

УДК 336.2.026

БОРОВИК П.М., к.е.н.,
м. Умань

ПРОВЕДЕННЯ ПОДАТКОВИХ ПЕРЕВІРОК В УКРАЇНІ: ЕКОНОМІЧНИЙ РАКУРС

***Анотація.** Практика податкового адміністрування та проблеми в діяльності контрольно-перевірочних підрозділів державної податкової служби України вимагають підвищення рівня матеріального та інформаційного забезпечення їх працівників, а також зменшення рівня податкового навантаження на платників. Як показали результати дослідження, цього можна досягти шляхом запровадження податкових канікул на застосування штрафних та фінансових санкцій за порушення вимог податкового законодавства на період до 2015 року.*

***Ключові слова:** податкове адміністрування, виїзні документальні перевірки, планові перевірки, позапланові перевірки.*

***Аннотация.** Практика налогового администрирования и проблемы в работе контрольно-проверочных подразделений государственной налоговой службы Украины требуют повышения уровня материального и информационного обеспечения их работников, а также снижения уровня налоговой нагрузки на плательщиков. Как показали результаты исследования, этого можно достичь путем внедрения налоговых каникул на применение штрафных и финансовых санкций за нарушение налогового законодательства на период до 2015 года.*

***Ключевые слова:** налоговое администрирование, выездная документальная проверка, плановая проверка, внеплановая проверка.*

***Abstract.** Practice of tax administration and problem in activity control-verification subsections of tax service of Ukraine are required by the increases of level materially and informative providing of their workers and also diminishing of level of the tax loading on payers. As the results of the study, which can be attained by introduction of tax vacations on application of penalty and financial approvals for violation of requirements of tax legislation on a period to 2015 years.*

***Keywords:** tax administration, departure documentary verifications, planned verifications, provided for by the plan not verifications.*

Постановка проблеми. Невід'ємною складовою податкового адміністрування є контрольно-перевірочна робота податкових органів, найважливішим

інструментом якої є податкова перевірка, що являє собою ефективний засіб контролю за правильністю нарахування, повнотою і своєчасністю сплати

податків, зборів та податкових платежів. З метою забезпечення належного податкового контролю за фінансово-господарською діяльністю платників податків органи державної податкової служби (ДПС) як України так і багатьох інших країн ефективно застосовують різні форми податкових перевірок. Слід зазначити, що останнім часом виникла низка проблем як у діяльності контрольно-перевірочних підрозділів органів державної податкової служби України, так і в роботі платників податків, викликаних з одного боку – суттєвим збільшенням прав і обов’язків працівників податкового аудиту і валютного контролю та певним обмеженням їх повноважень, а з іншого – розширенням переліку підстав для проведення податкових перевірок.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Розробці теоретичних засад діяльності податкових органів, принципів їх організації та основ податкового адміністрування присвячені роботи багатьох вчених, серед яких необхідно відзначити наукові напрацювання в зазначеному напрямі Ж. Бодена, А. Вагнера, П. Гензеля, Т. Гоббса, Ф. Горб-Ромашкевича, Ф. Кене, І. Кулішера, А. Лафера, В. Лебедева, Д. Локка, Л. Любімова, К. Маркса, Р. Масгрейва, Д. Мілля, Ф. Нітті, І. Озерова, І. Оутса, В. Петті, Д. Рікардо, К. Родбертуса, А. Сміта, П. Самуельсона, С. Тібу, М. Тургенева А. Тюрго, І. Янжула. Дослідженню ж недоліків механізмів податкового адміністрування, податкового контролю та контрольно-перевірочної роботи податкових органів в Україні присвячено праці провідних вітчизняних науковців, насамперед В. Андрущенка [1], В. Онищенка [2], В. Мельника [3], П. Мельника [4], А. Соколовської [5], Л. Тарангул [6] та інших вчених.

Віддаючи належну шану науковим працям в цій галузі як представників класичної фінансової науки так і вітчизняних науковців, необхідно, поряд з цим, зауважити, що до цього часу багато проблем у діяльності контрольно-перевірочних підрозділів Державної податкової служби України не знайшли свого остаточного вирішення, що вимагає подальших напрацювань в зазначеному напрямі фінансово-економічних досліджень.

Крім того, прийняття Податкового кодексу України зумовлює необхідність посилення уваги науковців

до сучасних проблем контрольно-перевірочної діяльності вітчизняних податкових органів з метою обґрунтування ефективних напрямів їх вирішення.

