

УДК: 347.73:336.2



*Воронкова Олена Миколаївна
Радник податкової служби І рангу
кандидат економічних наук, доцент*

ПО РІЗНІ СТОРОНИ ПОДАТКОВОГО КОНТРОЛЮ: ПРАВОВА ОБВ'ЯЗАНІСТЬ В СФЕРІ ОПОДАТКУВАННЯ ЯК ОСНОВА ВЗАЄМОПОРОЗУМІННЯ ПЛАТНИКІВ ПОДАТКІВ І КОНТРОЛЮЮЧИХ ОРГАНІВ

Як показує світовий досвід, ефективність оподаткування в державі в значній мірі залежить як від рівня організації податкової служби, так і від рівня податкової культури населення. Причому відсутність останньої є насамперед проблемою платників податків, яким в цьому випадку залишається сам на сам як з відповідальністю за порушення податкового законодавства, так і непорядковими працівниками контролюючих органів, які вимагають певної плати за укріття таких порушень. Повертаючись до конституційного зобов'язання кожного "сплатувати податки і збори в порядку і розмірах, встановлених Законом", треба нагадати і положення статті 64 Основного закону про те, що "незаконні закони не звільняє від юридичної відповідальності". Тому наліг загальна правова обізнаність у галузі оподаткування є не обхідною умовою успішного бізнесу.

Діючи законодавство України чітко регламентує діяльність усіх учасників податкових відносин. В Україні це верховні органи влади, які розробляють та приймають податкове законодавство; платники податків, які виконують визначені законодавством обов'язки і несуть відповідальність за їх невиконання, а також податкова служба та інші державні контролюючі органи, які контролюють виконання податкового законодавства. Податковий контроль зумовлений необхідністю перевірки виконання платниками своїх обов'язків, які безпосередньо встановлені статтею 9 Закону України "Про систему оподаткування" і зокрема полягають у тому, щоб:

1. вести бухгалтерський облік, складати звітність про фінансово-господарську діяльність і забезпечувати її зберігання у терміни, встановлені законами.

2. Подавати до державних податкових та інших державних органів, відповідно до законів, податкові декларації, бухгалтерську звітність та інші документи, відомості, пов'язані з обчисленням і сплатою податків і зборів (обов'язкових платежів).

3. Сплатувати належні суми податків і зборів (обов'язкових платежів) у встановлені законами терміни. Відповідно до Закону України № 2181-III від 21.12.2000р. платник податків несе відповідальність за повноту і своєчасність сплати узгодженого податкового зобов'язання, а відповідати за правдивість і повноту нарахування відповідного зобов'язання можуть і платник, і контролюючий орган у встановленому законодавством порядку. Вказаний закон містить також терміни і порядок погашення податкових зобов'язань.

4. Допускати посадових осіб державних податкових органів до обстеження приміщень, що використовуються для

зберігання доходів чи пов'язані з утриманням об'єктів оподаткування, а також для перевірок з питань обчислення і сплати податків і зборів (обов'язкових платежів).

Певні обов'язки під час проведення податкової перевірки мають відповідні посадові особи юридичних осіб та окремі фізичні особи. В цій ситуації вони зобов'язані дати пояснення з питань оподаткування у випадках, передбачених законами, виконувати вимоги уповноважених представників державних податкових органів щодо усунення виявлених порушень законів про оподаткування і підписати акт про проведення перевірки.

Невиконання встановлених обов'язків платниками податків зумовлює певний перелік податкових правопорушень, за які несеться адміністративна, фінансова та кримінальна відповідальність. До таких правопорушень належать:

1. порушення порядку реєстрації у визначених та податкових органах;
2. порушення порядку ведення та зберігання звітності, пов'язаної з оподаткуванням;
3. порушення термінів сплати податків та подання податкової звітності;
4. фальсифікація даних обліку і звітності;
5. прискорювання або неправдиві відомості про об'єкти оподаткування чи суми податків;
6. протидія працівникам податкових органів при проведенні перевірок;
7. незаконний вплив на робітників податкових органів;
8. свідоме прискорювання податкових правопорушень та ін.

