Є.В. Калюга. – К.: Ельга, Ніка-Центр, 2002. – 360с. 24. БутинецьФ.Ф. Організація бухгалтерського обліку: [підручник для студентів спеціальності 7.050106 "Облік і аудит" вищих навчальних закладів] / Бутинець Ф.Ф., Войналович О.П., Томашевська І.Л.; за ред. д.е.н., проф. Ф.Ф.Бутинця. – 4-те вид., доп. і перероб. – Житомир: ПП "Рута", 2005. – 528 с. 25. С.В.Івахненков Інформаційні технології в організації бухгалтерського обліку та аудиту: навч. посіб. / Сергій Володимирович Івахненков. – К.: Знання-Прес, 2003. – 349 с. 26. Маргулис А.Ш. Бухгалтерский учет в СССР – функция государственного управления / А.Ш. Маргулис // Бухгалтерский учет. – 1957. – № 10. – С. 10–17. 27. Корінько М.Д. Внутрішній контроль господарської діяльності підприємства: Навч. посіб. / За ред. М.Д. Корінька. – Фастів: Поліфаст, 2006. – 440 с. 28. Бутинець Т.А. Економіко-правові виміри функцій господарського контролю. / Т.А. Бутинець // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. Міжнародний збірник наукових праць. / Серія: Бухгалтерський облік, контроль і аналіз. Випуск 3 (18). / Відповідальний редактор д.е.н., проф. Ф.Ф. Бутинець. – Житомир: ЖДТУ, 2010. – С. 5–13. 29. Бухгалтерський облік: актуальні проблеми та рішення [Текст] : монографія / за редакцією д-ра екон. наук, проф. С.С. Герасименка, д-ра екон. наук, проф. А. О. Єпіфанова ; [С. С. Герасименко, А.О. Єпіфанов, М.Д. Корінько та ін.]. – Суми : ДВНЗ "УАБС НБУ", 2010. – 162 с.

УДК 330.101.54

І.М. Васькович, М.М. Баран
Національний університет "Львівська політехніка"

ПОДАТКОВІ ПЕРЕВІРКИ: СУЧАСНИЙ СТАН ТА ПРОЦЕДУРИ ПРОВЕДЕННЯ

© Васькович І.М. , Баран М.М., 2013

Проаналізовано досвід визначення видів податкових перевірок, сформульовані пропозиції з удосконалення визначення видів податкових перевірок, приділено увагу організації проведення перевірок.

Ключові слова: податкові перевірки, камеральна перевірка, документальна перевірка, фактична перевірка, зустрічна перевірка, планова перевірка, позапланова перевірка, виїзна перевірка, невиїзна перевірка, оперативна перевірка.

I.M. Vaskovuch, M.M.Baran
Lviv Polytechnic National University

AX VERIFICATIONS: MODERN STATE AND PROCEDURES OF LEADTHROUGH

© Vaskovuch I.M., Baran M.M., 2013

Is this article are analysed experience of tax verifications types determination, worded suggestions for improvement of tax verifications types determination, attention the questions of organization of leadthrough of verifications is spared.

Key words: tax verifications, documentary verifications, kameral'ni verifications, planned verifications, provided for by the plan not verifications, departure verifications, not departure verifications, meetings verifications, operative verifications, actual verifications.

Постановка проблеми. Питання щодо визначення видів податкових перевірок до прийняття Податкового кодексу України було одним з найдискусійніших у податковому аудиті.

Lviv Polytechnic National University Institutional Repository http://ena.lp.edu.ua

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Розгляду видів податкових перевірок приділяли увагу у своїх роботах Ю.В. Гаруст, Н.А. Маринів, Д.М. Рева, Ю.В. Кваши, П.М. Чистяков та інші, і необхідно відмітити, не безрезультатно. Проте кардинальне реформування податкового законодавства України, що відбулося з прийняттям Податкового кодексу, призвело до того, що певною мірою їх роботи втратили свою новизну, в той час як практика їх застосування вимагає постійного комплексного наукового вивчення, а отже, аналіз видів податкових перевірок, що встановлюються Податковим кодексом України, та передумови і організація їх проведення набувають особливої актуальності.

Мета та завдання дослідження. Завданням Податкового кодексу України було систематизувати всі визначення податкових перевірок, що містилися в законах і підзаконних актах, упорядкувати їх, застосувавши досвід визначення видів податкових перевірок та удосконалити з метою оптимізації податкової системи з урахуванням багатого позитивного досвіду, що нагромаджений у практиці нормотворчості і досягнення правової науки. Відповідно мета та завдання зазначеної статті полягає в тому, щоб проаналізувати досвід визначення видів податкових перевірок та законодавчі нововедення з цього приводу, сформулювати пропозиції з удосконалення визначення видів податкових перевірок.