Метою статті є розробка шляхів вдосконалення механізму контрольно-перевірочної діяльності податкових органів в Україні.

Для виконання поставленої мети в ході проведення даної розвідки використано економіко-статистичні та соціологічні методи досліджень, зокрема монографічний метод, методи порівняння та економічного аналізу, графічний, табличний методи а також метод анкетування працівників підрозділів податкового аудиту та валютного контролю.

Виклад основного матеріалу. Останніми роками в Україні недостатньо уваги приділяється проблемам здійснення податкового контролю та, насамперед, проведення податкових перевірок. Незважаючи на зміну самої філософії податкових відносин, що відбулась в Україні після прийняття Податкового кодексу, невід’ємною їх складовою завжди був і надалі залишиться податковий контроль, основною формою якого як в Україні, так і в інших країнах світу є різного роду податкові перевірки.

Податковим кодексом України передбачено, що працівники органів державної податкової служби України можуть проводити три основні види податкових перевірок:

- камеральні перевірки;
- фактичні перевірки;
- документальні перевірки (рис. 1).

Як відомо, камеральні перевірки проводяться в податковій інспекції з метою недопущення помилок та розбіжностей в податковій звітності. Фактичні перевірки проводять безпосередньо в платника податків і їх завданням є перевірка дотримання порядку здійснення розрахунків, ведення касових операцій, наявності патентів та ліцензій, виробництва та обігу підакцизних товарів, а також дотримання платником податків законодавства щодо укладення трудових договорів та оформлення трудових відносин з працівниками.

Найбільш ефективними та найбільш проблемними в системі податкових перевірок є документальні

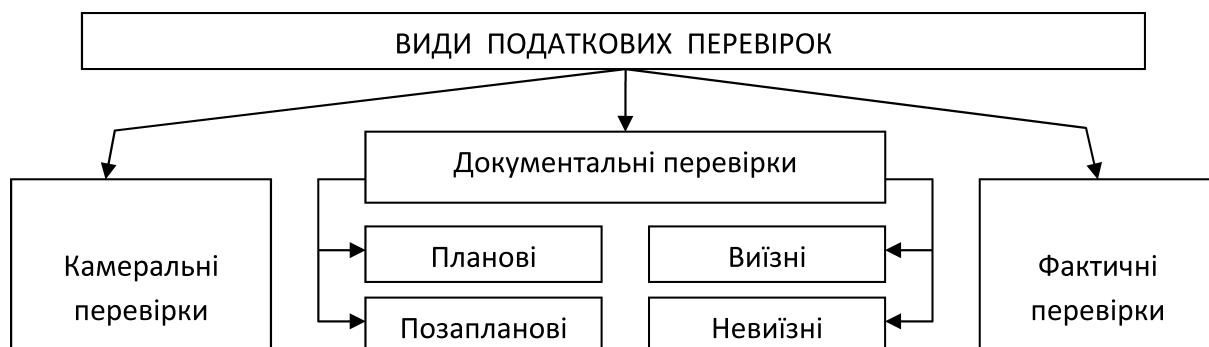


Рис. 1. Класифікація податкових перевірок [7]

перевірки. З метою їх проведення використовують не лише дані податкової звітності платника, але й його первинні документи та облікові регістри, дані інших підприємств, що є контрагентами такого платника податків, інформацію від державних установ стосовно наявності у платника податків майна та майнових прав. В ході проведення документальних перевірок, які, згідно з вимогами чинного податкового законодавства в переважній більшості випадків повинні бути комплексними [7; 8; 9; 10; 11], за наявності потреби використовують різноманітні інструменти фінансового контролю, зокрема обстеження, інвентаризацію, хронометраж, тощо.

При цьому документальні перевірки залежно від їх включення до Національного плану документальних перевірок поділяються на планові та позапланові, а залежно від місця проведення – на виїзні та невиїзні [7].

