

УДОСКОНАЛЕННЯ ПРОЦЕДУР КОНТРОЛЬНО-ПЕРЕВІРОЧНОЇ РОБОТИ ПОДАТКОВИХ ОРГАНІВ

Т.Л. Томнюк, кандидат економічних наук

В.І. Рошило, кандидат економічних наук

Чернівецький торговельно-економічний інститут КНТЕУ

Досліджено окремі аспекти проведення податкових перевірок органами державної податкової служби. Визначено напрями підвищення ефективності контрольно-перевірочної роботи податкових органів.

Ключові слова: податкові перевірки, контрольно-перевірочна робота, платник податків, суб'єкт малого підприємництва.

Недосконалість податкового законодавства, нестабільність економічної ситуації в Україні, низький рівень податкової культури підносять питання підвищення ефективності системи податкового контролю на особливий щабель в процесах модернізації податкового адміністрування. З одного боку, ухилення від оподаткування набуло масштабного розмаху, з другого – існуючі технології контрольно-перевірочної роботи податкових органів є недостатньо досконалими.

Питанням реалізації контрольно-перевірочної роботи органами податкової служби в Україні присвячено значну кількість праць видатних вітчизняних науковців, зокрема О. Десятнюк, Ю. Іванова, А. Крисоватого, В. Онищенко, Т. Реви. Серед останніх публікацій варто відзначити публікації Т. Мисник [1], І. Федун [2], О. Шевчук [3]. Зазначені праці здебільшого присвячені дослідженню сутності, елементів та результатів контрольно-перевірочної роботи податкових органів, трансформаційним змінам, спричиненим прийняттям Податкового кодексу. Проте поза увагою залишаються окремі процедурні моменти діяльності податкових ревізорів-інспекторів при здійсненні контрольно-перевірочної роботи. Зазначене і обумовлює актуальність теми дослідження.

Метою статті є дослідження правових та прикладних аспектів проведення контрольно-перевірочної роботи податковими органами, виявлення напрямів підвищення її ефективності.

Згідно зі статтею **82** Податкового кодексу України диференційовано терміни проведення податкових перевірок залежно від включення до плану проведення перевірок (планова чи позапланова) [4]. Тривалість планових перевірок не повинна перевищувати **30** робочих днів для великих платників податків, щодо суб'єктів малого підприємництва – **10** робочих днів, інших платників податків – **20** робочих днів. Продовження строків проведення перевірок можливе за рішенням керівника органу державної податкової служби не більш як на **15** робочих днів для великих платників податків, щодо суб'єктів малого підприємництва – не більш як на **5** робочих днів, інших платників податків – не більш як на **10** робочих днів.

Тривалість позапланових перевірок не повинна перевищувати **15** робочих днів для великих платників податків, щодо суб'єктів малого підприємництва – **5** робочих днів, інших платників податків – **10** робочих днів. Можливе за рішенням керівника органу державної податкової служби не більш як на **10** робочих днів для великих платників податків, щодо суб'єктів малого підприємництва – не більш як на **2** робочих дні, інших платників податків – не більш як на **5** робочих днів.

Вище зазначеним законом встановлено, що планова виїзна перевірка не може проводитися частіше одного разу на рік, тому для скорочення проміжків між перевірками немає правових підстав. Як свідчить зарубіжний досвід, в інших країнах цей термін значно довший: наприклад, в Канаді термін перевірки крупних компаній (з доходами більше **250** млн дол.) складає від **3** до **8** місяців [5], у Франції існує обмеження щодо перевірки малих підприємств – не більше **3** місяців, для великих обмеження терміну не встановлено [6].

Згідно з Господарським кодексом України [7] передбачено поділ суб'єктів господарювання залежно від кількості працюючих та доходів від будь-якої діяльності за рік на суб'єктів малого підприємництва, у тому числі суб'єктів мікропідприємництва, суб'єктів середнього або великого підприємництва.

Суб'єктами мікропідприємництва є:

- фізичні особи, зареєстровані в установленому законом порядку як фізичні особи – підприємці, у яких середня кількість

працівників за звітний період (календарний рік) не перевищує **10** осіб та річний дохід від будь-якої діяльності не перевищує суму, еквівалентну **2** мільйонам євро, визначену за середньорічним курсом Національного банку України;

- юридичні особи – суб'єкти господарювання будь-якої організаційно-правової форми та форми власності, у яких середня кількість працівників за звітний період (календарний рік) не перевищує **10** осіб та річний дохід від будь-якої діяльності не перевищує суму, еквівалентну **2** мільйонам євро, визначену за середньорічним курсом Національного банку України.