Виклад основного матеріалу. Основна форма податкового контролю – податкова перевірка. Саме ця форма контролю є найефективнішою з точки зору виявлення та стягнення недоїмок, забезпечення податкових надходжень до бюджетів і державних цільових фондів. Податкові перевірки забезпечують безпосередній контроль за повнотою і правильністю обчислення податків і зборів, який може бути реалізований тільки шляхом порівняння податкових розрахунків (декларацій), що їх подають платники податків, з фактичними даними щодо їх фінансово-господарської діяльності.

Податкова перевірка як форма податкового контролю – це діяльність податкових та інших контролюючих органів у межах визначеної компетенції з метою встановлення правильності обчислення та сплати податків і зборів (обов'язкових платежів). Залежно від видів податкового контролю зміст її охоплює, по-перше, дослідження документів податкового обліку і звітності, в яких відображаються результати фінансово-господарської діяльності платників податків протягом звітного періоду, а по-друге, обстеження приміщень, що використовуються для одержання доходів або пов'язані з утриманням об'єктів оподаткування.

Ще донедавна види податкових перевірок закріплювалися у багатьох законодавчих актах. Накопичений нормативний матеріал потребував усунення у ньому протиріч та прогалин, які намагалися заповнити правознавці-теоретики, надаючи власні класифікації та визначення видів податкових перевірок.

Так, 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 усієї діяльності контрольованого суб'єкта), цільові чи тематичні (перевірки окремого напряму діяльності чи виду операцій суб'єкта, що контролюється); 2) залежно від повноти охоплення предметів контролю на: часткові (перевірка частини документів, щовиділяються 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) та 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 вчена виділяла зустрічну податкову перевірку та перевірку стану збереження активів платника податків, які перебувають у податковій заставі [1, с. 78].

Lviv Polytechnic National University Institutional Repository http://ena.lp.edu.ua

Вона наголошувала на недосконалості того, що критерій періодичності проведення податкових перевірок застосовується лише до виїзних перевірок, а також зазначала, що за своєю природою камеральні перевірки і є документальними невиїзними перевірками. Вона вказувала, що за змістом вони збігаються, проте за підсумками їх проведення у разі виявлення фактів порушення вимог законодавства виникають проблеми при застосуванні штрафних санкцій і пропонувала законодавчо змінити поняття "камеральні перевірки" на "документальні невиїзні перевірки" [1, с. 205].

Ю.В. Гаруст поділяє податкові перевірки на: камеральні, виїзні, комплексні, тематичні, тактичні, зустрічні, планові, позапланові, повторні, формальні, оперативні [2, с. 109], Д.М. Рева – на камеральні, виїзні (планові та позапланові), повторні, а також ті, що здійснюються за особистим проханням платника податків та ті, що проводяться відповідно до кримінально - процесуального законодавства [3, с. 93]. Як особливі види податкових перевірок П.М. Чистяков виділяв повторні (вторинні), тематичні, спеціальні (спеціалізовані), оперативні перевірки [3, с. 112].

Значна увага приділялася і зустрічним перевіркам. На думку П.М. Чистякова, зустрічна перевірка – лише різновид позапланової перевірки [4, с. 156], Ю.В. Кваши – метод податкового контролю, який застосовується при проведенні податкових перевірок [5, с. 30–31].

Завданням Податкового кодексу України було, застосувавши накопичений досвід визначення видів податкових перевірок, систематизувати і упорядкувати всі їх види, що містилися в законах і підзаконних актах, та удосконалити з метою оптимізації податкової системи.

Главою 8 розділ 2 Податкового кодексу України встановлюється, що органи ДПС мають право проводити камеральні, документальні (планові або позапланові; виїзні або невиїзні) та фактичні перевірки [6]. На нашу думку, розподіл, застосований законодавцем щодо визначення видів перевірок, не дуже вдалий. У ньому об'єднані кілька критеріїв класифікації перевірок – залежно від місця проведення (камеральні, виїзні та невиїзні), залежно від періодичності їх проведення (планові, позапланові) та залежно від предмета перевірки (документальні та фактичні). Проте такий розподіл закріплений і потребує аналізу, який наведено в таблиці.