Саме на викриття податкових правопорушень і спрямована контрольна робота податкових органів. Фіскальне розуміння податкового контролю та напрямів контролюючої роботи в галузі оподаткування знайшло відображення в діючому законодавстві. Згідно із статтею 20 Закону України "Про систему оподаткування", "контроль за правдивістю та своєчасністю справлення податків і зборів (обов'язкових платежів) здійснюється як державними податковими органами та іншими державними органами в межах повноважень, визначених законами". Тут треба пам'ятати, що Законом України № 2181 від 21.12.2000р. визначений наступний перелік контролюючих органів в сфері оподаткування, які мають право здійснювати перевірки своєчасності, достовірності, повноти нарахування та сплати лише тих податків і зборів (обов'язкових платежів), які відносять до їх компетенції цим Законом:

- митні органи - стосовно акцизного збору та податку на додану вартість (з урахуванням випадків, коли законом обов'язок з їх стягнення або контролю покладається на податкові органи), ввізного та вивізного мита, інших податків і зборів (обов'язкових платежів), які відповідно до закону справляються при переміщенні товарів і предметів через митний кордон України;

- органи Пенсійного фонду України - стосовно збору на обов'язкове державне пенсійне страхування;

- органи фонду загальнообов'язкового державного соціального страхування - стосовно внесків на загальнообов'язкове державне соціальне страхування;

- податкові органи - стосовно податків і зборів (обов'язкових платежів), які сплачуються до бюджетів та державних цільових фондів, за виключенням зазначеної трьох вищезазначених пунктів.

Зосередимося на діяльності податкових органів. Законодавча база досить конкретно визначає напрями роботи податкової служби, тобто здійснення контролю за дотриманням законодавства про податки, інші платежі, валютні операції, порядок розрахунків із споживачами з використанням ЕККА, комп'ютерних систем і товарно-касових книг, лімітів готівки в касах та її використання для розрахунків за товари, роботи, послуги, а також контролю наявності свідків про державну реєстрацію суб'єктів підприємницької діяльності та ліцензій, патентів, інших спеціальних дозволів на здійснення окремих видів діяльності, облік платників податків та інших платежів (див. стаття 8 Закону України "Про державну податкову службу в Україні").

Відповідно до цих функцій будується система організації та проведення податкового контролю.

Освідченість податкового контролю вимагає його поетапної організації. Найбільш відпрацьованими і методично забезпеченими є контроль за правильним обчисленням та своєчасною сплатою податків. Сьогодні він здійснюється в два етапи. Перший етап одержав назву попередньої документальної, або камеральної, перевірки, яка здійснюється при прийомі від платників податкової звітності. Згідно з розпорядженням ДПАУ №328-р вказана перевірка передбачає наступні завдання:

1. візуальна перевірка правильності оформлення податкової звітності (перевірка заповнення всієї необхідної реквізитів звіту, наявності підписів уповноважених посадових осіб, належного оформлення фактів направлення документів помилкою);

2. перевірка правильності складання податкових декларацій і розрахунків по податках, що включає в себе арифметичний підрахунок підсумкових сум податків, що підлягають сплаті до бюджету, перевірку обґрунтованості застосування ставок податку і податкових пільг, правильності відображення показників, необхідних для обчислення бази оподаткування;

3. перевірка своєчасності представлення розрахунків по податках до податкового органу; перевірка логічного зв'язку між окремими звітними і розрахунковими показниками, порівняння звітних показників з показниками попереднього звітного періоду;

4. перевірка узгодженості показників, що повторюються в податкових деклараціях і розрахунках;

5. попередня оцінка податкових декларацій і розрахунків з точки зору достовірності окремих звітних показників, наявності сумнівних моментів або невідповідностей, що вказують на можливі порушення податкової дисципліни.

На практиці це відбувається так. Працівник канцелярії отримує від платника декларацію, візуально в присутності платника перевіряє всі форми поданої звітності щодо наявності реквізитів платника (ідентифікаційного коду, повної назви, місця знаходження, телефона платника, стачивні коди), підписів посадових осіб, печаток, одиниць виміру, та додатків і довідок.

Декларація, яка не відповідає встановленим вимогам, повертається платнику і вважається не прийнятною. Належним чином оформлена декларація реєструється в книзі реєстрації звітності, де їй присвоєно єдиний номер, а потім передається у відділ обліку і звітності. Працівники цього підрозділу проводять перевірку достовірності занесеної інформації про суми нарадування в картках особових рахунків платників.

Підрозділами оподаткування юридичних або фізичних осіб після одержання від підрозділу обліку та звітності податкових декларацій та звітів протягом 1 місяця з моменту такого одержання проводиться перевірка декларацій на предмет виявлення арифметичних помилок, правильності визначення податкового зобов'язання та застосування фактів можливого уникнення від оподаткування.