Слід зазначити, що проведення виїзних перевірок на сучасному етапі розвитку податкових відносин зумовило виникнення цілої низки проблем, пов'язаних як із незручностями платників податків, для яких виїзні податкові перевірки часто є гальмуючим фактором у їх розвитку, так і з недоліками сучасного порядку проведення перевірок, який вимагає від ревізора-інспектора, що проводить виїзні перевірки складення акта за формою, що передбачає дослідження значної кількості показників діяльності платника податків, які, як правило, не несуть інформації про порушення ним вимог податкового та валютного законодавства і не мають жодного відношення до результатів такої перевірки [8; 9]. Тому законодавче обмеження термінів перевірок (рис. 2) на практиці зумовило необхідність використання податківцями по закінченню граничних строків їх проведення як статутних так і інших документів, без яких сучасний акт податкової перевірки написати просто неможливо, або ж навіть продовження термінів таких пере-

вірок. Саме використання статутних та інших документів під час проведення перевірок вимагають положення чинних нині наказів Державної податкової адміністрації України № 1003 від 24.12. 2010 року та № 984 від 24.12. 2010 року, згідно з якими акт виїзної податкової перевірки як фізичної особи – підприємця, так і юридичної особи крім самих результатів перевірки повинен містити безліч, в більшості випадків, нікому не потрібних даних про платника податків.

З перелічених причин обмеження термінів проведення виїзних перевірок та необхідність вивчення під час перевірок значної кількості непотрібних нікому даних про платника вимагають в більшості випадків неофіційного продовження планових та позапланових виїзних перевірок навіть після закінчення максимальних їх термінів, визначених Податковим кодексом України [7]. При цьому, як свідчить практика діяльності підрозділів податкового аудиту та валютного контролю ДПП в одному з районів Кіровоградської області, причиною цього явища є зовсім не низький кваліфікаційний рівень ревізорів-інспекторів, а невиправдано ускладнена форма акта перевірки.

Слід зазначити, що з 2004 року по 2010 рік діяв схожий порядок оформлення результатів податкових перевірок [10], тобто в 2011 році форми актів виїзних документальних перевірок суттєво не змінились.

Варто відмітити, що запровадження описаних нами порядків оформлення актів перевірок поряд з іншими заходами підрозділів державної податкової служби підвищили результативність податкових перевірок, що проводились контрольно-перевірочними підрозділами ДПП в одному з районів Черкаської області, показники діяльності яких наведено нами в таблиці 1.

Аналізуючи дані таблиці 1 можна відмітити, що до 2004 року (до часу суттєвого ускладнення порядку оформлення результатів виїзних документальних

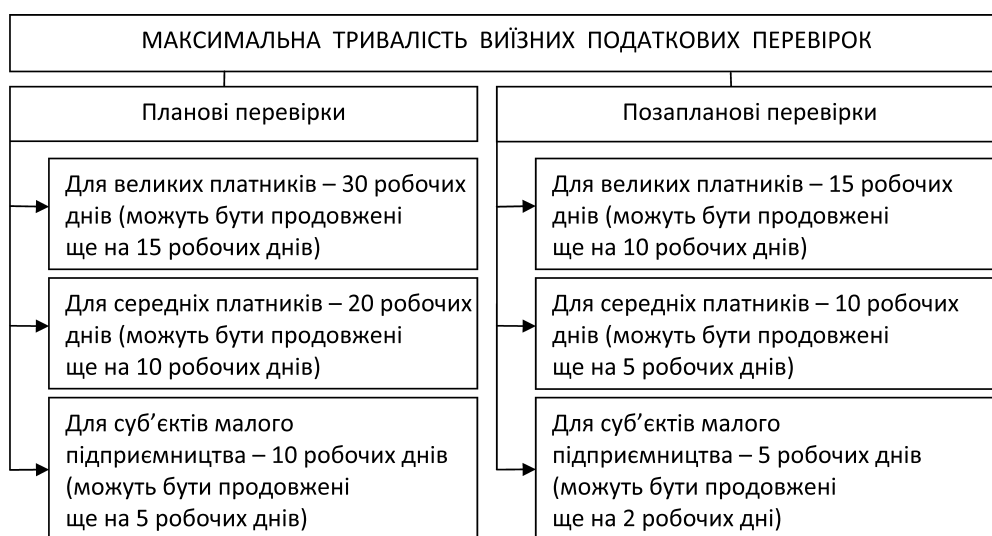


Рис. 2. Максимальні терміни проведення виїзних перевірок [7]

перевірок контрольно-перевірочних підрозділів податкової служби України) загалом по досліджуваній ДПП частка результативних перевірок у загальній кількості перевірок, що проводились підрозділами податкового аудиту та валютного контролю була значно меншою. Крім того, як свідчать показники, наведені в таблиці, в цей період значно нижчими були розміри сум донараховань в розрахунку на одну результативну перевірку та на одного працівника контрольно-перевірочних підрозділів даної податкової інспекції.

