

ПРАВОВІ ЗАСАДИ ПРОВЕДЕННЯ ПОДАТКОВОГО АУДИТУ ОРГАНАМИ ДФС УКРАЇНИ

Анотація

Стаття присвячена формуванню цілісного і комплексного наукового уявлення про правове регулювання перевірок, що здійснюються органами фінансового контролю України, їх відповідності цілям розвитку правової, демократичної держави, спрямованості на успішне реформування економічних відносин на шляху розвитку ринкової економіки. Проведено аналіз правової природи податкової перевірки (податкового аудиту), охарактеризовано особливості податкового аудиту. Відзначається, що аудит є специфічною формою отримання і оцінки інформації про господарську діяльність об'єкта, який контролюється. Він включає комплекс дій, спрямованих на отримання певних відомостей, аналіз і оцінку всієї інформації, яка була отримана, складання підсумкового документа за результатами аудиту. Проведене в роботі дослідження проблем правового регулювання податкового аудиту, здійснюваних органами фінансового контролю України, сприяє виявленню прогалин у фінансовому законодавстві, формування загальних принципових підходів до застосування норм податкового права, усунення колізій, нечіткості в регулюванні фінансових відносин. У результаті проведеного дослідження внесено низку пропозицій щодо вдосконалення чинного законодавства України.

Ключові слова: податок, податкова перевірка, податковий аудит, контролюючі органи, відповідальність за порушення податкового законодавства.

В. К. Симоненко, д.э.н., профессор,
член-корреспондент НАН Украины,

Б. В. Костюк,

Киевский национальный торгово-экономический университет,
г. Киев

ПРАВОВЫЕ ОСНОВЫ ПРОВЕДЕНИЯ НАЛОГОВОГО АУДИТА ОРГАНАМИ ГФС УКРАИНЫ

Аннотация

Статья посвящена формированию целостного и комплексного научного представления о правовом регулировании проверок, осуществляемых органами финансового контроля Украины, их соответствию целям развития правового, демократического государства, направленности на успешное реформирование экономических отношений на пути развития рыночной экономики. Проведен анализ правовой природы налоговой проверки (налогового аудита), охарактеризованы особенности налогового аудита. Отмечается, что налоговый аудит является специфической формой получения и оценки информации хозяйственной

деятельности объекта, который контролируется. Он включает комплекс действий, направленных на получение определенных сведений, анализ и оценку всей информации, которая была получена, составление итогового документа по результатам аудита. Проведенное в работе исследование проблем правового регулирования налогового аудита, осуществляемых органами финансового контроля Украины, способствует выявлению пробелов в финансовом законодательстве, формированию общих принципиальных подходов к применению норм налогового права, устранению коллизий, нечеткости в регулировании финансовых отношений. В результате проведенного исследования внесен ряд предложений по совершенствованию действующего законодательства Украины.

Ключевые слова: налог, налоговая проверка, налоговый аудит, контролирующие органы, ответственность за нарушение налогового законодательства.

Постановка проблеми у загальному вигляді та її зв'язок із важливими науковими чи практичними завданнями. Однією з новацій у сфері механізму організації податкового контролю виступає особлива його форма – податковий аудит, який, в свою чергу, пов'язаний зі створенням і розвитком в Україні механізму перевірки дотримання вимог податкового законодавства стосовно нарахування та сплати податків та зборів контролюючими органами, результати якої є обов'язковими для суб'єктів господарювання. Актуальність теми статті зумовлена не тільки необхідністю чіткого уявлення про параметри роботи органів Державної фіскальної служби України (далі – ДФС України), але і необхідністю розробки перспективних напрямків вирішення вже сформованих проблем і тих, які можуть виникнути у зв'язку з необхідністю розширення діяльності цих органів у сфері податкового аудиту. Це пояснюється суперечливістю нормативно-правових засад проведення податкового аудиту як процесуальної дії контролюючих органів та відсутністю законодавчо встановленого алгоритму проведення податкового аудиту органами ДФС України.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питанням податкового аудиту присвячено багато наукових праць у сфері податкового контролю, серед яких можна виділити роботи вітчизняних вчених О. А. Петрик, В. В. Рядської, О. І. Малишкіна, О. В. Артюха, А. Ю. Редько, серед зарубіжних авторів – І. О. Бажина, О. С. Іванової, М. П. Кашириної. Вагоме значення мають думки та напрацювання вчених, але варто зауважити, що питання правового регулювання податкового аудиту потребують подальшого дослідження.

