

Податковий контроль у світлі Податкового кодексу України

Ключові слова: податковий контроль, система податкового контролю, Податковий кодекс, контролюючі органи.

Постановка проблеми у загальному вигляді. Зі зростанням ролі податків у формуванні дохідної частини державного бюджету виникає необхідність у більш глибокому дослідженні здійснення податкового контролю. Дієвий податковий контроль попереджає ухилення від оподаткування, сприяє покращенню податкової дисципліни платників податків, внаслідок чого забезпечується позитивна тенденція наповнення казни держави та зменшення рівня тіньової економіки [1, с.224].

Податковий контроль є необхідною умовою існування ефективної податкової системи. Він покликаний забезпечити зв'язок платників податків з органами державного управління, що наділені особливими податковими правами і повноваженнями.

У зв'язку з прийняттям Податкового кодексу, спрямованого на протидію схемам ухилення від сплати податків, виникає потреба в порівнянні наданих прав і обов'язків платникам та контролюючим органам. За цих умов зростає необхідність дослідження проблем податкового контролю у світлі Податкового кодексу України.

Аналіз досліджень і публікацій останніх років. Досліджуючи проблеми податкового контролю, зарубіжні та вітчизняні вчені зробили значний внесок у знання про податковий контроль за системністю, оригінальністю і глибиною осмислення. Ці питання розглядаються в працях А.В. Бризгаліна, О.В. Бондаренко, Л.К. Воронової, А.Г. Загороднього, А.Я. Кізіми, Ю.О. Костенка, А.І. Крисоватого, М.П. Кучерявенка, В.М. Мельника, В.А. Онищенко, А.М. Поддєрьогіна, Д.В. Реви, В.М. Родіонова, Л.А. Савченка та інших.

Виділення невирішених раніше частин загальної проблеми. Незважаючи на велику увагу, що приділяється, стан теоретичного і методичного рівнів розробок контролю податкового середовища вказує на наявність багатьох невирішених питань. Це підтверджує відсутність єдиного, загальноприйнятого підходу до визначення організаційних процедур у сфері податкового контролю.

Постановка завдання. Метою дослідження є визначення сутності та значення податкового контролю в Податковому кодексі, як важливого чинника податкової безпеки та з'ясування напрямів підвищення його ефективності в сучасних умовах.

Виклад основного матеріалу дослідження. Колосальні масштаби ухилення від сплати податків та оптимізації оподаткування ("легальне" ухилення від сплати податків) є однією з ключових проблем сучасної економіки України. За експертними оцінками, на сьогодні через дію різних схем держава недоотримує близько 21 млрд. грн. ПДВ, 7 млрд. грн. податку на прибуток. Про те, скільки грошей проходить повз бюджет через ухилення від сплати, зокрема, податку на доходи фізичних осіб, можна судити, порівнюючи декларації про доходи українських бізнесменів до їх позицій в рейтингу, який розробив журнал "Forbes". Згідно з дослідженням відомого економіста Фрідріха Шнайдера, близько 55% економіки України знаходиться у тіні [2].

Безперечно, адекватно оцінити рівень тінізації непросто. Мінекономіки говорить про 28-44%. У свою чергу, підхід Шнайдера цікавий застосуванням одного методу для 120 країн. Україна при його використанні має найбільшу "тінь" в Європі.

В Україні функцію оцінювання рівня тінізації економіки покладено на Міністерство економіки. Офіційні дані цього відомства щодо рівня тіньової економіки України за 2003-2009 роки наведені в таблиці 1.

Таблиця 1.

