

МІСЦЕ ПОДАТКОВИХ ПЕРЕВІРОК У СФЕРІ ПОДАТКОВОГО КОНТРОЛЮ

PLACE OF TAX AUDITS IN THE FIELD OF TAX CONTROL

Досліджено теоретичні аспекти здійснення податкового контролю та визначено місце податкових перевірок у ньому. З урахуванням змін податкового законодавства місце податкових перевірок проаналізовано з виділенням таких елементів, як сутність, об'єкт і суб'єкт податкових перевірок, склад податкових правопорушень, способи їх здійснення та форми, визначені Податковим кодексом України. Обґрунтовано, що за допомогою податкових перевірок контролюючі органи перевіряють дотримання платниками податків податкової дисципліни, що, своєю чергою, впливає на рівень податкової безпеки держави і визначає у підсумку її економічну залежність.

Ключові слова: податкові перевірки, податковий контроль, камеральна перевірка, фактична перевірка, документальна перевірка, зустрічна звірка, податкова безпека держави.

Исследованы теоретические аспекты осуществления налогового контроля и определено место налоговых проверок в нем. С учетом изменений налогового законодательства место налоговых проверок проанализировано с выделением таких элементов, как сущность, объект и субъект налоговых проверок, состав налоговых правонарушений, способы их осуществле-

ния и формы, определенные Налоговым кодексом Украины. Обосновано, что с помощью налоговых проверок контролирующие органы проверяют соблюдение налогоплательщиками налоговой дисциплины, что, в свою очередь, влияет на уровень налоговой безопасности государства и определяют в итоге ее экономическую зависимость.

Ключевые слова: налоговые проверки, налоговый контроль, камеральная проверка, фактическая проверка, документальная проверка, встречная сверка, налоговая безопасность государства.

Theoretical aspects of the implementation of tax control are investigated, as well as the place of tax audits in it is determined. Taking into account changes in tax legislation, the place of tax audits is analysed with the highlighting such elements as the essence, object, and subject of tax audits, the composition of tax offenses, their implementation and forms specified by the Tax Code of Ukraine. It is substantiated that with the help of tax audits, controlling bodies check compliance with taxpayers' tax discipline, which, in turn, affects the level of tax security of the state, as well as finally determines its economic dependence.

Key words: tax inspections, tax control, desk audit, field audit, documentary audit, cross inspections, tax security of state.

УДК 336.225.673

Литвинчук І.В.

к.е.н., доцент, доцент кафедри фінансів і кредиту

Житомирський державний технологічний університет

Прохорчук Н.О.

аспірант, асистент кафедри фінансів і кредиту

Житомирський державний технологічний університет

Постановка проблеми. Важливим складником контролю у сфері фінансів є податковий контроль як система забезпечення податкової дисципліни, досягнення своєчасності й повноти виконання платниками податків своїх податкових обов'язків щодо нарахування та сплати податків, дотримання строків внесення обов'язкових платежів до бюджетів. Оскільки стан національної безпеки держави значною мірою залежить від розвитку та ефективності податкової політики держави, лояльності та гнучкості податкової системи, то чим якісніше контролюючі органи здійснюватимуть податкові перевірки, тим вищий рівень її податкової безпеки буде забезпечено. Водночас контроль як основна функція державного управління передбачає відповідальність перед суспільством, що, своєю чергою, є важливим чинником соціально-економічної стабільності держави та її фінансової безпеки.

Отже, актуальними є подальше вдосконалення методів, форм, напрямів здійснення податкового контролю, підвищення його якісного рівня.

Аналіз останніх досліджень і публікацій.

Питання стану та особливостей здійснення в Україні податкового контролю відображено в наукових працях таких учених, як П. Буряк, В. Єгарміна, Г. Нестеров, О. Ногіна, К. Хмільовська, П. Чистяков та ін. [1; 2; 4; 5; 7; 8]. Однак щодо питань удосконалення та розвитку механізму податкових перевірок у системі забезпечення податкової безпеки країни погляди дослідників протилежні.

Зокрема, залишаються невирішеними питання визначення місця податкових перевірок у сфері податкового контролю та їх впливу на податкову безпеку держави.

Постановка завдання. Метою дослідження є обґрунтування теоретичних положень організації податкового контролю як важливого складника державного фінансового контролю та визначення місця податкових перевірок у контрольному процесі.

