Розділ 6

БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК ТА АУДИТ

УДК 336.2

Яковенко О.В., Туржанський В.А.

ПРАВОВІ ЗАСАДИ ЗДІЙСНЕННЯ ЕЛЕКТРОННИХ ПЕРЕВІРОК ОРГАНАМИ ДОХОДІВ І ЗБОРІВ

У статті розглянуто поняття та характеристики електронних перевірок відповідно до вітчизняного законодавства. Виділено їх особливості та відмінності у порівнянні із іншими видами документальних перевірок. Окремо проаналізовано правовий статус електронних документів, можливості їх використання як доказів у разі виникнення спорів за результатами проведення перевірок. Розглянуто досвід регламентування електронних перевірок у ФРН.

Ключові слова: *електронна перевірка, електронний документ, митний аудит, податковий аудит, документальна перевірка, Податковий кодекс.*

ВСТУП

Переважна більшість підприємств у своїй діяльності в значному обсязі використовують матеріали у електронному вигляді. Частина із них дублюється у паперовому варіанті. Для забезпечення ефективності та результативності здійснення документальних перевірок діяльності суб'єктів господарювання потрібно враховувати особливості створення, накопичення, зберігання, передачі інформації у електронному вигляді.

Здійснення митного аудиту посадовими особами органів доходів і зборів передбачає ретельну перевірку матеріалів підприємств у ході різних видів документальних перевірок. Внаслідок утворення Міністерства доходів і зборів функції здійснення перевірочної діяльності покладено на його Головні управління [10]. Головним управлінням делеговано право проводити документальні перевірки з питань державної митної справи.

У разі необхідності Головні управління мають право включати до складу робочої групи з проведення документальної перевірки (з виданням відповідного посвідчення на право проведення перевірки) посадових осіб митниць Міндоходів (за попереднім погодженням з начальником такої митниці).

При здійсненні документальних перевірок посадові особи органів доходів і зборів мають керуватися нормами Податкового та Митного кодексів та іншими законодавчими актами.

Реформування органів влади, що займаються контролем нарахування та сплати податкових і митних платежів, зміщення акцентів на проведення перевірок підприємств після випуску товарів у вільний обіг, обрання стратегії розвитку електронного документообігу на рівні владних інститутів, зміни у нормативних актах щодо порядку проведення електронних перевірок – все це обумовило необхідність розгляду електронних перевірок як окремого виду, що може здійснюватись посадовими особами органів доходів і зборів, у тому числі для проведення митного аудиту.

В той же час зазначене питання у наукових публікаціях висвітлене досить фрагментарно, що пов'язано із вищезазначеними об'єктивними причинами.

В наукових публікаціях з даної тематики розглядаються основні характеристики проведення податкових перевірок [2-3, 6], їх тенденції та результати [14], досліджується порядок електронного контролю податковими органами [4], сутність електронних перевірок [1]. Необхідність автоматизації камеральних перевірок, що здійснюються посадовими особами органів доходів і зборів розглянута у працях [12-13].

Проте актуальним за сьогоднішніх умов є з'ясування сутності електронної перевірки, правових аспектів її здіснення у межах діяльності Міндоходів України.

Метою статті є аналіз законодавства України щодо проведення електронних перевірок, визначення

© **Яковенко Оксана Вікторівна,** к.е.н., доцент, старший науковий співробітник Державного науково-дослідного інституту митної справи, м. Хмельницький, тел. (097)4605347, e-mail: osherry@ua.fm

Туржанський Віталій Анатолійович, к.е.н., доцент, старший науковий співробітник Державного науково-дослідного інституту митної справи, м. Хмельницький, тел. (067)3511551, e-mail: turzhansky@mail.ru

особливостей аналізу інформації у електронному вигляді з метою здійснення якісного митного аудиту посадовими особами органів доходів і зборів.

РЕЗУЛЬТАТИ ДОСЛІДЖЕННЯ

Згідно українського законодавства у сфері податкової політики передбачено два різні за значенням тлумачення терміну «електронна перевірка».

У чинних Методичних рекомендаціях з організації кабінетного аудиту (для юридичних осіб) від 25 листопада 2002 р. № 567 (далі Методичні рекомендації) [5] під електронною перевіркою розуміють процедуру перевірки поданої платником податків податкової звітності за допомогою програми по співставленню показників податкової та фінансової звітності. За наведеною у Методичних рекомендаціях схемою електронна перевірка розглядається як складова «кабінетного аудиту» і включає:

– перевірку на комплексність щодо створених стандартів відповідно до чинного законодавства (арифметичний контроль);

– співставлення та аналіз показників різних форм звітності з визначенням факторів, які впливають на відхилення між ними (логічний контроль);

– оцінку відхилень (походження відхилень).

Поряд із цим, зазначено завдання, які потрібно вирішити за допомогою електронної перевірки:

– одержання загального враження від змісту податкової декларації;

– визначення напрямків, які потрібно піддати процедурам аудиту;

– формування даних для оцінки ризиків.

