

## **МЕТОДИКА ПРОВЕДЕННЯ ПРОКУРОРСЬКОЇ ПЕРЕВІРКИ У СФЕРІ ОПОДАТКУВАННЯ**

Наукові праці МАУП, 2013, вип. 3(38), с. 133–137

*Оподаткування є одним з найважливіших процесів держави. Воно сприяє виконанню доходної частини бюджету. Здійснення прокурорського нагляду у цій сфері є дуже важливим, оскільки від стану додержання відповідного законодавства залежить економічне благополуччя населення та можливість ефективного функціонування держави в цілому.*

Податки, що сплачуються суб'єктами підприємницької діяльності, є основним фінансовим джерелом країни та найважливішим інструментом регулювання економічних відносин та задоволення інтересів держави, підприємств і громадян. У зв'язку з цим, основним напрямом діяльності контролюючих та правоохоронних органів у сфері оподаткування є посилення контролю за правильністю та повнотою визначення податкових зобов'язань платників податків, встановлення фактів ухилення від їх сплати, виявлення і руйнування тіншових схем, створених з метою мінімізації платежів до бюджету, упередження безпідставно заявленого до відшкодування з бюджету податку на додану вартість, виявлення фактів використання "прихованої робочої сили" та виплати заробітної плати "в конвертах".

При здійсненні наглядової діяльності у сфері оподаткування прокурори повинні керуватись двома основними принципами: захист фінансово-економічних інтересів держави та додержання прав платників податків і податкових агентів (згідно з вимогами п. 4 наказу Генерального прокурора України від 07.11.2012 № 3гн "Про організацію прокурорського нагляду за додержанням і застосуванням законів") [2].

Під час реалізації функції нагляду прокуратури одним із найважливіших етапів є здійснення перевірки щодо додержання ви-

мог законодавства у тій чи іншій сфері. Але перед тим як проводити таку перевірку, необхідно з'ясувати коло проблемних питань, якими в цьому випадку є пріоритети в роботі податківців та мотиви протиправної поведінки службових осіб. І якщо для з'ясування першої позиції необхідне постійне вивчення рішень колегій Міндоходів, органів ДПС, відомчих нормативно-правових актів та різноманітних форм звітності, то мотиви протиправної поведінки осіб схожі практично для всіх сфер службової діяльності.

При проведенні зазначених перевірок доцільно залучати судових експертів, які мають кваліфікацію у сфері бухгалтерського та податкового обліку і звітності, економічної діяльності підприємств і організацій тощо. Залучення таких фахівців ще на стадії підготовки до перевірки дасть можливість точно визначитись з обсягом документів, які слід перевірити, колом питань, що необхідно з'ясувати, та джерелами отримання необхідної інформації.

Крім того, під час роботи прокурору необхідно оперувати тими самими категоріями, що й працівнику податкової служби. Наприклад, відсутні у законодавчій базі "податковими", "транзитери", "вигодонабувачі", "сплячі СГ" тощо є базовими поняттями у процесі руйнування схем мінімізації податкового навантаження (наказ Державної податкової служби України від 23.04.2012 № 329/дск

“Про систему раннього виявлення, комплексного відпрацювання та руйнування тіньового сектору економіки”).

Головним завданням ДПС України як основного фіскального органу є наповнення бюджету, тому розпочинати перевірку та оцінювати ефективність роботи податкового органу потрібно виходячи з аналізу динаміки податкового боргу (яка його сума на момент перевірки; має він тенденцію до збільшення чи зменшення). Установивши негативну динаміку (істотне чи постійне зростання податкового боргу), необхідно з'ясувати її причини, серед яких можуть бути: низька якість контрольно-перевірочної роботи, порушення вимог законодавства, нежиття заходів щодо погашення існуючого податкового боргу тощо.