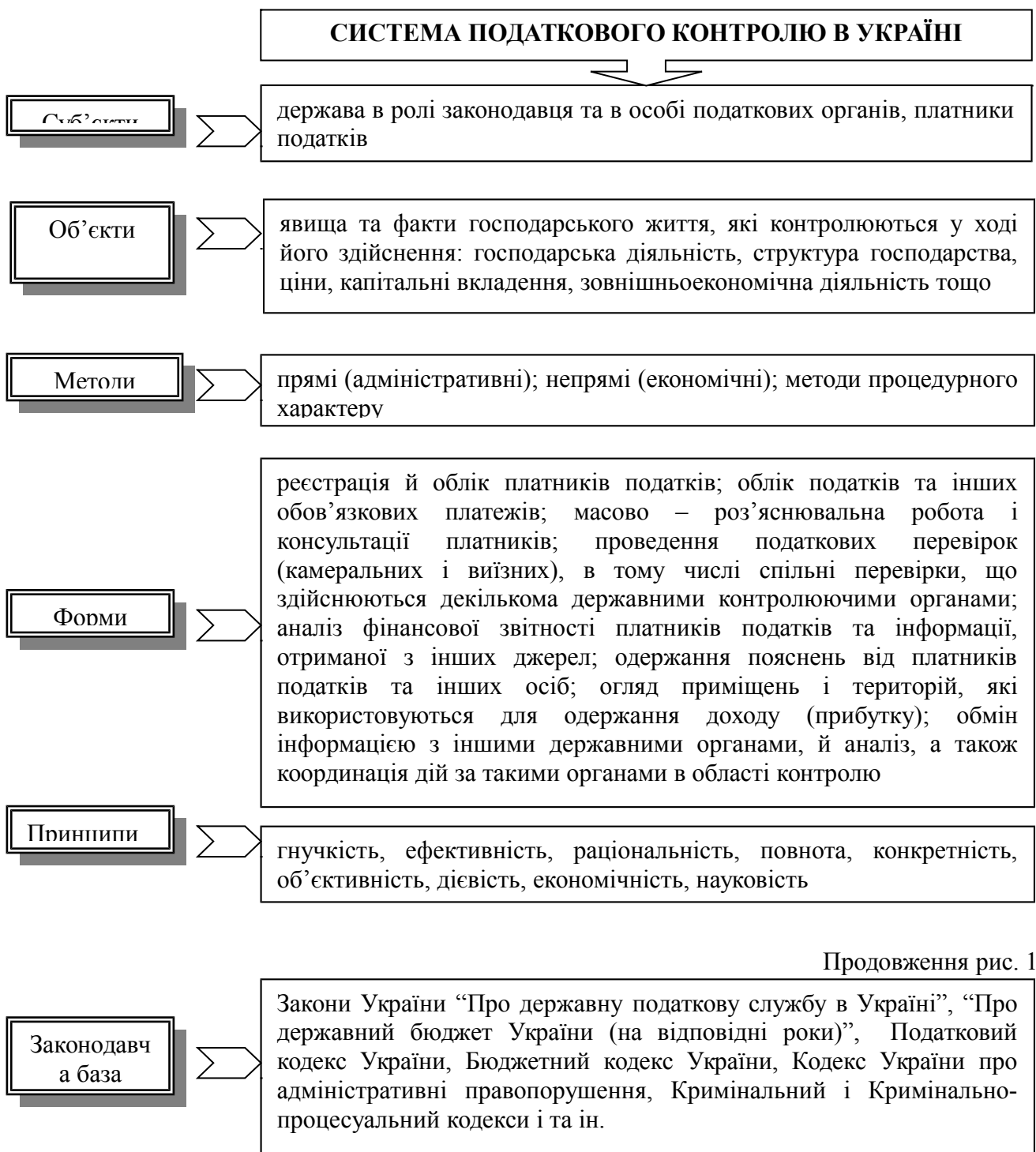
Показники рівня тіньової економіки за 2004-2009 роки, у % від ВВП

Назва відомчого документу	2004 р.	2005 р.	2006 р.	2007 р.	2008 р.	2009 р.
Тенденції тіньової економіки в Україні	27	28	30	29	26	36

Розраховано за даними http://www.rusnauka.com/34_NIEK_2010/Economics/75112.doc.htm.

Аналізуючи дані таблиці 1, можна зробити висновок, що протягом 2004-2009 років рівень тінізації в Україні постійно зростає. Підтвердженням такої тенденції є дані Рахункової палати України, відповідно до яких на початок вересня 2010 року частка тіньового обороту у нашій країні перевищила 40%. Проте, за аналітичними даними Світового банку, рівень тінізації української економіки перевищує 50%. Отже, за найменшими оцінками, державний бюджет недоотримує понад 100 млрд. грн. [3]. Саме тому одним з ключових завдань податкової реформи стало активне протистояння тотальній несплаті податків.

Мінімізувати такі негативні тенденції в Україні можливо за рахунок налагодження ефективної системи податкового контролю. Діючу систему податкового контролю можна зобразити наступним чином, рис. 1.



