

УДК 351.713(477)

С. М. Попова

ОРГАНІЗАЦІЯ ПЕРЕВІРОК ДОТРИМАННЯ ПОДАТКОВОГО ЗАКОНОДАВСТВА

Розглянуто організацію перевірок дотримання податкового законодавства. Розроблено напрямки підвищення ефективності проведення перевірок податкового законодавства та вдосконалення підготовки висококваліфікованих кадрів в органах державної податкової служби.

Сьогоднішній світ характеризується процесами глобалізації та формуванням нової геополітичної структури, що зумовлює зростання загроз політичного, екологічного, інформаційного й, безумовно, економічного характеру для молодих незалежних країн. Невипадково ст. 17 Конституції України [1] проголошує, що забезпечення економічної безпеки є однією з найважливіших функцій держави.

Наразі економічний розвиток нашої країни стримується такими факторами:

- недосконала бюджетна політика та слабкість бюджетного планування;
- несприятливий інвестиційний клімат, що гальмує формування ресурсів для структурної перебудови економіки;
- незахищеність прав власників, інвесторів та кредиторів;
- недостатня стимулююча роль заробітної плати, яка ще не стала чинником розвитку виробництва;

– недостатня роль малого підприємництва і його незначний внесок у розвиток економіки;

– недосконала податкова політика, що гальмує вирішення фінансових проблем держави та зміцнення фінансів суб'єктів господарської діяльності.

Таким чином, низька ефективність відповідних правових та економічних умов сприяють розвитку тіньової економіки та криміналізації суспільства, що є найбільш важливими загрозами національній безпеці України в економічній сфері. Сьогодні економічні злочини значно відрізняються від тих, що були притаманні командно-адміністративній системі. Якщо раніше економічні злочини за способом вчинення були досить прості (спекуляція, розкрадання державної власності, оплата праці «мертвих душ»), то сьогодні економічні злочини, особливо у зовнішньоекономічній та фінансових сферах, мають інтелектуальний характер. Вчиняють ці злочини, як правило, особи, що мають вищу освіту, кваліфіковано володіють інформаційними технологіями, добре підготовлені в юридичному, економічному та організаційному планах, значна частина з них пройшла перепідготовку за кордоном і раніше конфліктів з правоохоронними органами не мала. Причому більшість економічних злочинів тією чи іншою мірою пов'язана з ухиленням від сплати податків.

Проблемам виявлення порушень податкового законодавства присвячено багато праць вітчизняних та закордонних дослідників, таких як М. Я. Азаров, О. О. Бандурка, А. В. Головач, С. Ф. Денисюк, О. О. Папаїка та ін. Але ускладнення фінансових відносин між суб'єктами господарювання в умовах ринкової економіки залишає питання правового та організаційного забезпечення податкового контролю вельми актуальними.

Метою статті є розроблення напрямків підвищення ефективності проведення перевірок податкового законодавства та вдосконалення підготовки висококваліфікованих кадрів в органах ДПС.

Контролюючими органами за додержанням податкового законодавства, відповідно до ст. 41 Податкового кодексу України [2], є:

1) органи державної податкової служби (ДПС) – щодо податків, які справляються до бюджетів та державних цільових фондів;

2) органи державної митної служби – щодо мита, акцизного податку, податку на додану вартість, інших податків, які відповідно до податкового законодавства справляються у разі ввезення (пересилання) товарів на митну територію України або вивезення (пересилання) товарів і предметів з митної території України.

Також органи ДПС здійснюють контроль стосовно законодавства, контроль за дотриманням якого покладається на органи податкової служби (за встановленими законом строками здійснення розрахунків в іноземній валюті, за додержанням порядку проведення готівкових розрахунків за товари (послуги), за наявністю ліцензій на провадження певних видів господарської діяльності тощо).

Основним способом здійснення податкового контролю є проведення перевірок та звірок.

Органи державної податкової служби мають право проводити камеральні, документальні (планові або позапланові; виїзні або невиїзні) та фактичні перевірки.

