

# ПИТАННЯ ФІНАНСОВОГО ПРАВА

---

*М. Кучерявенко*, доктор юридичних наук (НЮА України)

## **Правове регулювання податкового контролю**

Податковий контроль, як і контроль узагалі, є спеціальним способом забезпечення законності. При цьому податковий контроль характеризується деякими особливостями. По-перше, це контроль не просто за сплатою податків і зборів, а й за додержанням фінансової дисципліни, пов'язаної зі сплатою податків і зборів. Адже до сфери діяльності контролюючих органів у цій галузі входять також аналіз правильності ведення податкового обліку, своєчасність податкової звітності. По-друге, для здійснення цього контролю створено систему спеціальних податкових органів і деякі з них наділені компетенцією, пов'язаною виключно з податковим контролем. По-третє, в основі податкового контролю лежать відносини влади і підпорядкування, що базуються на фіскальних функціях держави, особливістю яких є чітко виражений імперативний характер. По-четверте, податковий контроль є спеціальним контролем, в основі якого лежить не просто перевірка діяльності юридичних і фізичних осіб, а й виконання ними податкових обов'язків, і в цьому зв'язку може зачіпатися й аналіз їх діяльності. По-п'яте, податковому контролю притаманний активний характер і він не зв'язаний пасивною поведінкою контролюючих суб'єктів.

Податковим контролем є спеціальний державний контроль, який становить собою діяльність податкових органів та їх посадових осіб з перевірки виконання вимог податкового законодавства особами, що реалізують податкові обов'язки або забезпечують цю реалізацію.

Завданням податкового контролю є забезпечення економічної безпеки держави при формуванні централізованих державних грошових фондів за рахунок податкових надходжень.

Зміст податкового контролю включає<sup>1</sup>: 1) спостереження за діяльністю контролюючих суб'єктів; 2) аналіз одержаної інформації, тенденцій, що намітилися, вироблення прогнозів; 3) вживання заходів щодо попередження порушень законності та дисципліни; 4) облік конкретних правопорушень, аналіз їх причин і обставин; 5) припинення протиправної діяльності; 6) виявлення винних у вчиненні податкових правопорушень (як платників податків, так і працівників податкових органів) і притягнення їх до відповідальності.

Види податкового контролю класифікуються за декількома підставами.

I. За суб'єктами, що здійснюють контрольні функції:

1) державний — податковий контроль, здійснюваний державними органами. В цьому випадку органи, що здійснюють податковий контроль, поділяються на:

— органи загальної компетенції (такі, що здійснюють податковий контроль поряд зі своєю основною діяльністю);

— органи спеціальної компетенції (створені спеціально для здійснення податкового контролю — податкові адміністрації (інспекції), податкова міліція);

2) незалежний — податковий контроль, здійснюваний аудиторськими чи громадськими організаціями.

II. За строками здійснення контролю:

1) оперативний — податковий контроль, здійснюваний у межах звітного періоду на підставі кількісних і якісних показників контрольованої операції;

2) періодичний — податковий контроль, здійснюваний після закінчення звітного періоду на підставі аналізу документів звітності та інших джерел.

III. За джерелами контролю:

1) документальний — податковий контроль, здійснюваний на підставі аналізу документів, що відображають показники контрольованого об'єкта або діяльності суб'єктів. Періодичність проведення планових документальних перевірок, як правило, не частіше одного разу на рік, перевірка здійснюється комплексно. Документальні перевірки за вимогою правоохо-

<sup>1</sup> Див. докладніше: Коментарий к Налоговому кодексу Российской Федерации, части первой (постатейный) / Под ред. А. В. Брызгалина. — М., 1999. — С. 232–233.

ронних органів, зустрічні перевірки, перевірки з питань своєчасності сплати платежів до бюджету або відшкодування з бюджету проводяться в міру необхідності (листи Державної податкової адміністрації України «Про проведення документальних перевірок» від 3 лютого 1998 р. № 10-10/10123-122 та «Про проведення документальних перевірок суб'єктів підприємницької діяльності» від 10 лютого 1998 р. № 1228/11/23-1215);

2) фактичний — податковий контроль, здійснюваний на підставі фактичного аналізу контрольованого об'єкта або діяльності контрольованих суб'єктів (наприклад, обстеження, обмірювання, перерахування, зважування контрольної закупівлі і т. д.).