Виклад основного матеріалу дослідження. Дослідження науковців свідчать, що податковий контроль є важливим складником державного фінансового контролю, інші вбачають у ньому самостійний вид контролю. Крім того, деякі автори ототожнюють податкову перевірку і податковий контроль, а інші – відзначають підпорядкований характер цих понять. Дискусійним залишаються й питання щодо сутності, функціонального призначення, мети і завдань, а також принципів організації податкового контролю.

Найпоширенішим визначенням податкового контролю у фінансовій літературі є таке: «Податковий контроль – це окремий складник системи управління податковою системою, що забезпечує дотримання діючого податкового законодавства для забезпечення грошовими ресурсами бюджету і державних цільових фондів» [1, с. 34].

Згідно з ПКУ, податковий контроль – система заходів, що вживаються контролюючими орга-

нами та координуються центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну фінансову політику, для контролю правильності нарахування, повноти і своєчасності сплати податків і зборів, а також дотримання законодавства з питань регулювання обігу готівки, проведення розрахункових та касових операцій, патентування, ліцензування та іншого законодавства, контроль над дотриманням якого покладено на контролюючі органи [6, ст. 61].

На нашу думку, податковий контроль є складним багатовимірним процесом, а уточнення його теоретико-методологічних засад і розроблення конкретних рекомендацій щодо вдосконалення проведення різнопланових контрольних-ревізійних та експертних заходів сприятиме підвищенню його дієвості та ефективності, впливаючи на рівень податкової безпеки держави.

Форма податкового контролю як зовнішнє вираження його змісту проявляється насамперед у застосуванні тих чи інших прийомів, способів для встановлення фактів об'єктивної дійсності та їх фіксації в документах податкового контролю. Це регламентований нормами податкового законодавства спосіб організації і проведення заходів податкового контролю, що являє собою сукупність методів, використовуваних для досягнення конкретного завдання податкового контролю; організаційна єдність контрольних заходів та процедур, об'єднаних єдиною метою [7, с. 55].

Однією з форм податкового контролю є податкові перевірки, суть яких полягає у проведенні податковим органом комплексу заходів, що регламентовані нормативно-правовими актами про податки і збори та мають за мету перевірку правильності й повноти сплати податків, зборів і обов'язкових платежів у відповідні бюджети, а також дотримання інших норм податкового законодавства. Водночас визначення форм податкового контролю як законодавчо регламентованих способів організації контрольних заходів не охоплює всю складність і повноту цього питання.

У світовій практиці використовується багато форм практичної організації контрольних перевірок. Аналіз правових актів податкового законодавства різних країн свідчить про наявність різноманітних форм податкового контролю і податкових перевірок. При цьому можна помітити, що за однакового змісту існує різне номінальне позначення цих форм і, навпаки, за майже ідентичності формального визначення – різний зміст [3].

Згідно з типовою програмою податкового аудиту Управління з бюджетних питань МВФ, податково-перевірочна робота містить такі блоки:

– перевірка показників, наведених у звітах (внутрішньо документальний і перехресний контроль даних різних звітів платника податків);

– реєстраційний (позаплановий), що передбачає відвідування платників податків, переважно новостворених малих і середніх організацій;

– спеціальні та комплексні перевірки (документальний виїзний контроль);

– розслідування випадків податкового шахрайства. У найбільш серйозних випадках шахрайства може знадобитися проведення кримінального розслідування, що передбачає обшуки (в офісах чи вдома), вилучення доказів, показання свідків тощо.

Отже, загальноновизнаними формами контрольної діяльності податкових органів є камеральна (перевірка податкових декларацій) і виїзна (податковий аудит) перевірки [10, с. 73–76].

Особливість податкового контролю у вигляді податкових перевірок полягає у тому, що її суб'єктами є не лише безпосередньо платники податків і зборів, а й податкові агенти, які представляють зобов'язану сторону в податкових правовідносинах, а також свідки та експерти.

Об'єктом податкової перевірки є дії (бездіяльність) особи, що перевіряється, з належного обліку і здійснення операцій з об'єктами оподаткування, дотримання порядку сплати податків та зборів (обов'язкових платежів), правомірного використання податкових пільг, а предметом – грошові документи, бухгалтерські книги, звіти, кошториси, декларації, інші носії інформації, пов'язані з обчисленням і сплатою податків та зборів (обов'язкових платежів) [5].