Зростання показників результативності виїзних перевірок у період 2006-2011 років було зумовлене більш ретельним відбором платників податків з метою проведення податкових виїзних перевірок. Поряд з цим, як свідчать дані таблиці, в період 2006-2007 років ревізори-інспектори цих підрозділів досліджува-

ної ДПП, не дивлячись на відсутність попиту на місцевому ринку робочої сили на обліково-економічних працівників, почали звільнятися з податкової служби. При цьому, особливо значною є частка звільнених ревізорів по даній ДПП в 2008-2011 роках, причинами чого, як свідчать результати опитування близько п’ятидесяти працівників підрозділів податкового аудиту та валютного контролю Державної податкової служби в Черкаській області, є суттєве зростання кваліфікаційних вимог до працівників контрольно-перевірочних підрозділів, ускладнення порядку оформлення результатів перевірок та одночасне обмеження термінів їх проведення, недостатній рівень інформаційного забезпечення працівників зазначених підрозділів податкової служби а також низький рівень їх заробітної плати (рис. 3).

Таблиця 1.

Динаміка показників діяльності підрозділів податкового аудиту та валютного контролю досліджуваної ДПП

Показники	2003 р.	2006 р.	2007 р.	2008 р.	2009 р.	2010 р.	2011 р.
Всього донараховано за актами перевірок, тис. грн.	312,3	451,1	455,1	550,1	588,3	621,1	659,9
Загальна кількість перевірених платників податків	22	16	15	15	14	14	14
З них результативні перевірки	16	15	14	14	13	13	13
Розміри донарахованих сум податків, платежів та фінансових санкцій в розрахунку на одну результативну перевірку, тис. грн.	19,5	30,1	32,5	39,3	45,3	47,8	50,8
Кількість працівників підрозділів податкового аудиту і валютного контролю	8	6	5	5	5	4	4
Розміри донарахованих сум податків, платежів та фінансових санкцій в розрахунку на одного працівника контрольно-перевірочних підрозділів, тис. грн.	39,0	75,2	91,0	110,0	117,7	155,3	165,0
Кількість працівників підрозділів податкового аудиту і валютного контролю, звільнених протягом року	x	1	1	2	2	2	2
Частка працівників контрольно-перевірочних підрозділів досліджуваної ДПП звільнених протягом року в їх чисельності на кінець року, %	x	16,7	20,0	40,0	40,0	50,0	50,0

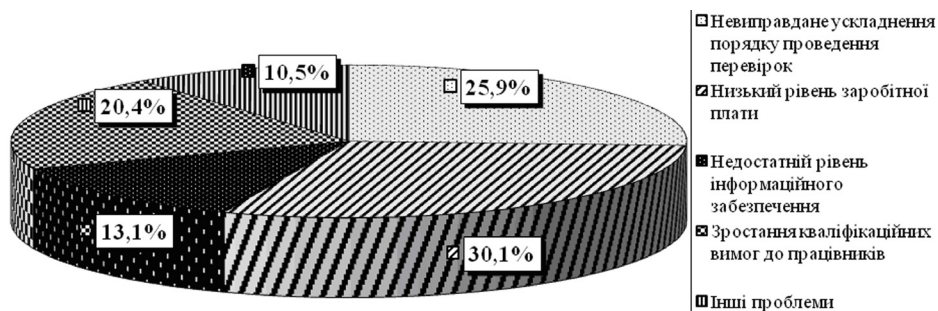


Рис. 3. Оцінка респондентами найсуттєвіших проблем у діяльності контрольно-перевірочних підрозділів податкової служби України

Не применшуючи значення проблемних аспектів діяльності підрозділів податкового аудиту та валютного контролю Державної податкової служби України, слід зазначити, що прийняття Податкового кодексу України, який являє собою єдиний кодифікований нормативно-правовий акт з питань оподаткування, на наше глибоке переконання, забезпечує суттєві гарантії для платників податків, роботодавців, найманих працівників та інвесторів і в найближчому майбутньому створить всі необхідні передумови для стрімкого розвитку вітчизняної економіки.

