

Татарова Т. О.,
канд. юрид. наук, доцент кафедри
публічно-правових дисциплін
Університету сучасних знань

ОСОБЛИВОСТІ ПОДАТКОВОЇ ПЕРЕВІРКИ ЯК ФОРМИ ПОДАТКОВОГО КОНТРОЛЮ

У науковій статті досліджено сутність податкових перевірок, як методу податкового контролю. Проаналізовано особливості проведення податкових перевірок в рамках Податкового кодексу.

Ключові слова: податки, податкові перевірки, камеральні перевірки, документальні перевірки, фактичні перевірки.

В научной статье исследована сущность налоговых проверок, как метода налогового контроля. Проанализированы особенности проведения налоговых проверок в рамках Налогового кодекса.

Ключевые слова: налоги, налоговые проверки, камеральные проверки, документальные проверки, фактические проверки.

In the article essence of tax verifications, as to the method of tax control is analysed. Peculiarities of tax checking within the framework of Tax Code of Ukraine have been analyzed.

Keywords: tax, tax inspection, documentary inspection, planned inspection.

Постановка проблеми. Податкові перевірки відіграють важливу роль у системі податкового контролю, оскільки за їх допомогою можна найбільш повно і ґрунтовно перевірити правильність сплати податків і зборів. Інші форми податкового контролю найчастіше використовуються з метою виявлення податкових порушень або збору формування доказової бази щодо висновків, які містяться в акті перевірки. У податковому законодавстві є значна кількість нерегульованих

процедурних, оперативно-процесуальних, організаційно-правових аспектів проведення податкових перевірок. Формування і розвиток організації та проведення податкових перевірок відбувається в умовах радикальної зміни економічних відносин і становлення принципово нового податкового законодавства, що створює основи для розробки сучасних теоретичних моделей правових інститутів податкового права, включаючи інститут податкового контролю.

Аналіз дослідження даної проблеми. У вітчизняній та зарубіжній юридичній літературі протягом останніх десятиліть спостерігається зростання інтересу до розкриття проблематики форм та методів фінансового контролю, в т.ч. податкового контролю. Окремі питання розглянуті в працях таких вітчизняних та зарубіжних учених, зокрема Л.К. Воронової, Р.О. Гаврилюка, О.М. Горбунової, О.Ю. Грачової, С.Т. Кадькаленка, М.В. Карасьової, А.М. Козиріна, Ю.О. Крохіної, М.П. Кучерявенка, О.Е. Лейста, М.І. Матузова, Н.М. Оніщенко, Ю.А. Ровинського, Р. О. Халфіної, Н.І. Хімичевої, С.Д. Ципкіна та ін.

Метою даної статті є дослідити та проаналізувати особливості податкової перевірки як однієї з форм податкового контролю.

Виклад основного матеріалу. Механізм податкового контролю становлять форми, види та методи податкового контролю, а їх нормативне визначення матиме важливе значення для дотримання розумного балансу державних та приватних інтересів при здійсненні фіскальної функції держави. При трактуванні форм податкового контролю слід виходити із співвідношення змісту та форми як філософських понять, за якого форма – спосіб вираження предмета та його внутрішня організація.

Деякі автори під формами контролю розуміють його види – залежно від часу здійснення контрольних дій: попередній, поточний та наступний [11, с. 12; 2, с. 68], інші – методи [4, с. 90]: ревізія, перевірка, нагляд, експертиза нормативно-правових актів, у т.ч. проектів [1, с. 88 - 89].

На нашу думку, форма податкового контролю – спосіб практичної реалізації повноважень контролюючих органів та їх

посадових осіб щодо організації та здійснення податкового контролю, а також юридичного закріплення результатів таких контрольних дій.

Під методами податкового контролю розуміються прийоми, способи або засоби його здійснення. Є. В. Поролло розрізняє методи податкового контролю в залежності від того, є він документальним або фактичним. Щодо документального податкового контролю, то виділяються наступні прийоми: формальна, логічна і арифметична перевірка документів; юридична оцінка господарських операцій, відображених у документах; зустрічна перевірка, яка ґрунтується на тому, що перевіряєма операція знаходить відображення в аналогічних документах організації – контрагента і в інших документах та облікових записах; економічний аналіз. Фактичний податковий контроль передбачає використання таких методів, як: облік платників податків; дослідження документів; отримання пояснень (допит свідків); огляд приміщень і предметів; інвентаризація; залучення фахівця; зіставлення даних про витрати фізичних осіб їх доходам; експертиза; екстраполяція [13].

