

Н. МАРИНІВ

кандидат юридичних наук, адвокат



УДК 347.73

Податковий облік як спосіб здійснення податкового контролю

Стаття присвячена актуальним питанням здійснення податкового контролю, ведення податкового обліку та визначення місця останнього в системі складових елементів правового механізму податку. Значна увага приділяється об'єктам податкового контролю, одним з яких виступають документи, що містять відомості з податкового обліку об'єктів оподаткування.

Ключові слова: податок, податковий контроль, податковий облік, податкова звітність, податкові документи.

Виконання податкового обов'язку, зазвичай, пов'язується із незбігом інтересів платників податків і зборів, які намагаються сплатити мінімальні суми податку, та держави в особі уповноважених органів, в інтересах яких забезпечити максимальні податкові надходження. Саме тому на всіх стадіях виконання податкового обов'язку неодмінно застосовуються контрольні заходи. Узагалі будь-якій галузі державного управління притаманні ті або інші контрольні механізми. У статті 1 Лімської декларації керівних

принципів контролю зазначається, що організація контролю є обов'язковим елементом управління суспільними фінансовими коштами, оскільки таке управління тягне за собою відповідальність перед суспільством. Значення податкового контролю складно переоцінити, адже саме завдяки виконанню обов'язку зі сплати податків і зборів своєчасно та в повному обсязі створюється економічне підґрунтя для діяльності держави, виконання завдань і програм різноманітного спрямування.

У науці немає єдиної думки щодо сутності контролю. Його можна розглядати і як функцію органів управління, і як сукупність прийомів і засобів відстеження діяльності суб'єктів господарювання, і як завершальну стадію управлінського процесу, і як форму зворотного зв'язку між суб'єктом та об'єктом управління, і як систему спостереження за функціонуванням об'єкта управління з метою виявлення відхилень від заданих параметрів [1, с. 175]. Водночас процес управління являє собою цілеспрямований вплив суб'єкта управління на об'єкт з метою досягнення певного результату в рамках конкретної економічної системи. Без контролю, тобто без зворотного зв'язку, який замикає систему управління, неможливе її функціонування.

Проведення контрольних заходів дозволяє не лише встановити недоліки у функціонуванні суб'єктів господарювання, оцінити ефективність виконання ними своїх обов'язків і дотримання вимог чинного законодавства, а й робити висновки стосовно його ефективності і пропонувати зміни до законодавчих актів з метою досягнення збалансованості інтересів держави і суб'єктів господарювання [2, с. 52]. Разом із тим податковий контроль можна розглядати як функцію державного управління податковою системою. Діяльність контролюючих органів щодо забезпечення додержання податкового законодавства значною мірою визначає ефективність реалізації податкової політики держави та функціонування всієї податкової системи [1, с. 170].

На думку деяких учених, контроль доцільно розглядати як достовірне визначення фактичного стану об'єкта

управління; зіставлення отриманих даних із заздалегідь встановленими параметрами функціонування для даного об'єкта управління; визначення ступеня відхилень у функціонуванні об'єкта управління від заданих параметрів; з'ясування причин і наслідків даних відхилень, прийняття заходів щодо попередження та усунення порушень у функціонуванні об'єкта управління [3, с. 30]. Схожої думки дотримується Є. В. Калюга, яка зазначає, що треба контролювати не стільки виконання нормативно-правових актів, скільки стан господарської діяльності на підприємствах. При цьому контроль пропонується розглядати не як обліково-перевірочну діяльність, а як функцію управління і важливий елемент реалізації економічного зростання держави [4, с. 29].

На думку В. Д. Єгарміної, у широкому розумінні контроль може розглядатися як процес, що забезпечує збалансованість взаємодії складових цілісної системи, спрямований на досягнення поставленої перед системою мети. Вчена підкреслює, що сутність контролю полягає у здійсненні контрольних процедур, спрямованих на встановлення відхилень у діяльності системи, що контролюється, від заздалегідь визначених параметрів, тобто ефективності їх запровадження; причин виникнення цих відхилень і шляхів їх усунення для ефективного досягнення поставленої мети [1, с. 168]. Отже, здійснення контрольної діяльності відбувається не одноmomentно, а поступово, адже будь-яка процедура зазвичай має визначені часові межі.