В той же час, чинний порядок проведення податкових перевірок потребує суттєвого вдосконалення, яке, на нашу думку, слід проводити шляхом внесення змін до Податкового кодексу України. Ключовою позицією держави при цьому, на думку окремих відомих науковців, повинно бути забезпечення балансу як фіскальних потреб держави так і бізнес-інтересів платників податків [1, с. 34; 3; 4, с. 212; 5, с. 42; 6, с. 11].

Поряд з цим, зростання вимог до працівників підрозділів податкової служби, безпосередньо задіяних у виконанні плану формування доходної частини зведеного бюджету України, викликане фінансовою кризою 2008–2011 років зумовлює необхідність домінування контрольно-перевірочної роботи у діяльності податкових органів. Такий стан речей створює певні перешкоди на шляху розвитку бізнесу, адже ризик додаткових податкових виплат дещо зріс після прийняття Податкового кодексу України, положення якого, не зважаючи на доволі тривалий період з часу його запровадження, поки-що досконало не вивчили ні платники податків, ні працівники як контрольно-перевірочних так і інших підрозділів органів Державної податкової служби України.

Слід зазначити, що податкові відносини під час світової фінансової кризи, на нашу думку, повинні бути свого роду податковим компромісом між державою і суспільством, який з одного боку має забезпечити фінансування державних потреб, а з іншого – умови для розвитку бізнесу та стимулювати розвиток економіки. З цієї причини, напрями вдосконалення як вітчизняної системи оподаткування так і механізмів податкового адміністрування, на наше глибоке переконання, повинні виконувати це двоєке завдання, з одного боку забезпечуючи фіскальні інтереси держави, а з іншого не підриваючи зацікавленості платників податків у результатах їх діяльності.

Тому, на нашу думку, нині існує необхідність проведення наступних заходів, завданнями яких з одного боку є певне спрощення порядку проведення податкових перевірок, а з іншого – скорочення рівня ризиків для бізнес-формувань та підприємств стосовно їх додаткових податкових виплат:

- суттєве спрощення форм актів виїзних податкових перевірок та передбачення порядком оформлення актів перевірок обов'язкового до-

давання до них копій статутних та інших документів у вигляді додатків до актів;

- розробка та запровадження в практику роботи податкових органів нового програмного продукту – АРМу "Податкові консультації", який поряд з програмним продуктом "Ліга" значно полегшить роботу працівників контрольно-перевірочних підрозділів державної податкової служби;
- суттєве (на порядок) підняття розмірів заробітної плати працівників податкової служби загалом та її контрольно-перевірочних підрозділів, що підвищить рівень престижності служби та автоматично зменшить ризик корупційних діянь з боку працівників податкових органів;
- запровадження обов'язкового щорічного підвищення кваліфікації для всіх без виключення працівників контрольно-перевірочних підрозділів Державної податкової служби України, яке, на наше переконання, необхідно проводити не лише на базі Національного університету державної податкової служби України, але й в інших провідних вищих навчальних закладах України, зокрема і в Київському інституті бізнесу та технологій;
- звільнення платників податків на період до 2015 року від застосування штрафів, пені та фінансових санкцій у разі виявлення в ході планових і позапланових податкових перевірок фактів порушення ними положень та статей Податкового кодексу України.

Перелічені заходи, з одного боку, забезпечать ефективне вирішення сучасних проблем здійснення податкового контролю, зумовлять суттєве зростання рівня результативності податкових перевірок, що дозволить забезпечити виконання фіскальних завдань та, з іншого боку, спричинять зменшення податкового тиску на платників податків, що є одним з основних завдань сучасної податкової політики нашої держави, виконання якого значно наблизить норми вітчизняного податкового законодавства до положень податкового законодавства розвинутих країн.

Висновки. Зважаючи на високу ефективність контрольно-перевірочної діяльності податкових органів, на наше переконання, вона завжди буде дієвим інструментом податкового адміністрування. Поряд з цим, сучасна практика адміністрування податків, зборів та платежів, справляння яких віднесено до компетенції органів державної податкової служби України та, насамперед, проблеми роботи підрозділів податкового аудиту і валютного контролю вимагають підвищення рівня матеріального та інформаційного забезпечення їх працівників а також зменшення рівня податкового навантаження на платників, якого можна досягти шляхом проведення таких заходів:

- суттєве спрощення форм актів виїзних податкових перевірок та передбачення порядком оформлення актів перевірок обов'язкового до-

