Податковим кодексом України або іншими законами, контроль за дотриманням яких покладено на органи ДПС України.

Підсумкова частина акта (висновок) повинна містити узагальнений (сумарний) опис виявлених у разі перевірки порушень законодавства, а також відомості про роз'яснення посадовим особам підприємства, що перевіряється, права надати письмові заперечення щодо акта в погоджений термін.

Акт (довідка) документальної перевірки складається у двох примірниках, підписується посадовими особами органу Державної податкової служби України, які проводили перевірку, та реєструється в органі державної податкової служби протягом п'яти робочих днів з дня, що настає за днем закінчення устанавленого для проведення перевірки строку (для платників податків, які мають філії та/або перебувають на консолідованій сплаті, – протягом 10-ти робочих днів). Строк складання акта (довідки) не зараховується до строку проведення перевірки.

У разі відмови платника податків або його законних представників від підписання акта (довідки) посадовими особами податкової служби складається відповідний акт, що засвідчує факт такої відмови. Один примірник акта або довідки про результати виїзної планової чи позапланової документальної перевірки у день його підписання чи відмови від підписання вручається або надсилається платнику податків чи його законному представнику.

Відмова платника податків або його законних представників від підписання акта перевірки або отримання його примірника не звільняє платника податків від обов'язку сплатити визначені органом ДПС України за результатами перевірки грошові зобов'язання.

У разі незгоди платника податків або його законних представників з висновками перевірки чи фактами та даними, викладеними в акті (довідці) перевірки, вони мають право подати свої заперечення протягом п'яти робочих днів з дня отримання акту (довідки). Такі заперечення розглядаються органом державної податкової служби протягом п'яти робочих днів, що настають за днем їх отримання. Участь керівника відповідного органу ДПС України (або уповноваженого ним представника) у розгляді заперечень платника податків до акта перевірки є обов'язковою. Такі заперечення є невід'ємною частиною акта (довідки) перевірки.

Додатками до акта перевірки можуть бути:

- затверджений керівником органу ДПС України перелік питань перевірки підприємства;
- матеріали зустрічних перевірок;
- розрахунки оцінки платоспроможності та фінансової стабільності платника податків;
- відомості про наявність коштів у касі, на розрахунковому та інших рахунках у банках;
- розрахунки донарахованих сум за видами податків, складені перевіряючими у зв'язку з виявленням порушень. Такі розрахунки повинні бути підписані перевіряючими, керівником і головним бухгалтером підприємства;
- оригінали (в окремих випадках – копії) документів, що підтверджують наявність фактів порушень податкового законодавства;
- пояснення посадових осіб підприємства щодо розбіжностей, які виникли в ході перевірки та викладені в акті;
- інші матеріали, що підтверджують наявність податкових порушень, та інші обставини, що мають значення для правильного ухвалення рішень за результатами перевірки.

Для того щоб акти перевірок були доброякісними, аргументованими, послідовними і доступними для судово-слідчих органів, необхідно:

- визначити, якими методами проводилася перевірка тієї чи іншої групи документів;
- дослідити методики податкового та бухгалтерського обліку, які прийняті на об'єкті, що перевіряється;
- провести аналіз даних податкового і бухгалтерського обліку, рекомендувати вносити корективи в ці дані.

Одним із теоретичних положень теорії фінансово-господарського контролю, на думку В. Д. Понікарова [6, с. 73], є те, що організація, яка провела перевірку фінансово-господарської діяльності підпорядкованого підприємства, повинна прийняти управлінське рішення щодо

ліквідації негативних явищ та усунення порушень законодавчих та інших нормативних актів, які були виявлені в ході проведення контролю. Ще далі в цьому напрямку йде Є. В. Калюга [7, с. 33], яка вважає, що контрольні органи не повинні обмежувати свою роботу тільки тим, щоб надавати рекомендації і потім відходити від даної справи, а зобов'язані відповідати за фінансово-господарську діяльність на підприємстві. Надавати ж пропозиції, не беручи на себе відповідальності за них, рівнозначно домаганням влади без усяких зобов'язань.

На жаль, сьогодні управлінські рішення органів ДПС України (у вигляді податкових повідомлень-рішень та податкових вимог) спрямовані, як правило, на виконання фіскальних функцій.