Податковий контроль припускає кілька методів.

А. Здійснення обліку платників податків (ці питання порушені при характеристиці правового становища платника податків).

Б. Здійснення податкової перевірки.

В. Обстеження територій і приміщень, де можуть знаходитися об'єкти, що підлягають оподаткуванню або використовуються для одержання об'єктів оподаткування.

Основним методом податкового контролю є податкова перевірка. Серед основних прав Державної податкової служби виділено права податкових органів на здійснення перевірки грошових документів, бухгалтерських книг, звітів, кошторисів, декларацій та інших документів, пов'язаних з обчисленням і сплатою податкових платежів.

Податкова перевірка становить собою діяльність податкових органів (або, у деяких випадках, аудиторських, громадських організацій) з аналізу і дослідження первинної облікової та звітної документації, пов'язаної зі сплатою податкових платежів, з метою перевірки своєчасної та повної сплати податків і зборів, правильного ведення податкового обліку, обчислення сум податкових платежів, здійснення податкової звітності.

Проведення податкових перевірок регулюється Законом України від 14 грудня 1990 р. «Про Державну податкову службу в Україні» (зі змінами і доповненнями); Інструкцією про порядок застосування і стягнення сум штрафних (фінансових) санкцій органами Державної податкової служби, затвердженою наказом ДПАУ від 17 березня 2001 р. № 110; Інструкцією про порядок нарахування і погашення пені, затвердженою наказом

ДПАУ від 1 березня 2001 р. № 77; листами Державної податкової адміністрації України «Про проведення перевірок» від 28 березня 1996 р. № 16-111/10-2153, «Про перелік платежів і розмір пені» від 14 березня 1997 р. № 19-0211/10-1862, «Про проведення документальних перевірок» від 3 лютого 1998 р. № 10-10/10123-122, «Про проведення документальних перевірок суб'єктів підприємницької діяльності» від 10 лютого 1998 р. № 1228/11/23-1215 та іншими нормативними актами.

Податкова перевірка може бути проведена на одній з таких підстав: 1) за наявності відомостей, які дозволяють припустити, що платник податку приховує об'єкт оподаткування; 2) за наявності факту невідповідності декларованих платником податку доходів і витрат з його фактичними доходами і витратами; 3) за наявності відомостей про приріст об'єкта оподаткування, якщо це не має документального підтвердження; 4) у разі неподання у відповідний строк податкової декларації або інших документів, необхідних для визначення податкового обов'язку; 5) за наявності порушень під час останньої податкової перевірки; 6) в разі реорганізації або ліквідації підприємств чи організацій.

Об'єктом податкової перевірки є грошові документи, бухгалтерські книги, звіти, кошториси, декларації, товарно-касові книги, показники електронно-касових апаратів і комп'ютерних систем, що використовуються для розрахунків за готівку з споживачами, та інші документи, незалежно від способу надання інформації, пов'язані з обчисленням і сплатою податків і зборів, свідоцтво про державну реєстрацію суб'єктів підприємницької діяльності, спеціальні дозволи на її здійснення.

Суб'єктами податкових перевірок є підприємства, установи, організації будь-якої форми власності, спільні підприємства (як такі, що здійснюють підприємницьку діяльність, так і такі, що не здійснюють її), фізичні особи (громадяни України, іноземці та особи без громадянства).

Видами податкових перевірок є такі.

1. Камеральна — податкова перевірка, проведена за місцем знаходження податкового органу в момент здавання платником податків звітних документів і податкових розрахунків на підставі відомостей, що містяться в них, а також відомостей, що є в документах, які знаходяться в податкових органах і відображають відомості про діяльність і майно платників податків і зборів.

При здійсненні камеральних перевірок в основному перевіряються правильність заповнення декларацій і звітів, правомірність використання податкових пільг, відповідність звітних показників. За підсумками проведення камеральної перевірки можуть бути застосовані санкції або здійснено донарахування податку. Платник податків чи податковий агент зобов'язаний давати пояснення, надавати додаткові відомості і документи в ході камеральної перевірки, але тільки такі, які містять відомості, що підтверджують правильність і своєчасність обчислення і сплати податків і зборів.

2. Виїзна — податкова перевірка, здійснювана за місцем знаходження платника податків або об'єкта податкового контролю на підставі даних податкових декларацій та існуючих у податкових органах документів і відомостей про діяльність і майно платника податків і зборів, а також одержаних у нього документів і відомостей.