Мета статті полягає у розкритті правових аспектів здійснення податкового аудиту органами ДФС України та розробці рекомендацій щодо вирішення проблем застосування законодавства у сфері здійснення податкового аудиту контролюючими органами.

Виклад основного матеріалу дослідження. Починаючи наше дослідження, зазначимо, що реалізація контрольних повноважень органів у сфері оподаткування здійснюється, передусім, шляхом податкових перевірок. Саме ця форма контролює найпоширенішою та найефективнішою з точки зору виявлення і стягнення недоїмки, забезпечення податкових надходжень до бюджетів і державних цільових фондів [1, с. 29]. До речі, про перевірку як форму податкового контролю говорять й інші науковці, підкреслюючи, що податкові перевірки забезпечують безпосередній контроль за повнотою і правильністю обчислення податків і зборів, який може бути забезпечений лише шляхом зіставлення податкових розрахунків (декларацій), що надаються платниками податків, з фактичними даними стосовно його фінансово-господарської діяльності [2, с. 25].

В. А. Тимошенко вважає, що податкова перевірка – складова частина фінансових перевірок, зокрема, перевірок процедур державної реєстрації та обліку платників податків, звітності та надходжень до бюджетів платежів від платників податків, перевірок об'єктів, які підлягають оподаткуванню, та інших сфер фінансово-господарської діяльності платників податків [3, с. 15]. На думку М. А. Дудника, податкова перевірка – процесуальна дія податкового органу з метою контролю за правильністю обчислення, своєчасністю і повнотою сплати (перерахування) податків і зборів. Вона здійснюється шляхом зіставлення фактичних даних отриманих внаслідок податкового контролю з даними податкових декларацій, поданих до податкових органів [4, с. 96]. Відтак, науковець визначає податкові перевірки вузько, зводить їх до документальних.

За твердженнями авторів навчального посібника «Податковий аудит» В. А. Онищенко та А. О. Чугаєва, податковий аудит (податкова перевірка) – це процесуальні дії контролюючих органів щодо контролю за правильністю обчислення, своєчасністю і повнотою сплати податків, зборів та інших обов'язкових платежів, а також дотримання законності операцій, пов'язаних з одержанням доходів і здійсненням розрахунків [5, с. 11].

Аналізуючи положення Податкового кодексу України, вбачається, що в них не вдало застосовано визначення податкової перевірки як способу здійснення податкового контролю, який складається із системи заходів. Вбачається, що податкова перевірка (аудит) є формою здійснення податкового контролю. У свою чергу набір заходів, що здійснюються при проведенні податкових перевірок, є способом здійснення останніх, що зумовлює поділ податкових перевірок на види.

Зазначимо, що податковий аудит органів ДФС України варто відмежовувати від податкового аудиту як окремого виду діяльності, який регулюється Законом України «Про аудиторську діяльність» [6] та Генеральною угодою про співробітництво та взаємодію між Аудиторською палатою України та Державною податковою службою України [7]. Проте, положення угоди так і не запрацювали, хоча намагання фіскального органу заслуговують на увагу.

Таким чином, аналіз нормативно-правової бази та літературних джерел підтверджує, що податковий аудит, з точки зору податкового законодавства, це – процесуальні дії контролюючих органів, що вживаються ними з метою контролю правильності нарахування, повноти і своєчасності сплати податків і зборів у вигляді проведення перевірок.