Суб'єктами малого підприємництва є:

- фізичні особи, зареєстровані в установленому законом порядку як фізичні особи – підприємці, у яких середня кількість працівників за звітний період (календарний рік) не перевищує **50** осіб та річний дохід від будь-якої діяльності не перевищує суму, еквівалентну **10** мільйонам євро, визначену за середньорічним курсом Національного банку України;

- юридичні особи – суб'єкти господарювання будь-якої організаційно-правової форми та форми власності, у яких середня кількість працівників за звітний період (календарний рік) не перевищує **50** осіб та річний дохід від будь-якої діяльності не перевищує суму, еквівалентну **10** мільйонам євро, визначену за середньорічним курсом Національного банку України.

Суб'єктами великого підприємництва є юридичні особи – суб'єкти господарювання будь-якої організаційно-правової форми та форми власності, у яких середня кількість працівників за звітний період (календарний рік) перевищує **250** осіб та річний дохід від будь-якої діяльності перевищує суму, еквівалентну **50** мільйонам євро, визначену за середньорічним курсом Національного банку України.

Згідно з п. **14.1.24** Податкового кодексу України великий платник податків – юридична особа, обсяг доходу якої від усіх видів діяльності за останні чотири послідовні податкові (звітні) квартали перевищує п'ятсот мільйонів гривень або загальна сума сплачених до Державного бюджету України податків за платежами, що контролюються органами державної податкової служби, за такий самий період перевищує дванадцять мільйонів гривень [4].

Отже, позиції Податкового та Господарського кодексу щодо визначення критеріїв віднесення платників податків до категорії великих різняться. При цьому у Податковому кодексі дано визначення винятково «великий платник податків». Щодо суб'єктів малого підприємництва та інших платників податків – такі визначення відсутні.

На нашу думку, визначена законом диференціація термінів проведення виїзних податкових перевірок не відображає реалій контрольно-перевірочної роботи. Враховуючи досвід вітчизняних та зарубіжних фахівців-ревизорів у сфері оподаткування, пропонуємо диференціювати граничні терміни проведення комплексної документальної перевірки залежно від виду діяльності суб'єкта господарювання та обсягу річного обороту:

- виробники та інші юридичні особи з річним обсягом обороту понад **1 млрд грн** – до **60 календарних днів**;

- посередники та інші юридичні особи з річним обсягом обороту від **100 млн грн** до **1 млрд грн** – до **30 календарних днів**;

- посередники та інші юридичні особи з річним обсягом обороту від **5 млн грн** до **100 млн грн** – до **15 календарних днів**;

- надавачі послуг та інші юридичні особи з річним обсягом обороту до **5 млн грн** – до **10 календарних днів**.

Окрім того, слід передбачити можливість подвійного збільшення граничного терміну проведення комплексної документальної перевірки за рішенням суду з відповідним обґрунтуванням за поданням податкового органу.

Окремою складовою проведення податкової перевірки є оформлення акту або довідки, причому оформлення довідки вимагає тих же підходів, що і оформлення акту. Наказом ДПА України № **584 [8]** визначено надзвичайно об'ємний порядок опису результатів перевірки: загалом акт (довідка) комплексної документальної перевірки містить від **50** до **100** аркушів, не враховуючи додатків, на його написання податківці-ревизори витрачають близько **40%** часу проведення перевірки. Чимала частина акту є надзвичайно деталізованою. Так, наприклад, пооб'єктно з диференціацією періодів подається інформація

про надання чи отримання в оренду основних засобів, рух основних засобів на підприємстві. Такі відомості можуть бути представлені підсумковим виразом, оскільки не мають підґрунтя для зміни ефективності результатів перевірки. Недоцільним є детальний табличний опис даних кожної вантажно-митної декларації (ВМД), за якою здійснювалося митне оформлення зовнішньоекономічних операцій підприємства, з обов'язковим зазначенням граничного терміну повернення валютних цінностей в Україну – ця інформація щомісячно в рамках інформаційного обміну надається до податкового органу митницею та міститься в АРМ «Митниця». Погоджуємося, що табличний опис повинен включати відомості ВМД, по яких виявлено порушення податкового чи валютного законодавства.

Опис зміни валюти балансу, порівняння прибутку фінансового та податкового не є результативним з позицій визначення законослухняності платника податків. Ряд відомостей в акті дублюють інформацію, що міститься в базах даних як обласного рівня (АІС ОР «Податки»), так і на рівні ДПС України у пошуково-довідковій системі центральної бази даних, зокрема: дані про засновників, дані про суми фактично сплачених податків, кількість працюючих. Загалом аналіз інформації, що міститься в акті (довідці) комплексної документальної перевірки, створює враження про виконання податківцями-ревізорами додатково функцій статистів.

Таким чином, для скорочення обсягів акту (довідки) комплексної документальної перевірки, а, відповідно, і неефективних витрат часу ревізорів-інспекторів, пропонуємо скасувати або скоротити обсяг висвітлення питань, які не мають безпосереднього впливу на результат податкової перевірки або здійснення наступного контролю чи спостереження за дотриманням податкового законодавства суб'єктом господарювання, а також не подавати інформації, що дублює наявну в базі даних податкових органів.

