

Д.В. Тиновський
здобувач
(Державний науково-дослідний
інститут МВС України)

УДК 336.221.24:351.71

МЕТОДИ ВІДБОРУ ПЛАТНИКІВ ПОДАТКІВ ДЛЯ ПРОВЕДЕННЯ ВІЇЗНИХ ПОДАТКОВИХ ПЕРЕВІРОК

Розглянуто методи відбору платників податків для проведення виїзних податкових перевірок, досліджено регулювання даного питання у зарубіжних країнах, надано рекомендації щодо удосконалення механізму податкових перевірок.

Ключові слова: платники податків, виїзні перевірки, методи відбору.

Рассматриваются методы отбора плательщиков налогов для проведения выездных налоговых проверок, изучается регулирование данного аспекта в зарубежных странах, даются рекомендации относительно усовершенствования механизма налоговых проверок.

Ключевые слова: плательщики налогов, выездные проверки, методы отбора.

In the article the methods of selection of payers of taxes for the leadthrough of departure tax verifications are examined, the adjusting of this question in foreign countries is studied, recommendation in relation to the improvement of mechanism of tax verifications are given.

Keywords: payers of taxes, departure verifications, methods of selection.

Постановка проблеми. Сьогодні при проведенні податкових перевірок проголошенням курсу на сприяння добросовісним платникам податків визначено, що такі перевірки здійснюватимуться лише щодо тих платників, стосовно яких в органів державної податкової служби (надалі – ДПС) є відомості про їх участь у схемах ухилення від оподаткування або схемах мінімізації податкових зобов'язань, або якщо результати фінансово-господарської діяльності суб'єктів господарювання свідчать про можливі податкові порушення. Запровадження зазначеного принципу привело до позитивних результатів: при загальному скороченні кількості проведених перевірок (за підсумками ДПАУ кількість планових ВПП у 2011 р. скоротилася вдвічі, а у I-II кварталі 2012 р. – втричі) додаткові надходження до бюджету, нараховані за результатами проведених перевірок, зросли майже вдвічі (з 19 до 34 млрд. грн.). Проте виїзні податкові перевірки залишилися найконфліктнішою формою податкового контролю, оскільки при їх здійсненні відбувається безпосередній контакт представників органів ДПС з платниками податків, а стикання приватних та публічних інтересів ускладнюється особистими взаємовідносинами представників обох сторін. Зменшити конфліктність можливо за рахунок ретельної підготовки до проведення таких перевірок.

Аналіз публікацій, в яких започатковано розв'язання даної проблеми. З огляду на це особливої актуальності набуває дослідження всіх елементів механізму попередньої підготовки до проведення виїзних податкових перевірок. При цьому доцільним вважаємо зосередити увагу

на методах відбору платників податків для виїзних податкових перевірок, оскільки, незважаючи на те, що проблемам відбору платників податків для перевірок правознавці (К. Швабій, Н. Новицька, Т.Г. Детюк, В.В. Вітлінський, І.В. Носачова, А.І. Крисоватий, І.Л. Загребя, О.Є. Смирнова, С.П. Уварова та ін.) присвячували свої роботи, методам відбору платників податків при виїзних податкових перевірках приділено недостатньо уваги.

Насамперед слід зазначити, що поняття виїзних податкових перевірок у законодавстві не міститься, а за загальноприйнятою серед науковців думкою виїзною вважається перевірка, що здійснюється за місцезнаходженням платників податків. З огляду на це та враховуючи положення нового Податкового кодексу України (надалі – ПКУ [1]), видами виїзних податкових перевірок пропонуємо вважати планові документальні (ст. 77 ПКУ), позапланові документальні (ст. 78 ПКУ) та фактичні перевірки (ст. 80 ПКУ) [2, с. 140].

Метою нашої статті є дослідження методів відбору платників податків для проведення кожного виду виїзних податкових перевірок, їх узагальнення та вдосконалення.