При проведенні попереднього контролю (камеральної перевірки) працівник відповідного підрозділу у разі неправильного визначення податкового зобов'язання складає акт про результати проведення попередньої перевірки податкової звітності.

У разі встановлення попередньою перевіркою помилок, що привели до заниження сум податків, або має місце неподання, несвоєчасне подання або подання за не встановленою формою документів, пов'язаних з обчисленням податкових платежів, посадові особи, винні у зазначеному правопорушенні, притягуються до відповідальності, передбаченої Законом України "Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами" № 2181-III від 21.12.2000 року.

Інспекторами підрозділу оподаткування юридичних осіб по закріплених платниках готуються висновки про необхідність включення платника в план проведення документальних перевірок.

Документальні перевірки є більш складними, але й більш дієвими та ефективними етапом податкового контролю. За однієї фахівців, за їх допомогою донараховується приблизно 70% від загальних донарахувань у результаті проведення податкового контролю, що пояснюється безпосередньою наявністю, поряд з періодичною звітністю, первинних документів, які підтверджують господарсько-фінансові операції. Але цей факт не завжди є позитивним для платників через значні витрати робочого часу, сил і нервів, що у багатьох випадках гальмує виробничий процес. Для задоволення обох сторін податкового контролю ефективність таких перевірок повинна підсилюватися і правильним вибором їхніх об'єктів.

Зараз відповідно до розпорядження ДПАУ №328-р від 30.10.1998 р. у план проведення документальних перевірок вводять такі категорії платників податків:

- підприємства, що підлягають обов'язковій перевірці відповідно до вимог діючих законодавчих і нормативних актів, інструкцій та вказівок ДПАУ, за завданнями інших податкових органів та КМУ;

- підприємства, документальна перевірка яких з максимальною мірою ймовірності забезпечить надходження до бюджету і в державні цільові фонди значних сум донарахованих податків та інших обов'язкових платежів, а також фінансових санкцій за порушення податкового законодавства.

Зрозуміло, що в першу чергу до переліку об'єктів вводяться найбільш крупні платники податків. Але за умов поглиблення процесу тінізації економіки об'єктами перевірок, в першу чергу, стають підприємства, господарсько-фінансова діяльність яких має ознаки порушення податкового законодавства.

Умовно ці ознаки поділяють на такі види:

- первинні: реєстрація суб'єктів підприємницької діяльності за фіктивними документами (вираженнями або загубленнями); відкриття банківських рахунків без реєстрації в податкових органах; декілька змін регіонів діяльності або місць реєстрації; неспівпадання прізвищ керівника по реєстрації в податкових інспекціях з інформацією банківських установ, де відкриті рахунки підприємства або органів влади за місцем реєстрації;

- вторинні: постійна збиткова діяльність або відсутність господарської діяльності протягом відьомісячів і більше; здійснення зареєстрованих видів діяльності або їх неспівпадання з фактичними; нульова звітність при здійсненні фінансово-господарських операцій; неправомірне використання пілля; укривтя валютної виручки; неправомірність банківських операцій; заражування цільових бюджетних коштів на власні рахунки та ін.

Підприємствам та організаціям, які в своїй діяльності мають такі ознаки, можна готуватися до перевірки. Для виявлення суб'єктів, які напевно ухиляються від оподаткування, податковими органами запроваджена та використовується єдина автоматизована інформаційно-аналітична система "Вибір об'єкту" (AIAC вибір об'єкту), яка пошукує інформацію з АРМ і в "Відвітниця", "КРП", "Держкохід", "Аудит" та ін. При обробці та аналізі відповідних даних виділяються господарські структури, які є потенційними об'єктами для перевірок податковими органами, з ознаками порушень податкового законодавства.

Після вибору об'єкту перевірки із встановленням ознак і напрямку порушення податкового законодавства безпосередньо визначається вид перевірки. Відповідно до Порядку планування і підготовки документальних перевірок дотримання вимог податкового та валютного законодавства юридичними особами в роботі податкових органів України застосовуються такі види документальних перевірок:

1. Попередня документальна перевірка підприємств, об'єднань та організацій з питань дотримання ними податкового законодавства - здійснюється безпосередньо в податковій інспекції на підставі поданих декларацій і розрахунків.