Таблиця

Класифікаційні ознаки групування податкових перевірок

№з/п	Критерії класифікації	Вид	Визначення	Умови проведення
1	Залежно від місця проведення	Камеральні	Перевірка, яка проводиться у приміщенні органу ДПС виключно на підставі даних, зазна-чених у податкових дек-лараціях (розрахунках) платника податків [ст75 ПК]	Проводиться ДПС без рішення та скерува; -Перевірці підлягає вся подат-кова звітність; -Згода платника не потрібна; -Якщо є порушення складає-ться акт у 2 прм., підписують посадові осо-би ДПС, які проводили перевірку, реєстру-ється та вручається або надси-лає-ться протягом 3 р. д. платнику
2	Залежно від періодичності їх проведення	Документальна планова	Перевірка, предметом якої є своєчасність, достовір-ність, повнота нарахуван-ня та сплати усіх передба-чених податків та зборів, а також дотримання валют-ного та іншого законода-вства, контроль за дотри-манням якого пок-ладено на контролюючі органи,	Передбачена в плані гра-фіку ДПС; - Скерування на пере-вірку, копія наказу, службове посвід-чення; -Обовязкове повідомлення платника за 10 календ. днів; -Тривалість 30, 20, 10 робочих днів;

Lviv Polytechnic National University Institutional Repository http://ena.lp.edu.ua

Продовження табл.

№з/п	Критерії класифікації	Вид	Визначення	Умови проведення
			дотримання роботодавцем законодав-ства щодо укладення трудового договору, оформлення трудових відносин з працівник-ками (найманими осо-бами) та яка проводиться на підставі податкових декларацій (розрахунків), фінан-сової, статистичної та іншої звітності, ре-гістрів податкового та бухгалтерського обліку, ведення яких пере-дбачено законом, первинних документів, які використовуються в бухгалтерському та по-датковому обліку і по-в'язані з нарахуванням і сплатною податків та зборів виконанням ви-мог іншого законо-давства, контроль за дотриманням якого по-кладено на органи ДПС, а також отриманих в установленому законом порядку органом ДПС документів та податкової інформації, зокрема за результатами перевірок інших плат-ників податків та [ст75.1.2 ПК]	-Складається акт (довідка) протягом 5 робочих днів після останнього дня перевірки; -У разі незгоди платник подає заперечення протягом 5 робочих днів з дня отримання акту; -Здійснюється за наявності певних обставин; Податкове повідомлення-рішення приймається протягом 10 робочих днів після дня вручення плат-нику акту перевірки
		Документальна позапланова	Перевірка своєчасності, достовірності, повноти нарахування та сплати всіх податків та зборів, а також дотримання робо- тодавцем трудового законодавства та не передбачена у плані роботи органу ДПС і проводиться за наявності визначених обставин [ст78.1 ПК]	-Оформляється наказ на проведення перевірки; -До початку перевірки вручено копію наказу; -Скерування на перепе-ревірку, копія наказу, службове посвідчення; -Тривалість 15, 10, 5 робочих днів
3	Залежно від предмета перевірки	Документальна виїзною	Перевірка, яка проводиться за місцеперебуванням платника податків чи місцем розташування об'єкта права власності, стосовно якого прово-диться така перевірка [75.1.2 ПК]	-Здійснюється за наявності певних обставин (таких як для позапла-нової перевірки); -Оформляється наказ на проведення перевірки; -До початку перевірки повідомлено платника і вручено копію наказу; -Присутність платника не обов'язкова
		Документальна невиїзною	Перевірка, яка прово-диться у приміщенні органу ДПС [75.1.2 ПК]	-Скерування на пере-вірку, копія наказу, служ-бове посвідчення; -Може бути планова і позапланова

Lviv Polytechnic National University Institutional Repository http://ena.lp.edu.ua

Закінчення табл.

№з/п	Критерії класифікації	Вид	Визначення	Умови проведення
		Фактична	Перевірка, яка виконується за місцем фактичного проводження платником податків дія-льності, розташування господарських або інших об'єктів власності такого платника і здійснюється органом ДПС щодо дот-римання порядку здій-нення платниками податків розрахункових операцій, ведення касових операцій, наявності ліцензій, патентів, свідоцтв, зокрема свідоцтв про державну реєстрацію, ви-робництва та обігу підакцизних товарів, дотримання роботодавцем законодавства щодо укладення трудового договору, оформлення трудових відносин з працівниками (найманими особами) [ст. 75]	-Здійснюється без попередження особи; -Оформляється наказом та вручається безпосередньо перед початком перевірки (крім того, коли може бути проведена контрольна розрахункова опера-ція); -Скерування на перевірку, копія наказу, службове посвідчення; -Здійснюється за наяв-ності певних обставин; Тривалість не більше ніж 10 діб; -Складається акт (довідка) не пізніше наступного робочого дня

Відповідно до підпункту 73.5 ст. 75 Податкового кодексу України зустрічні перевірки тепер набули статусу зустрічних звірок. Зустрічні звірки не належать до перевірок і проводяться в порядку, визначеному Кабінетом Міністрів України [7].

Зустрічною звіркою вважається зіставлення даних первинних бухгалтерських та інших документів суб'єкта господарювання, що здійснюється органами державної податкової служби з метою документального підтвердження господарських відносин з платником податків та зборів, а також підтвердження відносин, виду, обсягу і якості операцій та розрахунків, що здійснювалися між ними, для з'ясування їх реальності та повноти відображення в обліку платника податків. За результатами зустрічних звірок складається довідка, яка надається суб'єкту господарювання у десятиденний термін.

