

УДК 336.225.673

ОСОБЛИВОСТІ ОРГАНІЗАЦІЇ ТА ЗДІЙСНЕННЯ ПОДАТКОВИХ ПЕРЕВІРОК В УМОВАХ ПОДАТКОВОГО КОДЕКСУ

Гаєвська О.М.

У статті проаналізовано підходи до організації перевірок в умовах дії Податкового кодексу, визначено проблемні та суперечливі питання і можливі шляхи їх вирішення.

The article analyzes the approaches to inspections in terms of the Tax Code defines the problem and controversial issues and possible solutions.

Постановка проблеми. Однією з форм державного контролю за господарською діяльністю суб'єктів підприємництва є перевірка дотримання ними вимог податкового й валютного законодавства. Контроль у даній сфері здійснюється спеціально уповноваженим на це державним органом — Державною податковою службою України. Звичайно, недоліки системи податкових перевірок негативно впливають на регулювання економічних процесів у ринкових умовах, призводять до корупції з боку контролюючих органів і тінізації української економіки. У нинішній практиці фінансово-господарської діяльності підприємства проведення перевірок органами державної податкової служби є одним з досить неприємних моментів. Як свідчить практика, у 9 випадках із 10 спілкування суб'єкту господарювання з контролюючими органами, як правило, переходить у конфлікт. Така ситуація вимагає вивчення причин і розробку пропозицій для оптимізації методики проведення податкових перевірок, яка буде взаємовигідною як для підприємств так і для контролюючих органів.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Світовий досвід, методику побудови, регулювання, оптимізації та розвитку систем податкових перевірок розглядалися у колективних та індивідуальних працях видатних вчених таких як В. Вишневського, П. Буряка, Б. Карпінського, Н. Залуцької, В. Білінського, Д. Костюка, В. Маринець, Т. Меркулова, А. Капітанчук та ін. Дослідження названих авторів мають хоч і глибокий, але вузькоспеціалізований характер. Економічна ситуація в Україні диктує нові умови співпраці податківців і платників податків, що актуалізує необхідність подальшого дослідження питання організації і методики проведення податкових перевірок..

Метою роботи є визначення проблемних питань контрольно-перевірочної роботи органів Державної податкової служби України, пошук напрямів її оптимізації.

Основна частина. Розділ II Податкового кодексу «Адміністрування податків, зборів (обов'язкових платежів)» був одним із найбільш дискусійних при підготовці нового кодексу і поступався лише спрощеній системі оподаткування. Саме в ньому передбачаються заходи контролю за платниками податків, їх відповідальність тощо. Спротив підприємницької спільноти усунув із цього розділу, а також із прав податкової служби відверто гестапівські повноваження, але і при введених у дію правилах підприємцям дрімати не доведеться.

Прийняття Податкового кодексу автоматично передбачає також і введення нової системи правового регулювання податкових перевірок. Це питання врегульоване у главі восьмій розділу II Податкового кодексу, в якій йдеться про порядок проведення перевірок органами державної податкової служби. Згідно із нормами, що містяться там, органи державної податкової служби мають право проводити камеральні, документальні (планові або позапланові; виїзні або невиїзні) та фактичні перевірки.

Відповідно до ст. 75.1, камеральною вважається перевірка, яка проводиться у приміщенні органу державної податкової служби виключно на підставі даних, зазначених у податкових деклараціях (розрахунках) платника податків. Документальною, згідно з ст. 75.1.2 перевіркою вважається перевірка, предметом якої є своєчасність, достовірність, повнота нарахування та сплати усіх передбачених цим Кодексом податків та зборів, а також дотримання валютного та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, дотримання роботодавцем законодавства щодо укладення трудового договору, оформлення трудових відносин з працівниками (найманими особами) та яка проводиться на підставі податкових декларацій (розрахунків) і т.д.

Передбачається чотири види документальних перевірок: планові, позапланові, виїзні та невиїзні.