Підставою для проведення виїзної податкової перевірки є рішення керівника податкового органу. Проводиться вона в основному за місцем здійснення платником податків діяльності, результати якої (або вона сама) служать підставою для виникнення податкового обов'язку. Виїзна податкова перевірка може проводитися не частіше одного разу на рік.

Працівники податкових інспекцій, починаючи перевірку, повинні пред'явити свої службові посвідчення керівникам платників податків, що перевіряються, посвідчення на перевірку кожного працівника, який бере участь в оперативних перевірках суб'єктів підприємницької діяльності. Працівники без належно оформленого посвідчення на перевірку не мають права брати участь у перевірках. Посвідчення на перевірку є дійсним на час, зазначений у ньому. У випадках, коли перевірка проводиться за межами свого району, працівники податкових інспекцій додатково мусять пред'являти посвідчення на перевірку платників податків із зазначенням найменування району (області), де здійснюватиметься перевірка (лист Державної податкової адміністрації України «Про проведення перевірок» від 28 березня 1996 р. № 16-111/10-2153; розпорядження Державної податкової адміністрації України «Про посвідчення на перевірку» від 20 травня 1997 р. № 89-р).

3. Комплексна — податкова перевірка, здійснювана стосовно додержання податкового законодавства в цілому. У цьому

разі перевіряються всі документи і бухгалтерські записи від дати попередньої перевірки до поточного моменту, а за необхідності — і за більш тривалий період.

4. Тематична — податкова перевірка, здійснювана стосовно додержання окремих норм податкового законодавства. При такій перевірці аналізується частина первинних документів за певний проміжок часу (місяць чи більше). Якщо в ході тематичної перевірки будуть виявлені серйозні порушення податкового законодавства, то це може послужити причиною проведення комплексної податкової перевірки.

5. Зустрічна — податкова перевірка, що здійснюється як частина камеральної або виїзної і полягає в зіставленні відомостей, підтверджених документально, про діяльність контролюваної особи і наявних в інших осіб з відомостями, відображеними в документах самого платника податків.

6. Повторна — вторинна перевірка податковим органом обов'язків платника податків, що впливають зі сплати податків і зборів. Повторна податкова перевірка допускається при реорганізації або ліквідації організації — платника податків, а також у порядку контролю вищестоящого податкового органу за податковим органом, що проводив податкову перевірку.

7. Формальна — податкова перевірка, здійснювана з метою аналізу правильності заповнення реквізитів у документах (відсутність виправлень, підчищень, дописок, дійсність підписів).

8. Арифметична — податкова перевірка, здійснювана з метою аналізу правильності підрахунків і обчислень в облікових і звітних документах платників податків.

За підсумками податкової перевірки посадова особа податкового органу складає акти встановленої форми. У разі виявлення ознак податкового правопорушення, передбаченого податковим законодавством, складається протокол установленої форми про податкове правопорушення. Акт податкової перевірки підписується особами, що брали участь у проведенні перевірки. У разі незгоди з фактами, викладеними в акті податкової перевірки, платник податків може підписати акт із зазначенням заперечень або не підписувати його. Якщо платник податків відмовляється підписувати акт податкової перевірки, то про це робиться відповідна відмітка в акті.

Виявлені порушення відображаються в акті по кожному виду порушень з відповідними розрахунками і, у разі потреби,

документами. Завершується акт звичайно пропозиціями щодо усунення виявлених порушень і зазначенням строків щодо сплати донарахованих податків. Акт, як правило, складається в двох примірниках з усіма додатками. Перший примірник залишається в податковій інспекції, другий вручається керівнику і головному бухгалтеру підприємства.

В разі відсутності порушень податкового законодавства в ході податкової перевірки складається довідка із зазначенням необхідних відомостей (найменування підприємства, дата перевірки, період перевірки, положення, що перевіряються, тощо). Довідка підписується посадовою особою податкової інспекції, керівником і головним бухгалтером підприємства.

Рішення про застосування фінансових санкцій приймається не пізніше 10 днів із дня складання акта перевірки (ст. 11 Закону України «Про Державну податкову службу в Україні»). При цьому фінансові санкції за результатами документальних перевірок застосовуються в розмірах, передбачених законодавчими актами, що діють на дату завершення таких перевірок або ревізій.

*Надійшла до редколегії 15.12.01*