Будучи предметом здійснення фіскальної функції держави податки, збори, платежі є важливим інструментом стимулювання підприємництва та інвестиційної активності, фінансовим гарантом реалізації соціальних програм та забезпечення наповнюваності бюджетів та цільових фондів. А.І. Українцева дотримується іншої думки і пропонує форми і методи розділити таким чином: “Під формами слід розуміти податкові перевірки (виїзну та камеральну) як такі. Під методами – дії податкових органів, здійснювані при проведенні податкових перевірок (виїзний та камеральної): отримання пояснень платників податків, податкових агентів і платників зборів, перевірка даних обліку і звітності, огляд приміщень та територій, що використовуються для отримання доходу (прибутку), та інші” [14, с. 20].

Таким чином, форми і методи податкового контролю – це нерозривні поняття, які доповнюють один одного елементи податкового контролю, від яких на практиці залежить забезпечення контролю над дотриманням всіма учасниками

податкових правовідносин норм законодавства про податки і збори.

У загальному вигляді, перевірка є специфічним способом отримання і оцінки інформації про діяльність об'єкта, який контролюється. Перевірка включає комплекс дій, спрямованих на отримання певних відомостей, аналіз та оцінку усієї інформації, яка була отримана, складання підсумкового документа за результатами перевірки. Термін «перевіряти», як правило, визначається як обстеження з метою контролю [9, с. 538].

Перевірки є необхідною складовою нормативної діяльності сучасної держави, а регулювання фінансових і бюджетних зобов'язань громадян стало найважливішим інструментом державного управління. Багато аспектів ведення підприємницької діяльності врегульовано державою, а отже, є предметом моніторингу та контролю з боку державних органів, а головна мета проведення контрольної діяльності держави полягає в забезпеченні дотримання діючих правових норм, правил і вимог. Крім того, податкова перевірка виступає своєрідним індикатором впливу і ефективності застосовуваних правових норм правил, а результати фактично проведених перевірок та їх результатів можуть вступати показником моніторингу дотримання законодавства та необхідності та/або доцільності внесення відповідних змін.

Не можна погодитися з І.А. Малютінім, який визначає податкову перевірку як особливий метод державного фінансового контролю, а особливим видом державного фінансового контролю є податковий контроль, який вважається одним з найбільш важливих елементів податкової системи держави [6, с. 60-61].

Стадії процесу проведення податкової перевірки, на думку В. Уткіна, виглядають наступним чином: 1) проведення податкової перевірки (від моменту початку перевірки до оформлення результатів податкової перевірки); 2) оформлення результатів податкової перевірки; 3) оскарження результатів податкової перевірки в позасудовому порядку; 4) перегляд результатів податкової перевірки за обставинами, що знов відкрилися, в позасудовому порядку [15, с. 56]. Дещо

детальніше виокремлює стадії процесу проведення податкової перевірки Н.А. Маринів:

“1) підготовка до проведення податкової перевірки (яка включає визначення підстав для її проведення, видання наказу керівника податкового органу про проведення позапланової виїзної перевірки, направлення платнику письмового запиту з питань, які потребують його пояснень та документального підтвердження; оформлення направлень на право проведення виїзної перевірки, ознайомлення з матеріалами попередніх перевірок та інше);

2) проведення безпосередньо перевірочних дій;

3) оформлення акту (при виявленні порушень вимог податкового та іншого законодавства суб'єктами господарювання) чи довідки (при невстановленні таких порушень) про проведення податкової перевірки);

4) підписання акту та розгляд заперечень платників податків до прийняття податкових повідомлень-рішень (рішень);

5) оформлення результатів податкової перевірки у вигляді прийняття податкових повідомлень-рішень (рішень) про визначення податкових зобов'язань та застосування штрафних (фінансових) санкцій;

6) оскарження результатів податкової перевірки в позасудовому порядку (в порядку адміністративного оскарження);

7) перегляд результатів податкової перевірки за обставинами, що знов відкрилися, в позасудовому порядку.

8) оскарження результатів податкової перевірки в судовому порядку (з дотриманням строків апеляційного узгодження податкових зобов'язань)” [7, с. 121].

Будучи предметом здійснення фіскальної функції держави податки є важливим інструментом стимулювання підприємництва та інвестиційної активності, фінансовим гарантом реалізації соціальних програм та забезпечення наповнюваності бюджетів та цільових фондів, а податковий контроль, у свою чергу, є одним із видів та формою управлінської діяльності уповноважених органів щодо дотримання вимог законодавства у сфері нарахування та сплати

податків та зборів. Перевірки є необхідною складовою нормативної діяльності сучасної держави, а регулювання фінансових і бюджетних зобов'язань платників податків стало найважливішим інструментом державного управління та дієвим способом отримання інформації про виконання останніми своїх обов'язків по обчисленню та сплаті податків, зборів.

На нашу думку, податкова перевірка – це одна із форм податкового контролю, за допомогою якого забезпечується дотримання платниками податків, податковими агентами та/або іншими уповноваженими особами вимог законодавства щодо повноти, правильності нарахування і сплати податків, зборів, платежів, що реалізується шляхом співставлення наданих платником податків податкових декларацій (розрахунків) з фактичними даними щодо проведених останнім господарських операцій.