В Податковому кодексі, в ст. 75.1.3 вперше на законодавчому рівні закріплено новий вид перевірок — фактичну, що здійснюється за місцем фактичного провадження платником податків діяльності, розташування господарських або інших об'єктів права власності такого платника. Така перевірка здійснюється органом державної податкової служби щодо дотримання порядку здійснення платниками податків розрахункових операцій, ведення касових операцій, наявності ліцензій, патентів, свідоцтв, у тому числі свідоцтв про державну реєстрацію, виробництва та обігу підакцизних товарів, дотримання роботодавцем законодавства щодо укладення трудового договору, оформлення трудових відносин з працівниками (найманими особами).

Фактична перевірка здійснюється без попередження платника податків (особи). Вона може проводитися на підставі рішення керівника органу податкової служби, оформленого наказом, копія якого вручається платнику податків або його уповноваженому представнику під розписку до початку проведення такої перевірки та за наявності хоча б однієї з таких обставин:

— 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 патентів, ліцензій, свідоцтв про державну реєстрацію та інших документів, контроль за наявністю яких покладено на органи державної податкової служби та виникає необхідність перевірки таких фактів;

— 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 державної податкової служби, зокрема, щодо здійснення платниками податків розрахункових операцій, ведення касових операцій, наявності патентів, ліцензій, свідоцтв про державну реєстрацію та інших документів, контроль за наявністю яких покладено на органи державної податкової служби, виробництва та обігу підакцизних товарів;

— письмового звернення покупця (споживача), оформленого відповідно до закону, про порушення платником податків установленого порядку проведення розрахункових операцій, касових операцій, патентування або ліцензування;

— неподання суб'єктом господарювання в установленій 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;

— виявлення за результатами попередньої перевірки порушення законодавства з питань, визначених у п. 75.1.3 роз. II Кодексу, а саме: дотримання порядку здійснення розрахункових операцій, ведення касових операцій, наявності ліцензій, патентів, свідоцтв, виробництва та обігу підакцизних товарів, дотримання роботодавцем законодавства щодо укладення трудового договору, оформлення трудових відносин з працівниками;

— 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.

Згідно з п. 80.4. Кодексу перед початком фактичної перевірки з питань дотримання порядку здійснення розрахункових операцій та ведення касових операцій, посадовими особами органів ДПС може бути проведено контрольну розрахункову операцію (контрольну закупку). При цьому товари, які було отримано під час такої закупки, підлягають поверненню платнику податків у непошкодженому вигляді. У разі неможливості повернення такого товару відшкодування витрат здійснюється відповідно до законодавства з питань захисту прав споживачів (пп. 20.1.9. Кодексу).

Фактична перевірка проводиться двома і більше посадовими особами органу ДПС у присутності посадових осіб суб'єкта господарювання або його представника та/або особи, що фактично здійснює розрахункові операції. Під час проведення такої перевірки може проводитися хронометраж господарських операцій, за результатами якого складається довідка, яка підписується посадовими особами органу ДПС та посадовими особами суб'єкта господарювання (п. 80.7, п. 80.8 Кодексу). Трохи згодом Верховна Рада скасувала фактичні перевірки з боку податкових органів для фізичних осіб-підприємців, не зареєстрованих

них платниками податку на додану вартість (ПДВ), а також юридичних осіб, які перебувають на спрощеній системі і застосовують ставку єдиного податку 10% до набрання чинності закону про спрощену систему оподаткування.

У Податковому кодексі збереглися підстави у проведенні позапланових документальних перевірок характерні для «попереднього» законодавства. Це насамперед стосується випадків неподання звітності, ненадання відповідей та документальних підтверджень на запити податкових органів, декларування від'ємного значення по податку на додану вартість більш ніж 100 тис. грн., припинення (ліквідації, реорганізації) підприємства, на виконання приписів суду, постанови слідчого, прокурора, винесену ними відповідно до закону у кримінальних справах, що перебувають у їх провадженні. Розширилися підстави у проведенні позапланових виїзних перевірок за рахунок випадків, коли платником податків після проведення перевірок додатково надаються документи, уточнюючі розрахунки податкової звітності за період, які вже були перевірені податковими органами.

