

ПЕРЕВІРКА ЯК ОСНОВНИЙ СПОСІБ ПОДАТКОВОГО КОНТРОЛЮ

Л. В. Товкун

Податковий контроль становить собою систему заходів, що забезпечують надходження до доходної частини бюджетів усіх рівнів. Важливим його способом виступають перевірки. Особлива увага приділяється розгляду видів перевірок, визначається їх специфіка на даний час.

Ключові слова: податковий контроль, податкова перевірка, види податкових перевірок.

Налоговый контроль является системой мероприятий, обеспечивающих поступление денежных средств в доходную часть бюджетов всех уровней. Основным его способом выступают проверки. Особое внимание уделяется анализу видов проверок, отмечаются их особенности в данное время.

Ключевые слова: налоговый контроль, налоговая проверка, виды налоговых проверок.

Tax management is a system of measures that ensure payment of the budgets. It is an important way of tax audits. Particular attention is paid to the consideration of types of test are determined by their characteristics at the time.

Keywords: tax control, tax audit, types of tax audits.

Процес формування ефективної податкової системи вимагає необхідності узгодження інтересів держави і платників податків. Розвиток податкового законодавства, його складність і наявність у ньому прогалин потребують високого рівня організації і проведення податкового контролю.

Метою податкового контролю повинно стати не тільки забезпечення доходами бюджетів рівнів усіх, а й балансу інтересів держави і платника податків. Ця публікація присвячена розгляду правових засад та особливостей податкового контролю, аналізу перевірок як способів такого контролю, а також проблемі їх адаптації до міжнародних стандартів.

Дослідженню податкового контролю приділяли увагу такі вчені, як А. В. Бризгалін, Л. К. Воронова, О. М. Горбунова, І. І. Кучеров, М. П. Кучерявенко, Д. М. Рева, О. І. Худяков та ін.

Податковий контроль є одним з видів державного фінансового контролю. Йому притаманна наявність усіх суттєвих властивостей останнього. У той же час податковий контроль має певні специфічні риси, що знаходять свій прояв у спеціальному суб'єкті, об'єкті та предметі контролю, у його функціях і завданнях, у видах і способах тощо. Слід зазначити, що поняття «податковий контроль» в Україні є законодавчо закріпленим. Згідно з Податковим кодексом України він визначається як система заходів, що вживаються контролюючими органами з метою контролю правильності нарахування, повноти і своєчасності сплати податків і зборів, а також дотримання законодавства з питань проведення розрахункових і касових операцій, патентування, ліцензування та іншого законодавства, дотримання якого покладено на контролюючі органи [1]. Безпосередньо метою податкового контролю є: (а) виявлення податкових правопорушень, (б) попередження їх учинення в майбутньому і (в) забезпечення невідворотності настання відповідальності за податкові правопорушення.

Для досягнення вказаних цілей податкове законодавство використовує такі способи податкового контролю, як-то: (а) облік платників, (б) інформаційно-аналітичне забезпечення діяльності контролюючих органів і (в) перевірки та звірки відповідно до вимог Податкового кодексу, а також перевірки стосовно дотримання законодавства, додержання якого покладено у встановленому законами України порядку на контролюючі органи, що регулюють відповідну сферу правовідносин [1].

Особливе місце в системі податкового контролю займають податкові перевірки. У чинному законодавстві України бракує дефініції поняття «податкова перевірка». Податковий Кодекс України виокремлює лише види перевірок, а саме камеральні; документальні (планові й позапланові; виїзні й невиїзні) і фактичні. Основна відмінність між ними полягає в підставах і місці їх проведення, в об'єкті і предметі контролю, в умовах початку проведення перевірок, в обсязі прав платників податків і контролюючих суб'єктів.

Порядок проведення податкових перевірок детально визначено Податковим кодексом України (далі – ПКУ), іншими нормативно-правовими актами і внутрішньовідомчими документами [4]. У статті акцентуємо увагу на особливостях, що притаманні цим перевіркам на сьогодні. Проаналізувавши камеральні перевірки, звернімо увагу на їх специфіку: а) вона визначається як самостійний вид перевірки (чого не було до прийняття ПКУ), який здійснює без участі платника податків; б) ця перевірка завжди є плановою; в) її предметом є подання платником податків до контролюючих органів декларацій і розрахунків; г) строки проведення камеральних перевірок по податках і зборах у ПКУ конкретно не встановлені, а тому можна припустити, що вони залежать від строків подання звітності по конкретних податках і зборах; д) вони провадяться податковими органами в межах їх повноважень виключно у випадках і в порядку, встановлених ПКУ; е) якщо при їх проведенні були виявлені порушення, складається акт перевірки, а до платника податків і зборів застосовуються фінансові санкції.