Виклад основного матеріалу. Існує багато різноманітних методів відбору платників податків для проведення перевірок. Так, К. Швабій, Н. Новицька пропонують таку класифікацію зазначених методів: 1) випадковий вибір; 2) перевірка за даними, отриманими з джерел навідної інформації («метод сигнальних повідомлень»); 3) перевірка найбільших платників податків; 4) аналіз діяльності платників податків (зіставлення даних, які платник податків вказав у своїй податковій декларації, з інформацією, отриманою з інших джерел); 5) перевірка тих платників податків, попередніми перевірками яких виявлені значні приховування доходів; 6) перевірка всіх підприємств у певній галузі [3, с. 87]. При цьому можуть застосовуватися як один, так і декілька методів у сукупності. Наприклад, у Канаді та Німеччині застосовуються як метод випадкової відбірки [4; 5, с. 31], коли з невизначеної кількості платників податків, обраних комп'ютерною системою, податковий інспектор обирає тих, що підлягатимуть перевірці, так і метод «сигнальних повідомлень», коли перевірки здійснюються щодо платників податків, про яких є інформація стосовно високої вірогідності податкових порушень; у Польщі – метод галузевої перевірки, коли перевіряються усі підприємства галузі, визначеної пріоритетною (будівельні, нафтопереробні, транспортні тощо) [6, с. 31], у країнах Західної Європи та США розповсюдженим є метод аналізу, коли вся інформація про фінансово-господарську діяльність як юридичних, так і фізичних осіб надходить до єдиної інформаційної бази й у випадку виявлення фактів, що свідчать про можливість скоєння суб'єктом господарювання податкових правопорушень, такі платники податків підпадають під перевірки [5, с. 28; 7, с. 87].

Методи відбору платників податків до проведення перевірок в Україні безпосередньо залежать від критеріїв такого відбору. При планових виїзних перевірках платники податків відбираються за системою

раннього виявлення й припинення діяльності тіньового сектора економіки та руйнування схем мінімізації податків, яка передбачає дистанційний аудит загроз ухилення від оподаткування через аналіз наявних баз даних за допомогою спеціальних комп'ютерних програм («ризикоорієнтованою системою»), запровадженою у 2008 р. Методичними рекомендаціями щодо складання плану-графіка проведення планових виїзних перевірок суб'єктів господарювання, затвердженими наказом Державної податкової адміністрації України № 201 від 28 березня 2008 р. [8], яка наразі ефективно використовується. Згідно зі ст. 14.1.221 ПКУ ризик – це ймовірність недекларування (неповного декларування) платником податків податкових зобов'язань, невиконання платником податків іншого законодавства, контроль за яким покладено на органи ДПС. Ступінь ризику щодо несплати податків та зборів платника податків поділяється на високий, середній і незначний (ст. 77 ПКУ) та визначається відповідно до Методичних рекомендацій щодо складання плану-графіку проведення документальних планових перевірок суб'єктів господарювання, затверджених наказом Державної податкової адміністрації України від 1 квітня 2011 р. № 190 [9]. Розподіл ризиків за ступенями здійснюється відповідно до фіскальної важливості платників податків та ймовірних втрат бюджету від скоєння ними податкових правопорушень. Алгоритм відбору платників податків ґрунтується на всебічному та якісному розгляді інформації, яка є в розпорядженні органів ДПС, і визначення на її підставі ступенів ризику скоєння податкових правопорушень.

Ризикоорієнтована система дозволила без втручання у фінансово-господарську діяльність суб'єктів господарювання із загальної кількості платників податків відбирати за певними критеріями тих, які мають ризик скоєння податкових правопорушень. Основним критерієм відбору платників податків до плану-графіку планових документальних виїзних податкових перевірок за цією системою є ризик скоєння суб'єктом господарювання податкових порушень. Тому методом відбору платників податків до проведення планових документальних виїзних податкових перевірок є метод аналізу – інформація про платника податків, що є у розпорядженні органу ДПС, піддається аналізу, в результаті якого відбираються ті платники податків, що мають ризики несплати податків або скоєння податкових правопорушень. Запровадження зазначеного методу визначене науковцями як таке, що відповідає євроінтеграційному шляху розвитку України та тенденціям світових податкових систем [10, с. 293].