За наявності підстав для проведення планових або позапланових перевірок, документальні перевірки можуть бути невиїзними. У цьому разі необхідне прийняття відповідного рішення керівником податкового органу та повідомлення платника податків про її початок за 10 календарних днів про дату початку та місце проведення такої перевірки.

Податковим кодексом передбачається створення інформаційно-аналітичного забезпечення органів державної податкової служби як цілісної системи, спрямованої на загальний аналіз результатів господарської діяльності платників податків, що забезпечить покращення адміністрування, дозволить спрямувати податковий контроль на тих платників податків, які ухиляються від виконання податкового обов'язку, і зменшити навантаження на сумлінних платників податків. Світовий досвід вказує на недоцільність проведення документальних перевірок суцільним порядком. На практиці частка таких перевірок не перевищує 5% від зареєстрованої кількості платників податків. У країнах ЄС також спостерігається тенденція до вибіркового проведення заявок на відшкодування ПДВ. Слід зазначити, що в Україні для юридичних осіб, частка планових документальних перевірок, які проводяться підрозділами податкового контролю, становить 5-8 %, що відповідає світовим тенденціям.

Податковим кодексом також запроваджується планування документальних перевірок на основі ризикоорієнтованої системи. Так, до плану-графіка проведення документальних планових перевірок відбиратимуться платники податків, які мають ризик щодо несплати податків та зборів, невиконання іншого законодавства, контроль за яким покладено на органи державної податкової служби.

Періодичність проведення документальних планових перевірок платників податків визначатиметься залежно від ступеня ризику в діяльності таких платників податків, який поділяється на високий, середній та незначний. Платники податків з незначним ступенем ризику включатимуться до плану-графіка не частіше, ніж раз на три календарних роки, середнім — не частіше, ніж раз на два календарних роки, високим — не частіше одного разу на календарний рік.

Порядок формування та затвердження плану-графіка, перелік ризиків та їх поділ за ступенями встановлюватиме центральний орган державної податкової служби.

Так, до високого ступеня ризику відносяться підприємства, рівень сплати податків яких неадекватний рівню сплати податків по відповідній галузі по податку на прибуток, темпи зростання валових доходів підприємства не відповідають темпам зростання сплати податків, податкова віддача менше 1 відсотка, декларування від'ємного об'єкта оподаткування податком на прибуток протягом 2 податкових періодів та ін.

До середнього ступеня ризику відносяться підприємства, в яких сума інших витрат перевищує 10% суми скорегованих валових витрат, обсяги податкових пільг з податку на прибуток перевищують 1 млн. грн., сума відшкодованих з бюджету сум ПДВ перевищує сплату податку на прибуток, здійснення експортних операцій з товарами, невластивими основному виду діяльності підприємства, існують взаємовідносини з суб'єктами господарювання, які знаходяться на спрощеній системі оподаткування та є керівниками, засновниками або співробітниками даного підприємства, про які існує інформація підрозділів податкової міліції про ухилення від оподаткування та або своєчасного погашення податкового боргу, наявність у податкових органах інформації про відсутність торгових патентів і ліцензій та ін.

До незначного ступеня ризику відносяться підприємства, в яких сума сумнівної (безнадійної) заборгованості перевищує 10% суми скорегованих валових витрат, несвоєчасно нараховується та сплачується ПДВ, здійснюються зовнішньоекономічні операції через нерезидентів зареєстрованих в офшорних зонах, суми витрат від суми продажу перевищують на 10%, існує значна кількість і періодичність ремонтів РРО та ін.

- Впровадження ризикоорієнтованої системи адміністрування податків надасть можливість забезпечити:
- значне підвищення ефективності використання інтелектуальних (людських) та матеріальних ресурсів ДПС України;
 - зменшення впливу зовнішніх і внутрішніх факторів ризику на результати діяльності органів ДПС України;
 - максимально підвищити рівень виявлення та запобігання порушенням податкового законодавства;
 - підвищення рівня довіри суспільства до податкової служби держави.

