

ЕТАПИ ПРОВЕДЕННЯ КАМЕРАЛЬНИХ, ПЛАНОВИХ І ПОЗАПЛАНОВИХ ВИЌЗНИХ ПОДАТКОВИХ ПЕРЕВІРОК

Основною формою податкового контролю є податкова перевірка, що представляє собою діяльність податкових органів (або, у деяких випадках, аудиторських, громадських організацій) щодо аналізу й дослідження первинної облікової та звітної документації, пов'язаної зі сплатою податкових платежів, з метою перевірки своєчасності й повноти сплати податків і зборів, правильного ведення податкового обліку, обчислення сум податкових платежів, здійснення податкової звітності [1, с. 320]. У науковій літературі виділяють різні підстави класифікації податкових перевірок [1, с. 323–329]. Так, одним із критеріїв розмежування податкових перевірок є саме місце їх проведення. Залежно від місця проведення законодавством України закріплено камеральні (невиїзні) та виїзні (планові й позапланові) податкові перевірки [2; 3; 4; 5].

Одним із факторів, який впливає на їх ефективність, є правильне моделювання етапів проведення податкової перевірки тому, що в такий спосіб можна деталізувати контрольний процес в цілому.

Дослідженню цього питання приділено певну увагу в роботах В. М. Горшньова, І. Б. Шахова [6], В. В. Бурцева [7], О. А. Ногіної [8], О. В. Жигаленко [9].

Метою статті є дослідження етапів здійснення камеральних, планових і позапланових виїзних податкових перевірок і визначення взаємозв'язку між цими етапами.

Не можна заперечувати того факту, що будь-яка контрольна діяльність має багатостадійний характер та розвивається поетапно. Проте при визначенні основних етапів як контрольної діяльності взагалі, так і податкової зокрема існує цілий спектр наукових думок [8, с. 131]. У контексті даного дослідження ми не маємо змоги зупинитися на усіх існуючих на сьогодні точках зору з цього приводу, тому обзначимо лише деякі з них.

Так, В. М. Горшньов та І. В. Шахов розмежовують стадії контрольної діяльності на стадії логічної послідовності контрольного процесу і стадії функціонального призначення. Автори до першої групи відносять встановлення фактичних обставин справи, вибір і аналіз норми права, вирішення справи, що виражається в акті застосування права, а до другої — організаційно-підготовчу, встановлення фактичних обставин справи й аналіз фактів, вироб-

лення і прийняття рішення, перевірку виконання рішення [6, с. 84–85].

В. В. Бурцев, досліджуючи це питання, пропонує виділяти не стадії, а етапи контролю:

підготовка контролю, що включає попереднє (первинне) планування, обстеження (попередній огляд), планування;

проведення контролю, що включає здійснення контрольних процедур по суті та отримання контрольних доказів, звітність за результатами контролю;

реалізація результатів контролю, що включає доведення результатів контролю до зацікавлених осіб, перевірку прийняття заходів за результатами контролю [7, с. 245–278].

Хотілося б звернути увагу на те, що вчений, досліджуючи контрольний процес в цілому, на наш погляд, виділяє етапи саме його окремих форм і зокрема, перевірки.

У цьому контексті необхідно відразу пояснити власну позицію щодо можливості використання категорій «етап» і «стадія». Представляється, що правильним вживання обох термінів, оскільки ці слова є синонімічними [10; 11].

Є. В. Поролло, досліджуючи безпосередньо податковий контроль, характеризує такі його стадії: реєстрація й облік платників податків, прийняття податкової звітності, здійснення камеральних перевірок, нарахування платежів до сплати, контроль за своєчасною сплатою нарахованих сум, проведення документальних перевірок, контроль за реалізацією матеріалів перевірок і сплатою нарахованих фінансових санкцій й адміністративних штрафів [12, с. 8]. Така точка зору представляється спірною. Дослідник окремими стадіями виділяє камеральну перевірку, нарахування платежів до сплати, проведення документальних перевірок. Виникає уявлення, що в обов'язковому порядку такі дії мають циклічно повторюватися. Безумовно, ознакою стадій взагалі є їх циклічний характер, проте підміняти це поняття видами чи контрольними діями навряд чи є правильним.