Податковий аудит зумовлений необхідністю перевірки виконання платників податків своїх зобов'язань, які безпосередньо встановлені Конституцією України. Так, стаття 67 визначає, що кожен зобов'язаний сплачувати податки і збори в порядку і розмірах, встановлених законом [8].

Згідно із Постановою КМУ від 21.05.2014 № 236 «Про Державну фіскальну службу України», ДФС відповідно до покладених на неї завдань:

- здійснює адміністрування податків і зборів, митних та інших платежів, єдиного внеску в порядку, встановленому законом, забезпечує контроль за своєчасністю, достовірністю, повнотою їх нарахування та сплати до бюджету і відповідних позабюджетних фондів;
- контролює своєчасність подання платниками податків та єдиного внеску передбаченої законом звітності, своєчасність, достовірність, повноту нарахування та сплати податків і зборів, єдиного внеску, митних та інших платежів;
- здійснює контроль за дотриманням податкового і митного законодавства, законодавства щодо трансфертного ціноутворення, законодавства щодо адміністрування єдиного внеску та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого законом покладено на ДФС та ін. [9].

Податковий кодекс України (п. 20.1.4 ст. 20) [10] серед прав контролюючих органів виділяє право провадити перевірки платників податків (крім Національного банку України). Характерно, що, оперуючи такими термінами, як камеральна і документальна перевірка, планова та позапланова перевірка, виїзна і невиїзна перевірка, фактична перевірка, законодавець не подає формулювання як терміна «перевірка», так і «податкова перевірка». Саме тому, незважаючи на те, що нововведенням Податкового кодексу України (ст. 75) стало визначення видів податкових перевірок та їх змісту, вважаємо за необхідне на рівні закону, а саме

ОБЛІК, АНАЛІЗ, АУДИТ

Податкового кодексу України, надати загальну дефініцію податкової перевірки (податкового аудиту) як форми контрольної діяльності ДФС.

У свою чергу, відповідно до положень статті 62 Податкового кодексу України, податковий контроль здійснюється шляхом:

- ведення обліку платників податків;
- інформаційно-аналітичного забезпечення діяльності контролюючих органів;
- перевірок та звірок відповідно до вимог цього Кодексу, а також перевірок щодо дотримання законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, у порядку, встановленому законами України, що регулюють відповідну сферу правовідносин;
- моніторингу контрольованих операцій та опитування посадових, уповноважених осіб та/або працівників платника податків відповідно до статті 39 цього Кодексу.

Підпунктом 19-1. 1.1 ПКУ, ст. 19-3 ПКУ визначено перелік функцій контролюючих органів та державних податкових інспекцій. Функцію контрольно-перевірочної роботи закріплено виключно за контролюючими органами обласного та центрального рівнів.

Отже, проведення камеральних, документальних (планових або позапланових, виїзних або невиїзних) і фактичних перевірок може бути здійснено лише контролюючими органами обласного та центрального рівнів ДФС.

Щодо підзаконних нормативних актів у сфері проведення податкового аудиту ДФС України, то варто виділити наступні:

- Постанова КМУ «Про затвердження Порядку проведення контролюючими органами зустрічних звірок» [11];
- Наказ ДФС України «Про забезпечення комплексного контролю податкових ризиків з ПДВ» [12];
- Наказ ДФС «Про затвердження Порядку оформлення результатів документальних перевірок щодо дотримання податкового, валютного та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на органи державної податкової служби, платниками податків – фізичними особами» [13];
- Наказ Міндоходів «Про затвердження Методичних рекомендацій щодо організації та проведення камеральних перевірок податкової звітності платників податків, крім перевірок податкової декларації про майновий стан і доходи та податкової декларації платника єдиного податку – фізичної особи-підприємця» [14] та ін.