Проте, по-суті наведених вище ризиків слід зазначити, що вони, за деяким виключенням, не містять цілеспрямованої інформації щодо ухилення від сплати податків. Так, з всієї сукупності ризиків лише 5 ризиків несуть інформацію об'єктивного змісту про можливі порушення податкового законодавства.

Податкова служба послідовно впроваджує принцип мінімізації втручання у бізнес сумлінних платників податків. Зазначений принцип закріплений у п. 77.2 ст. 77 Податкового кодексу України (від 02.12.2010 №2755-VI), до планів перевірки включаються лише платники податків, які мають ризик щодо несплати податків та зборів.

Таким чином, Податковим кодексом передбачено три види перевірок: камеральні, документальні та фактичні. Але насправді існує ще четвертий вид перевірок, який приховано за словами «зустрічні звірки». Відповідно до пункту 73.5 статті 73 Податкового кодексу з метою отримання податкової інформації органи державної податкової служби мають право проводити зустрічні звірки даних суб'єктів господарювання щодо платника податків.

Зустрічною звіркою вважається співставлення даних первинних бухгалтерських та інших документів суб'єкта господарювання, що здійснюється органами державної податкової служби з метою документального підтвердження господарських відносин з платником податків та зборів, а також підтвердження відносин, виду, обсягу і якості операцій та розрахунків, що здійснювалися між ними, для з'ясування їх реальності та повноти відображення в обліку платника податків.

В підпункті зазначено, що зустрічні звірки не є перевітками і проводяться в порядку, визначеному Кабінетом Міністрів України (Порядок проведення органами державної податкової служби зустрічних звірок затверджено Постановою від 27 грудня 2010 р. № 1232). Але ми то знаємо, що до 2011 року зустрічними ми називали саме перевірки, а слово «звірка» не повинно бути для вас оманом та «підводним каменем». Щоправда така звірка проводиться через письмові запити до платника податків, на який слід дати відповідь протягом місяця. Тобто вона фактично є документальною позаплановою невізною, адже в Кодексі говориться про співставлення даних первинних бухгалтерських та інших документів суб'єкта господарювання, що здійснюється саме органами державної податкової служби, а не про відповідь платника податків та її документального підтвердження, про що йдеться в Порядку від Кабміну. Це ще одна суперечлива позиція ПК, яка може бути використана проти платника податків, у якого запитуватимуть інформацію.

Одним із сюрпризів Податкового кодексу є скорочення підстав для недопуску посадових осіб органів податкової служби до виїзних перевірок. Чинне досі законодавство визнало три умови допуску для перевірки: наявність підстав, передбачених законом, запис в Журналі реєстрації перевірок та надання направлення на перевірку. Чинна редакція Податкового кодексу залишає лише дві з них — наявність направлення та підстав для проведення.

Нагадаю, що відповідно до статті 7 Указу Президента України від 23.07.1998 р. № 817/98 «Про деякі заходи з дерегулювання підприємницької діяльності» рекомендовано підприємствам, установам і організаціям усіх форм власності ведення журналів відвідань їх та їх структурних підрозділів представниками контролюючих органів з обов'язковим зазначенням у цих журналах строків та мети відвідань, посади і прізвища представника, який обов'язково ставить свій підпис у цьому журналі. Відмова представника контролюючого органу від підпису в журналі є підставою для недопущення його до проведення перевірки. Про факт цієї відмови суб'єкт підприємницької діяльності повідомляє письмово у триденний строк контролюючому органу, в якому працює такий представник. Форма та порядок ведення журналу встановлюються Державним комітетом України з питань регуляторної політики та підприємництва.

Тепер відповідно до частини другої пункту 81.1 статті 81 Податкового кодексу неперед'явлення платнику податків (його посадовим (службовим) особам або особам, які фактично проводять розрахункові операції) направлення на проведення перевірки або пред'явлення направлення, оформленого з порушенням вимог, установлених цим пунктом, є підставою для недопущення посадових (службових) осіб органу державної податкової служби до проведення документальної виїзної або фактичної перевірки.

