

УДК 351:336.226.331

Ю. М. Васюк,

заступник начальника відділу контролю за розрахунковими операціями управління податкового контролю юридичних осіб, ДПА в Київській області

НОРМАТИВНО-МЕТОДОЛОГІЧНІ ЗАСАДИ ПЛАНУВАННЯ ТА ОРГАНІЗАЦІЇ ПОДАТКОВИХ ПЕРЕВІРОК В УКРАЇНІ

У роботі на основі чинного українського законодавства розглянуті нормативно-методологічні засади планування та організації податкових перевірок та їх специфічні риси.

The paper is focused on the key issues and particularities of the legal and methodological fundamentals of tax control in Ukraine, main concerns of its planning and organization.

ВСТУП

Однією з важливих функцій державного управління не тільки в Україні, а й в більшості країн світу і на цей час залишається вибір ефективних і результативних механізмів державного регулювання різних аспектів життєдіяльності суспільства. Багато вітчизняних фахівців у сфері державного управління (Г. Дмитренко, Л. Ільченко-Сюйва, Н. Малиш, І. Розпутенко, В. Юрчишин та ін.) неодноразово зупинялись на проблемах державного управління в Україні в цілому і механізмах державного управління в економічній сфері зокрема.

Як зазначає Г. Дмитренко, однією з центральних проблем державного управління в економічній сфері залишається проблема забезпечення ефективного і результативного державного контролю як функції державного управління [6; 4]. Водночас фінансове забезпечення функціонування держави здебільшого зумовлене податковими надходженнями та відповідними бюджетними видатками, що значною мірою залежать від ступеня розвиненості податкового, казначейського та бюджетного контролів [6; 8].

ПОСТАНОВКА ЗАВДАННЯ

Спираючись на вітчизняні дослідження, серед яких роботи Г. Дмитренка, А. Монаска, В. Зайцева, І. Розпутенка та ін., можна констатувати, що сутнісною особливістю податкового контролю як виду управлінської діяльності є те, що в основу здійснення цієї діяльності покладено владні повноваження органів державної податкової служби, які вони реалізують шляхом планування, організації і проведення відповідних контрольних заходів. На думку вітчизняних фахівців та практиків, найбільш ефективною формою податкового контролю в Україні є перевірка [6], об'єктом якої є фінансово-господарська діяльність контрольованого суб'єкта господарювання.

З теоретичної точки зору податкова перевірка — процесуальна дія податкової адміністрації щодо контролю за дотриманням податкового законодавства, правильністю обчислення податкового зобов'язання, своєчасністю і повнотою сплати податків і зборів, що здійснюється шляхом зіставлення фактичних даних, отриманих у результаті податкового контролю, з даними податкових декларацій та інших звітних документів, які подаються платниками податків до відповідних податкових органів [1].

Для потреб даної роботи зупинимось на податковому контролі та проблемах проведення податкових перевірок в Україні, зокрема на нормативних і методологічних засадах їх планування та організації.

РЕЗУЛЬТАТИ

Система податкового контролю в Україні, відповідно до чинного законодавства ґрунтується на трьох основних принципах.

По-перше, оперативність обробки інформації, зокрема податкових декларацій та звітів платників податків. Це стоїть як оперативності виявлення помилок та невідповідності даних у деклараціях іншим джерелам інформації, яку отримує податковий орган, так і оперативності в поверненні зайвих сплачених до бюджету сум податків.

По-друге, підкарність платників податків (за приховування джерел оподаткування, несвоєчасну або неповну сплату податків тощо). Це буде відомо з прикладу інших платників податків, які спілкуються між собою, з джерел масової інформації, дайджестів податкової служби у мережі Інтернет.

По-третє, партнерство. Наприклад, платники, які самі не можуть правильно заповнити податкову декларацію з різних причин, можуть розраховувати на допомогу податкового органу. У цьому випадку платник залишається задоволений тим, що у нього немає проблем із податковою звітністю, а податкова — одержанням правильної і достовірної інформації.

Політика функціонування податкового аудиту, яка направлена на дотримання податкового законодавства, ґрунтується на наступних засадах:

- функціонування податкового аудиту побудоване на використанні в роботі податкових ризиків;
- орієнтація на платника за категоріями уваги;
- упередження та своєчасне виявлення порушень вимог податкового законодавства.

Увесь процес роботи з платниками складається з таких етапів:

- подання податкової звітності;
- відбір декларацій для проведення аналізу (відшкодування ПДВ, збитковість, зменшення платежів до бюджету тощо);
- відбір платника податків для проведення перевірки;
- проведення перевірки;
- оформлення результатів перевірки.

