

**OUTPUT TAX CHECKS AS A REFLECTION OF THE MODIFICATION RELATIONS BETWEEN
TAX AUTHORITIES AND TAXPAYERS**

Becko P.

PhD in Economics,

Professor in the Department of Finance, Banking and Insurance

Uman National University of Horticulture

Bondarenko N.

PhD in Economics,

Associate Professor of the Department of Finance,

Uman National University of Horticulture

Vlasyuk S.

PhD in Economics,

Associate Professor of the Department of Finance,

Uman National University of Horticulture

Becko V.

PhD in Economics,

Associate Professor of the Department of Finance,

Uman National University of Horticulture

Nagorna Y.

Postgraduate student of the Department of Finance,

Uman National University of Horticulture

Анотація

Стаття присвячена дослідженню виїзних податкових перевірок, що контрольна функція вітчизняної податкової системи є пріоритетною. Розкрито, що виїзна податкова перевірка є найбільш складним процесом з потенційними ризиками для обох сторін. Встановлено, що ретроспективний аналіз змістовної сторони виїзного податкового контролю через призму суб'єктів податкових відносин дає змогу виокремити декілька етапів його розвитку.

З'ясовано, що вітчизняна податкова система потребує науково обгрунтованої побудови податкового планування виїзних перевірок. Визначено джерела інформації податкових органів щодо формування досьє платника податків та здійснено характеристику кількості виїзних перевірок платників податків по Україні. Визначено, що сучасний етап розвитку виїзного контролю характеризується появою податкового моніторингу. При цьому податковий контроль стає чинником позитивних змін у відносинах контрагентів між собою.

Abstract

The article is devoted to the study of on-site tax inspections, that the control function of the domestic tax system is a priority. It is revealed that the on-site tax audit is the most complex process with potential risks for both parties. It is established that the retrospective analysis of the substantive side of the exit tax control through the prism of the subjects of tax relations makes it possible to distinguish several stages of its development.

It was found that the domestic tax system needs a scientifically sound construction of tax planning of on-site inspections. The sources of information of the tax authorities on the formation of the taxpayer's file have been identified and the number of on-site inspections of taxpayers in Ukraine has been characterized. It is determined that the current stage of development of exit control is characterized by the emergence of tax monitoring. At the same time, tax control becomes a factor of positive changes in the relations between counterparties.

Ключові слова: податки, виїзні перевірки, документальні перевірки, податкові органи.

Keywords: taxes, on-site inspections, documentary inspections, tax authorities.

Існування будь-якої цивілізованої країни пов'язане з формуванням необхідних їй фінансових ресурсів для фінансування соціально-економічних проектів, які формуються за допомогою одного з найбільш поширених у світі способів – збору податків. Справляння податків є найважливішою функцією держави, однією з умов її життєздатності і залежать від державного регулювання економікою та податкового адміністрування, які позитивно впливають на наповнення бюджетів всіх рівнів. Зміна умов господарювання, цифрові технології породжують додаткові податкові ризики як з боку держави, так і платників податків, обумовлюючи необхідність запровадження принципово нових відносин у податковій сфері. Контрольна функція

вітчизняної податкової системи є пріоритетною, головним завданням якої є формування концептуально нових підходів щодо організації та методичного забезпечення податкового контролю в умовах непростих взаємовідносин учасників податкових взаємовідносин. Однак потреба в реалізації публічного інтересу нерідко вступає в конфлікт з інтересами приватних суб'єктів, не зацікавлених брати участі у формуванні централізованих грошових фондів, що забезпечують функції держави. Тим самим пояснюється наявність системи контролюючих органів у сфері оподаткування.