Іншої точки зору (відмінної від Є. В. Поролло) дотримується О. А. Ногіна, яка пропонує виділити такі етапи податкового контролю:

1. Проведення обліку організацій і фізичних осіб у податкових органах.

© Ю. О. Соловійова, 2010

2. Підготовчий етап здійснення податкового контролю.

3. Призначення заходів податкового контролю.

4. Проведення заходів податкового контролю.

5. Оформлення результатів податкового контролю і складання підсумкового документу.

6. Обмін контрольною інформацією з уповноваженими органами [8, с. 135–139].

На наш погляд, запропоновані авторкою етапи найбільш повно відображають процес податкового контролю, проте з урахуванням дослідження нами саме камеральних, планових і позапланових виїзних податкових перевірок представляється доцільним їх уточнення у зв'язку з тим, що такі види податкових перевірок характеризуються певними особливостями. Але перш ніж безпосередньо перейти до цього розгляду, зазначимо, що їх проведення регулюється низкою нормативно-правових актів [3; 4; 5], аналіз яких дозволяє сформулювати їх визначення.

Так, відповідно до пп. 4.2.2 п. 4.2. ст. 4 Закону України «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами» камеральна податкова перевірка представляє собою перевірку, що проводиться контролюючим органом виключно на підставі даних, зазначених у податкових деклараціях, без проведення будь-яких інших видів перевірок платника податків [3]. Як цілком вірно зазначив професор М. П. Кучерявенко, камеральна податкова перевірка характеризується деякими особливостями:

її проведення не вимагає спеціального рішення посадової особи контролюючого органу, здійснюється, фактично, автоматично при наданні зобов'язаними особами відомостей контролюючому органу;

здійснення камеральної перевірки обумовлено обов'язками працівників контролюючих органів;

проводиться за місцем перебування контролюючого органу;

проводиться виходячи з документів і відомостей, що є в наявності контролюючого органу;

до ухвалення рішення в зобов'язаної особи можуть бути витребувані пояснення, додаткові документи й відомості [1, с. 325].

Виїзною податковою перевіркою вважається перевірка, що проводиться за місцезнаходженням платника податків чи за місцем розташування об'єкта права власності на підставі даних податкових декларацій та існуючих у податкових органах документів і відомостей про діяльність і майно платника податків і зборів, а також отриманих у нього документів і відомостей [1, с. 325]. Ст. 11-1 Закону України «Про державну податкову службу в Україні» закріплено, що виїзна податкова перевірка може бути плановою та позаплановою [2]. Відмінність цих перевірок полягає у наступному:

1. На відміну від позапланової виїзної податкової перевірки, планова повинна бути передбачена у плані роботи органу державної податкової служби.

2. Планова виїзна податкова перевірка проводиться за письмовим рішенням керівника відповідного органу державної податкової служби не частіше одного разу на календарний рік, а позапланова виїзна податкова перевірка може здійснюватися за рішенням керівника податкового органу, яке оформляється наказом (у разі виникнення обставин, які будуть перелічені нами пізніше), а в інших випадках — на підставі рішення суду.

3. У розгляді питання в суді про надання дозволу на проведення позапланової виїзної податкової перевірки мають право брати участь представники суб'єкта господарської діяльності. Повідомлення про місце, дату та час розгляду питання про надання дозволу на проведення позапланової виїзної податкової перевірки направляється не пізніше ніж за три робочі дні до дати такого розгляду. Право на проведення планової виїзної податкової перевірки платника податків надається лише у тому випадку, коли йому не пізніше ніж за десять днів до дня проведення зазначеної перевірки надіслано письмове повідомлення із зазначенням дати початку та закінчення її проведення.