Камеральні та документальні перевірки проводяться органами державної податкової служби в межах їх повноважень виключно у випадках та у порядку, встановлених Податковим кодексом України, а фактичні перевірки – цим Кодексом та іншими законами України, контроль за дотриманням яких покладено на органи державної податкової служби.

Камеральною вважається перевірка, яка проводиться у приміщенні органу податкової служби виключно на підставі даних, зазначених у податкових деклараціях (розрахунках) платника податків.

Камеральна перевірка проводиться посадовими особами органу державної податкової служби без будь-якого спеціального рішення керівника 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.

Документальною перевіркою вважається перевірка, предметом якої є своєчасність, достовірність, повнота нарахування та сплати усіх передбачених податків та 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), та яка проводиться на підставі податкових декларацій (розрахунків) фінансової, статистичної та іншої звітності, реєстрів податкового та бухгалтерського обліку, ведення яких передбачено законом, а також отриманих в установленому законодавством порядку органом державної податкової служби документів та податкової інформації, у тому числі за результатами перевірок інших платників податків.

Документальна планова перевірка проводиться відповідно до плану-графіка перевірок.

Документальна позапланова перевірка не передбачається у плані роботи органу державної податкової служби і проводиться за наявності хоча б однієї з обставин:

- за наслідками перевірок інших платників податків або отримання податкової інформації виявлення фактів, що свідчать про можливі порушення платником податків податкового, валютного та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на органи державної податкової служби, якщо платник податків не надасть пояснення та їх документальні підтвердження на обов'язковий письмовий запит органу державної податкової служби протягом 10 робочих днів з дня отримання запиту;

- платником податків не подано в установлений законом строк податкову декларацію або розрахунки, якщо їх подання передбачено законом;

- платником податків подано органу податкової служби уточнюючий розрахунок з відповідного податку за період, який перевірявся органом державної податкової служби;

- виявлено недостовірність даних, що містяться у податкових деклараціях;

- розпочато процедуру реорганізації юридичної особи;

- платником подано декларацію, в якій заявлено до відшкодування з бюджету податку на додану вартість, яке становить більше 100 тис. гривень;

- отримано постанову (ухвалу) суду про призначення перевірки або постанову органу дізнання, слідчого, прокурора, винесену ними у кримінальних справах, що перебувають у їх провадженні, та ін.

На нашу думку, всі позапланові перевірки повинні проводитися лише за рішенням суду або постановою правоохоронних органів.

Тривалість проведення виїзних документальних планових перевірок повинна перевищувати 30 робочих днів для великих платників податків, щодо суб'єктів малого підприємництва – 10 робочих днів, інших платників – 20 робочих днів.

Тривалість же позапланових виїзних документальних перевірок не повинна перевищувати 15 робочих днів для великих платників податків, 5 робочих днів – щодо суб'єктів малого бізнесу, інших платників податків – 10 робочих днів.

Документальною виїзною перевіркою вважається перевірка, яка проводиться за місцезнаходженням платника податків чи місцем розташування об'єкта права власності, стосовно якого проводиться така перевірка.

Документальною невиїзною перевіркою вважається перевірка, яка проводиться в приміщенні органу державної податкової служби.

Крім цього, відповідно до Постанови Кабінету Міністрів України «Про затвердження Порядку проведення органами державної податкової служби зустрічних звірок» [3], органи ДПС мають право проводити і зустрічні перевірки.

Зустрічна звірка полягає у зіставленні даних первинних бухгалтерських та інших документів суб'єкта господарювання, що здійснюється податковими органами, з метою документального підтвердження господарських відносин з платником податків та 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.

Як правило, всі вищевказані види перевірок контролюючі органи мають право проводити після повідомлення про них платників податків. Без попередження платників податків здійснюються лише фактичні перевірки.

Фактичною вважається перевірка, що здійснюється органом ДПС за місцем фактичного провадження платником податків своєї діяльності щодо дотримання порядку здійснення суб'єктом господарювання розрахункових операцій, ведення касових операцій, наявності патентів, ліцензій, свідоцтв про державну реєстрацію, виробництво та обіг піддакцизних товарів, дотримання роботодавцем законодавства щодо оформлення трудових відносин з працівниками. Тривалість проведення фактичних перевірок не повинна перевищувати 10 діб.