У зв'язку із визначення поняття податкової перевірки, слід наголосити на необхідності розмежування об'єкту і предмету податкової перевірки.

О.А. Ногіна пропонує вважати дії/бездіяльність особи, яка перевіряється щодо належного обліку та здійсненню операцій з об'єктами оподаткування, дотримання порядку сплати податків і зборів, правомірного використання податкових пільг тощо, а також додає, що не може бути визнана обґрунтованою точка зору про те, що об'єктом контролю є безпосередня організація або фізичні особи, оскільки процедури податкового контролю не можуть безпосередньо вплинути або змінити будь-які якісні характеристики організації (її організаційно-правову структуру, структуру внутрішнього управління та інші елементи статусу) або фізичної особи [8, с. 105, 106].

На думку автора, під об'єктом податкової перевірки слід розуміти дію/бездіяльність особи, що перевіряється щодо правильності обчислення та своєчасності сплати податків і зборів, а також щодо дотримання законодавства про податки і збори. Слушною видається думка В.М. Карташова, згідно з якою під об'єктом слід розуміти, насамперед, те, на що можна здійснити безпосередній вплив [5, с.22].

Також слід визнати обґрунтованою позицію В.В. Уткіна, згідно з якою предметом податкової перевірки можуть бути

будь-які документи, що знаходяться в розпорядженні платника податків і відносяться до його діяльності, а також предмети, приміщення та території, з використанням яких пов'язана діяльність платника податків. При цьому предмет податкової перевірки в кожному конкретному випадку залежить від об'єкта податкової перевірки [15, с. 34].

На нашу думку, потребує і уточнення види податкових перевірок. Так, Н.А. Маринів класифікувала податкові перевірки: 1) залежно від обсягу контролюваних дій на: вибіркові (перевірки, що здійснюються для аналізу конкретних питань у діяльності контрольованого суб'єкта), комплексні (перевірки, що здійснюються для аналізу усієї діяльності контрольованого суб'єкта), цільові чи тематичні (перевірки окремого напрямку діяльності чи виду операцій суб'єкта, що контролюється); 2) залежно від повноти охоплення предметів контролю на: часткові (перевірка частини документів, що виділяються за певним принципом) та суцільні (перевірка усіх документів контрольованого суб'єкта, що стосуються виконання ним податкового обов'язку); 3) залежно від місця проведення на: камеральні, які в свою чергу вона поділяє на формальні (перевірка наявності необхідних документів та форм звітності, порядку та форми їх заповнення, усіх передбачених законодавством підписів тощо), арифметичні (перевірка правильності арифметичного підрахунку підсумкових сум в документах) та безпосередньо камеральні (перевірка цифрових даних, відповідно з якими визначається сума податку, його ставки, пільги та відшкодування), та виїзні; 4) залежно від періодичності їх проведення на: планові, позапланові (до яких вона відносить і повторну перевірку). Окремо вчена виділяла зустрічну податкову перевірку та перевірку стану збереження активів платника податків, які перебувають у податковій заставі [7, с. 78].

Ю.В. Гаруст поділяє податкові перевірки на: камеральні, виїзні, комплексні, тематичні, тактичні, зустрічні, планові, позапланові, повторні, формальні, оперативні [3, с. 109], Д. М. Рева – на камеральні, виїзні (планові та позапланові), повторні, а також ті, що здійснюються за особистим проханням платника

податків та ті, що проводяться відповідно до кримінально-процесуального законодавства [12, с. 93].

Завданням Податкового кодексу України було, застосувавши накопичений досвід визначення видів податкових перевірок, систематизувати і упорядкувати всі їх види, що містилися в законах і підзаконних актах, та удосконалити з метою оптимізації податкової системи.

Слід зазначити, що перспективним вбачається подальше впровадження концепції електронного аудиту, що передбачає оптимізацію методики проведення перевірок, автоматизацію основних етапів контрольно-перевірочної роботи з метою оцінки ефективності критеріїв відбору платників податків для перевірки, розробку алгоритмів аналізу даних інформаційних баз даних Державної фіскальної служби та зовнішніх джерел інформації, а також поступове впровадження необхідних автоматизованих систем – інструментів для збору, обробки та аналізу даних.

Висновки. Отже, контроль як вид державної діяльності, функція органів влади і управління спрямований на забезпечення подальшого розвитку суспільства, а удосконалення організаційно-правового забезпечення податкового контролю має сприяти ефективному податковому адмініструванню та досягненню цілей державної податкової політики. Таким чином, податкова перевірка як одна із форм податкового контролю у системі фінансового контролю є невід’ємною складовою інституційно-правового елементу механізму реалізації фіскальної функції держави.