Таким чином, податковий контроль проходить певні етапи. Наприклад, можна виокремити такі етапи податкового контролю: етап інформаційно-роз'яснювальної роботи із платниками податків; оперативно-розшукова діяльність; стягнення податкової заборгованості; арешт активів; судові процедури; апеляція. Проте, на наш погляд, така етапність притаманна діяльності лише податкової міліції, а відтак не може бути застосована повною мірою для характеристики контрольних дій податкових інспекторів, податкових агентів або аудиторів Рахункової палати України [5, с. 26].

Аналізуючи податковий контроль, неодмінно потрібно зупинитися на структурі податкового обов'язку, виокремленні тих його елементів, що є найбільш важливими для забезпечення ефективної реалізації контрольних функцій уповноважених державних органів. Загальнопоширеною прийнято вважати трьохелементну конструкцію податкового обов'язку, у складі якого виокремлюють: обов'язок з податкового обліку, обов'язок зі сплати податку або збору, обов'язок з податкової звітності [5; 6; 7]. Усі ці елементи тісно пов'язані між собою та мають єдину мету – своєчасне й повне надходження сум податку або збору до відповідного бюджету або позабюджетного державного цільового фонду. Водночас, якщо розглядати безпосередньо виконання податкового обов'язку, то можна стверджувати, що кожному з названих елементів відповідає однойменна стадія. При здійсненні податкового контролю застосовуються відомості, що формуються переважно на двох стадіях ви-

конання податкового обов'язку – при здійсненні обліку об'єктів оподаткування та при наданні податкової звітності.

Потрібно зауважити, що стадія формування облікових даних платника податків і зборів та складання податкової звітності дуже тісно пов'язані. Мова йде про підстави формування податкової звітності, про джерела даних, що використовуються у звітних документах. Зважаючи на наявність різних форм та видів податкового обліку, не можна однозначно стверджувати, що виключно облікові дані платника використовуються при проведенні контрольних заходів. Яскравим прикладом є застосування результатів податкового контролю, отриманих при перевірці контрагентів особи, з якими вона вступала у господарські правовідносини. Часом такі заходи називають «зустрічні перевірки», але в чинному податковому законодавстві немає цього терміна. Натомість відповідно до п. 73.5 ст. 73 Податкового кодексу України з метою отримання податкової інформації контролюючі органи мають право проводити зустрічні звірки даних суб'єктів господарювання щодо платника податків. Під цим способом здійснення контролю розуміється зіставлення даних первинних бухгалтерських та інших документів суб'єкта господарювання, що здійснюється контролюючими органами 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 [8].

Крім того, незбіг бухгалтерського та податкового обліку дозволяє говорити про пріоритетність останнього при проведенні контрольних заходів. Підтверджується це і тим, що саме на підставі податкового обліку складається податкова звітність. Відповідно до Положення про організацію бухгалтерського обліку та звітності в банках України зміни в податковому обліку не впливають на бухгалтерський облік, а для складання податкової звітності застосовуються саме відомості податкового обліку, який ведеться відповідно до Податкового кодексу України [10]. Разом із тим дані податкового обліку та, у подальшому, податкової звітності коригуються платником, виходячи з бухгалтерської звітності. З цих позицій бухгалтерська звітність виступає дуже цінним джерелом інформації при провадженні деяких контрольних заходів (наприклад, виїзної податкової перевірки), але застосуватись може не завжди (камеральні перевірки здійснюються на підставі даних саме податкової звітності).