Теоретичні положення і аналітичне узагальнення практики застосування механізмів податкового контролю є передумовою для наукового обгрунтування комплексу заходів, спрямованих на

підвищення його результативності. В основі податкового контролю закладені механізми активної імплементації інформаційних технологій, які активно запроваджуються в діяльність як податкових органів, так і платників податків, забезпечуючи при цьому застосування ризик-орієнтованого підходу в податковому контролі державних органів і податковому ризик-менеджменті платників податків. У відносинах між податковими органами та платниками податків виїзна податкова перевірка є найбільш складним процесом з потенційними ризиками для обох сторін. Важливе значення має те, що це дорогий захід з позиції сукупності витрат на його здійснення.

Набрання чинності Податкового кодексу України явилось знаменною подією як з позиції відображення, так і подальшої модифікації відносин між податковими органами та платниками податків щодо проведення контролю за достовірним обчислення податків і зборів зокрема шляхом виїзних документальних перевірок. Відповідно до статті 75 пп. 75.1.2 Податкового кодексу України документальною перевіркою вважається перевірка, предметом якої є своєчасність, достовірність, повнота нарахування та сплати усіх передбачених Податковим кодексом податків та зборів, а також дотримання валютного та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, дотримання роботодавцем законодавства щодо укладення трудового договору, оформлення трудових відносин з працівниками (найманими особами) та яка проводиться на підставі податкових 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 за 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 [1].

Вітчизняні науковці дають свою інтерпретацію виїзних податкових перевірок. Зокрема Т.Г. Мисник відмічає, що «проведення контролюючими органами податкових перевірок дає змогу здійснювати не тільки арифметичні перевірки правильності складання податкової звітності, але і контролювати логічний взаємозв'язок різних показників з податкових декларацій, форм бухгалтерської звітності, зовнішніх джерел, проводити аналіз основних фінансово-економічних показників діяльності платника податків. Саме це дає змогу державі виконувати свої функції та змушує платників якісно проводити свою господарську діяльність» [2]. Ретроспективний аналіз змістовної сторони виїзного податкового контролю через призму суб'єктів податкових відносин дає змогу виокремити декілька етапів його розвитку, які свідчать про зміни механізмів виїзного податкового контролю, особливості поведінки учасників податкових відносин та актуальні напрями його вдосконалення. Виокре-

млення етапів розвитку виїзного податкового контролю із врахуванням рівня взаємодії податкових органів і платників податків ґрунтується на наступних принципах: організаційний підхід щодо вибору і охоплення об'єктів податкового контролю; методологія попереднього перевіркового аналізу з вибором об'єкта та визначенням глибини контролю; інформаційні джерела; методи проведення.

Проведені дослідження свідчать, що наразі податкова система недостатньо використовує інформаційні системи та взаємозв'язок різних інформаційних баз, що унеможливає вибудувати ефективний попередній перевіркового аналізу для вибору об'єкта перевірки і визначення її глибини. Методичні підходи виїзної податкової перевірки здебільшого ґрунтуються на «ручній» обробці первинної документації, отриманої, головним чином, на паперових носіях у вигляді декларацій, розрахунків, коригувальних записів, що свідчить про недовість чинної податкової звітності. Як наслідок, має місце брак економічної інформації внаслідок чого в ході виїзної перевірки у платників податків виймається великий обсяг документів з високою трудомісткістю їх подальшої обробки. З огляду на це, має місце високий рівень ризику самої перевірки та її негативних результатів для платників податків, включаючи виїмку важливих документів, інформація яких є конфіденційною. Для податкових органів також мають місце податкові ризики, оскільки чисельні виїзні податкові перевірки супроводжується низьким рівнем додаткових нарахувань податкових платежів в розрахунку на одну перевірку, які супроводжуються подальшим оскарженням актів перевірки в судовому порядку. Ситуація ускладнюється і адміністративно-управлінськими рішеннями. Показники «охоплення» та «результативності» виїзних податкових перевірок платників податків, які відображають їх частку до загальної кількості платників податків, що перебувають на обліку в податковій інспекції незначні. В той же час, забезпечення зростання показників «охоплення» податковими перевірками призводить до збільшення їх кількості, але не якості.