З урахуванням вищевикладеного і з метою забезпечення однакового трактування чинного законодавства пропонуємо внести зміни до ст. 75 ПК України, а саме:

п. 75.1.1 викласти таким чином:

“Камеральною перевіркою вважається перевірка, яка проводиться у приміщенні контролюючого органу виключно об’єктом якої є своєчасність подання платником податків передбаченої законодавством звітності.

Предметом камеральної перевірки є дані, зазначені у податковій звітності (податкових деклараціях, розрахунках, та інші документах, пов’язаних з обчисленням і сплатою податків

та зборів) платника податків та дані системи електронного адміністрування податку на додану вартість (даних органу, що здійснює казначейське обслуговування бюджетних коштів, в якому відкриваються рахунки платників у системі електронного адміністрування податку на додану вартість, даних Єдиного реєстру податкових накладних та даних митних декларацій), що спрямована на виявлення помилок у податковій звітності”.

Література:

1. Бурцев В. В. Государственный финансовый контроль: методология и организация / В. В. Бурцев. – М. : Информационный внедренческий центр "Маркетинг", 2000.
2. Вознесенский Э. Ф. Финансовый контроль в СССР / Э. Ф. Вознесенский. – М. : Юридическая литература, 1973. – 134 с.
3. Гаруст Ю. В. Правове забезпечення контрольної діяльності податкових органів України: автореф. дис. канд. юрид. наук: 12.00.07 / Ю. В. Гаруст ; Нац. ун-т держ. податк. служби України. – Ірпінь, 2008. – 20 с.
4. Грачева Е.Ю. Проблемы правового регулирования государственного финансового контроля / Е.Ю. Грачева. – М. : Юриспруденция, 2000. – 191 с.
5. Карташов В.Н. Профессиональная юридическая деятельность (вопросы теории и практики). – Ярославль, 1992.
6. Малютін І. А. Податкова перевірка — особливий метод державного фінансового контролю / І. А. Малютін // Правове регулювання економіки: зб. наук. праць. – 2008. – № 8. – С. 58–68, с. 60-61.
7. Маринів Н. А. Податкова перевірка як організаційно-правова форма реалізації податкового контролю: автореф. дис. канд. юрид. наук: 12.00.07 / Н. А. Маринів; Національна юридична академія України ім. Ярослава Мудрого. – Х., 2007. – 20 с.
8. Ногина О. А. Налоговый контроль: вопросы теории / О. А. Ногина– СПб. : Питер, 2002. – 160 с.
9. Ожегов С. И., Шведова Н. Ю. Толковый словарь русского языка. М., 1993.
10. Податковий кодекс України (із змінами та доповненнями) від 02.12.2010 № 2755-VI // К. : Алерта. – Центр учбової літератури, 2011. – 488 с.
11. Поролло Е. В. Налоговый контроль : принципы и методы проведения / Е. В. Поролло. – Ростов н/Д : Экспертное бюро, М. : Гардарики, 2006. – 280 с.

12. Рева Д. М. Правове регулювання податкового контролю в Україні: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. юрид. наук : спец. 12.00.07 / Д. М. Рева. – Х., 2005. – 20 с.

13. Семенихин В. В. Налоговые проверки: сущность налогового контроля и виды проверок // Росбух. — 2011.

14. Украинцева А. И. Правовое регулирование налогового контроля в Российской Федерации: автореф. дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.14 / А. И. Украинцева ; Моск. гуманитар. ун-т. – Москва, 2011. – 24 с.

15. Уткин В.К. К вопросу о процессе проведения налоговых проверок [Текст] / В.К. Уткин // Хозяйство и право. – 2005. – № 12. – С. 54–59.

УДК 347.73

Шутлів Д. С.,

здобувач кафедри фінансового права
Університету Державної фіскальної служби України

ЗУПИНЕННЯ ОПЕРАЦІЙ З БЮДЖЕТНИМИ КОШТАМИ: ПОРЯДОК ТА ОСОБЛИВОСТІ ЗАСТОСУВАННЯ

У статті автор розглядає порядок застосування такого заходу впливу за порушення бюджетного законодавства, як зупинення операцій з бюджетними коштами розпорядників та (або) одержувачів бюджетних коштів. Констатовано, що цей захід впливу може виступати як основним заходом впливу, так і додатковим. Також з'ясовано, що при зупиненні операцій може мати місце й попередження про неналежне виконання бюджетного законодавства з вимогою щодо усунення такого порушення. Автором досліджено деякі аспекти порядку прийняття розпорядження про зупинення операцій з бюджетними коштами та їх відновлення.

Ключові слова: бюджетні кошти, заходи впливу, зупинення операцій з бюджетними коштами, відновлення операцій з бюджетними коштами, строки, оскарження рішення про застосування заходу впливу.