Отже, методом відбору платників податків для включення до плану-графіку проведення планових документальних виїзних податкових перевірок є аналіз інформації про платників податків, що є в розпорядженні органу ДПС, в результаті якого відбираються ті платники податків, що мають ризики несплати податків або скоєння податкових правопорушень.

Відбір платників податків для позапланової документальної виїзної податкової перевірки здійснюється не за критеріями, а за визначеними у законодавстві підставами, наявність яких обумовлює проведення такої

перевірки. Так, відповідно до п. 78.1 ст. 78 ПКУ обставинами, наявність яких стає підставою для проведення виїзної податкової перевірки, є:

1) наявність інформації, що свідчить про податкові порушення суб'єкта господарювання (неподання у встановлені строки декларацій, розрахунків, пояснень; подання уточнюючого розрахунку з відповідного податку за період, який перевірявся органом ДПС, ухилення податковим агентом від оподаткування виплаченої (нарахованої) найманим особам (у тому числі без документального оформлення) заробітної плати, подання платником декларації, в якій заявлено до відшкодування з бюджету податку на додану вартість, за наявності підстав для перевірки, визначених у розділі V ПКУ, та/або з від'ємним значенням з податку на додану вартість, яке становить більше 100 тис. гривень; якщо за наслідками перевірок інших платників виявлено недостовірність даних, що містяться у податкових деклараціях, поданих платником податків);

2) організаційно-правові зміни у діяльності платника податків (реорганізація, припинення, порушення провадження у справі про визнання банкрутом, зняття з обліку платника податків);

3) вимога іншого органу чи особи про проведення перевірок (отримано постанову (ухвалу) суду про призначення перевірки або постанову органу дізнання, слідчого, прокурора, винесену ними відповідно до закону у кримінальних справах, що перебувають у їх провадженні);

4) нагляд за здійсненням перевірок (органом ДПС вищого рівня в порядку контролю за діями або бездіяльністю посадових осіб органу ДПС нижчого рівня здійснено перевірку документів обов'язкової звітності платника податків або матеріалів документальної перевірки, проведеної контролюючим органом нижчого рівня, і виявлено невідповідність висновків акта перевірки вимогам законодавства або неповне з'ясування під час перевірки питань, що повинні бути з'ясовані під час перевірки для винесення об'єктивного висновку щодо дотримання платником податків вимог законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на органи ДПС; платником податків подано в установленому порядку органу ДПС заперечення до акта перевірки або скаргу на прийняте за її результатами податкове повідомлення-рішення, в яких вимагається повний або частковий перегляд результатів відповідної перевірки або скасування прийнятого за її результатами податкового повідомлення-рішення у разі, коли платник податків у своїй скарзі (запереченнях) посилається на обставини, що не були досліджені під час перевірки, та об'єктивний їх розгляд неможливий без проведення перевірки).

Отже, платники податків для здійснення позапланових документальних виїзних податкових перевірок відбираються не за критерієм ризику скоєння суб'єктом господарювання податкових порушень, а за наявності інформації про скоєння суб'єктом господарювання податкового правопорушення, що опосередковано підтверджується інформацією, яка є в розпорядженні органу ДПС, і це необхідно підтвердити чи спростувати дослідженням його фінансово-господарських документів, що може

бути зроблено лише в ході виїзної податкової перевірки.