Умовно процеси контролю-перевірочної роботи можна розподілити на такі складові:

- орієнтація — аналіз змісту документів, які підлягають перевірці;
- планування — перенесення результатів всебічного аналізу в програму перевірки;
- формування програми перевірки;
- оцінка — формування матеріалів акта перевірки на базі фактів відхилень, установлених під час аудиту, та їх обговорення з платником податків;
- підсумок — акт перевірки, де відображена необхідна для нарахування та сплати податків інформація.

Кожний подальший етап будується на відповідних результатах попереднього. Результати кожного етапу можуть вказу-

вати, які саме заходи необхідно вжити. Кожний етап поділяється на підетапи, які складаються з низки аудиторських заходів.

Відбір суб'єкта господарювання (надалі — СГ) для проведення планової перевірки здійснюється ДПА України та районними ДПП. При цьому з метою зменшення втручання у діяльність СГ шляхом зменшення кількості перевірок планування здійснюється з використанням автоматизованої системи відбору платників податків, яка визначає першочерговість їх включення до плану-графіка залежно від установлених ризиків у діяльності таких СГ.

Перелік ризиків щодо складання плану-графіка проведення планових виїзних перевірок суб'єктів господарювання в Україні встановлено Методичними рекомендаціями, затвердженими наказом ДПА України від 28.03.2008 р. № 201 [4].

Методичні рекомендації щодо складання плану-графіка проведення планових виїзних перевірок суб'єктів господарювання (надалі — Методичні рекомендації) розроблені з метою забезпечення єдиного порядку щоквартального формування плану-графіка перевірок (надалі — план-графік).

Формування основи квартального плану-графіка проведення планових виїзних перевірок здійснюється на рівні ДПА України відповідно до розподілу платників податків за основними групами. Решта плану-графіка формується на районному рівні за допомогою автоматизованої системи відбору платників податків, яка проводить визначення першочерговості організації перевірок, після введення її в промислову експлуатацію. До введення в промислову експлуатацію зазначеної автоматизованої системи відбір платників податків здійснюється за результатами аналізу основних показників, що характеризують діяльність суб'єктів господарювання, а також з урахуванням стратегічних напрямів, визначених ДПА України.

При складанні планів-графіків необхідно керуватися вимогами ст. 11 Закону України від 4 грудня 1990 року № 509-XII "Про державну податкову службу в Україні" із змінами та доповненнями (далі — Закон № 509-XII) [2], який визначає, що планова виїзна перевірка проводиться за сукупними показниками фінансово-господарської діяльності платника податків згідно з письмовим рішенням керівника відповідного органу державної податкової служби не частіше одного разу на календарний рік.

Не підлягають включенню до плану-графіка проведення перевірок суб'єкти господарювання, дата акта останньої планової перевірки яких припадає на поточний рік.

Крім того, необхідно враховувати вимоги пп. 15.1.1 п. 15.1 ст. 15 Закону України від 21 грудня 2000 року № 2181-III "Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами" із змінами та доповненнями [3] в частині граничних термінів визначення податкового зобов'язання.

Із метою формування плану-графіка документальних перевірок на рівні ДПА України, Департаментом податкового контролю юридичних осіб з урахуванням пропозицій інших структурних підрозділів ДПА України визначаються основні стратегічні напрями щодо організації перевірок окремим найбільших фінансово-промислових груп (надалі — ФПГ) та відповідних галузей економіки на наступний рік.

План-графік проведення перевірок суб'єктів господарювання Державної податкової адміністрації України складається з нижче перерахованих розділів, на яких зупинимось дещо детальніше.

I. Планові виїзні перевірки фінансово-господарської діяльності суб'єктів господарювання — юридичних осіб (відповідальні: підрозділи контролю-перевірочної роботи).

Формування зазначеного розділу з використанням автоматизованої системи, якщо такої системи не існує, то відбір платників податків здійснюється за результатами роботи підрозділів відбору платників до податкового аудиту та аналізу їх діяльності регіональних ДПА на основі аналізу основних показників, що характеризують діяльність

суб'єктів господарювання, а також з урахуванням стратегічних напрямів, визначених ДПА України.

II. Планові виїзні перевірки фінансово-господарської діяльності банківських та інших фінансових установ (відповідальні: підрозділи контролю за фінансовими установами та операціями у сфері зовнішньоекономічної діяльності).

При формуванні розділів I і II плану-графіка одночасно з юридичними особами обов'язково повинні бути заплановані всі наявні філії (незалежно від форми сплати податку на прибуток та часу реєстрації новоствореної філії).

При плануванні податкових перевірок на I квартал використовується інформація про відповідні показники за 9 місяців року, що передує плануванню. При плануванні на II, III та IV квартали використовується інформація про відповідні показники станом на початок року.

III. Планові виїзні перевірки суб'єктів господарювання — фізичних осіб (відповідальні: підрозділи оподаткування фізичних осіб).