Для того щоб мати уявлення про ефективність контрольно-перевірочної роботи органу ДПС, необхідно проаналізувати такі показники: суми загальних донарахувань за результатами проведених перевірок, скільки з них узгоджено за результатами оскарження (до суду та вищого органу ДПС), скільки фактично сплачено до бюджету. Крім того, аналізувати необхідно і структуру податкового боргу: які платники мають великі суми боргу, що не погашаються тривалий час; які у зв'язку з цим вжито заходи реагування; чи існують суми заборгованості, що виникли більше трьох-п'яти років, та ін.

Оцінюючи ефективність вжитих контрольно-перевірочних заходів, слід з'ясувати, за рахунок якої кількості платників здійснені донарахування, що це за платники (з яким обсягом доходів), яка сума донарахувань припадає на одну перевірку. Неподинокими є випадки, коли виконання планових показників із податку на прибуток виконується кількома підприємствами із мільйонними оборотами, решта підприємств не відпрацьовується, що дає можливість їм продовжувати працювати “в тіні”.

Для з'ясування стану законності у діяльності того чи іншого підрозділу ДПС необхідно перевірити: дотримання процедури призначення податкової перевірки, наявність повідомлення платника про проведення пере-

вірки, реалізація результатів перевірок, своєчасність винесення повідомлення-рішення, відображення в актах висновків усіх задіяних підрозділів, призначення та отримання результатів зустрічних перевірок, розгляд заперечень та скарг платників, обґрунтованість скасування повідомлень-рішень.

Чимало порушень допускається працівниками органів ДПС при прийнятті податкової звітності: масовою є практика неприйняття податкової звітності або прийняття її зі статусом “до відома”. Причиною цього є маніпуляції з цифровими показниками з метою поліпшення звітних даних, уявного зменшення збиткових підприємств та задекларованих до відшкодування сум ПДВ.

Організація прокурорської перевірки з питань додержання вимог податкового законодавства передбачає три основні етапи: 1) підготовка до перевірки; 2) перевірка; 3) реагування за результатами перевірки.

Здійснюючи прокурорський нагляд у податковій сфері, необхідно перевірити:

- достовірність показників виконання плану мобілізації податкових платежів та попередження незаконного відшкодування ПДВ, аналіз статистичних звітів з позицій їх достовірності, у тому числі щодо обсягів і результатів контрольно-перевірочної діяльності. Необхідно також з'ясувати, чи не мали місце факти фальсифікації органами державної податкової служби податкових декларацій з від'ємним значенням ПДВ від імені платника податків, звернути увагу на випадки декларування бюджетного відшкодування неплатником ПДВ. Слід перевірити, чи не виконувались планові показники з мобілізації податків за рахунок їх стягнення наперед;
- законність надання органами державної податкової служби розстрочення чи відстрочення грошових зобов'язань або податкового боргу платника податків (ст. 100 Податкового Кодексу України, Постанова Кабінету Міністрів України від 27.12.2010 № 1235 “Про затвер-

дження переліку обставин, що свідчать про наявність загрози виникнення або накопичення податкового боргу, і доказів існування таких обставин”), а також списання податкового боргу (ст. 101 ПК України) [4; 7];

- чи виявлялись територіальними податковими органами випадки незаконного надання пільг платникам податків сільськими, селищними, міськими радами і які у зв'язку з цим вживались заходи (ст. 30.5, 169, 235, 281, 282, 284 ПК України);
- додержання вимог законодавства при прийомі податкової звітності, для чого необхідно з'ясувати причини надання деклараціям статусу “до відома” або “не визнана як податкова декларація”;
- повноту вжитих контрольно-перевірочних заходів, законність призначення та проведення перевірок за встановленими критеріями ризику, непроведення упродовж тривалого часу перевірок підприємств з високим ступенем ризику. У разі встановлення фактів порушень податкового законодавства в ході проведення невіїзних документальних, виїзних планових та позапланових перевірок обов'язково встановити, чи нараховано і стягнуто пеню (глава 12 ПК України), а також штрафні санкції (глава 11 ПК України), чи застосовувалася податкова застава або адміністративний арешт майна, чи дотримано порядок їх застосування, а також реалізації майна, переданого у податкову заставу (глава 9 ПК України);
- дотримання процедури узгодження податкових зобов'язань платників податків в адміністративному порядку після складення актів перевірок, скасування прийнятих податкових повідомлень-рішень органами державної податкової служби; факти прийому уточнених декларацій у рахунок погашення виявленого заниження податкових зобов'язань;

- стан розгляду звернень платників податків;
- додержання вимог законів при адмініструванні та відшкодуванні ПДВ.