Порядок формування плану-графіка проведення документальних планових перевірок платників податків затверджено Наказом Міністерства фінансів України від 2 червня 2015 року №524 [15]. Відповідно до цього нормативно-правового акта, перелік ризиків щодо несплати податків та зборів складається з понад 30 позицій, які надають можливість контролюючим органам включати в план-графік проведення перевірок широке коло платників податків.

Крім того, п. 1.1 Стандарту Рахункової палати «Порядок підготовки і проведення перевірок та оформлення їх результатів» [16] слідом за Податковим кодексом України визначає виїзну перевірку як таку, що проводиться за місцезнаходженням суб'єкта підприємницької діяльності чи за місцем розташування об'єкта власності, стосовно якого проводиться така перевірка.

Відповідно до п. 109.2 ст. 109 Податкового кодексу України вчинення платниками податків, їх посадовими особами та посадовими особами контролюючих органів порушень законів з питань оподаткування та порушень вимог, встановлених іншим законодавством, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, тягне за собою відповідальність, передбачену Податковим кодексом та іншими законами України. Враховуючи зазначене, у разі встановлення під час перевірки порушень податкового законодавства посадові особи платника податків будуть нести адміністративну відповідальність.

Наприклад, якщо перевіркою буде виявлено порушення порядку ведення податкового обліку, контролюючий орган має право скласти протокол про адміністративне правопорушення, оскільки відповідальність за порушення встановленого законом порядку ведення податкового обліку передбачено ст. 163-1 КУпАП та тягне за собою штраф від п'яти до десяти неоподатковуваних мінімумів доходів громадян.

Висновки. Таким чином, можемо констатувати, що необхідність подальшого удосконалення проведення податкового аудиту визначається об'єктивними та суб'єктивними причинами. До об'єктивних належать: нестабільне податкове законодавство; нечітке формулювання вимог діючого законодавства. До суб'єктивних належать: перекручення звітності платників податків при розрахунку сум платежів, низька податкова дисципліна платників податків та ін. Відсутність чіткої термінології в законодавстві України, підзаконного нормативного акту, що встановлює порядок проведення податкового аудиту органами ДФС України призводить до неефективного функціонування інституту податкового аудиту і значних порушень податкового законодавства. За останні роки механізм здійснення податкового

ОБЛІК, АНАЛІЗ, АУДИТ

аудитусформовано на достатньо високому рівні, але цей механізм не враховує доктринальних напрацювань у цій сфері. Таким чином, необхідність прийняття і впорядкування норм в сфері аудиту оподаткування очевидна. Існування самостійних актуальних нормативно-правових актів у цій сфері спростить і впорядкує діяльність контролюючих органів, а економічному суб'єкту дозволить уникнути податкових ризиків.

Список використаних джерел:

1. Маринів Н.А. Податкова перевірка як організаційно-правова форма реалізації податкового контролю : дис. ... канд. юр. наук : 12.00.07 / Н. А. Маринів. – Х., 2007. – 186 с.
2. Налоговый контроль: налоговые проверки и производство по фактам налоговых правонарушений : учеб.-практ. пособие / Под ред. Ю. Ф. Кваши. – М. : Юристь, 2001. – 540 с.
3. Тимошенко В. А. Проверки налоговых органов : учеб.-практ. пособие / В. А. Тимошенко. – М. : Дашков, 2009. – 400 с.
4. Дудник М. А. Налоговые проверки как одна из основных форм налогового контроля / М. А. Дудник // Российское право на современном этапе : материалы X науч.-практ. конф. студентов и молодых ученых : к 10-летию юридического факультета РГЭУ «РИНХ» (28 апреля 2006 г.). – М., 2006. – С. 96-97.
5. Податковий аудит: навч. посіб. / За заг. ред. В. А. Онищенко. – Ірпінь: Академія ДПС України, 2003. – 398 с.
6. Про аудиторську діяльність : Закон України від 22.04.1993 р. №3125-XII (поточна редакція від 01.05.2016, підстава 289-19) // Відомості Верховної Ради України. – 1993. – №23. – Ст. 243.
7. Генеральна угода про співробітництво та взаємодію між Аудиторською палатою України та Державною податковою службою України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.apu.com.ua/content.php?lang=ukr&c=shownewsphp>.
8. Конституція України від 28.06.1996 №254к/96-ВР (поточна редакція від 30.09.2016, підстава 1401-19) // Відомості Верховної Ради України. – 1996. – №30. – Ст. 141.
9. Про Державну фіскальну службу України : Постанова КМУ від 21.05.2014 №236 (поточна редакція від 27.08.2016, підстава 527-2016-п) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/236-2014-%D0%BF>
10. Податковий кодекс України від 02.12.2010 №2755-VI (поточна редакція від 01.01.2017, підстава 1795-19, 1791-19, 1797-19) // Відомості Верховної Ради України. – 2013. – №13-14, №15-16, №17. – Ст. 112.
11. Про затвердження Порядку проведення контролюючими органами зустрічних звірок : Постанова КМУ від 27.12.2010 №1232 (поточна редакція від 05.08.2015, підстава 526-2015-п).
12. Про забезпечення комплексного контролю податкових ризиків з ПДВ : Наказ ДФС від 28 липня 2015 року №543 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.profiwins.com.ua/uk/letters-and-orders/gna/6370-543.html>
13. Про затвердження Порядку оформлення результатів документальних перевірок щодо дотримання податкового, валютного та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на органи державної податкової служби, платниками податків – фізичними особами : Наказ ДФС від 20.08.2015 №727 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/z1300-15>.
14. Про затвердження Методичних рекомендацій щодо організації та проведення камеральних перевірок податкової звітності платників податків, крім перевірок податкової декларації про майновий стан і доходи та податкової декларації платника єдиного податку – фізичної особи – підприємця : Наказ Міндоходів від 14.06.2013 №165 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon0.rada.gov.ua/rada/show/v0165810-13>.

15. Про затвердження Порядку формування плану-графіка проведення документальних планових перевірок платників податків : Наказ Міністерства фінансів України від 02 червня 2015 р. №524 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://sfs.gov.ua/diyalnist-/zakonodavstvo-pro-diyalnis/nakazi-pro-diyalnist/63840.html>.

16. Порядок підготовки і проведення перевірок та оформлення їх результатів: Стандарт Рахункової палати : Постанова колегії Рахункової палати від 27 грудня 2004 р. №28-6 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.nau.ua/doc/?code=z0115-05>.

Valentyn Symonenko, Doctor of Economics, Professor,
Corresponding Member of National Sciences Academy of Ukraine,
Bohdan Kostiuk, PhD student,
Kyiv National University of Trade and Economics,
Kyiv

LEGAL BASIS OF TAX AUDIT OF THE STATE FISCAL SERVICE OF UKRAINE

Summary

The article is devoted to the formation of a holistic and comprehensive scientific understanding of the legal regulation of the checks carried out by bodies of financial control of Ukraine, their compliance with the objectives of the legal, democratic state, focus on the successful reform of economic relations in the development of a market economy. The analysis of the legal nature of a tax inspection (tax audit) is performed; peculiarities of a tax audit are characterized. It is noted that the tax audit is a specific form of obtaining and assessing information on the economic activities of the facility, which is controlled. It includes a set of actions aimed at obtaining certain information, analysis and evaluation of all the information that has been obtained, the composition of the final document on the results of the audit. A research in the study of problems of legal regulation of tax audit carried out by the financial control bodies of Ukraine, helped to identify gaps in the financial legislation, formation of common policy approaches to the application of tax law, to resolve conflicts, ambiguities in the regulation of financial relations. The study made a number of proposals for improving the current legislation of Ukraine.

Keywords: tax, tax inspection, tax audit, supervisory authorities, the responsibility for violation of tax laws.