Безумовно, у результаті здійснення контрольних заходів, зокрема податкових перевірок, виявляються порушення податкового законодавства, забезпечуються дотримання та сплата сум податків і зборів, які не було належним чином сплачено раніше. Проте навряд чи це єдина мета контрольних заходів. Аналізуючи завдання податкового контролю, К. В. Хмільовська як основний із них виокремлює не збільшення сум дотримань за результатами проведених перевірок і констатації порушень податкового законодавства, а виявлення причинно-наслідкових зв'язків виявлених порушень, розробку кон-

кретних пропозицій і заходів з удосконалення податкового законодавства і переходу від примусового стягнення податків і зборів до добровільного виконання податкових зобов'язань перед державою як юридичними, так і фізичними особами [2, с. 53]. У цілому з такою точкою зору можна погодитись, але потрібно зауважити, що зазвичай платники самі сплачують податки і збори. Сама можливість застосування до них фінансових санкцій та примусових заходів з боку держави (наприклад, накладення адміністративного арешту активів) вже відіграє роль потужного рушія, що впливає на волю платників податків і зборів. Тому стверджувати про необхідність переходу від примусового стягнення до добровільної сплати податків і зборів недоречно і неправильно.

Далі вчена виокремлює низку цілей, що мають досягатися в результаті здійснення контрольної діяльності податкових органів: забезпечення дотримання податкового законодавства суб'єктами, що реалізують податковий обов'язок або забезпечують його реалізацію; попередження правопорушень у податковій сфері; виявлення порушень податкового законодавства та застосування до винних осіб відповідних заходів юридичної відповідальності» [2, с. 54]. На думку вченої, указане загалом визначає зміст податкового контролю.

Відповідно до чинного податкового законодавства податковий контроль визначається як система заходів, що вживаються контролюючими органами з метою 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 за дотриманням якого покладено на контролюючі органи [8].

Узагальнюючи підхід законодавця та існуючі теоретичні погляди на сутність податкового контролю, можна зазначити, що податковий контроль варто розглядати як особливий вид державного фінансового контролю, що здійснюється на стадії формування публічних грошових фондів спеціально уповноваженими контролюючими органами, спрямований на забезпечення дотримання податкового законодавства платниками податків, податковими агентами та іншими суб'єктами, що забезпечують реалізацію податкового обов'язку, перевірку правильності нарахування, повноти і своєчасності сплати податків і зборів, виявлення і попередження податкових правопорушень, а також притягнення винних осіб до юридичної відповідальності.

Податковий контроль провадиться в установлених чинним законодавством формах. 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; орга-

нізаційна єдність контрольних заходів та процедур, об'єднаних єдиною метою [2, 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 і зборів у відповідні бюджети, а також дотримання інших норм законодавства про податки та збори. Водночас визначення форм податкового контролю як законодавчо регламентованих способів організації контрольних заходів не охоплює всю складність і повноту цього питання. У світовій практиці використовується чимало 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. Наприклад, у Російській Федерації виокремлюють два основних види податкових перевірок – камеральну і виїзну; у Таджикистані передбачено три різновиди податкових перевірок – документальну, рейдову та хронометражне обстеження; у Казахстані податкові перевірки відокремлюються від камерального контролю і поділяються на документальну перевірку та хронометражне обстеження (при цьому камеральний контроль визнається самостійною формою податкового

контролю). Близькою до російської практики є класифікація податкових перевірок у Білорусі, де застосовуються камеральна і виїзна (комплексна, рейдова, тематична та зустрічна) перевірки. Податкове законодавство України встановлює виїзні, оперативні, безвиїзні податкові перевірки [2].

Під методом часто розуміється певна сукупність засобів практичного пізнання явищ, які досліджуються. Як і у випадку форм податкового контролю серед науковців немає єдиної думки щодо методів його здійснення. Наприклад, Є. Поролло, С. Шохін, Л. Вороніна, І. Кучеров до методів податкового контролю відносять такі контрольні процедури, як: формальна, логічна та арифметична перевірка документів; юридична оцінка господарських операцій, що відображені в документах; зустрічна перевірка; економічний аналіз (для документального податкового контролю); отримання пояснень; огляд приміщень і територій, що використовуються для отримання доходу (прибутки); інвентаризація [9].