4. Тривалість планової виїзної податкової перевірки не повинна перевищувати 20 робочих днів, а щодо суб'єктів малого підприємництва — 10 робочих днів. Тривалість позапланової виїзної податкової перевірки не повинна перевищувати 10 робочих днів, а щодо суб'єктів малого підприємництва — 5 робочих днів.

Подовження термінів проведення планової виїзної податкової перевірки можливе на термін не більш як 10 робочих днів, а стосовно суб'єктів малого підприємництва — 5 робочих днів. Подовження термінів проведення позапланової виїзної податкової перевірки можливе на термін не більш як 5 робочих днів, а стосовно суб'єктів малого підприємництва — 2 робочі дні [2].

Проте, якщо не поділяти виїзну податкову перевірку на планову та позапланову, можна виділити такі її особливості:

може здійснюватися як відносно безпосередньо платників податків, так і інших зобов'язаних осіб (податкових агентів, збирачів податків і зборів), пов'язаних з виконанням обов'язків платників;

в основі проведення виїзної податкової перевірки лежить рішення посадової особи контролюючого органу. Так, планова виїзна податкова перевірка проводиться за письмовим рішенням керівника відповідного органу податкової служби, позапланова — за рішенням керівника податкового органу, яке оформляється наказом чи за рішенням суду [2].

проведення виїзної податкової перевірки може здійснюватися й на спеціальних підставах (ліквідація або реорганізація організації платника податків тощо);

виїзна податкова перевірка може виступати в якості одного з елементів комплексу заходів контролю (поряд з обстеженням, оглядом, інвентаризацією тощо) [1, с. 325–326].

Отже, з урахуванням особливостей камеральних, планових і позапланових виїзних податкових перевірок пропонуємо такі етапи та підетапи їх проведення:

1. Підготовка до проведення камеральних, планових і позапланових виїзних податкових перевірок. Ефективність податкового контролю взагалі передбачає отримання якісних результатів при мінімальних витратах на підготовку і здійснення контролюючих заходів, що досягається перш за все якісним плануванням і організацією діяльності податково-го органу [8, с. 136].

1.1. Складання планів проведення податкових перевірок на певний строк (так, для проведення планової виїзної податкової перевірки необхідною умовою є наявність її у плані роботи органу державної податкової служби).

Відповідно до ст. 2 Постанови Кабінету Міністрів України «Про затвердження Порядку координації проведення планових виїзних перевірок органами виконавчої влади, уповноваженими здійснювати контроль за нарахуванням і сплатою податків і зборів (обов'язкових платежів) «формування планів-графіків планових виїзних перевірок фінансово-господарської діяльності суб'єктів господарювання здійснюється щокварталу всіма контролюючими органами за місцезнаходженням суб'єкта господарювання чи за місцем розташування об'єкта права власності, стосовно якого проводиться така перевірка [4].

1.2. Попереднє ознайомлення зі станом розрахунків платника податків, відносно якого планується здійснення податкової перевірки та виявлення обставин відповідно до яких буде проводитись перевірка.

Для камеральної податкової перевірки — попереднє вивчення даних, зазначених у податкових деклараціях.

Для планової виїзної податкової перевірки — попереднє ознайомлення з показниками фінансово-господарської діяльності платника податків (обсягу виторгу, обсягу продажу, вид діяльності, кількість працівників тощо).