Для перевірки зазначеного питання з органів Держказначейства необхідно отримати відомості про розмір відшкодованого ПДВ (окремо за рішеннями суду та за висновками податкових органів); з державної податкової служби — про розмір заявленого до відшкодування ПДВ, фактично відшкодованого та мобілізованого до бюджету. Звернути увагу на факти, коли обсяг мобілізованого до бюджету ПДВ менший від суми заявленого та відшкодованого ПДВ. Необхідно також вивчити акти перевірок ДПС законності декларування від'ємного значення ПДВ (графа 23.2 декларації з ПДВ).

За результатами проведених перевірок прокурор обирає форму реагування на виявлені порушення вимог закону, під час чого він керується Законом України “Про прокуратуру” та наказом Генерального прокурора України від 07.11.2012 № 3гн “Про організацію прокурорського нагляду за додержанням і застосуванням”. Ефективність наглядових заходів залежить від того, наскільки законно, обґрунтовано, оперативно та повно вони використовуються. Основним документом реагування у сфері оподаткування є подання (ст. 21 Закону України “Про прокуратуру”). Подання вноситься в орган або посадовій особі, уповноваженій усунути допущені порушення вимог закону.

Відповідно до вимог ст. 24 Закону України “Про прокуратуру” у разі виявлення в діянні посадової особи або громадянина ознак адміністративного правопорушення прокурор, його перший заступник, заступник виносить мотивовану постанову про ініціювання притягнення особи до адміністративної відповідальності [2]. Така постанова підлягає розгляду повноважною посадовою особою або відповідним органом у 10-денний строк з дня надходження, якщо інше не встановлено законом. У постанові обов'язково зазначається ким і яке положення закону порушене та в чому це полягає. У разі виявлення обставин,

що можуть свідчити про скоєння кримінального правопорушення, такі відомості підлягають внесенню невідкладно, але не пізніше 24 годин до Єдиного реєстру досудових розслідувань (Положенням про порядок ведення Єдиного реєстру досудових розслідувань, затвердженого наказом Генерального прокурора України № 69 від 17.08.2012 [5]).

Для підвищення ефективності актів прокурорського нагляду, спрямованих на забезпечення прав підприємців та економічних інтересів держави, необхідно забезпечити дієвий контроль за їх розглядом. Мета такого контролю полягає насамперед у тому, щоб, по-перше, їх розгляд відбувався у встановлені законом строки і, по-друге, забезпечити вжиття дієвих заходів до фактичного поновлення інтересів держави або прав підприємців та усунення допущених порушень закону. Контроль за розглядом подань здійснюють прокурори, які безпосередньо проводили перевірку та готували документи прокурорського реагування.

Крім того, при реалізації результатів проведених перевірок слід зважати на вимоги п. 5 наказу Генерального прокурора України від 29.11.2006 № 6 гн “Про організацію представництва прокурором в суді інтересів громадянина або держави та їх захисту при виконанні судових рішень” [3], яким встановлено, що підрозділи прокуратур обласного рівня зобов’язані своєчасно передавати до підрозділів матеріали перевірок з висновками про необхідність застосування представницьких повноважень разом з оформленими та засвідченими відповідно до чинного законодавства документами, що подаються до суду як докази.

Порядок передачі таких матеріалів в апаратах прокуратур урегульований розпорядженням Генерального прокурора України від 10.07.2006 № 58 “Про удосконалення взаємодії структурних підрозділів з питань представництва у судах” [8]. Зокрема, зазначені матеріали повинні передаватися за підписами керівників самостійних структурних підрозділів за погодженням із заступником прокурора, відповідальним за цей напрям.