Підрозділам оподаткування фізичних осіб, перш за все, необхідно подати до підрозділів податкового контролю юридичних осіб пропозиції щодо включення до плану виїзних перевірок фінансово-господарської діяльності платників податків — юридичних осіб, які необхідно перевірити в кварталі, що планується, з питань правильності нарахування та своєчасності перерахування податку з доходів фізичних осіб і з інших питань, що належать до компетенції Департаменту оподаткування фізичних осіб.

При поданні пропозицій до підрозділів податкового контролю юридичних осіб щодо включення юридичних осіб (по доходу з фізичних осіб та з інших питань) до плану-графіка слід зазначити, що першочерговим перевіркам підлягають підприємства та організації, які мають широкі можливості щодо виплати додаткових та специфічних видів доходів (комерційні банки, страхові компанії, акціонерні товариства та суб'єкти господарювання, які безпосередньо пов'язані з організацією масових концертних видовищ, здійснюють концертну та спортивну діяльність, а також проводять різного виду розіграші лотерей, призів, подарунків тощо).

На підставі аналізу форми № 15, затвердженої наказом ДПА України від 18.07.2005 р. № 276 "Про затвердження Інструкції про порядок ведення органами державної податкової служби оперативного обліку платежів до бюджету, контролю за справами яких здійснюється органами державної податкової служби України" [5], та податкових розрахунків за формою № 1-ДФ, затвердженої наказом ДПА України від 29.09.2003 р. № 451 "Про затвердження форми податкового розрахунку сум доходу, нарахованого (сплаченого) на користь платників податку, і сум утриманого з них податку (ф. № 1 ДФ) та Порядку заповнення та подання податковими агентами податкового розрахунку сум доходу, нарахованого (сплаченого) на користь платників податку, і сум утриманого з них податку", здійснюється відбір підприємств, які протягом двох останніх років нерівномірно перераховували податок з доходів фізичних осіб або не перераховували його взагалі, використовуючи при цьому Автоматизовану систему роботи з податковими ризиками першого рівня.

Крім цього, при організації роботи з планування перевірок фізичних осіб для проведення виїзних перевірок слід визначитися з класами платників податків, зокрема:

— юридичні особи всіх форм власності (враховуючи план-графік виїзних перевірок юридичних осіб);

— фізичні особи — суб'єкти господарювання, залежно від валового доходу та платники єдиного податку, зареєстровані як платники ПДВ.

IV. Відбір суб'єктів господарювання для перевірки.

До плану-графіка відбираються підприємства, що ведуть фінансово-господарську діяльність, повинні сплачувати податки та в автоматизованій системі "Облік платників" мають ознаку "0" — діючий платник.

Первинний відбір платників податків здійснюється на рівні ДПА України щоквартально до 10 лютого, до 10 травня, до 10 серпня та до 10 листопада.

Після цього уточнені переліки підприємств не пізніше 10 березня, 10 червня, 10 вересня та 10 грудня направляються до ДПА в Автономній Республіці Крим, областях, м. Києві та м. Севастополі для включення до проекту плану-графіка.

При виявленні в ході перевірок нових контрагентів підприємств здійснюються заходи щодо організації їх перевірок (або шляхом проведення коригування плану-графіка в терміни до 10 числа кожного місяця, або шляхом організації позапланових перевірок за наявності підстав, визначених ст. 11 Закону № 509-XII).

Регіональні підрозділи податкового контролю юридичних осіб через клієнтські місця отримують доступ до сервера ДПА України для проведення подальшого аналізу діяльності попередньо відібраних суб'єктів господарювання та прийняття остаточного рішення щодо доцільності включення їх до плану-графіка.

V. Планування фонду робочого часу.

Мінімальна кількість перевірок, яка може бути здійснена протягом наступного кварталу, визначається виходячи з законодавчо встановленого терміну проведення перевірки для певної категорії платників податків (великі, середні, малі) із врахуванням 10 днів до початку перевірки, протягом якого аудитор здійснює доперевірочний аналіз діяльності платника податків, а також 5—10 днів після закінчення перевірки, які необхідні для розгляду заперечень до акта перевірки та прийняття повідомлення-рішення.

Розподіл фонду робочого часу, проведення документальних перевірок суб'єктів господарювання — фізичних осіб, необхідно здійснювати за такою схемою:

1) платники податків, які увійшли до плану комплексних документальних перевірок юридичних осіб, тривалість перевірки яких повинна плануватися індивідуально від 5 робочих днів;

2) тривалість перевірки крупних і середніх платників податків — фізичних осіб, планується згідно з чинним законодавством. При цьому тривалість перевірки середніх платників податків не повинна перевищувати 10 робочих днів;

3) малі платники податків: фізичні особи, в тому числі громадяни-підприємці з сукупним валовим доходом до 50 тис. грн., тривалість перевірки яких повинна плануватися до 5 робочих днів.