Згідно з податковим законодавством, формами податкових перевірок є:

– камеральна перевірка, яка проводиться у приміщенні контролюючого органу виключно на підставі даних, зазначених у податкових деклараціях (розрахунках) платника податків та даних системи електронного адміністрування податку на додану вартість (даних центрального органу виконавчої влади, що реалізує державну політику у сфері казначейського обслуговування бюджетних коштів, в якому відкриваються рахунки платників у системі електронного адміністрування податку на додану вартість, даних Єдиного реєстру податкових накладних та даних митних декларацій), а також даних Єдиного реєстру акцизних накладних та даних системи електронного адміністрування реалізації пального;

– документальна перевірка, предметом якої є своєчасність, достовірність, повнота нарахування та сплати всіх передбачених податковим кодексом податків та зборів, а також дотримання валютного та іншого законодавства, контроль над дотриманням якого покладено на контролюючі органи, дотримання роботодавцем законодавства щодо укладення трудового договору, оформлення трудових відносин із працівниками (найманими особами) та яка проводиться на підставі податко-

вих декларацій (розрахунків), фінансової, статистичної та іншої звітності, реєстрів податкового та бухгалтерського обліку, ведення яких передбачено законом, первинних документів, які використовуються в бухгалтерському та податковому обліку і пов'язані з нарахуванням і сплатою податків та зборів, виконанням вимог іншого законодавства, контроль над дотриманням якого покладено на контролюючі органи, а також отриманих в установленому законодавством порядку контролюючим органом документів та податкової інформації, у тому числі за результатами перевірок інших платників податків;

– фактична перевірка, що здійснюється за місцем фактичного провадження платником податків діяльності, розташування господарських або інших об'єктів права власності такого платника. Така перевірка здійснюється контролюючим органом щодо дотримання норм законодавства з питань регулювання обігу готівки, порядку здійснення платниками податків розрахункових операцій, ведення касових операцій, наявності ліцензій, свідоцтв, у тому числі про виробництво та обіг підакцизних товарів, дотримання роботодавцем законодавства щодо укладення трудового договору, оформлення трудових відносин із працівниками (найманими особами) [6].

Своєю чергою, Н.А. Маринів класифікувала податкові перевірки: 1) залежно від обсягу контрольованих дій на: вибіркові (перевірки, що здійснюються для аналізу конкретних питань у діяльності контрольованого суб'єкта), комплексні (перевірки, що здійснюються для аналізу всієї діяльності контрольованого суб'єкта), цільові чи тематичні (перевірки окремого напрямку діяльності чи виду операцій суб'єкта, що контролюється); 2) залежно від повноти охоплення предметів контролю на: часткові (перевірка частини документів, що виділяються за певним принципом) та суцільні (перевірка усіх документів контрольованого суб'єкта, що стосуються виконання ним податкового обов'язку); 3) залежно від місця проведення на: камеральні, які, своєю чергою, вона поділяє на формальні (перевірка наявності необхідних документів та форм звітності, порядку та форми їх заповнення, усіх передбачених законодавством підписів тощо), арифметичні (перевірка правильності арифметичного підрахунку підсумкових сум у документах), безпосередньо камеральні (перевірка цифрових даних, відповідно з якими визначається сума податку, його ставки, пільги та відшкодування) та виїзні; 4) залежно від періодичності їх проведення на: планові, позапланові (до яких вона зараховує і повторну перевірку). Окремо науковець виділяє зустрічну податкову перевірку та перевірку стану збереження активів платника податків, які перебувають у податковій заставі [3, с. 116–123].

Значна увага приділялася і зустрічним перевіркам. На думку П.М. Чистякова, зустрічна перевірка – лише різновид позапланової перевірки [8].

Для отримання податкової інформації, необхідної у зв'язку з проведенням перевірок, контролюючі органи мають право здійснювати зустрічні звірки даних суб'єктів господарювання щодо платника податків.

Під час зустрічної звірки здійснюється співставлення даних, отриманих від платників податків та інших суб'єктів інформаційних відносин, для документального підтвердження господарських відносин із платником податків та зборів, а також підтвердження відносин, виду, обсягу й якості операцій та розрахунків, що здійснювалися між ними, для з'ясування повноти їх відображення в обліку платника податків.