Частина третя цього пункту передбачає, що відмова платника податків та/або посадових (службових) осіб платника податків (його представників або осіб, які фактично проводять розрахункові операції) від допуску до перевірки на інших підставах, ніж визначені в абзаці другому цього пункту, не дозволяється.

Таким чином на працівників податкових інспекцій тепер не діє правило «Відмова представника контролюючого органу від підпису в журналі є підставою для недопущення його до проведення перевірки».

Варто відзначити, що Податковий кодекс абсолютно не спрощує і не полегшує податкові перевірки для суб'єктів господарської діяльності. Особливо це характерно для камеральної перевірки, для проведення якої згідно його положень не потрібно ні згоди керівника органу державної податкової служби, ні самого суб'єкту господарської діяльності, а достатньо тільки рішення посадової особи податкової.

Те саме стосується й інших видів перевірок. Експерти відзначають, що в такій ситуації не може йтися про жодну оптимізацію податкової системи, яку ставили за ціль при проведенні податкової реформи. Як відзначає багаторічний міністр фінансів Віктор Пинзеник: «Є три фундаментальні речі, яким має відповідати податкова система. Перше: всі сплачують податки. Друге: податкові ставки — низькі. Третє: контролюють лише тих, хто не сплачує податки. Поки-що стан оптимальної податкової системи України знаходиться на етапі зародження і потребує значного.

Висновки з даного дослідження і перспективи подальших досліджень у даному напрямку. Одним з основним питань, які виникали при податковому реформуванні, визначалося уніфікація податкового законодавства. Саме така уніфікація повинна стати основою комплексної трансформації податкової системи. Прийнятий Верховною Радою України Податковий кодекс, попри його суперечливість, є важливим для розвитку вітчизняної податкової системи. Він сприяє узгодженості податкового законодавства з нормами законодавства інших галузей права; прозорості адміністрування податків, урегулюванню взаємовідносин між фіскальними органами та платниками податків. Проте, практика організації та проведення податкових перевірок в Україні потребує удосконалення за рахунок конкретизації податкових ризиків та їх належного відпрацювання. До інших пріоритетних напрямів удосконалення контрольної-перевірочної роботи слід віднести: удосконалення методології здійснення перевірок та порядку оформлення їх результатів, підвищення кваліфікації особового складу, що здійснює контрольну-перевірочну роботу, мінімізація корупційних ризиків, забезпечення настання економічної та кримінальної відповідальності за несплату податків.

Література

1. Податковий кодекс України : від 23.12.2010 р. № 2856-VI [Електронний ресурс] // Офіційний вісник України. — 2010. — № 92. — Ст. 3248. — Режим доступу : www.rada.gov.ua.
2. Про затвердження Методичних рекомендацій щодо складання плану-графіка проведення планових виїзних перевірок суб'єктів господарювання : Наказ ДПА України : від 27.07.2008 р. № 548. — Комп'ютерна правова система : ЛІГА:ЗАКОН. — Режим доступу : <http://www.liga.net>.
3. Онищенко В.А. Податковий контроль (Основи організації). — К: Ред. Журн. «Вісник податкової служби України», 2002. — С.256-276.
4. Детюк Т. Г. Організація документальних податкових перевірок в умовах податкового кодексу. [Електронний ресурс] // Ефективна економіка. — 2011. — Режим доступу : <http://www.economy.nayka.com.ua>
5. Податкові перевірки згідно з Податковим кодексом. [Електронний ресурс] — Режим доступу: <http://legalaid.com.ua/podatkovyi-perevirky-zhidno-z-podatkovym-kodeksom>.

УДК 330.322

ОЦІНКА ІНВЕСТИЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ АВТОТРАНСПОРТНИХ ПІДПРИЄМСТВ МИКОЛАЇВСЬКОЇ ОБЛАСТІ

Гайдай Г.Г.

У публікації підлягають розгляду питання щодо оцінки інвестиційної діяльності, та визначення потреби автотранспортних підприємств в інвестиціях.

In a publications subject consideration of question in relation to the estimation of investment activity, and determination of necessity of motortransportenterprises, in investments.