2. Комплексна документальна перевірка - всебічна перевірка діяльності суб'єктів підприємницької діяльності пильників щодо дотримання ними основ податкового та валютного законодавства, правильності розрахунків з бюджетами всіх рівнів, достовірності ведення бухгалтерського обліку та складання звітності.

3. Зустрінна перевірка - це перевірка діяльності суб'єктів підприємницької діяльності та їх окремі ризики щодо господарських стосунків між ними з питань ведення господарської діяльності, правильності розрахунків з бюджетом, дотримання основ податкового законодавства. При проведенні зустрічної перевірки здійснюється порівняння і зіставлення документів бухгалтерського та податкового обліку щодо їх достовірності, ідентичності і відповідності записів у партнерів пильників податків тощо.

4. Інформативна - перевірка новостворених підприємств, спрямована на попередження податкових порушень та зазначення, що пильник податків має достатньо інформації щодо своїх зобов'язань і дотримуються дієвих вимог ведення податкового та бухгалтерського обліку. За результатами інформативної перевірки перевірячій не проводить додаткових нараджень і не застосовуються фінансові санкції.

5. Тематична перевірка охоплює питання правильності обчислення окремих видів податків та інших видів обов'язкових платежів або правильності обчислення податків при здійсненні окремих операцій.

Документальна перевірка здійснюється на підставі Програми перевірки, яка складається згідно з основною метою проведення перевірки і затверджується керівником відповідного податкового органу або його заступником. Програма перевірки охоплює питання визначення об'єктів оподаткування, правильності обчислення податків, одержу стану звітної дисципліни, фінансового стану та порядку ведення бухгалтерського і податкового обліку, а також виявлення фактів ухилення від оподаткування. Взагалі планова документальна перевірка здійснюється відповідно до річних планів контрольно-економічної роботи податкових адміністрацій і кварталних графіків перевірок, причому Указом Президента України № 817/98 "Про деякі заходи з перегулювання підприємницької діяльності" із змінами, внесеними Указом Президента України № 1011/2000 чітко встановлена періодичність таких перевірок, а саме не частіше одного разу на календарний рік. Причому в цьому ж Указі вказано, що право на проведення планової вибіркової перевірки суб'єкта підприємницької діяльності надається лише в тому разі, коли йому не пізніше ніж за 10 календарних днів до початку зазначеної перевірки надіслано письмове повідомлення із зазначенням дати її проведення. Письмове повідомлення за встановленою формою передається посадовій особі підприємства під розписку або наділяється листом з повідомленням про вручення. Тут у пильників може виникнути бажання уникнути перевірки, не прийнявши повідомлення. Зауважимо на тому, що уникнути документальної перевірки дуже складно через достатньо високій рівень відпрацьованості перевірок процедур і не доцільно через можливість притягнення власників або посадових осіб підприємства до адміністративної відповідальності за протидію представникам контролюючих органів в процесі проведення перевірок, що в майбутньому може бути одним із доказів навмисного ухилення від сплати податків, а за це передбачена кримінальна відповідальність.

Документальна перевірка дотримання вимог податкового і валютного законодавства відбулася. Результати проведення перевірки оформляються актом у двох примірниках, який складається представниками податкових органів, а підписується всіма посадовими особами контролюючих органів, що брали в ній участь, та посадовими особами підприємства. Якщо останні незгодні з фактами, викладеними в акті, в багатьох випадках вони вказують свою незгоду простим не підписанням вказаного документу. Не робить цього: по-перше, нагадаємо законодавчо встановлений обов'язок пильника підписати акт; по-друге, при відмові посадових осіб підприємства від підписання акта документальної перевірки службові особи податкових органів складають акт довідкової форми, який засвідчує факт такої відмови і підписується не менш як двома особами. В ньому зазначається факт ознайомлення керівника і головного бухгалтера підприємства із змістом акта документальної перевірки, а також правами, обов'язками та відповідальністю пильника, і їх підписи вже не потрібні. Тому у разі незгоди пильника з положеннями акта він підписує його із записом про заперечення і розпочинає процедуру адміністративного або судового оскарження, порядок якої передбачений Законом України № 2181. Для тих пильників, хто чітко знає, а головне - може довести, що правда на його боці, нагадаємо, що судові витрати в таких випадках перепадають на винну сторону. Тому успіхів Вам у відстоюванні власних інтересів у сфері оподаткування, які насамперед базуються на обізнаності з нормами податкового законодавства.