Розглянемо далі документальну перевірку як спосіб податкового контролю. Вона не є новацією ПКУ і передбачає предметом контролю: (а) своєчасність і достовірність, повноту нарахування і сплати всіх податків і зборів, передбачених ПКУ; (б) дотримання валютного та іншого законодавства, додержання якого покладено на контролюючі органи; (в) дотримання роботодавцем законодавства про укладення трудового договору, оформлення трудових відносин з працівниками (найманим особами). Документальні перевірки провадяться на підставі: а) податкових декларацій

(розрахунків), фінансової, статистичної та іншої звітності; б) реєстрів податкового й бухгалтерського обліку, ведення яких передбачено законом; в) первинних, документів, передбачених у бухгалтерському й податковому обліку і пов'язаних з нарахуванням і сплатою податків і зборів; г) виконання вимог іншого законодавства, додержання якого покладено на контролюючі органи; д) документів та податкової інформації, отриманих в установленому законодавством порядку контролюючим органом, у тому числі за результатами перевірок інших платників податків. Документальна перевірка є родовим поняттям, що передбачає наявність окремих її видів – планові, позапланові, виїзні, невиїзні. Види таких перевірок визначають з огляду на конкретні правові підстави й особливості їх проведення.

Позитивним вважається поділ документальних перевірок на планові й позапланові. Це дає можливість платникові податків підготувати приміщення й документацію, наприклад, до планової документальної перевірки, яка проводиться відповідно до плану-графіку перевірок. До плану-графіку документальних планових перевірок відбираються платники податків і зборів, які мають ризик щодо їх несплати, невиконання іншого законодавства, додержання якого покладено на контролюючі органи. Періодичність проведення цього виду перевірок платників податків і зборів установлюється залежно від ступеня ризику в діяльності цих суб'єктів, який поділяють на високий, середній і незначний. Платники податків з незначним ступенем ризику включаються до плану-графіка не частіше ніж раз на три календарні роки, із середнім – не частіше ніж раз на два календарні роки, з високим – не частіше одного разу на календарний рік. Документальна позапланова перевірка проводиться за наявності обставин, визначених ст. 78 ПКУ.

Документальна виїзна перевірка проводиться за місцем знаходження платника податків або місцем розташування об'єкта права власності, стосовно якого вона здійснюється.

Документальною невиїзною (як плановою, так і позаплановою) вважається перевірка, що проводиться у приміщенні контролюючого органу.

Закон № 408 від 4 липня 2013 р. було внесено зміни до ПКУ стосовно ст. 39 «Трансфертне ціноутворення», згідно з якими податковий контроль за трансфертним ціноутворенням здійснюється шляхом проведення перевірок контрольованих операцій [2]. Виникає запитання: а чи можуть вони бути самостійним видом перевірок?

Відповідно до п. 1.75 ст. 75 ПКУ контролюючі органи у своєму розпорядженні мають вичерпний перелік перевірок; іншими словами, проведення інших видів останніх буде незаконним, тобто ця перевірка не є новою. Так до якого ж виду перевірок може бути віднесена перевірка контрольованих операцій?

На це запитання можемо дати відповідь, проаналізувавши особливості, притаманні перевіркам платників податків щодо повноти нарахування і сплати податків і зборів у процесі здійснення контрольованих операцій відповідно до ст. 39 ПКУ, а саме:

- наявність спеціального переліку підстав для проведення перевірки (про останню платник податків має бути повідомлений за 10 днів до її початку й одночасно отримати запит про надання документів, що підтверджують проведення контрольованих операцій);

- під час їх проведення ПКУ забороняє перевіряти неконтрольовані операції (проте паралельно такі перевірки можуть мати місце, оскільки згідно з пп. 39.5.2.6 ст. 39 ПКУ «проведення перевірок контрольованих операцій не перешкоджає проведенню перевірок, визначених ст. 75 цього Кодексу»);