Періодичність проведення планових перевірок органами ДПС залежить від ступеня ризику в діяльності платників податків, який поділяється на високий, середній та незначний. За твердженням Н. Рубан, при складанні плану-графіка планових виїзних перевірок суб'єктів господарювання ДПС керується переліком критеріїв, який складається із 17 пунктів. Так, у список перевірок підприємства включаються, якщо:

- рівень зростання податків неадекватний рівню зростання валових доходів, або рівень сплати податків неадекватний рівню сплати податків по відповідній галузі;
- наявність у платника податків сумнівних або значних фінансово-господарських операцій;
- заявлені до відшкодування суми податку на додану вартість (ПДВ) за попередній рік перевищують 1,2 млн грн;
- одноразове декларування сум ПДВ до відшкодування у значних обсягах (понад 100 тис. грн);

- декларування від'ємного значення об'єкта оподаткування податком на прибуток;
- сума сумнівної (безнадійної) заборгованості перевищує 10 відсотків скоригованих витрат підприємства;
- сума інших витрат перевищує 10 відсотків скоригованих витрат;
- обсяг операцій із пов'язаними особами або неплатниками податку на прибуток перевищує 10 відсотків витрат;
- сума відшкодованого з бюджету ПДВ перевищує сплату податку на прибуток;
- обсяг податкових пільг з податку на прибуток перевищує 1 млн грн;
- здійснення експортних операцій товарів, нетипових основному виду діяльності підприємства;
- здійснення зовнішньоекономічних операцій через нерезидентів, зареєстрованих в офшорних зонах;
- наявність інформації підрозділів податкової міліції про ухилення суб'єкта господарювання від оподаткування та (або) від своєчасного погашення податкового боргу;
- наявність інформації підрозділів боротьби з відмиванням доходів, одержаних злочинним шляхом, про надходження матеріалів від Держфінмоніторингу України;
- наявність інформації правоохоронних органів щодо взаємовідносин із суб'єктами господарювання, реєстрація яких скасована в судовому порядку, щодо яких порушено кримінальну справу чи заведено оперативно-розшукову справу;
- адреса суб'єкта господарювання збігається з адресою, яка внесена до інформаційної бази як «адреса масової реєстрації» платників податків;
- інші показники, що характеризують діяльність суб'єкта господарювання, свідчать про можливість зниження податкових зобов'язань [4].

Незважаючи на те, що кількість перевірок, які проводяться в межах порушених кримінальних справ, не обмежується Податковим кодексом України, органи Служби безпеки, внутрішніх справ, прокуратури та їх службові (посадові) особи не можуть брати безпосередньої участі у проведенні перевірок, що здійснюються контролюючими органами ДПС. І навіть перевірки платників податків податковою міліцією, підрозділи якої відповідно до Закону «Про державну податкову службу в Україні» [5] діють у складі відповідних органів ДПС, і на які покладается завдання з розслідування правопорушень у сфері оподаткування, проводяться у порядку, встановленому Кримінально-процесуальним кодексом України. Тобто всі ці правоохоронні органи для проведення ревізій та перевірок у

справах, пов'язаних з ухиленням від сплати податків, повинні звертатися до контролюючих органів ДПС.

На практиці це означає, що поряд з проведенням камеральних, документальних та фактичних перевірок, зустрічних звірок контролюючий апарат органів ДПС значною мірою відривають для проведення перевірок різні правоохоронні органи у зв'язку з розслідуванням справ, пов'язаних з порушеннями податкового законодавства. І тут слід підтримати пропозицію Є. В. Калюги [6], що для проведення перевірок в екстремальних випадках (для розкриття та розслідування злочинів, пов'язаних з ухиленням від сплати податків) за зверненнями правоохоронних органів доцільним є створення спеціального ревізорського підрозділу у складі податкової міліції для комплексної перевірки фінансово-господарської діяльності відповідних суб'єктів господарювання.