Продовження рис. 1

Складено автором за даними [4, с.344].

Рис. 1. Основні елементи системи податкового контролю

Щодо подальших перспектив розвитку системи податкового контролю в Україні думки вчених різняться. На думку Ю. М. Васюка, необхідно створити єдиний орган державного контролю, який об'єднає функції здійснення контролю органів ДПС, ДМС, ПФ, ФСС, що дасть можливість скоротити витрати на здійснення державного контролю та зменшення втручання до фінансово-господарської діяльності платників податків [5, с.88]. А на думку Т. М. Чернякової та Г.М. Кобець, для організації ефективного податкового контролю необхідно: насамперед прийняти Закон «Про податковий контроль в Україні». Через відсутність цього документа у нас немає єдиної системи податкового контролю [6, с.188]. Так, нещодавно в Україні зроблено спробу привести у відповідність до міжнародних норм і стандартів нормативно-правове забезпечення системи податкового контролю. Теоретичні та методичні підходи щодо проведення податкового контролю сформовано у Податковому кодексі України, прийнятому 2 грудня 2010 року.

Податковим кодексом врегламентовано тлумачення поняття «податковий контроль» та повноваження органів державної влади щодо його здійснення. Слід зазначити, що податковий контроль визначено як систему заходів, які вживаються контролюючими органами з метою контролю правильності нарахування, повноти і своєчасності сплати податків і зборів, а також дотримання законодавства з питань проведення розрахункових та касових операцій, патентування, ліцензування та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи. [7]

Однак, Податковий кодекс містить нововведення стосовно діючого податкового контролю, які викликали багато незадовольень та дискусій. Основні такі зміни наведені у таблиці 2.

Таблиця 2

Порівняльна характеристика основних елементів податкового контролю у відповідності до законодавства, чинного до 1.01.2011 року та прийнятого Податкового кодексу

Згідно з законодавством, чинним до 1.01.2011 року	Згідно з прийнятим Податковим кодексом
1	2
Органи, що здійснюють податковий контроль	
<ul style="list-style-type: none"> - органи Державної податкової служби (ДПС); - митні органи; - Пенсійний фонд України; - Фонди соціального страхування. 	<ul style="list-style-type: none"> - органи ДПС; - митні органи.
Об'єкт контролю ДПС	
Діяльність підконтрольних суб'єктів щодо сплати податків, які справляються до бюджетів та державних цільових фондів.	Діяльність підконтрольних суб'єктів щодо сплати податків, які справляються до бюджетів та державних цільових фондів.

Підконтрольний суб'єкт ДПС	
Платники податків	Платники податків
Форми контрольних заходів	
- планова виїзна, позапланова виїзна, документальна невиїзна (камеральна)	- камеральні, документальні (планові або позапланові; виїзні або невиїзні) та фактичні перевірки; - пруденційний нагляд (створення акцизного складу).
Способи здійснення податкового контролю	
- реєстрація й облік платників податків; облік податків та інших обов'язкових платежів; - проведення податкових перевірок (камеральних і виїзних); - аналіз фінансової звітності платників податків та інформації, отриманої з інших джерел; одержання пояснень від платників податків та інших осіб; - огляд приміщень і територій, які використовуються для одержання доходу(прибутку); - обмін інформацією з іншими державними органами, й аналіз, а також координація дій за такими органами в області контролю.	- ведення обліку платників податків; - інформаційно-аналітичне забезпечення діяльності органів державної податкової служби; - перевірки та звірки відповідно до вимог цього Кодексу, а також перевірки щодо дотримання законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, у порядку, встановленому законами України, що регулюють відповідну сферу правовідносин.
Тривалість перевірок	
1) планових виїзних - не повинна перевищувати 30 робочих днів, а щодо суб'єктів малого підприємництва - 20 робочих днів. 2) позапланових виїзних - не повинна перевищувати 15 робочих днів, а щодо суб'єктів малого підприємництва - 10 робочих днів. Продовження термінів проведення перевірок 1) планової виїзної перевірки – на термін не більш як 15 робочих днів, а стосовно суб'єктів малого підприємництва - 10 робочих днів. 2) позапланової виїзної перевірки - на термін не більш як 10 робочих днів. Призупинення планової або позапланової виїзної перевірки- на термін не більше 30 робочих днів за рішенням керівника ОДПС	1) документальних планових, не повинна перевищувати 30 робочих днів для великих платників податків, щодо суб'єктів малого підприємництва – 10 робочих днів, інших платників податків – 20 робочих днів. 2) документальних позапланових виїзних 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. 3) фактичних перевірок не повинна перевищувати 10 діб. Продовження строку перевірок можливе за рішенням керівника ОДПС для: 1) документальних планових - не більш як 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; 2) документальних позапланових виїзних перевірок - не більш як на 10 робочих днів