Як ми вже зазначали у попередніх своїх статтях, питання щодо визначення зустрічних перевірок та їх місце серед податкових перевірок протягом тривалого часу слугувало предметом жвавих дискусій, тому добре, що це питання врегульоване у Податковому кодексі України .

Позитивної оцінки заслуговує також спроба врегулювання відносин між органами Державної податкової служби та платниками податків, які визначені у Податковому кодексі України. Отже, якщо посадова особа ДПС, яка здійснює перевірку, відмовляється з будь-яких причин від врахування документів, наданих платником податків під час проведення перевірки, платник має право:

– до закінчення перевірки надіслати листом з повідомленням про вручення та з описом вкладеного або надати безпосередньо до ДПС копії таких документів (засвідчені печаткою та підписом);

– протягом 5 робочих днів з дня отримання акта перевірки платник податків має право надати до ДПС документи, визначені в акті перевірки як відсутні.

Висновки і перспективи подальших досліджень. Враховуючи викладене, можемо констатувати таке:

Предметом камеральної перевірки є дані, зазначені у податкових деклараціях (розрахунках) платника податків, а предметом документальної невиїзної перевірки – податкові декларації (розрахунки), фінансова, статистична та інша звітність, регістри податкового та бухгалтерського

Lviv Polytechnic National University Institutional Repository http://ena.lp.edu.ua

обліку, ведення яких передбачено законом, первинні документи, які використовуються в бухгалтерському та податковому обліку і пов'язані з нарахуванням і сплатою податків та зборів виконанням вимог іншого законодавства, що підтверджують своєчасність, достовірність, повноту нарахування та сплати усіх передбачених податків та зборів, дотримання валютного та іншого законодавства, дотримання роботодавцем законодавства щодо укладення трудового договору, оформлення трудових відносин з працівниками, а також отримані в установленому законом порядку органом ДПС документи та податкову інформацію.

Документальна планова перевірка проводиться відповідно до плану-графіка перевірок, а якщо її проведення не передбачається, то вона проводиться за наявності передбачених у Податковому кодексі обставин, а документальна позапланова перевірка не передбачається у плані роботи органу ДПС і проводиться за наявності визначених обставин. На нашу думку, закріплення цих видів документальної перевірки у Податковому кодексі є помилковим. План-графік перевірок є внутрішнім документом органів ДПС, планові чи позапланові перевірки є лише різновидами камеральних чи виїзних перевірок.

На нашу думку, терміном "фактичні перевірки" у Податковому кодексі просто замінено термін "оперативні перевірки", який викликав значні нарікання серед правознавців та підприємців. Вважаємо, що фактичні перевірки надають податковим органам завеликі повноваження, тому з часом постане питання про їх відміну.

Звичайно, прийняття Податкового кодексу в Україні – це важливий крок в побудові цивілізованих відносин між органами ДПС та платниками податків, проте лише час та практика покажуть, чи життєздатні норми цього документу, які стосуються визначення податкових перевірок.

1. Маринів Н.А. Податкова перевірка як організаційно-правова форма реалізації податкового контролю: дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07 / Маринів Наталя Анатоліївна. – Х., 2007. – 204 с. 2. Гаруст Ю.В. Правове забезпечення контрольної діяльності податкових органів України: дис. кандидата юрид. наук : 12.00.07 / Гаруст Юрій Віталійович. – Ірпінь, 2008. – 258 с. 3. Рева Д.М. Правове регулювання податкового контролю в Україні: дис. кандидата юрид. наук : 12.00.07 / Рева Дар'я Миколаївна. – Х., 2005. – 230 с. 4. 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 / Чистяков Петро Михайлович. – Запоріжжя, 2004. – 256 с. 5. Налоговый контроль: налоговые проверки и производство по фактам налоговых правонарушений : учеб.-практич. пособ. / [Горяинов К.К., Кваша Ю.Ф., Сурков К.В. и др.]; под общ. ред. Ю.В. Кваши. – М. : Юрист, 2001. – 537 с. 6. Податковий кодекс України : Закон України : від 2 грудня 2010 р., № 2755-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon.rada.gov.ua/cgibin/laws/main.cginreg=2755-17. 7. Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами : Закон України : від 21 грудня 2000 р., № 2181-III // Відомості Верховної Ради. – 2001. – № 10. – Ст. 44. 8. Про внесення змін до деяких законодавчих актів України у зв'язку з прийняттям Податкового кодексу України : Закон України : від 2 грудня 2010 р., № 2756-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon.rada. gov.ua/cgi-bin/laws/main.cginreg=2756-17.

Lviv Polytechnic National University Institutional Repository http://ena.lp.edu.ua