З огляду на це вітчизняна податкова система потребує науково обґрунтованої побудови податкового планування виїзних перевірок в основі яких пошук варіантів, здатних забезпечити інтереси як контролюючого органу, так і платника податків. Без чітко налагодженого податкового планування виїзних перевірок не може бути позитивного діалогу податкових органів з платниками податків в процесі проведення таких перевірок. Можливості та гарантії, одержувані податковими органами і платниками податків при організації їх взаємодії один з одним на умовах, які формують партнерські відносини між ними є важливою передумовою контрольної діяльності податкових органів внаслідок проведення виїзних податкових перевірок. Пропозиції щодо організації партнерської взаємодії податкових органів і платників податків, здатних забезпечити подальший розвиток їх взаємодії, формування партнерських відносин між ними, на основі мінімізації витрат і ризиків обох сторін представлені в (табл.1).

Таблиця 1.

Можливості та гарантії, одержувані податковими органами і платниками податків при організації їх взаємодії один з одним на умовах, які формують партнерські відносини між ними

Умови, що забезпечують досягнення партнерських відносин між податковими органами та платниками податків	Можливості та гарантії	
	для податкових органів	для платників податків
Відкритість і прозорість взаємодії	Формування професійного ставлення компетентних органів до вирішення проблем платника податків, заснованого на неупередженості, що дає змогу забезпечити відкритість (розкриття підходів до того, які поступки є ризиковими і як компетентні органи будуть на них реагувати) і оперативність (узгодженість рішень і роз'яснень) податкового адміністрування.	Гарантія відсутності претензій з боку податкових органів. Обґрунтований облік при розрахунку податкових зобов'язань об'єктивних факторів: специфіки діяльності; структури корпоративного управління; бухгалтерських та податкових прогнозів діяльності тощо.
Усвідомлення взаємних інтересів і дотримання взаємних прав і обов'язків сторін	Зниження витрат на процедури адміністрування. Підвищення ступеня достовірності стратегічного планування, зокрема при розподілі ресурсів.	Уникнення помилок при формуванні податкових зобов'язань. Обмеження участі платників податків у незаконній діяльності. Здійснення ефективного податкового планування.
Розуміння і довіра при взаємовідносинах	Можливість своєчасного реагування на порушення, раціональний розподіл обмежених ресурсів та інших витрат, пов'язаних із забезпеченням дотримання вимог чинного податкового законодавства, за рахунок відкритості бізнес-процесів, що здійснюються платником податків.	Скорочення можливих витрат на судові суперечки завдяки послідовності в діях і рішеннях податкового органу, передбачуваності прийнятих рішень.
Відсутність обмежень юридичних прав обох сторін	Збір відомостей, що дають можливість реагувати на виявлені податкові ризики.	Право оскаржити позицію інспектора щодо здійснюваної господарської операції в суді.

Основою таких відносин є розширення інформаційної взаємодії податкових органів з платниками податків, що передбачає активне залучення останніх до податкових процесів і вільний обмін інформацією між сторонами щодо спірних питань оподаткування. Разом з тим, досягнення співпраці (партнерства) податкових органів та платників податків потребує формування умов, що регулюють відносини між ними, ключовими з яких є: відкритість і прозорість механізму взаємодії сторін; усвідомлення взаємних інтересів і дотримання взаємних прав і обов'язків сторін; організація взаємних відносин на транспарентності, розумінні і довірі; відсутність будь-яких обмежень юридичних прав обох сторін відповідно до податкового законодавства; конструктивність і оперативність у вирішенні питань взаємодії.