Під час проведення зустрічної звірки з'ясовуються лише питання, зазначені у письмовому запиті контролюючого органу на проведення зустрічної звірки.

Форма запиту контролюючого органу на проведення зустрічної звірки встановлюється центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну фінансову політику.

Зустрічні звірки не є перевірками і проводяться в порядку, визначеному Кабінетом Міністрів України. За результатами зустрічних звірок складається довідка, що надається суб'єкту господарювання у 10-денний строк. Повторне здійснення зустрічних звірок контролюючими органами з одного й того самого питання заборонено [6].

В умовах постійних змін податкового законодавства важливим є визначення місця податкових перевірок у системі податкового контролю. Пропонуємо в системі податкового контролю виділити такі елементи: сутність, об'єкт і суб'єкт податкових перевірок, склад податкових правопорушень, способи їх здійснення та форми, визначені Податковим кодексом України.

Місце податкових перевірок у системі податкового контролю представлено на рис. 1.

Враховуючи, що одними з ключових індикаторів податкової безпеки держави є кваліфіковані кадри у сфері оподаткування, ефективність адміністрування податків та дієвість податкового контролю [9, с. 7], велике значення має ефективність діяльності органів державної фіскальної служби та інших уповноважених контролюючих органів через здійснення ними податкових перевірок.

Оскільки на рівень податкової безпеки впливає гарантоване надходження податкових платежів до бюджету, що залежить від ефективно діючої системи адміністрування податків і зборів, то податкові перевірки дають змогу податковій системі реалізувати фіскальну функцію для максимального узгодження інтересів держави, платників податків та суспільства у цілому.