Як бачимо, половина з наведених методів податкового контролю базується на аналізі даних, відображених у податковому обліку або податковій звітності. Це підкреслює виняткову важливість облікової діяльності платників податків і зборів. Більше того, документи податкової звітності формуються, виходячи з показників податкового обліку об'єктів оподаткування. Тобто податковий облік виступає підґрунтям, основою для реалізації обов'язку з податкової звітності. Про це свідчить і чинне українське законодавство. Наприклад, у Положенні про організацію бухгалтерського обліку

та звітності в банках України зазначається, що «податковий облік ведеться відповідно до Податкового кодексу України і використовується для складання податкової звітності. Зміни в податковому обліку не впливають на бухгалтерський облік» [10].

Таким чином, дані податкового обліку часто стають об'єктом податкового контролю. Щодо питання визначення об'єкта контролю і контрольної діяльності, то в науковій літературі також немає єдиної думки. Так С. О. Шохін пропонує класифікувати об'єкти бюджетно-фінансового контролю за такими критеріями: за джерелом фінансових ресурсів (бюджетні, позабюджетні фонди, кредитні ресурси тощо); за організаційно-правовою формою (органи державної влади, підприємства будь-яких форм власності, банки тощо); за характером контрольних дій (об'єкти попереднього, поточного контролю) [11, с. 211–212]. І. І. Кучеров, О. Ю. Судаків, І. А. Орешкін зазначають, що об'єкт податкового контролю потрібно визначати як різновид грошових відносин публічного характеру, які виникають у процесі утримання податків і зборів і притягнення порушників податкового законодавства до відповідальності [9, с. 20]. На нашу думку, вказані позиції достатнім чином аргументовані, але все ж таки варто наголосити на зовнішньому вираженні об'єкта контролю. Такий акцент дозволяє стверджувати, що будь-який об'єкт має чітко виражену форму. В нашому випадку (проведення податкового контролю) це можуть бути або документи, або фактичний стан (наприклад, наявність товару на складі). При цьому найчастіше документи, які

стають об'єктом податкового контролю, формуються на базі показників податкового обліку.

Отже, з вищезазначеного можна зробити висновок про те, що контроль являє собою визначення і документування фактичних показників (параметрів плану), порівняння їх із плановими для оцінки результатів діяльності. Крім того, контроль містить у собі комплекс заходів щодо аналізу причин відхилень від запланованих показників із метою прийняття відповідних рішень щодо проведення коригувальних заходів або зміни первісних цільових настанов і планів. Також можна сказати, що під податковим контролем слід розуміти

діяльність уповноважених державою органів із контролю за дотриманням платниками податків, податковими агентами правильності нарахування, повноти і своєчасності сплати податків, зборів та обов'язкових платежів до бюджету та цільових фондів. За допомогою саме такого контролю відповідні органи мають змогу виявити деякі недоліки, наприклад, у роботі певного підприємства, на основі чого вжити заходів щодо їх усунення. А законодавець на основі інформативно-аналітичної роботи має змогу внести певні зміни до податкового законодавства щодо недопущення в майбутньому виникнення таких порушень.