Особливою характерною рисою візних податкових перевірок є виражена тенденція перенесення уваги податкових органів на підготовку контрольних дій та планування їх напрямів. Податковим відомством розроблені основні правила відбору платників податків згідно з Законом України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо покращення інвестиційного клімату в Україні». Політика податкових органів щодо проведення візних документальних перевірок побудована таким чином, що до плану-графіка проведення документальних планових перевірок відбираються платники податків, які мають ризик щодо несплати

податків та зборів, невиконання іншого законодавства, контроль за яким покладено на контролюючі органи [3]. Періодичність проведення документальних планових перевірок платників податків визначається залежно від ступеня ризику в діяльності таких платників податків, який поділяється на високий, середній та незначний. Платники податків з незначним ступенем ризику включаються до плану-графіка не частіше, ніж раз на три календарних роки, середнім - не частіше ніж раз на два календарних роки, високим - не частіше одного разу на календарний рік.

З огляду на ці зміни на законодавчому рівні встановлено, що за умови, коли сума сплаченого до бюджету, наприклад, податку на додану вартість становить не менше п'яти відсотків від задекларованого доходу за звітний податковий період, а також самозайняті особи, сума сплачених податків яких становить не менше п'яти відсотків від задекларованого доходу за звітний податковий період, включаються до плану-графіка не частіше, ніж раз на три календарних роки [3].

Податковими органами на цьому етапі формується один з перших варіантів «портрета платника податків» (досьє платника податків), з'являється інститут попередньо перевіркового аналізу для цілей проведення візного податкового контролю, який супроводжується відпрацюванням рівня достовірності та аналітичності інформаційних джерел, здатних оцінити рівень ризику, «ризик-апетит» платника податків (табл.2).

Таблиця 2.

Джерела інформації податкових органів щодо формування досьє платника податків

Інформаційні джерела			
зовнішні		внутрішні	
Оперативні інформація (результативна)	- від господарюючих суб'єктів (наприклад, про обсяги реалізації товарів, робіт (послуг), ознаках взаємозалежності суб'єктів господарювання; про виплати середньомісячної заробітної плати на одного працівника нижче середнього рівня за видами економічної діяльності по національній економіці тощо	Автоматизовані дані	- програмно інформаційний комплекс податкових органів; - бухгалтерська та податкова звітність платників податків, - "міграції" між податковими органами - камеральні і виїзні податкові перевірки
	- від державних органів: - фінансових; - митних органів; - органів внутрішніх справ і прокуратури	Емпіричні дані за результатами контрольних заходів	рентабельність; рівень податкового навантаження
непрямі дані (кількісна інформація)	обсяг витрат з послуг електричної енергії	Економіко – аналітичні показники	

На законодавчому рівні має місце колізія правової норми і процесуальних методів, необхідних для інформаційного забезпечення здійснення податкового контролю. Справа в тому, що в окремих випадках документальна планова виїзна перевірка проводиться податковим органом в приміщенні контролюючого органу. З цього приводу С.В.Василенко акцентує увагу на дотримання стаття 79-1 Податкового кодексу України, яким передбачено, що «документальна виїзна перевірка є формою податкового контролю, комплексом послідовно здійснюваних заходів, які проводяться податковим органом та його посадовими і службовими особами за місцем знаходження платника податків за допомогою порівняння звітних даних із фактичним станом фінансово-господарської діяльності та інформацією з інших джерел [4].

Проведення документальних перевірок в приміщенні контролюючого органу є неправомірними діями контролюючих органів. З огляду на це суди дали роз'яснення порушення контролюючих органів щодо такої дії. Не має підстав внаслідок чого, та у відповідності до якої норми Податкового кодексу України податковим органом змінено вид перевірки, місце її проведення. Не встановлено, чи є відсутність суб'єкта перевірки за податковою адресою підставою для проведення перевірки в іншому місці, що є порушенням чинного Податкового кодексу України в частині принципу збереження інформації, що становить професійну таємницю інших осіб. Тлумачення норми судами, зокрема Верховним Судом встановлено, що законність наказу про проведення перевірки в приміщенні контролюючого органу є порушенням. Так, проведення перевірок в приміщенні контролюючого органу можуть бути допущені лише за умови, якщо до моменту винесення судового рішення не відбулося допуску посадових осіб контролюючого органу до спірної перевірки. Тобто, саме на етапі допуску до перевірки

платник податків може поставити питання про необґрунтованість її призначення та проведення, реалізувавши своє право на захист від безпідставного та необґрунтованого здійснення податкового контролю щодо себе. Водночас, допуск до виїзної податкової перевірки нівелює правові наслідки процедурних порушень, допущених контролюючим органом при призначенні податкової перевірки.