Не можна не звернути увагу на той факт, що особливістю проведення позапланових виїзних податкових перевірок є вичерпний перелік обставин їх проведення, який закріплено у ст. 11-1 Закону України «Про державну податкову службу в Україні» [2]. Саме тому на цьому етапі вкрай важливим є встановлення однієї з наступних обставин:

за наслідками перевірок інших платників податків виявлено факти, які свідчать про порушення платником податків законів України про оподаткування, валютного законодавства, якщо платник податків не надасть пояснення та їх документальні підтвердження на обов'язковий письмовий запит органу державної податкової служби протягом десяти робочих днів із дня отримання запиту;

платником податків не подано в установлений строк податкову декларацію або розрахунки, якщо їх подання передбачено законом;

виявлено недостовірність даних, що містяться в податковій декларації, поданій платником податків, якщо платник податків не надасть пояснення та їх документальні підтвердження на обов'язковий письмовий запит органу державної податкової служби протягом десяти робочих днів із дня отримання запиту;

платник податків подав у встановленому порядку скаргу про порушення законодавства посадовими особами органу державної податкової служби під час проведення планової чи позапланової виїзної перевірки, в якій вимагає повного або часткового скасування результатів відповідної перевірки;

у разі виникнення потреби у перевірці відомостей, отриманих від особи, яка мала правові відносини із платником податків, якщо платник податків не надасть пояснення та їх документальні підтвердження на обов'язковий письмовий запит органу державної податкової служби протягом десяти робочих днів із дня отримання запиту;

проводиться реорганізація (ліквідація) підприємства;

стосовно платника податків (посадової особи платника податків) у порядку, встановленому законом, податковою міліцією заведено оперативно-розшукову справу, у зв'язку з чим є потреба у проведенні позапланової виїзної перевірки фінансово-господарської діяльності такого платника податків;

у разі, коли вищестоящий орган державної податкової служби в порядку контролю за достовірністю висновків нижчестоящого органу державної податкової служби здійснив перевірку документів обов'язкової звітності платника податків або висновків акта перевірки, складеного нижчестоящим контролюючим органом, і виявив їх невідповідність вимогам законів, що призвело до ненадходження до бюджетів сум податків і зборів (обов'язкових платежів). Позапланова виїзна перевірка в цьому випадку може ініціюватися вищестоящим органом державної податкової служби лише у тому разі, коли стосовно посадових або службових осіб нижчестоящого органу державної податкової служби, які проводили планову або позапланову виїзну перевірку зазначеного платника податків, розпочато службове розслідування або порушено кримінальну справу;

платником подано декларацію з від'ємним значенням із податку на додану вартість, яке становить більше 100 тис. гривень [2].

1.3. Добір виконавців та їх інструктаж (так, наприклад, проведення планових виїзних податкових перевірок здійснюється органами державної податкової служби одночасно з іншими органами виконавчої влади, уповноваженими здійснювати контроль за нарахуванням і сплатою податків і зборів (обов'язкових платежів). Для цього підетапу проведення виїзних перевірок характерним також є обмін інформацією податкового органу з іншими контролюючими органами.

1.4. Визначення строків проведення перевірки. Так, як було зазначено вище, Законом України «Про державну податкову службу в Україні» передбачено тривалість планових і позапланових виїзних податкових перевірок [2].

2. Юридичне оформлення рішення щодо проведення планової виїзної та позапланової виїзної податкової перевірки. Виділення цього етапу зумовлено тим, що законодавство України передбачає в окремих випадках різний порядок їх проведення (так планова виїзна податкова перевірка проводиться за письмовим рішенням керівника відповідного органу державної податкової служби не частіше одного разу на календарний рік, позапланова — за рішенням керівника податкового органу, яке оформляється наказом чи за рішенням суду [2]).

2.1. Підготовка необхідних документів для прийняття рішення щодо проведення планової виїзної та позапланової виїзної податкової перевірки.

2.2. Для позапланової виїзної податкової перевірки характерним є підетап щодо подання до суду письмового обґрунтування підстав такої перевірки та дати її початку і закінчення, склад осіб, які будуть проводити таку перевірку, документи, які свідчать про виникнення підстав для проведення такої перевірки, інформацію про вид та кількість перевірок, проведених органами державної податкової служби щодо суб'єкта господарської діяльності та наслідки таких перевірок за попередні три роки, а також на вимогу суду — інші відомості [2].