References:

1. Mariniv, N.A. (2007). *Tax inspection as legal form of implementation of tax control*. PhD dissertation, Administrative Law and Process; Finance Law; Information Law. National University «Yaroslav the Wise Law Academy of Ukraine», Kharkiv (in Ukr.).
2. Ed. Kvasha, Y.F. (2001). *Nalogovyj kontrol: nalogovye proverki I proizvodstvo pofaktam nalogovyh pravonarushenij* [Tax control: tax audits and proceedings on the facts of tax offenses]. Jurist, Moscow, 540 p. (in Russ.).
3. Timoshenko, V.A. (2009). *Proverki nalogovyh organov* [Check the tax authorities]. Dashkov, Moscow, 400 p. (in Russ.).
4. Dudnik, M.A. (2006). Tax audits as one of the main forms of tax control. *Rossijskoe pravo nasovremennom jetape. Materialy X nauch.-prakt. konf. Studentov I molodyh uchenyh* [Russian law at the present stage. Mat. RGJeU «RINH» of Sci. Prac. Conf.]. Moscow, Russia, pp. 96–97 (in Russ.).

ОБЛІК, АНАЛІЗ, АУДИТ

5. Ed. Onyshchenko, V.A. (2003). *Podatkoviy audit* [Tax audit]. Akademiya DPS Ukraini, Irpin, 398 p. (in Ukr.).

6. Verkhovna Rada of Ukraine. *On Auditing*, Law of Ukraine of 22.04.1993 p. № 3125-XII. Available at: <http://zakon.rada.gov.ua> (Accessed 21 February 2017) (in Ukr.).

7. *General agreement on cooperation and interaction between the Audit Chamber of Ukraine and the State Tax Service of Ukraine* (2011). Available at: <http://www.apu.com.ua/content.php?lang=ukr&c=shownewsphp> (in Ukr.).

8. *Constitution of Ukraine* (1996). Available at: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/254%D0%BA/96-%D0%B2%D1%80> (in Ukr.).

9. *On the State Fiscal Service of Ukraine*, Resolution of the Cabinet of Ministers of Ukraine of 21.05.2014 № 236. Available at: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/236-2014-%D0%BF> (in Ukr.).

10. *Tax Code of Ukraine* (2010). Available at: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> (in Ukr.).

11. *On approval of the regulatory authorities counter-checks*, Resolution of the Cabinet of Ministers of Ukraine of 27.12.2010 № 1232. Available at: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/1232-2010-%D0%BF> (in Ukr.).

12. *On providing comprehensive control tax risks with VAT*, Order of the State Fiscal Service of Ukraine of 28 July 2015 № 543. Available at: <http://www.profiwins.com.ua/uk/letters-and-orders/gna/6370-543.html> (in Ukr.).

13. *On Issuing results documentary checks on compliance with tax and other legislation, monitoring compliance is entrusted to the state tax service, taxpayers – individuals*, Order of the State Fiscal Service of Ukraine of 20.08.2015 № 727. Available at: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/z1300-15> (in Ukr.).

14. *On approval of guidelines for the organization and conduct inspections of tax returns of taxpayers, except for tax audits declaration of property and income and tax declarations single tax payer – natural person – entrepreneur*, Order of the Ministry of Incomes and Fees of Ukraine of 14.06.2013 № 165. Available at: <http://zakon0.rada.gov.ua/rada/show/v0165810-13> (in Ukr.).

15. *On approval of the formation of plan-schedule of documentaries scheduled inspections of taxpayers*, Order of the Ministry of Incomes and Fees of Ukraine of 02 June 2015 № 524. Available at: <http://sfs.gov.ua/diyalnist-/zakonodavstvo-pro-diyalnis/nakazi-pro-diyalnist/63840.html> (in Ukr.).

16. *The procedure for the preparation and execution of inspections and their results: Standard Accounting Chamber*, Resolution of the college of the Accounting Chamber of 27 December 2004 № 28-6. Available at: <http://zakon.nau.ua/doc/?code=z0115-05> (in Ukr.).