Даний факт свідчить про важливість процесуального закріплення застосовуваних методів та інструментів в нормативно-правовому полі. В той же час, за сучасних умов має місце низький рівень інформатизації податкових органів, що не дає можливість достатньо обґрунтовувати необхідність призначення виїзної податкової перевірки щодо конкретного платника податків, тобто без урахування рівня податкового ризику їх діяльності. Одночасно має місце розширення нормативного поля з виокремленням особливостей податкового адміністрування найбільших платників податків та їх реєстрації в податковому органі. Тим самим створюються організаційні умови для проникнення в специфіку діяльності та операцій платників податків, зокрема завдяки елементам взаємодії учасників податкових відносин.

Проведені дослідження свідчать, що за сучасних умов виїзні податкові перевірки внаслідок слабкої доказової бази через недостатньо глибокого опрацювання ризиків до початку перевірки, відсутність джерел інформації є причиною в окремих випадках програшу податкових органів в судових засіданнях. Критерії оцінки ефективності контрольної роботи податкових органів були доповнені критерієм «оцінка показників організації та проведення виїзних податкових перевірок», що сприяло конструктивному обговоренню актів за результатами виїзних податкових перевірок між податковими органами і платниками податків.

Набрання чинності Податкового кодексу України явилось знаменною подією як з позиції відображення, так і подальшої модифікації відносин між податковими органами та платниками податків щодо проведення виїзних документальних перевірок, які вибудовуються на основі плану-графіка перевірок на поточний рік і оприлюднюються на офіційному веб-сайті центрального органу виконавчої влади, що реалізує державну податкову політику до

25 грудня року, що передує року, в якому будуть проводитися такі документальні планові перевірки [1]. Проведенні дослідження свідчать, що дієвість виїзних податкових перевірок великою мірою залежить від їх планування, охоплення перевірами переважної більшості платників податків. Про кількість виїзних податкових перевірок свідчать дані (рис.2).

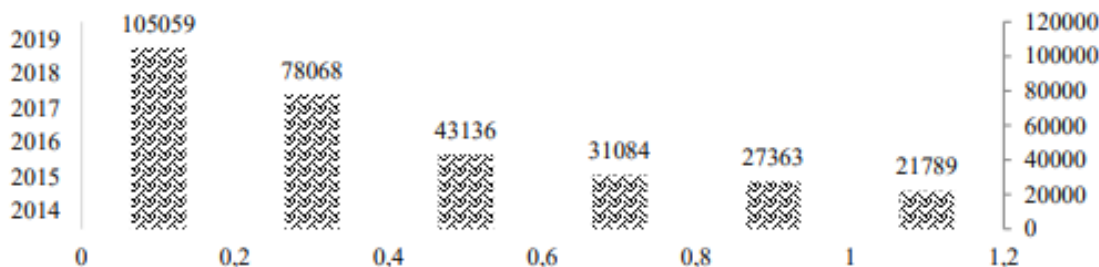


Рис. 2. Кількість виїзних перевірок платників податків по Україні [5, 6]

Приведені дані свідчать, що за досліджуваний період намітилася стійка тенденція щодо зменшення кількості виїзних перевірок. Якщо в 2014 р. виїзними перевірками було охоплено 105059 платників податків, то в 2019 р. 21789 або 20,7 % від виїзних перевірок 2014 р. Якісні показники виїзних документальних перевірок характеризуються обсягами дотримання, які в 2018 р. склали 18,9 млрд. грн, а в 2019 р. 22,8 млрд. грн. Це підтверджує факт потреби в розширенні кола платників податків, яким необхідно проводити виїзні податкові перевірки.