2.3. Інформування платника податків щодо проведення відносно нього планової чи позапланової виїзної податкової перевірки. Зокрема, право на проведення планової виїзної податкової перевірки платника податків надається лише у тому випадку, коли йому не пізніше ніж за десять днів до дня проведення зазначеної перевірки надіслано письмове повідомлення із зазначенням дати початку та закінчення її проведення. Щодо позапланової виїзної податкової перевірки, то в судовому розгляді питання про надання дозволу на її проведення мають право брати участь представники суб'єкта господарської діяльності, по-

відомлення про місце, дату та час розгляду зазначеного питання направляється не пізніше ніж за три робочі дні до дати такого розгляду [2].

3. Безпосереднє проведення камеральної, планової чи позапланової податкової перевірки. Необхідно зауважити той факт, що проведення податкової перевірки завжди в певній мірі є «вторгненням» у господарську діяльність суб'єктів, які перевіряються. Під час перевірки виникає безпосереднє зіткнення інтересів представника держави, яким є посадова особа, що здійснює контрольну діяльність, з одного боку, і посадової особи організації-платника податків (чи окремого підприємця) — з іншого [8, с. 137].

Тому для встановлення збалансованості інтересів обох сторін є введення чіткої правової регламентації послідовності їх дій під час здійснення камеральних, планових і позапланових податкових перевірок. Але, на жаль, українським податковим законодавством цього положення не передбачено. А це при тому, що протягом цього етапу безпосередньо реалізуються контрольні повноваження податкових органів, а також виявляються факти порушення податкового законодавства.

4. Оформлення результатів камеральної, планової та позапланової виїзної податкових перевірок. Фіксація результатів податкової перевірки в документальному вигляді має вирішальне значення для наступного притягнення до відповідальності винної особи за порушення норм податкового законодавства. На цій стадії здійснюється підготовка тексту й підписання акту податкової перевірки уповноваженими посадовими особами, а у встановлених випадках — вручення підсумкових документів особам, що перевірялись [8, с. 138].

Так, відповідно до наказу Державної податкової адміністрації України «Про затвердження Порядку оформлення результатів невіїзних документальних, виїзних планових і позапланових перевірок із питань дотримання податкового, валютного та іншого законодавства» за результатами проведення невіїзних документальних, виїзних планових і позапланових перевірок фінансово-господарської діяльності суб'єктів господарювання оформлюється акт, а в разі відсутності порушень податкового, валютного та іншого законодавства — довідка [13].

Отже, проведений нами аналіз дає змогу зробити висновок про доцільність чіткої регламентації етапів проведення камеральних, планових і позапланових виїзних податкових перевірок. Звісно, така регламентація не може відбуватися в межах Податкового кодексу України, оскільки це лише «обтяжить» його. Проте представляється доцільним закріплення етапів проведення камеральних, планових і позапланових виїзних податкових перевірок на рівні методичних рекомендацій Державної податко-

вої адміністрації України, що виглядатиме тезисно таким чином:

Етапи проведення камеральних (невїзних), планових і позапланових вїзних податкових перевірок:

1. Підготовка до проведення камеральних, планових і позапланових вїзних перевірок.

1.1. Складання планів проведення податкових перевірок на певний строк.

1.2. Попереднє ознайомлення зі станом розрахунків платника податків, щодо якого планується здійснення податкової перевірки та виявлення обставин, відповідно до яких буде проводитись перевірка.

Для камеральної податкової перевірки — попереднє вивчення даних, зазначених у податкових деклараціях.

Для планової вїзної перевірки — попереднє ознайомлення з показниками фінансово-господарської діяльності платника податків (обсягу ви торгу, обсягу продажу, вид діяльності, кількість працівників тощо).