- давання до них копій статутних та інших документів у вигляді додатків до актів;
- розробка та запровадження в практику роботи податкових органів нового програмного продукту – АРМу "Податкові консультації", який поряд з програмним продуктом "Ліга" значно полегшить роботу працівників контрольно-перевірочних підрозділів державної податкової служби;
 - суттєве (на порядок) підняття розмірів заробітної плати працівників податкової служби загалом та її контрольно-перевірочних підрозділів, що підвищить рівень престижності служби та автоматично зменшить ризик корупційних діянь з боку працівників податкових органів;
 - запровадження обов'язкового щорічного підвищення кваліфікації для всіх без виключення працівників контрольно-перевірочних підрозділів Державної податкової служби України, яке, на наше переконання, необхідно проводити не лише на базі Національного університету державної податкової служби України, але й в інших провідних вищих навчальних закладах України, зокрема і в Київському інституті бізнесу та технологій;
 - звільнення платників податків на період до 2015 року від нарахування штрафів, пені та фінансових санкцій у разі порушення ними положень та статей Податкового кодексу України.

Пропоновані в даній публікації заходи забезпечать ефективно вирішення сучасних проблем здійснення податкового контролю, зумовлять суттєве зростання рівня результативності податкових перевірок та, поряд з цим, спричинять зменшення податкового тиску на платників податків, що є одним з основних завдань сучасної податкової політики нашої держави, виконання якого наблизить норми вітчизняного податкового законодавства до положень податкового законодавства більшості розвинутих країн світу.

Подальші наукові пошуки в даному напрямі досліджень, на наше переконання, слід присвятити вдосконаленню сучасної форми акта виїзної податкової перевірки, що використовується в Україні. Крім того, на нашу думку, актуальним для вітчизняної фінансової науки є вивчення іноземних (насамперед – європейських, американських та азійських) правил

проведення податкових перевірок і порядку документального оформлення їх результатів, з метою запровадження кращого зарубіжного досвіду з цього приводу в практику податкового адміністрування в Україні.

ЛІТЕРАТУРА

1. Андрущенко В. Л. Фіскальне адміністрування як наука і мистецтво / В. Л. Андрущенко // *Фінанси України*. – 2003. – № 6. – С. 27-35.
2. Онищенко В. А. Податковий контроль (основи організації) / В. А. Онищенко // – К.: Вісник податкової служби України – 2002. – 432 с.
3. Мельник В. М. Вплив адміністрування податків на ефективність функціонування податкової системи / В. М. Мельник // *Науковий вісник Національної академії ДПС України*. – 2005. – № 2 (29). – [Електронний ресурс] – Режим доступу: – [http://www.asta.edu.ua/vid/nau_visn/2\(29\)Podatki/Melnik.php](http://www.asta.edu.ua/vid/nau_visn/2(29)Podatki/Melnik.php).
4. Мельник П. В. Розвиток податкової системи в перехідній економіці. / П. В. Мельник – Ірпінь: Академія ДПСУ – 2001. – 362 с.
5. Соколовська А. М. Податкова політика в Україні / А. М. Соколовська // *Розбудова держави*. – 1998. – № 9/10. – С. 35-43.
6. Тарангул Л. Л. Регіональна податкова політика: зміст та особливості її реалізації / Л. Л. Тарангул // *Фінанси України*. – 2000. – № 10. – С. 9-13.
7. Податковий кодекс України від 2 грудня 2010 року № 2755-VI. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.
8. 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 ДПА України №1003 від 24.12. 2010 р. [Електронний ресурс] – Режим доступу: – // zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0070-11.
9. Про затвердження Порядку оформлення результатів документальних перевірок з питань дотримання податкового, валютного та іншого законодавства: Наказ ДПА України № 984 від 24.12.2010 р. [Електронний ресурс] – Режим доступу: – // <http://document.ua/pro-zatverdzhennja-reestru-velikih-platnikiv-podatkov-na-201-doc42080.html>.
10. Про затвердження форм актів перевірок: Наказ ДПА України № 50 від 31 січня 2003 року. [Електронний ресурс] – Режим доступу: – // <http://sts.gov.ua/podatkovye-zakonodavstvo/nakazi/arhiv-nakaziv-dpa-ukraini/nakazi-za-2003-rik/30833.html>.
11. Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами: Закон України від 21.12.00 № 2181-III. [Електронний ресурс] – Режим доступу: – // <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2181-14>.