Здійснення позапланових документальних виїзних податкових перевірок може відбуватися за ініціативою як органів ДПС, так й інших органів (суду, органу дізнання, слідчого, прокурора). При цьому ініціатива органів ДПС щодо проведення перевірок може бути викликана: 1) наявністю інформації, що свідчить про податкові порушення суб'єкта господарювання; 2) результатами перевірки документів обов'язкової звітності платника податків або матеріалів документальної перевірки, проведеною органом ДПС вищого рівня в порядку контролю за діями або бездіяльністю посадових осіб органу ДПС нижчого рівня, в ході якої виявлено невідповідність висновків акта перевірки вимогам законодавства, або неповне з'ясування під час перевірки питань, що повинні бути з'ясовані під час перевірки для винесення об'єктивного висновку щодо дотримання платником податків вимог законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на органи ДПС; 3) вимогою платника, коли він подає до органу ДПС заперечення до акта перевірки або скаргу на прийняте за її результатами податкове повідомлення-рішення, в яких вимагається повний або частковий перегляд результатів відповідної перевірки або скасування прийнятого за її результатами податкового повідомлення-рішення у разі, коли платник податків у своїй скарзі (запереченнях) посилається на обставини, що не були досліджені під час перевірки, а об'єктивний їх розгляд неможливий без проведення перевірки. Отже, підстави проведення позапланових документальних перевірок можна класифікувати на ініціативні, що здійснюються органами ДПС за наявності інформації про податкові правопорушення в діяльності суб'єкта господарювання, та обов'язкові, що здійснюються за вимогою відповідних органів (осіб) або при настанні певних обставин.

Відбір платників податків для проведення позапланових виїзних податкових перевірок можливий лише у разі ініціативних перевірок, оскільки (на чому ми ще зупинимось пізніше) процесуальний механізм підготовки до перевірки вимагає від керівника органу ДПС прийняття рішення про її проведення. Критеріїв для такого відбору в законодавстві не визначається. Пропонуємо при відборі платників податків для проведення ініціативних позапланових документальних виїзних податкових перевірок застосовувати критерій економічної ефективності майбутньої перевірки, що полягає, за визначенням Г.Г. Нестерова, у відповідності засобів поставленій меті (тобто відбирати необхідно тих платників податків, у яких вірогідність виявлення порушень найбільш є більш високою і, відповідно, об'єм донарахувань буде максимальним) [11, с. 194]. Застосування цього критерію, як підкреслює Т.О. Нікітіна [12, с. 6], враховуватиме також фактор витрат праці працівників податкових органів на проведення позапланових виїзних податкових перевірок.

З огляду на вищезазначене методом відбору платників податків при проведенні позапланових документальних виїзних податкових перевірок буде метод аналізу, що застосовуватиметься як для аналізу інформації про

платників податків, що є в розпорядженні органу ДПС (про неподання декларацій (розрахунків, пояснень), недостовірність даних, виявлених у податкових деклараціях та ін.), так і для аналізу економічної ефективності майбутньої позапланової документальної виїзної податкової перевірки.

Підстави проведення фактичних перевірок, закріплені у п. 2 ст. 80 ПКУ, можна систематизувати таким чином: 1) наявність інформації, що може свідчити про податкові порушення в діяльності платника податків (коли за результатами перевірок інших платників податків виявлено факти, які свідчать про можливі порушення платником податків законодавства щодо виробництва та обігу підакцизних товарів, здійснення платником податків розрахункових операцій, ведення касових операцій, наявності документа, що підтверджує державну реєстрацію юридичних осіб та фізичних осіб-підприємців відповідно до закону, патентів, ліцензій та інших документів, контроль за наявністю яких покладено на органи державної податкової служби, та виникає необхідність перевірки таких фактів; неподання суб'єктом господарювання в установлений законом строк обов'язкової звітності про використання реєстраторів розрахункових операцій, розрахункових книжок та книг обліку розрахункових операцій, подання їх із нульовими показниками; отримання в установленому законодавством порядку інформації про порушення вимог законодавства в частині виробництва, обліку, зберігання та транспортування спирту, алкогольних напоїв та тютюнових виробів та цільового використання спирту платниками податків, а також здійснення функцій, визначених законодавством у сфері виробництва і обігу спирту, алкогольних напоїв та тютюнових виробів; у разі виявлення за результатами попередньої перевірки порушення законодавства; 2) отримання з зовнішніх джерел відомостей про порушення платником податків законодавства, контроль за яким покладено на органи ДПС («сигнальні повідомлення») (у разі отримання в установленому законодавством порядку інформації від державних органів або органів місцевого самоврядування, яка свідчить про можливі порушення платником податків законодавства, контроль за яким покладено на органи ДПС, зокрема щодо здійснення платниками податків розрахункових операцій, ведення касових операцій, наявності документа, що підтверджує державну реєстрацію юридичних осіб та фізичних осіб – підприємців відповідно до закону, патентів, ліцензій та інших документів, контроль за наявністю яких покладено на органи ДПС, виробництва та обігу підакцизних товарів; письмове звернення покупця (споживача), оформленого відповідно до закону, про порушення платником податків установленого порядку проведення розрахункових операцій, касових операцій, патентування або ліцензування; у разі отримання в установленому законодавством порядку інформації про використання праці найманих осіб без належного оформлення трудових відносин та виплати роботодавцями доходів у вигляді заробітної плати без сплати податків до бюджету, а також здійснення фізичною особою підприємницької діяльності