У умовах дії нового Податкового кодексу України, перегляду методології бухгалтерського та податкового обліку, появи нових схем економічних злочинів, пов'язаних з ухиленням від сплати податків, швидкими темпами відбувається старіння методик проведення податкового контролю. А недосконалість методик фінансово-господарського контролю позначається на його якості та ефективності.

В нових сучасних методиках перевірок дотримання податкового законодавства суб'єктами господарювання повинні відображатися:

- особливості організації бухгалтерського та податкового обліку в окремих підприємницьких структурах;
- нові способи ухилення від сплати податків;
- об'єкти дослідження при перевірці операцій з нарахування та сплати конкретних видів податків;
- методи дослідження певних первинних документів, облікових реєстрів та форм звітності;
- програми з використання комп'ютерної техніки в контрольно-ревізійному процесі.

Що стосується методик проведення перевірок певних податків, на нашу думку, треба підтримати пропозицію Комітету з міжнародної практики аудиту, що викладена у приблизному тексті Заяви для країн, які приймають міжнародні стандарти аудиту [7, с. 24], змінивши слово «стандарти» на слово «методики», а слово «аудитор» на слово «контролер». Так, у пункті 7 цієї Заяви вказується, що неможливо розробити методики, які охоплюють всі ситуації та обставини, з якими може зіткнутися контролер. Тому практикуючим контролерам слід розглядати розроблені методики як основні принципи, яких треба дотримуватися, виконуючи свою роботу. Конкретні процедури,

необхідні для застосування цих методик, залежать від професійної думки кожного контролера-економіста та обставин кожного окремого випадку. Проте необхідно зважати на те, що ефективне використання цих методик залежить від належної підготовки кадрів з фінансово-господарського контролю.

Проведення контрольних перевірок податкового законодавства відрізняється від слідчих дій тим, що прокурори та слідчі самі їх не проводять, а доручають це особам, компетентним у дослідженні певних питань. Тому розвиток податкового контролю неможливий без підготовки висококваліфікованих кадрів для роботи в органах державної податкової служби.

При цьому більшість фахівців слушно зауважують, що підготовка контролера з питань дотримання податкового законодавства, безумовно, повинна включати як юридичні, так і спеціальні економічні дисципліни, і мати такі складові:

- базову повну вищу освіту;
- післядипломну освіту (спеціалізацію, стажування, підвищення кваліфікації);
- спеціальну підготовку з перевірки певних видів податкових відносин;
- постійну самоосвіту.

Досвід розвинутих країн свідчить, що потреба у фахівцях зі знанням економіки та права зростає приблизно вдвічі кожні п'ять років.

Список літератури: 1. Конституція України // Відомості Верховної Ради України. – 1996. – № 30. – Ст. 141. 2. Податковий кодекс України // Відомості Верховної Ради України. – 2011. – № 13–14, 15–16, 17. – Ст. 112. 3. Про затвердження Порядку проведення органами державної податкової служби зустрічних звірок : постанова Кабінету Міністрів України від 27 груд. 2010 р. № 1232 // Урядовий кур'єр. – 2011. – 6 січ. 4. Рубан Н. Податкова зменшує кількість перевірок / Н. Рубан // Урядовий кур'єр. – 2008. – 20 квіт. 5. Про державну податкову службу в Україні : закон України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=509-12>. – Остання редакція. 6. Калюга Є. В. Фінансово-господарський контроль у системі управління : монографія / Є. В. Калюга. – К. : Ельга ; Ніка-Центр, 2002. – 360 с. 7. 2001 МФБ. Стандарти аудиту та етики. – К. : Паритетінформ, 2003. – 712 с.

Рассмотрена организация проверок соблюдения налогового законодательства. Разработаны направления повышения эффективности проведения проверок налогового законодательства и совершенствования подготовки высококвалифицированных кадров в органах государственной налоговой службы.

The organization of verification of compliance with tax laws is considered. The ways to increase the efficiency of inspections of tax legislation and to improve the training of highly qualified personnel in the State Tax Service of Ukraine are worked out.