- тривалість проведення контрольованих операцій не повинна перевищувати 6 місяців (для порівняння: тривалість документальних планових перевірок не повинна перевищувати 30 робочих днів для великих платників податків, для суб'єктів малого підприємництва – 20 робочих днів, тривалість позапланових документальних перевірок є ще меншою);

- за результатами перевірки контрольованих операцій складається акт або довідка (як і при інших перевірках);

- існує заборона на проведення перевірок контрагентів (щодо перевірок, зазначених у ст. 75 ПКУ, такої заборони законодавець не встановлює; якщо платник податків помилився із застосуванням трансфертної ціни, він в праві самостійно коригувати ціни контрольованої операції й суми податкових зобов'язань. До речі, аналогічного механізму для перевірок, визначених у ст. 75 ПКУ, не встановлено.

З огляду на вищезазначене й посилаючись на пп. 1.2.75 ст. 75 ПКУ, перевірки платників податків стосовно повноти нарахування і сплати податків і зборів під час здійснення контрольованих операцій не можна віднести до документальних планових перевірок. Відповідно до п. 4.79 ст. 79 і

зважаючи на зазначені особливості, ця перевірка, на нашу думку, може бути віднесена до документальної позапланової невізної перевірки.

У 2014 р. були введені в дію документальні невізні позапланові електронні перевірки (електронні перевірки). Їх втілення в життя відбуватиметься в декілька етапів: починалося з 1 січня 2014 р. і закінчиться 1 січня 2016 р. Для платників податків, які застосовують спрощену систему оподаткування, обліку і звітності, такі перевірки впроваджуються з 1 січня 2014 р.; для суб'єктів господарювання мікробізнесу, малого й середнього бізнесу – з 1 січня 2015 р.; для інших платників податків і зборів з 1 січня 2016 р.

Особливістю цих перевірок є те, що вони провадяться тільки на підставі заяви, поданої платником податків з незначним ступенем ризику до контролюючого органу, в якому той перебуває на податковому обліку. За підсумками таких перевірок складається довідка, і ніякі штрафні санкції не застосовуються. У платника податків є можливість уточнювати податкові зобов'язання.

Посилаючись на міжнародний досвід необхідно зазначити, що такий вид перевірок є доволі перспективним: він дисциплінує платників податків і зборів щодо повного і своєчасного ведення податкового обліку й відповідності його податковому законодавству. Але їх недоліком на сьогодні є те, що платник повинен мати певні технічні можливості для приведення своєї первинної документації в електронний формат з дотриманням умов щодо реєстрації електронного підпису. Ця можливість, звичайно, є не в кожного, а тому, як вбачається, на сьогодні електронні перевірки – це все-таки право, а не обов'язок платника податків. Адже він у змозі ним скористатися, якщо в нього є все можливе для їх проведення.

Наступною групою є фактичні перевірки, передбачені статтями 75, 80 і 81 Податкового кодексу України. По суті, вони є новим видом перевірок, уведеним ПКУ «за місцем фактичного провадження платником податків діяльності, розташування господарських або інших об'єктів права власності такого платника». Податковий кодекс України навів вичерпний перелік об'єктів фактичної перевірки й зазначив, що вона здійснюється без попередження платника податків і зборів на підставі рішення контролюючого органу, оформленого наказом, копія якого вручається цьому платникові під розписку до початку проведення такої перевірки. Статтею 80 ПКУ встановлено, що фактична перевірка провадиться за наявності хоча б однієї з підстав, письмового звернення покупця (споживача) про порушення платником податків установленого порядку проведення операцій розрахункових, касових та ін. Ця перевірка може провадитися двома або більше посадовцями у присутності посадових осіб платника податків, його представника чи особи, яка фактично здійснює розрахункові операції. Тільки для фактичної перевірки притаманне проведення перед її початком хронометражу операцій господарських і контрольно-розрахункових. До 1 січня 2011 р. проведення останніх на законодавчому рівні не дозволялось. Строки фактичних перевірок визначаються не в робочих днях, а в добах. З огляду на те, що такі перевірки є одним з видів перевірок виїзних, здійснювати їх можна як вдень, так і вночі (відповідно до ст. 82 ПКУ).

Переглянувши існуючі перевірки, зазначимо, що незважаючи на різні їх види, що застосовуються при проведенні податкового контролю, їх об'єднує одна ціль – контроль за повнотою і правильністю обчислення податків і зборів, за відповідністю податкової звітності, що надається платниками податків, тій інформаційно-аналітичній базі, що є в розпорядженні контролюючих органів.