	<p>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.</p> <p>3) фактичних перевірок- не більш як на 5 діб.</p> <p>Призупинення строків проведення перевірки документальної виїзної планової та позапланової перевірки великого платника податків може бути зупинено за рішенням керівника ОДПС на загальний строк, що не перевищує 30 робочих днів, а в разі необхідності проведення експертизи, отримання інформації від іноземних державних органів щодо діяльності платника податків, завершення розгляду судом позовів з питань, пов'язаних з предметом перевірки, відновлення платником податків втрачених документів перевірка може бути зупинена на строк, необхідний для завершення таких процедур.</p>
<p>Підстави для проведення документальної виїзної позапланової перевірки</p>	
<p>Нові (додаткові) підстави для проведення таких перевірок (п. 78,1 НК):</p> <ul style="list-style-type: none"> - Якщо платник податків надав до органу ДПС уточнюючий розрахунок з відповідного податку за період, який перевірявся органом податкової служби; - Якщо платник податку подав заперечення на акт перевірки; - Якщо стосовно платника податків подана скарга про ненадання ним податковій накладній покупцеві або про порушення правил заповнення податкової накладної, і при цьому такий платник податків не надав пояснень та документального підтвердження на письмовий запит органу ДПС протягом 5 робочих днів з дня його отримання; - Якщо отримана інформація про ухилення податковим агентом від оподаткування заробітної плати та інших виплат, які підлягають оподаткуванню, у тому числі внаслідок неукладення трудових договорів, а також здійснення господарської діяльності без держреєстрації. <p>ПК не передбачає «зустрічну» позапланову перевірку (але введена зустрічна звірка згідно п. 73,5, перевіркою не є)</p>	
<p>Періодичність проведення планових перевірок</p>	
<p>Відповідно до ПК залежить від ступеня ризику в діяльності платника податків і проводиться (ст.77):</p> <ul style="list-style-type: none"> - при високому ступеню ризику - не частіше одного разу на рік; - при середнього ступеню ризику - не частіше одного разу на два роки; - при незначному ступені ризику, не частіше одного разу на три роки 	

Складено автором у відповідності до чинного законодавства та Податкового кодексу.

Аналізуючи норми чинного законодавства та прийнятого Податкового кодексу (табл. 2) слід зазначити, що за першою порівняльною ознакою в 2 рази скоротилась кількість органів, що здійснюють податковий контроль. При цьому за другою та третіми ознаками об'єкт контролю та підконтрольний суб'єкт ДПС залишилися незмінними. Значних змін зазнали форми контрольних заходів, тобто перевірки.

Перевірки, як відомо, належать до «зони підвищеної уваги» з боку суб'єктів господарювання, оскільки їх проведення рідко обходиться без втрат для них. Ураховуючи те, що в Податковому кодексі суттєво змінилися правила проведення контрольних заходів, ця його

частина – одна з тих, які варто вивчити у першу чергу [7]. Так, згідно з нормативним актом органи державної податкової служби мають право проводити камеральні, документальні (планові або позапланові; виїзні або невиїзні) та фактичні перевірки. п. 80.1. передбачено можливе проведення фактичної перевірки, яка здійснюється без попередження платника податків (особи). Фактична перевірка може проводитися на підставі рішення керівника органу податкової служби, оформленого наказом, копія якого вручається платнику податків або його уповноваженому представнику під розписку до початку проведення такої перевірки, та за наявності хоча б однієї з обставин, зазначеної у Кодексі.