Так, податкове повідомлення-рішення, відповідно до ст. 58 Податкового кодексу України [2], складається у випадку, коли в результаті перевірки контролюючий орган встановлює факт невідповідності суми бюджетного відшкодування сумі, заявленій у податковій декларації, або зменшує розмір задекларованого від'ємного значення об'єкта оподаткування податком на прибуток або від'ємного значення суми податку на додану вартість. У такому повідомленні-рішенні зазначаються граничні строки сплати грошового зобов'язання та/або строки виправлення платником податків показників податкової звітності; попередження про наслідки несплати грошового зобов'язання або внесення виправлень в установлений строк і граничні строки, передбачені Податковим кодексом України, для оскарження цього рішення. До податкового повідомлення-рішення додається розрахунок податкового зобов'язання та штрафних (фінансових) санкцій.

Якщо платник податків не сплачує суму грошового зобов'язання в установлений законодавством строк, відповідно до ст. 59 Податкового кодексу України, орган ДПС України надсилає йому податкову вимогу.

Податкова вимога надсилається не раніше першого робочого дня після закінчення граничного строку сплати суми грошового зобов'язання. Вона повинна містити відомості про факт виникнення грошового зобов'язання і права податкової застави, розмір податкового боргу, який забезпечується податковою заставою, обов'язок погасити податковий борг та можливі наслідки його непогашення в установлений строк, попередження про опис активів, які відповідно до законодавства можуть бути предметом податкової застави, а також про

можливі дату і час проведення публічних торгів з їх продажу.

Таким чином, у положеннях Податкового кодексу України не йдеться про те, щоб у рішеннях органів ДПС України були зазначені будь-які заходи ліквідації негативних явищ та усунення порушень податкового законодавст-

ва, а тим більш про відповідальність контролюючих органів за фінансово-господарську діяльність підконтрольних підприємств. Це прямо суперечить тезі М. Я. Азарова, що податковий інспектор повинен бути «економічним аналітиком, консультантом підприємства і лише потім – стягувачем податків» [8].

Список використаної літератури

1. Контроль і ревізія підприємств : навч. посіб. / [Лушкін В. А. та ін.]. – Житомир : Житомир, 2000. – 368 с.
2. Податковий кодекс України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2755-17>.
3. Ревізії та перевірки за зверненнями правоохоронних органів : навч. посіб. / [Курків М. М. та ін.]. – Х. : Сх.-регіон. центр гуманіст.-освіт. ініціатив, 2003. – 412 с.
4. Про державну податкову службу в Україні : закон України від 4 груд. 1990 р. № 509-ХІІІ // Відомості Верховної Ради України. – 1991. – № 6. – Ст. 37.
5. Судебная бухгалтерия : учеб. пособие / [Бандурка А. М. и др.]. – Изд. 3-е, доп. и перераб. – Харьков : ТИТУЛ, 2007. – 468 с.
6. Понікаров В. Д. Контроль і ревізія. Ч. 1. Теорія економічного контролю : навч. посіб. / В. Д. Понікаров. – Х. : Вид-во ХДЕУ, 2000. – 92 с.
7. Калюга Є. В. Фінансово-господарський контроль в системі управління : монографія / Є. В. Калюга. – К. : Ельга ; Ніка Центр, 2002. – 360 с.
8. Азаров М. Я. «Живий» платник краще «мертвій» недоїмки / М. Я. Азаров // Урядовий кур'єр. – 2001. – 7 лип.

Надійшла до редколегії 27.11.2011

ПОПОВА С. Н. ОФОРМЛЕНИЕ РЕЗУЛЬТАТОВ ПРОВЕРОК СОБЛЮДЕНИЯ НАЛОГОВОГО ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВА

Разработаны предложения по обобщению результатов проверок налогового законодательства и оформлению актов таких проверок, которые являются основным видом доказательств при обжаловании результатов контроля и разрешении споров в судебном порядке, а также принятию управленческих решений органами налоговой службы.

POPOVA S. REGISTRATION OF RESULTS OF VERIFICATION OF TAX LAW OBSERVATION

The proposals for summarizing the results of inspections of tax legislation and acts of such inspections, which is the main evidence in contesting the results of monitoring and resolving disputes in court, and management decisions by the tax service are worked out.