Слід зазначити, що на рівні високих посадовців держави не перестають звучати лозунги про «податкову службу для платника податків». В беззаперечний антагонізм з продекларованим налагодженням партнерських стосунків між

податківцями та суб'єктами господарювання, зменшенням кількості податкових перевірок та зниженням податкового тиску виступає практика доведення до виконання відділами податкового аудиту та валютно-фінансового контролю плану завдань по контрольно-перевірочній роботі. Іноді така практика доведена до абсурду (як у випадку плану донарахування пені за несвоєчасне надходження валютної виручки з-за кордону, виконання якого ніяким чином не залежить від професійних якостей податківця, а винятково від зовнішньоекономічної діяльності суб'єктів господарювання), спонукає податківців «кланятися» платникам та «випрошувати» авансові платежі, створюючи конкуренцію в боротьбі за виконання планових завдань між відділами податкової інспекції та поля для упередженого ставлення до суб'єктів, які відмовилися «допомагати».

Тому для надання органам податкової служби дійсно позитивного іміджу слід відмовитися від доведення планових показників підрозділам контрольно-перевірочної роботи податкових органів. Практику «випрошування» авансових платежів визначити як незаконну та передбачити адміністративну і кримінальну відповідальність за вчинення таких дій посадовими особами податкових органів.

Таким чином, для удосконалення процедур податкового контролю доцільно:

1. Спростити порядок оформлення акту та довідки за результатами комплексної документальної перевірки, скасувавши або скоротивши обсяг висвітлення питань, які не мають безпосереднього впливу на результат податкової перевірки або здійснення наступного контролю чи спостереження за додержанням податкового законодавства суб'єктом господарювання, а також не надавати інформації, що дублює наявну в базі даних податкових органів.

2. Диференціювати граничні терміни проведення комплексної документальної перевірки залежно від виду діяльності суб'єкта господарювання та обсягу річного обороту;

3. Передбачити можливість подвійного збільшення граничного терміну проведення комплексної документальної

перевірки за рішенням суду з відповідним обґрунтуванням за поданням податкового органу;

4. Скасувати доведення планових показників підрозділам контрольно-перевірочної роботи податкових органів, оскільки це суперечить продекларованому ДПС України курсу на налагодження партнерських відносин з платником податків шляхом зменшення кількості податкових перевірок та зниження податкового тиску.

Список використаних джерел:

1. Мисник Т. Г. Податкові перевірки як основна форма податкового контролю / Т. Г. Мисник // Наукові праці Полтавської державної аграрної академії : Спецвипуск : економічні науки. — Полтава, 2012. — С. 96—101.
2. Федун І. Л. Особливості реалізації податкового контролю в системі управління державними фінансами [Електронний ресурс] / І. Л. Федун // Ефективна економіка. — 2013. — № 3. — Режим доступу : <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=1105>.
3. Шевчук О. А. Оцінка ефективності податкового контролю / О. А. Шевчук // Економіка та держава. — 2013. — № 1. — С. 28—31.
4. Податковий кодекс України [Електронний ресурс] : кодекс від 02.12.2010 № 2755-VI. — Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2181-14>.
5. Кучеров И. И. Налоговое администрирование и борьба с уклонением от уплаты налогов в Канаде / И. И. Кучеров // Налоговый вестник. — 2002. — № 12. — С. 16—18.
6. Чорний М. Режим виїзних податкових перевірок: періодичність та терміни проведення [Електронний ресурс] / М. Чорний // Наукові записки : зб. наук. праць каф. екон. аналізу Терноп. нац. екон. ун-ту. — Вип. 15. — 2006. — С. 140—141. — Режим доступу : http://library.tneu.edu.ua/index.php?option=com_content&view=article&id=117:2011-09-07-10-24-22&catid=6:2011-06-23-10-33-45.
7. Господарський кодекс України [Електронний ресурс] : кодекс від 16.01.2003 № 436-IV. — Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/436-15>.
8. Про затвердження зразків форм актів перевірок та Методичних рекомендацій щодо їх оформлення [Електронний ресурс] : наказ Державної податкової адміністрації України від 11.09.2008 р. № 584. — Режим доступу : <http://zakon.nau.ua/doc/?uid=1008.8974.5&nbreak=1>.

*Т. Л. Томнюк, В. І. Рошило. **Направлення удосконалення процедур контролю-перевірочної роботи податкових органів.***

Исследованы отдельные аспекты проведения налоговых проверок органами государственной налоговой службы. Определены направления повышения эффективности контрольно-перевірочної работы налоговых органов.

*T. Tomnyuk, V. Roshilo. **Ways of improving procedures for control and verification of the tax authorities.***

Some aspects of tax audits by the tax authorities have been investigated. The ways to improve the supervisory review of the tax authorities have been identified.