Фактичною вважається перевірка, що здійснюється за місцем фактичного провадження платником податків діяльності, розташування господарських або інших об'єктів права власності такого платника та здійснюється органом державної податкової служби щодо дотримання порядку здійснення суб'єктами господарювання розрахункових операцій, ведення касових операцій, наявності ліцензій, патентів, свідоцтв, у тому числі свідоцтв про державну реєстрацію, виробництва та обігу підакцизних товарів, дотримання роботодавцем законодавства щодо укладення трудового договору, оформлення трудових відносин з працівниками (найманими особами). Така перевірка не повинна перевищувати 10 діб, а продовження строку здійснюється за рішенням керівника органу державної податкової служби не більш як на 5 діб. Оскільки дана перевірка проводиться без попередження, до неї треба бути готовим в будь-який час, що ускладнює становище платників податків [7].

Нововведенням кодексу є ст. 230 «Акцизні склади», у якій зазначено, що акцизні склади утворюються з метою підвищення ефективності роботи із запобігання та боротьби з незаконним виробництвом і обігом спирту етилового, горілки та лікєро-горілочаних виробів, посилення контролю за повнотою та своєчасністю надходжень до бюджету акцизного податку. Тобто, передбачено, що на таких складах постійно діють представники органу державної податкової служби за місцем його розташування, які здійснюють постійний безпосередній контроль за дотриманням установленого порядку відпуску спирту етилового та сплати податку з нього. Таким чином, це призведе до додаткових витрат з боку підприємства на утримання приміщень такого типу. І невідомо, чи виправдають вони себе.

Кодекс необґрунтовано посилює адміністративний тиск на платників податків та нечітко визначає процедури здійснення податкового контролю, що може призвести до зловживань з боку контролюючих органів і, відповідно, до порушень прав платників податків.

Кодексом податковому органу надається право звернення до суду з метою зупинення операцій на рахунках платника податку у випадку його відмови допустити посадових осіб органу державної податкової служби до проведення перевірки. Отже, до платника податків передбачається застосовувати обмеження його прав ще до проведення перевірки та до встановлення за її результатами факту порушення таким платником податкового закону.

Ця норма не тільки порушує фундаментальні засади настання відповідальності особи за протиправні дії. На практиці вона може бути використана як засіб обмеження підприємницької діяльності платника податків з боку контролюючих органів [8].

Варто зазначити, що у Кодексі міститься норма, відповідно якої під час процедури адміністративного оскарження обов'язок доведення того, що будь-яке нарахування, здійснене контролюючим органом у випадках, визначених кодексом, або будь-яке інше рішення контролюючого органу є правомірним, покладається на контролюючий орган. Обов'язок доведення правомірності нарахування або прийняття будь-якого іншого рішення контролюючим органом у судовому оскарженні встановлюється процесуальним законом. Тобто це має бути запорукою виконання норм статті 62 Конституції України щодо принципу невинуватості особи та необхідності доведення вини у відносинах громадян з органами податкової служби.

П.п. 20.1.18 ст. 20 ПК передбачено право податкових органів звертатися до суду про стягнення коштів платника податків, має податковий борг, з рахунків в банках, обслуговуючих такого платника, на суму податкового боргу або його частини.

Кодексом встановлене суттєве розширення повноважень контролюючих органів і, відповідно, збільшення обов'язків у платників податків. При цьому Кодекс не визначає чіткого механізму відповідальності посадових і службових осіб контролюючих органів за невиконання або неналежне виконання своїх обов'язків. Положеннями п. 49.14 ст. 49 наразі закріплено, що за кожною скаргою на неприйняття декларації "винна посадова особа органу державної податкової служби притягається до відповідальності відповідно до закону". Проте, постає питання, якими законодавчими документами підкріплюється зазначене? Натомість у Кодексі системно викладено положення щодо притягнення до відповідальності платника податків.

Відповідно до п.п. 20.1.11 ст. 20 ПК органи державної податкової служби мають право доступу при проведенні перевірок на території, в приміщення (крім житла громадян) і до іншого майна, які використовуються для здійснення господарської діяльності, та / або які є об'єктами оподаткування або використовуються для отримання доходів (прибутку), або пов'язані з іншими об'єктами оподаткування, та / або можуть бути джерелом погашення податкового боргу. Тобто податківцям повернули втрачене ними в далекому 2005 р. право проникати в будь-які приміщення і на будь-які території суб'єктів господарювання в ході проведення перевірок. Житло громадян залишилося під заборонаю.