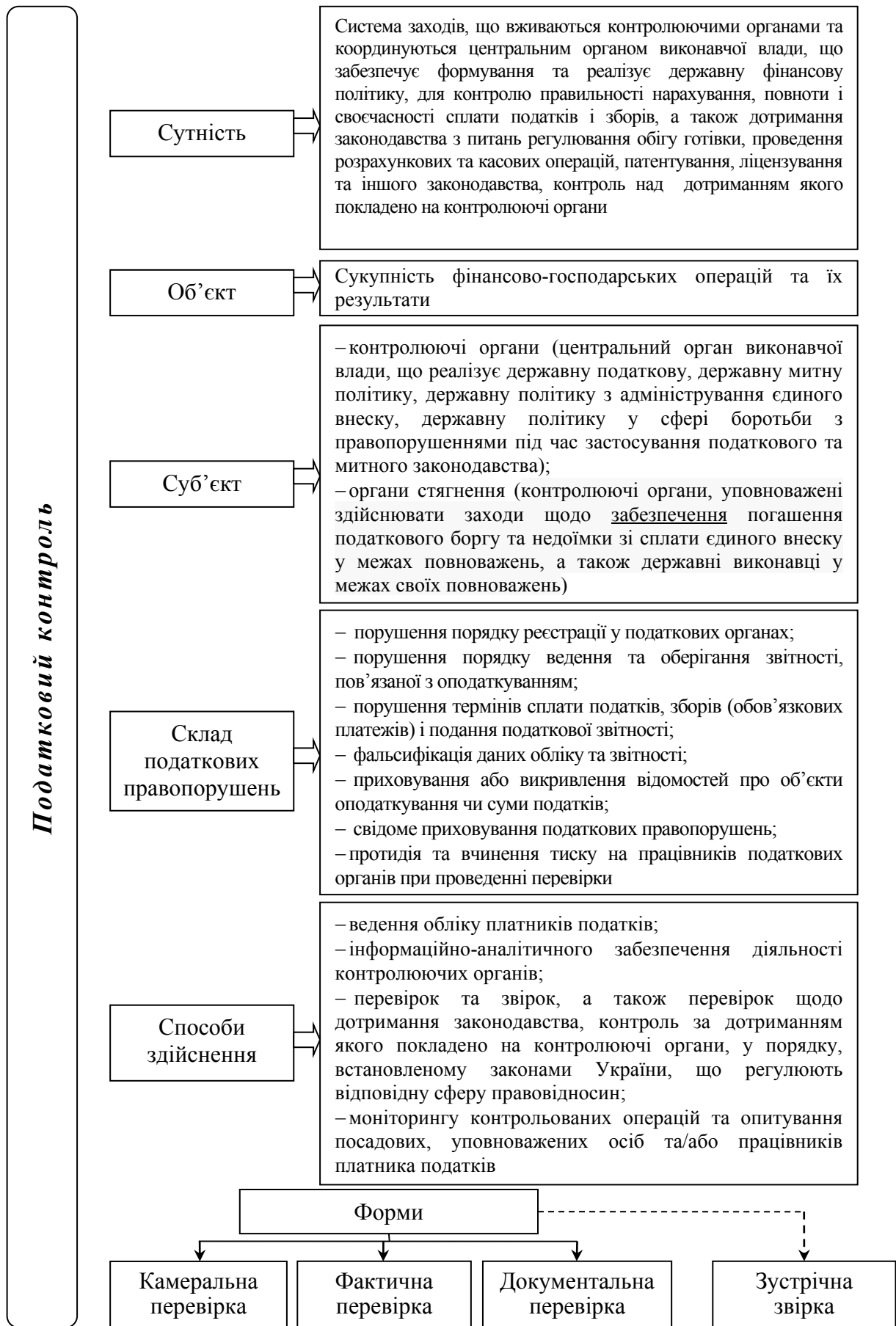


Рис. 1. Місце податкових перевірок у системі податкового контролю [6]

Висновки з проведеного дослідження. Економічна та політична ситуація в Україні залишається нестабільною, постійні зміни в податковому законодавстві вимагають подальших досліджень цієї проблеми для вироблення нових методик та інструментарію здійснення податкових перевірок контролюючими органами, що впливатиме на забезпечення рівня податкової безпеки держави. Сучасний стан податкового контролю в Україні має свої недоліки та потребує вдосконалення, тому перспективним напрямом подальших досліджень має стати забезпечення ефективності проведення податкових перевірок, повноти використання бази оподаткування суб'єктами господарювання через сплату податків, зборів і обов'язкових платежів та своєчасність їх внесення до відповідних бюджетів, що впливатиме на реалізацію ефективного соціально-економічного розвитку держави.

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Податковий контроль / П.Ю. Буряк, Б.А. Карпінський, Н.С. Залуцька. К.: Хай-Тек Прес, 2007. С. 34.
2. Єгарміна В.Д. Податковий контроль: теоретичні засади та практика застосування. Зб. наук. пр. Нац. ун-ту держ. податк. служби України. 2011. № 1. С. 166–176.
3. Маринів Н. Податковий облік як спосіб здійснення податкового контролю. Вісник Національної академії правових наук України. 2014. № 3 (78). С. 116–123.
4. Нестеров Г.Г. Развитие механизмов налогового контроля в системе обеспечения экономической безопасности России: автореф. дис. ... канд. экон. наук: спец. 08.00.10 «Финансы, денежное обращение и кредит». М., 2009. 26 с.
5. Ногина О.А. Налоговый контроль: вопросы теории. СПб.: Питер, 2002. 160 с.
6. Податковий кодекс України від 13.07.2017 № 2143-VIII. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.
7. Хмільовська К.В. Організаційні засади податкового контролю. Фінанси України. 2003. № 2. С. 50–58.
8. Чистяков П.М. Контроль органів державної податкової служби України за підприємницькою діяльністю, яка підлягає ліцензуванню: теорія та практика реалізації: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07. Запоріжжя, 2004. 256 с.
9. Цимбалюк І.О. Податкова безпека в системі фінансової безпеки держави. Стратегічне управління національним економічним розвитком: монографія: у 2-х т.; за заг. ред. О.В. Кендюхова. Донецьк: ДонНТ, 2013. Т. 2. С. 13–23.
10. Шевчук О.А. Формы и методы налогового контроля. Экономический часопис XXI. 2013. № 1. С. 73–76.