Література

1. Податковий Кодекс України від 02.12.2010 р., № 2755-VI // Відом. Верхов. Ради України. – 2011. – № 13-14; № 15-16; № 17. – Ст. 112.
2. Про внесення змін до ПКУ щодо трансфертного ціноутворення. Закон України від 04.07.2013 р., № 408-VII [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/go/408-18>
3. Методичні рекомендації по складанню плана-графіка проведення документальних перевірок суб'єктів господарювання: наказ ДПАУ № 190 від 01.04.2011 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://ligazakon.ua/L.../DPA0795.htm/>
4. Податкові перевірки: процедура, відповідальність, оскарження // 36. систематизованого законодавства. – 2011. – Вип. № 11. – 280 с.
5. Єфімов О. Податковий контроль щодо трансфертних цін // 36. систематизованого законодавства. – 2014 – № 4. – С. 185-190.

Східноєвропейський національний університет
імені Лесі Українки
Юридичний факультет



**АКТУАЛЬНІ
ПИТАННЯ РЕФОРМУВАННЯ
ПРАВОВОЇ СИСТЕМИ УКРАЇНИ**

Збірник наукових статей за матеріалами
ХІ Міжнародної науково-практичної конференції
(м. Луцьк, 13–14 червня 2014 р.)



<i>Гороть А. М.</i> Місце та роль транскордонного співробітництва для розвитку двосторонніх відносин України та Республіка Польща в кінці ХХ століття.....	54
<i>Дробуш І. В.</i> Децентралізація та субсидіарність в контексті сучасної муніципальної реформи.....	55
<i>Іпатенко Г. О.</i> Напрямки вдосконалення правових форм податкового контролю у контексті реалізації інтересів держави та бізнесу.....	58
<i>Каркач П. М.</i> Правові аспекти координаційної діяльності правоохоронних органів держав – членів ЄС.....	60
<i>Качан Т. П.</i> Причини порушення прав сторін виконавчого провадження та оскарження рішень, дій і бездіяльності державних виконавців.....	63
<i>Kovalyova R., Iatsyshyn N.</i> The rights of the child: international and national legislation correlations.....	66
<i>Комісаров О. Г.</i> Співвідношення інформатизації та забезпечення реалізації прав і свобод людини в системі охорони громадського порядку.....	68
<i>Костюк І. В.</i> Правовий статус вищого спеціалізованого суду.....	70
<i>Кравчук В. М.</i> Гарантії діяльності суддів в Україні.....	72
<i>Кулеба О. М.</i> Управління цивільним захистом в Україні.....	74
<i>Медвідь Ф. М., Медвідь А. М., Чорна М. Ф.</i> Політико-правова доктрина Тараса Шевченка.....	76
<i>Москвич Л. М.</i> Деякі проблемні питання кадрової політики судової влади.....	80
<i>Наконечна Г. Я.</i> Окремі проблеми поділу компетенції адміністративних судів із судами інших юрисдикцій.....	83
<i>Нижнюк М. А.</i> Суперечності та деформації формування моральної культури посадових осіб місцевого самоврядування.....	86
<i>Ониско Р. В.</i> Поняття і зміст принципів судоустрою та судочинства в діяльності адміністративних судів в Україні.....	88
<i>Raczyńska M.</i> Kierunki zmian legislacyjnych w polskim modelu ochrony konsumenta.....	91
<i>Покайчук В. Я.</i> Організаційно-правові засади забезпечення особистої безпеки працівників органів внутрішніх справ України.....	94
<i>Потапенко Х. В.</i> До питання про захист осіб, які надають допомогу в запобіганні та протидії корупції в Україні.....	97
<i>Прокопчук К. М.</i> Правовий аналіз українсько-польського стратегічного співробітництва в період політичної кризи на початку ХХ століття.....	99
<i>Пузанова Г. Й.</i> Сутність державної політики іноземного інвестування.....	101
<i>Товкун Л. В.</i> Перевірка як основний спосіб податкового контролю.....	103
<i>Устинова І. П.</i> Політико-юридичні аспекти інтеграційного розвитку України.....	107
<i>Федоренко В. Л.</i> Конституційний процес в незалежній Україні (1991-2014 рр.) та перспективи удосконалення Основного Закону.....	108