Для позапланової вїзної податкової перевірки — вичерпний перелік обставин їх проведення.

1.3. Добір виконавців та їх інструктаж.

1.4. Визначення строків проведення перевірки.

2. Юридичне оформлення рішення щодо проведення планової вїзної та позапланової вїзної податкової перевірки.

2.1. Підготовка необхідних документів для прийняття рішення щодо проведення планової вїзної та позапланової вїзної податкової перевірки.

2.2. Подання до суду письмового обґрунтування підстав позапланової вїзної перевірки та дати її початку і закінчення, склад осіб, які будуть проводити таку перевірку, документи, які свідчать про виникнення підстав для проведення такої перевірки, інформацію про вид та кількість перевірок, проведених органами державної податкової служби щодо суб'єкта господарської діяльності та наслідки таких перевірок за попередні три роки, а також на вимогу суду — інші відомості.

2.3. Інформування платника податків щодо проведення відносно нього планової чи позапланової вїзної перевірки.

3. Безпосереднє проведення камеральної, планової чи позапланової податкової перевірки.

4. Оформлення результатів камеральної, планової та позапланової вїзної податкових перевірок.

Література

1. Кучерявенко М. П. Податкове право України: академічний курс : підручник / М. П. Кучерявенко. —

К. : Всеукраїнська асоціація видавців «Правова єдність», 2008. — 701 с.

2. Про державну податкову службу в Україні : Закон України від 04.12.1990 р. № 509-ХІІ // Відомості Верховної Ради УРСР. — 1991. — № 6. — Ст. 11; 11-1.

3. Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами : Закон України від 21.12.2000 р. № 2181-ІІІ // Відомості Верховної Ради України. — 2001. — № 10. — Ст. 4.

4. Про затвердження Порядку координації проведення планових вїзних перевірок органами виконавчої влади, уповноваженими здійснювати контроль за нарахуванням і сплатою податків і зборів (обов'язкових платежів) : Постанова Кабінету Міністрів України від 21 липня 2005 р. № 619 // Офіційний Вісник України. — 2005. — № 30. — Ст. 2; 4.

5. Про деякі заходи з дерегулювання підприємницької діяльності : Указ Президента України від 23.07.1998 р. № 817/98 // Офіційний вісник України. — 1998. — № 30. — Ст. 2; 3.

6. Горшенев В. М. Контроль как правовая форма деятельности / В. М. Горшенев, И. Б. Шахов. — М. : Юридическая литература, 1987. — 176 с.

7. Бурцев В. В. Государственный финансовый контроль: методология и организация / В. В. Бурцев. — М. : Информационно-внедренческий центр «Маркетинг», 2000. — 392 с.

8. Ногина О. А. Налоговый контроль: вопросы теории / О. А. Ногина. — СПб. : Питер, 2002. — 160 с.

9. Жигаленко О. В. Этапы налогового контроля / О. В. Жигаленко // Економіка, фінанси, право. — 2007. — № 4. — С. 23—28.

10. Словарь синонимов. [Электронный ресурс]. — Режим доступа : <http://slova.zkir.ru/dict/статья>.

11. Словарь синонимов. [Электронный ресурс]. — Режим доступа : <http://www.synonymizer.ru/index.php?sword=%FD%F2%E0%EF>.

12. Поролло Е. В. Налоговый контроль: принципы и методы проведения / Е. В. Поролло. — Рн/Д. : Экспертное бюро. — М. : Гардарика, 1996. — 164 с.

13. Про затвердження Порядку оформлення результатів невізних документальних, вїзних планових і позапланових перевірок з питань дотримання податкового, валютного та іншого законодавства : Наказ Державної податкової адміністрації України від 10.08.2005 р. № 327 : Зареєстровано в Міністерстві юстиції України 25.08.2005 р. за № 925/11205 // Офіційний вісник України. — 2008. — № 89. — Ст. 1.

Подано до редакції 07.09.2010 р.