REFERENCES:

1. Buriak P.Yu, Karpins'kyj B.A, Zaluts'ka N.S. (2007) Podatkovyj kontrol' [Tax control] K.: Khaj-Tek Pres,. pp 34. (in Ukrainian)
2. Yeharmina V. D. (2011) Podatkovyj kontrol': teoretichni zasady ta praktyka zastosuvannia [Tax Control: Theoretical Basis and Practice of Application] Zb. nauk. pr. Nats. un-tu derzh. podatk. sluzhby Ukrainy, no 1, pp 166–176. (in Ukrainian)
3. Maryniv N. (2014) Podatkovyj oblik yak sposib zdzijsnennia podatkovoho kontroliu [Tax accounting as a method of tax control] Visnyk Natsional'noi akademii pravovykh nauk Ukrainy no 3 (78), pp 116-123 (in Ukrainian)
4. Nesterov H. H. (2009) Razvytye mekhanizmov nalohovoho kontroliia v systeme obespechenia ekonomicheskoy bezopasnosti Rossyy [Development of mechanisms of tax control in the system of economic security of Russia] (PhD Thesis), Moscow
5. Nohyna O. A.(2002) Nalohovyj kontrol': voprosy teoryy [Tax control: theory issues] SPb.: Pyter, pp 160 (in Russian)
6. Podatkovyj kodeks Ukrainy (2017) [Tax Code of Ukraine] Available at: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>. (in Ukrainian)
7. Khmil'ovs'ka K. V. (2003) Orhanizatsijni zasady podatkovoho kontroliu [Organizational fundamentals of tax control] Finansy Ukrainy no2, pp 50–58. (in Ukrainian)
8. Chystiakov P.M. (2004) Kontrol' orhaniv derzhavnoi podatkovoi sluzhby Ukrainy za pidpriemnyts'koiu diial'nistiu, iaka pidliahaie litsenzuvanniu: teoriiia ta praktyka realizatsii [Control of the bodies of the State Tax Service of Ukraine for the business activity subject to licensing: the theory and practice of realization] (PhD Thesis), Zaporizhzhia
9. Tsymbaliuk I.O., Kendiukhov O.V. (2013) Podatkova bezpeka v systemi finansovoi bezpeky derzhavy [Tax Security in the System of Financial Security of the State] Stratehichne upravlinnia natsional'nym ekonomichnym rozvytkom: monohrafiia: v 2 t., Donets'k: DVNZ "DonNT", vol T.2, pp 392. (in Ukrainian)
10. Shevchuk O.A. (2013) Formy y metody nalohovoho kontroliia. [Forms and methods of tax control] Ekonomichnyj chasopys KhKhl, vol 1, pp 73-76. (in Russian)

Lytvynchuk I.V.Candidate of Economic Sciences, Associate Professor
Senior Lecturer at Department of Finance and Crediting
Zhytomyr State Technological University**Prochorchuk N.O.**Postgraduate Student
Assistant Lecturer at Department of Finance and Crediting
Zhytomyr State Technological University

PLACE OF TAX AUDITS IN THE FIELD OF TAX CONTROL

The article defines the place of tax audits in the field of tax control and their impact on tax security of the state. The main attention is paid to the study of the theoretical aspects of the implementation of tax control and to determining the place of tax audits in it. Taking into account changes in tax legislation, the place of tax audits is analysed with the highlighting such elements as the essence, object, and subject of tax audits, the composition of tax offenses, the methods of their implementation, and the forms specified by the Tax Code of Ukraine. It is substantiated that with the help of tax audits, controlling bodies check tax discipline compliance of taxpayers, which, in turn, affects the level of tax security of the state and finally determines its economic dependence.

Taking into account the foreign experience of tax audits, the use of different forms of their conduct is defined. Analysis of tax legislation legal acts of different countries indicates the presence of various forms of tax control and tax audits. In this case, one can notice that for the same content, there is a different denomination of these forms, and vice versa, for almost identical formal definition – different content. However, it is proved that the use of many forms of practical organization of control measures positively affects the quality of their implementation by the supervisory authorities.

The influence of tax inspections on tax security of the country is determined. It is proved that some of the key indicators of tax security of the state are as follows: qualified personnel in the field of taxation, the efficiency of tax administration, as well as the effectiveness of tax control. Therefore, the effectiveness of the activity of the bodies of the state fiscal service and other authorized control bodies is important due to their tax audits.

The economic and political situation in Ukraine remains unstable, constant changes in tax legislation require further research of this issue in order to develop new methods and tools for carrying out tax audits by controlling bodies that will affect the level of tax security of the state. Thus, the current state of tax control in Ukraine has its disadvantages and needs to be improved. Therefore, future research directions should be to ensure the effectiveness of tax audits, the completeness of the use of the tax base by business entities through the payment of taxes, fees, and compulsory payments and the timeliness of their inclusion in the relevant budgets, which will affect the implementation of effective socio-economic development of the state.