Згідно з п.п. 20.1.3. ст. 20 Податкового кодексу, органи державної податкової служби мають право отримувати від банків і інших фінансових установ довідки та копії документів про наявність банківських рахунків, а на підставі рішення суду - інформацію про обсяг і оборот коштів на рахунках.

Таким чином, органи державної влади на сьогоднішній день мають достатньо широкий спектр повноважень зі збору інформації економічного і фінансового характеру (зокрема й такої, яка є банківською або комерційною таємницею) про клієнтів банків, надсилаючи в банки відповідні запити.

Такий дисбаланс у правовому регулюванні створює передумови для можливих зловживань правом з боку контролюючих органів, викликає у підприємців обґрунтовані побоювання можливого тиску з боку цих органів. Саме тому необхідно чітко врегулювати весь комплекс питань відповідальності працівників контролюючих органів, передбачивши відповідальність за порушення прав платників податків (у тому числі під час прийняття податкової звітності, проведення перевірок) [9].

Висновки та пропозиції. Податковий кодекс не передбачає методологічне забезпечення нових форм обліку та звітності платників податків, а також не визначає чіткий порядок здійснення податкового контролю. Нормативний акт, на нашу думку, потребує доопрацювання в частині процедури оцінки роботи податкових інспекторів; форм і методів податкових перевірок, прав контролюючих органів, що підвищить ефективність податкового контролю та зменшить масштаби ухилення від сплати податків.

СПИСОК ЛІТЕРАТУРИ

1. Ткаченко І. В., ст. викл., Кашина О. В., студ., Мелешко М. М., студ. Кременчуцький державний університет імені Михайла Остроградського. Особливості державного податкового контролю в Україні та зарубіжний досвід розвинених європейських країн// Вісник КДПУ імені Михайла Остроградського. – 2009. - №6 (59). – С. 224-228.
2. Соколовська Т. Податковий кодекс: фіскальні органи вийдуть з-під контролю? [Електронний ресурс] –<http://news.finance.ua/ua/~2/0/all/2010/10/24/214313>.

3. Мехеда Н. Г., Ільяхова К.О. Черкаський національний університет ім. Б.Хмельницького Україна. До питання тінізації економіки України [Електронний ресурс] – http://www.rusnauka.com/34_NIEK_2010/Economics/75112.doc.htm
4. Лебедзевич Я.В. Теоретико-організаційні засади податкового контролю// Вісник ЖДТУ. – 2010. – №2 (52). – С. 344.
5. Заблоцький М. Тіньова нація// Економічна правда. – 2010 [Електронний ресурс] – <http://www.epravda.com.ua/publications/2010/04/13/232545/>
6. Чернякова Т.М., Кобенець Г. М. Шляхи удосконалення податкового контролю в Україні// Прометей. – 2010. – №2 (29). – С. 188-190.
7. Податковий кодекс України. – С.: ТОВ «ВВП НОТІС» 2011 – 268 с.
8. Карпова В. Перевірки в Податковому кодексі: основні моменти// Газета "Бухгалтерський тиждень". – 2010. – № 51.
9. Офіційне повідомлення прес-служби Президента України від 2.12.2010 [Електронний ресурс] – <http://news.ligazakon.ua/news/2010/12/2/34368.htm>

РЕЗЮМЕ

У статті проаналізована вітчизняна практика податкового контролю з огляду на зміни, започатковані Податковим кодексом України. Визначені основні проблеми податкового законодавства в Україні та окреслені напрямки його вдосконалення. На основі проведеного аналізу запропоновані шляхи реформування системи податкового контролю, проведення яких підвищить ефективність контролю і зменшить масштаби тіньової економіки в Україні.

В статье проанализирована отечественная практика налогового контроля с учетом изменений, внесенных Налоговым кодексом Украины. Определены основные проблемы налогового законодательства в Украине и направления его совершенствования. На основе проведенного анализа предложены пути реформирования системы налогового контроля, проведение которых повысит эффективность контроля и сократит масштабы теневой экономики.

In this article domestic practice of tax control is analysed, taking into account changes, founded the Internal revenue code of Ukraine. The basic problems of tax legislation in Ukraine and outlined directions of its perfection are certain. On the basis of the conducted analysis the ways of reformation of the tax checking systems are offered, the leadthrough of which will promote efficiency of such control and will decrease the scales of shadow economy in Ukraine.