Список використаних джерел

1. Єгарміна В. Д. Податковий контроль: теоретичні засади та практика застосування / В. Д. Єгарміна // Зб. наук. пр. Нац. ун-ту держ. податк. служби України. – 2011. – № 1. – С. 166–176.
2. Хмільовська К. В. Організаційні засади податкового контролю / К. В. Хмільовська // Фінанси України. – 2003. – № 2. – С. 50–58.
3. Лісовська В. Податковий контроль у системі оподаткування: зміст та механізм здійснення / В. Лісовська // Підприємництво, госп-во і право. – 2010. – № 10. – С. 25–29.
4. Калюга Є. В. Фінансово-господарський контроль у системі управління : монографія / Є. В. Калюга. – К. : Ельга, Ніка-Центр, 2002. – 311 с.
5. Кучерявенко Н. П. Курс налогового права : в 6 т. Т. 3: Учение о налоге / Н. П. Кучерявенко. – Харьков : Легас ; Право, 2005. – 600 с.
6. Головашевич О. О. Правове регулювання оподаткування доходів фізичних осіб в Україні : дис. ... канд. юрид. наук : спец. 12.00.07 / Олександр Олександрович Головашевич. – Х., 2008. – 193 с.
7. Онищук Н. Ю. Правове регулювання виконання податкового обов'язку : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07 / Надія Юріївна Онищук. – Х., 2010. – 202 с.
8. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI // Офіц. вісн. України. – 2010. – № 92. – Ст. 3248.
9. Кучеров И. И. Налоговый контроль и ответственность за нарушения законодательства о налогах и сборах / И. И. Кучеров, О. Ю. Судаков, И. А. Орешкин ; под ред. И. И. Кучерова. – М. : АО «Центр ЮрИнфоР», 2001. – 256 с.
10. Про затвердження Положення про організацію бухгалтерського обліку та звітності в банках України : Постанова Правління Національного банку України від 30 грудня 1998 р. № 566 // Офіц. вісн. України. – 1999. – № 7. – Ст. 260.
11. Шохин С. О. Проблемы и перспективы развития финансового контроля в Российской Федерации / С. О. Шохин – М. : Финансы и статистика, 1999. – С. 211–212.

Стаття надійшла до редколегії 10.10.2014

Марынів Н. Налоговый учет как способ осуществления налогового контроля

Статья посвящена актуальным вопросам осуществления налогового контроля, ведения налогового учета и определения места последнего в системе элементов правового механизма налога. Значительное внимание уделяется объектам налогового контроля, одним из которых выступают документы, содержащие сведения налогового учета объектов налогообложения.

Ключевые слова: налог, налоговый контроль, налоговый учет, налоговая отчетность, налоговые документы.

Maryniv N. Tax Accounting As a Way to Implement Tax Control

The article is devoted to topical issues of tax control, tax accounting, and definition of their place in the system of the legal mechanism of taxes. Organization of control is an essential element of financial management of public funds, because such control entails public responsibility. Due to the obligation to pay taxes economic basis for the state activity for tasks and programs of various areas is promptly and fully established. Tax control can be defined as a function of state management of the tax system. Tax control is a system of measures which are taken by controlling bodies to monitor the correctness of calculation, completeness and timeliness of payment of taxes and fees, as well as compliance with legislation on the regulation of cash of settlement and cash transactions, patenting, licensing and other legislation, compliance which is monitoring by the controlling bodies. The following stages of tax control can be distinguished: a stage of information work with taxpayers; operatively-search activity; recovery of tax arrears; seizure of assets; court procedures; appeal. As part of the tax obligation can be distinguished: the duty of taxation, the obligation to pay tax or fee, the duty of tax accounting. All these elements are closely linked and pursue a single purpose – the timely and full reception of amounts of tax or fee to the appropriate budget or off-budget state trust fund. Tax account has a priority in compare with the accounting. The following goals should be achieved as a result of control activities: ensuring tax compliance by entities which implement the tax obligation or ensure its implementation; prevention of violations in the tax area; detect violations of tax laws and the application to the perpetrators of appropriate measures of legal liability. One of the forms of tax control is a tax revision, the essence of which is to carry out the tax authority a set of measures which are intended to verify the correctness and completeness of taxes and fees to the appropriate budgets, and compliance with other standards legislation on taxes and fees. Objects budget and financial control can be classified according to the following criteria: the source of financial resources (budget, off-budget funds, loans, etc.); by legal form (public authorities, enterprises of any form of ownership, banks, etc.); the nature of the audit activity (objects of prior or current control).

Keywords: tax, tax control, tax accounting, tax documents.