без державної реєстрації).

Висновки. Отже, як і при позапланових документальних виїзних податкових перевірках, критерієм відбору платників податків для проведення фактичних перевірок є не критерій ризику скоєння суб'єктом господарювання податкових порушень, а наявність інформації про скоєння суб'єктом господарювання податкового правопорушення, що необхідно підтвердити чи спростувати проведенням фактичних перевірок. Методом відбору платників податків для проведення фактичних перевірок, крім аналізу інформації про платників податків, є також і метод «сигнальних повідомлень», коли перевірка здійснюється за даними, отриманими з зовнішніх джерел, що свідчать про порушення платником податків законодавства, контроль за яким покладено на органи ДПС (інформація від державних органів або органів місцевого самоврядування, письмове звернення покупця (споживача) тощо).

Таким чином, методами відбору платників податків для проведення виїзних податкових перевірок є: 1) метод аналізу інформації щодо діяльності платників податків; 2) метод економічної ефективності майбутньої перевірки; 3) метод «сигнальних повідомлень».

Бібліографічні посилання

1. Податковий кодекс України: Закон України від 2 грудня 2010 р. № 2755-VI // ВВР. – 2011. – № 13-17. – Ст. 112.
2. *Тинювський Д.В.* Поняття та види виїзних податкових перевірок за законодавством України // Актуальні проблеми юридичної науки очима молодих вчених: Матер. всеукр. науково-практ. конф.: У 2-х ч. – Донецьк, 2012. – Ч. II. – С. 139-140.
3. *Швабій К., Новицька Н.* Методика відбору платників податків для документальних перевірок // Світ фінансів. – 2007. – № 2. – С. 85-92.
4. *Сальникова О.* Налоговые проверки “не по-русски” // Расчет. – № 4 [Электронный ресурс]. – Режим доступа: www.berator.ru/raschet.
5. Перспективы внедрения риск-анализа в систему налогообложения в Узбекистане: Аналитическая записка // Совершенствование налогового администрирования в Узбекистане: Проект ПРООН. – Ташкент, 2007 [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <<http://www.undp.uz>>.
6. *Поломски К.* Налоговые системы ряда стран с переходной экономикой. – Варшава, 1999.
7. *Налоги в развитых странах / Под ред. И. Г. Русаковой.* – М., 1991.
8. Про затвердження нової редакції Методичних рекомендацій щодо складання плану-графіка проведення планових виїзних перевірок суб'єктів господарювання: Наказ Державної податкової адміністрації України № 201 від 28 березня 2008 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.nau.ua/doc/?uid=1008.8727.0>.
9. Про затвердження Методичних рекомендацій щодо складання плану-графіку проведення документальних планових перевірок суб'єктів господарювання : наказ ДПАУ від 1 квітня 2011 р. № 190 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon.nau.ua/doc/?doc_id=627233.
10. *Носачова І.В.* Системи ризик-аналізу в інформаційно-аналітичній діяльності податкової служби: світова практика та досвід України // Вісник ДонНУЕТ. – 2011. – № 4. – С. 291-295.
11. *Налоговый контроль: Учеб. пособ. / Г.Г. Нестеров, Н.А. Попонова, А.В. Терзиди.* – 2-е изд., перераб. и доп. – М., 2009.
12. *Никитина Т.А.* Совершенствование организации трудовых процессов выездного налогового контроля: Автореф. дис. ... канд. эконом. наук. – Ижевск, 2004.

Надійшла до редакції 07.09.2012