При цьому в норми часу проведення перевірок не включається робочий час на підготовку до перевірки (2 робочих дні) та на реалізацію матеріалів перевірки (3 робочих дні).

VI. Виконання плану-графіка планових виїзних перевірок.

Затверджені плани-графіки мають обов'язковий характер для виконання всіма підрозділами органів державної податкової служби.

Початком виконання плану-графіка в частині проведення кожної планової виїзної перевірки вважається початок проведення цієї перевірки.

Заміна об'єктів у планах-графіках та зміни термінів перевірок забороняються, крім наявності об'єктивних обставин (ліквідація, банкрутство суб'єкта господарювання, припинення його діяльності на тривалий час, обставини непереборної сили тощо), що визначається керівником ДПА в Автономній Республіці Крим, областях, м. Києві та м. Севастополі чи його заступником за погодженням з ДПА України та з урахуванням змін у структурі плану-графіка, внесених цими Методичними рекомендаціями.

Зміни до плану-графіка, проведені згідно з установленим регламентом подачі проектів коригувань плану-графіка, вносяться до АІС "Аудит" після затвердження. Про внесені зміни відповідні органи виконавчої влади (підрозділи Головного контрольно-ревізійного управління, Державної

митної служби, Державного казначейства, Пенсійного фонду та фондів соціального страхування України) інформуються у триденний строк з часу прийняття такого рішення.

ВИСНОВОК

В усьому світі ставлення до порушників податкового законодавства досить суворе, а навмисне ухилення від сплати податків вважається злочином проти держави. Проте деяким платникам вдається і в межах законів своєї країни не сплачувати податків чи принаймні їх мінімізувати. Податкова система в Україні не має давньої історії, але вона, як будь-яка інша країна, прагне побудувати таку податкову службу, яка спроможна буде виконати свою основну місію — ефективно і результативно, своєчасно та в повному обсязі зібрати всі податки, передбачені податковим законодавством України. Саме з цією метою і проводитиметься удосконалення податкового контролю України. Зазначене зобов'язує Державну податкову службу України організувати податкові перевірки таким чином, щоб вони забезпечували якісну та об'єктивну оцінку фінансового стану платників, спонукали брати участь у проведенні безперешкодного податкового аудиту на підприємствах відповідно до вимог чинного законодавства та збільшувати добровільну сплату податків до бюджету.

Розглянуті вище нормативно-методологічні особливості податкових перевірок в Україні ще раз підкреслюють необхідність посилення забезпечення законодавчих гарантій забезпечення прав платників податків, а також дотримання посадовими особами контролюючих органів встановленого законодавством порядку планування, організації та проведення податкового контролю в сучасних умовах в Україні.

Література:

1. Закон України: Про державну податкову службу в Україні, 04.12.1990, №509-XII // Відомості Верховної Ради УРСР. — 1991. — №6 (05.02.91).

2. Закон України: Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами, 21.12.2000, № 2181-III // Відомості Верховної Ради України. — 2001. — № 10 (09.03.2001).

3. Наказ Державної податкової адміністрації України: Про затвердження нової редакції Методичних рекомендацій щодо складання плану-графіка проведення планових виїзних перевірок суб'єктів господарювання від 28.03.2008 р. № 201.

4. Наказ Державної податкової адміністрації України: Про затвердження Інструкції про порядок ведення органами державної податкової служби оперативного обліку платежів до бюджету, контроль за справлянням яких здійснюється органами державної податкової служби України, від 18.07.2005 р. № 276.

5. Наказ Державної податкової адміністрації України: Про затвердження форми податкового розрахунку сум доходу, нарахованого (сплаченого) на користь платників податку, і сум утриманого з них податку (ф. № 1 ДФ) та Порядку заповнення та подання податковими агентами податкового розрахунку сум доходу, нарахованого (сплаченого) на користь платників податку, і сум утриманого з них податку, від 29.09.2003 р. № 451.

6. Дмитренко Г. Державний фінансовий контроль в Україні (податковий, казначейський, бюджетний): монографія. — К.: ТОВ "Видавництво "Консультант", 2009. — 176 с.

7. Практичні рекомендації щодо використання економічного аналізу в процесі реалізації соціально-гуманітарної політики в Україні (2005—2010 рр.): метод. рек. / І.В. Розпутенко, Л.В. Ільченко-Сюйва, О.І. Кілієвич та ін.; за заг. наук. ред. І.В. Розпутенка. — К.: НАДУ, 2009. — 96 с.

8. Гусак Н.Б., Гусак Ю.Д. Контроль податкових органів за діяльністю підприємств. Навч. пос. — К.: Центр учбової літератури, 2007. — 320 с.

Стаття надійшла до редакції 24.06.2010 р.