Результати прокурорських перевірок рекомендується висвітлювати у засобах масової інформації, інформаційних листах до місцевих органів державної влади та органів самоврядування, а також розміщувати на регіональному сайті прокуратури області.

Отже, необхідно зазначити, що при правильній організації роботи прокурорська перевірка органів державної податкової та митної служби має розпочинатись із загальної оцінки стану законності у податковій сфері, а закінчуватись — правовою оцінкою діяльності службових осіб Міндоходів, ДПС, ДМС, заходами реагування, спрямованими на усунення виявлених порушень, причин та умов, що їм сприяли, відновленням порушених прав і свобод громадян та інтересів держави й притягненням до відповідальності винних осіб.



## Література

1. Бюджетний кодекс України від 21.06.2001 № 2542-III. — [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2542-14>
2. Закон України “Про прокуратуру” від 05.11.1991 № 1789-XII. — [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/1789-12>
3. Мельник А. Особливості здійснення прокуратурою правозахисної діяльності у сфері адміністрування та відшкодування податку на додану вартість органами Державної податкової служби України // Вісн. Нац. акад. прокуратури України. — 2012. — № 3. — С. 97–102.
4. Наказ Генерального прокурора України “Про організацію прокурорського нагляду за додержанням і застосуванням законів” від 07.11.2012 № 3 гн. — [Електронний ресурс]. — Режим доступу: [http://www.gp.gov.ua/ua/gl.html?\\_m=publications&\\_t=rec&id=94102](http://www.gp.gov.ua/ua/gl.html?_m=publications&_t=rec&id=94102)
5. Наказ Генерального прокурора України “Про організацію представництва прокурором в суді інтересів громадянина або держави та їх захисту при виконанні судових рішень” від 29.11.2006 № 6 гн. — [Електронний ресурс]. — Режим доступу: [http://www.gp.gov.ua/ua/gl.html?\\_m=publications&\\_t=rec&id=94102](http://www.gp.gov.ua/ua/gl.html?_m=publications&_t=rec&id=94102)
6. Наказ Державної податкової служби України “Про систему раннього виявлення, комплексного відпрацювання та руйнування тіньового сектору економіки”, від 23.04.2012 № 329/дск.
7. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI. — [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>

8. Положення про порядок ведення Єдиного реєстру досудових розслідувань, затверджене наказом Генерального прокурора України від 17.08.2012 № 69. — [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://www.licasoft.com.ua/index.php/component/lica/?href=0&view=text&base=1&id=1220456&menu=1>

9. Постанова Кабінету Міністрів України “Про затвердження переліку обставин, що свідчать про наяв-

ність загрози виникнення або накопичення податкового боргу, і доказів існування таких обставин” від 27.12.2010 № 1235. — [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/1235-2010-%D0%BF>

10. Указ Президента України Про Міністерство доходів і зборів України від 18.03.2013 № 141/2013. — [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://www.president.gov.ua/ru/documents/15534.html>

*Державний нагляд за додержанням законодавства у сфері оподаткування особливо актуальний під час нестабільної економічної ситуації в країні. Вивчення методології здійснення прокурорської перевірки щодо додержання законів контролюючими органами системи оподаткування дає можливість поліпшити ефективність та отримати максимальний результат у діяльності органів прокуратури.*

*Государственный надзор за соблюдением законодательства в сфере налогообложения особенно актуален при нестабильной экономической ситуации в стране. Изучение методологии осуществления прокурорской проверки соблюдения законов контролирующими органами системы налогообложения позволяет повысить эффективность и получить максимальный результат в деятельности органов прокуратуры.*

*State supervision over the compliance with legislation in the field of taxation is particularly relevant in unstable economic situation in the country. The study of the methodology of the prosecutor's investigation of compliance with laws by controlling authorities of the tax system improves the efficiency and maximize the result in the activities of the prosecution.*

Надійшла 28 серпня 2013 р.