З огляду на приведені дані головним завданням контролю зі сторони контролюючих органів є дотримання балансу інтересів держави і бізнесу. З одного боку, важливим заходом є зниження адміністративного тиску шляхом зниження кількості перевірок на платників податків, за умов своєчасного і в повному обсязі виконання зобов'язань перед бюджетами всіх рівнів. З іншого боку, забезпечення та створення єдиної, відкритої і зрозумілої для платників податків і податкових органів системи невідворотності виявлення порушень податкового законодавства, що є важливим чинником переходу до партнерства між суб'єктами податкових відносин. Відповідно в процесі розвитку методології виїзного податкового контролю почала активно реалізовуватися ризик-орієнтована модель податкового контролю.

Податкові органи відмовилися від податкового контролю щодо тих платників податків, попередній перевіркою аналіз в яких хоча і виявляв порушення податкового законодавства, але виїзною перевіркою скоріш за все не були би виявлені чисельні порушення, які би призвели до суттєвих дотримань.

Сучасний етап розвитку виїзного контролю характеризується появою податкового моніторингу, внаслідок якого акцент податкового контролю спрямовується на попередження податкових порушень і на добровільну відмову платників податків від застосування штучних схем мінімізації податкових платежів і характеризується такими рисами: ви-

значення об'єкта виїзної податкової перевірки більшою мірою залежить не від окремого платника податків, а видів діяльності (наприклад, оптово-роздрібна торгівля, сільське господарство транспортні послуги, IT-технології), відповідно до взаємозв'язків між господарюючими суб'єктами, що дає можливість унеможливити мінімізацію податків; попередній перевіркою аналіз здійснюється на основі більшої кількості показників із застосуванням нових цифрових технологій; вдосконалення методичних підходів управління ризиками дали можливість концептуально змінити парадигму контрольної роботи.

Такий підхід забезпечує синергію зусиль всіх підрозділів податкових органів в досягненні цілей ризик-менеджменту. контролю за певними платникам податків в основі якої аналітична робота податкових органів. Її якість визначається не тільки оптимізацією, тобто зменшенням кількості перевірок, а й тривалістю проведення контрольних заходів на території платника податків.

Узагальнюючи напрями вдосконалення методичних підходів до оцінки об'єктів податкового контролю, видається обґрунтованим констатувати активну стадію процесу формування систем самоконтролю в галузях і на окремих сегментах ринку, а також відповідно розвитку партнерської концепції взаємодії суб'єктів податкових відносин як відображення вдосконалення технологій податкового контролю. При цьому податковий контроль стає чинником позитивних змін у відносинах контрагентів між собою, а також поліпшенням ділового клімату в галузі, зниження податкових ризиків.

Список літератури

1. Податковий кодекс України. URL: https://urist-ua.net//кодекси/податковий_кодекс_України/стаття.75
2. Мисник Т.Г. Податкові перевірки як основна форма податкового контролю. URL: <https://www.pdaa.edu.ua/sites/default/files/nppdaa/spec/96.pdf>

3. Закон України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо покращення інвестиційного клімату в Україні» URL: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/T161797.html

4. Василенко С. В. Правове регулювання податкового контролю в Україні Автореферат дисертації на здобуття наукового ступеня кандидата

юридичних наук.
URL: http://virtuni.education.zp.ua/info_cpu/sites/default/files/aref

5. Звіт Державної фіскальної служби за 2018 рік. URL: <file:///D:/Desktop 2018 BA.pdf>

6. Державна податкова служба України звіт 2019. URL: <file:///D:/Desktop2019 BA.pdf>