У той же час, більш актуальним є трактування електронної перевірки згідно Податкового кодексу [7], у якому документальною невиїзною позаплановою електронною перевіркою (далі – електронна перевірка) вважається перевірка, що проводиться на підставі заяви, поданої платником податків з незначним ступенем ризику, визначеним відповідно до пункту 77.2 статті 77 Податкового кодексу, до контролюючого органу, в якому він перебуває на податковому обліку.

Розглядаючи електронну перевірку, як різновид документальних перевірок, що можуть здійснюватись контролюючими органами Міндоходів потрібно відмітити їх суттєві відмінності від інших видів документальних перевірок відповідно до вітчизняного законодавства:

1) електронна перевірка є добровільною і здійснюється на підставі заяви платника податку. Тобто підприємство має право при бажанні здійснити електронну перевірку, у той же час від нього не залежить рішення контролюючих органів про проведення інших видів документальних перевірок;

2) для здійснення електронної перевірки необхідно відповідати певним вимогам. Зокрема, мати низький рівень податкового ризику, при інших видах навпаки – перевіряються підприємства із середнім чи високим ступенем ризику;

3) документальним перевіркам підпадають усі суб'єкти господарської діяльності, електронні перевірки орієнтуються на перевірку платників податків, що використовують спрощену систему оподаткування, і передбачається поетапне поширення на всі інші групи (види) платників податків [9].

Наказом Міністерства доходів і зборів України від 03.06.2013 р. № 143 [9] передбачено, що електронні перевірки платників податків, які застосовують спрощену систему оподаткування, обліку та звітності будуть проводитись починаючи з 1 січня 2014 року; суб'єктів господарювання мікро-, малого та середнього бізнесу – з 1 січня 2015 року; інших платників податків – з 1 січня 2016 року.

Згідно із даними характеристиками, електронна перевірка робить акцент на самоконтролі платників податків за допомогою контролюючих органів Міндоходів.

Таким чином, термін «електронна перевірка» вживається у Податковому кодексі України в якості різновиду документальних перевірок, а у Методичних рекомендаціях – як процедура (етап), послідовність дій при проведенні документальних невиїзних перевірок.

Крім перевірки інформації у електронному вигляді, що подається як податкова декларація за допомогою комп'ютерної техніки, та здійснення електронної перевірки за заявою платника податку важливо розглянути основні аспекти використання матеріалів у електронному вигляді.

Серед матеріалів, які використовуються у ході документальних перевірок, зазначається можливість їх подання в електронному вигляді. Проте, законами та іншими нормативними актами України до кінця неврегульовані питання використання електронних документів у якості доказів при виникненні спорів.

Процесуальні закони України не містять особливого порядку дослідження доказів в електронному вигляді і характеризуються певною архаїчністю судового процесу, його прив'язаністю до матеріальних носіїв, наявністю усталених способів перевірки достовірності доказів [11].

Прив'язаність до матеріального носія письмового доказу (паперу) випливає з чинних на сьогодні Вказівок Держарбітражу СРСР «Про використання як доказів в арбітражних справах документів, що підготовлені за допомогою електронно-обчислювальної техніки" № И-1-4 від 29.06.1979 року [8]. Згідно з п. 9 Вказівок, дані, які містяться на технічному носії (перфоленті, перфокарті, магнітній стрічці, магнітному диску та таке інше) можуть бути використані в якості доказів по справі тільки у випадках, коли вони перетворені в форму, яка придатна для звичайного відтворення та зберігання в справі.

З процесуальної точки зору, відомості в електронному вигляді мають наступні об'єктивні властивості [11]:

1) носій відомостей в електронному вигляді не виконує функцію захисту його змісту від змін. Захисну функцію може виконати атрибутивна інформація, яка міститься в файлах;

2) відомості в електронному вигляді знеособлені. Встановлення зв'язку між особою та відомостями в електронному вигляді може проводитись лише опосередковано.

Для підтвердження відомостей, наведених у електронному документі, потрібна наявність на ньому визначених законодавством реквізитів, зокрема електронного підпису.

Тобто, письмові докази в електронному вигляді враховуватимуться при розгляді спорів якщо:

– існує їх копія на матеріальному носієві, завірена відповідним чином;

– електронні документи, що подаються додатково до розгляду містять обов'язкові реквізити документів.

Тобто використовуючи електронні дані при аналізі діяльності підприємства посадова особа органів доходів і зборів має врахувати особливості їх використання як доказів у разі судового оскарження результатів електронної перевірки з метою забезпечення загальної ефективності перевірочної роботи.

На цьому потрібно акцентувати увагу при перевірці господарської діяльності великих платників податків. Адже відповідно до п. 2 статі 85 ПКУ [7] великий платник податків зобов'язаний надати в електронній формі з дотриманням умови щодо реєстрації електронного підпису підзвітних осіб копії документів з обліку доходів, витрат та інших показників, пов'язаних із визначенням об'єктів оподаткування (податкових зобов'язань), первинних документів, регістрів бухгалтерського обліку, фінансової звітності, інших документів, пов'язаних з обчисленням та сплатою податків і зборів (якщо такі документи створюються ним в електронній формі), не пізніше робочого дня, наступного за днем початку документальної виїзної планової, позапланової перевірки, документальної невиїзної перевірки.

Для впорядкування діяльності органів доходів і зборів щодо перевірки інформації підприємств у електронному вигляді в межах митного аудиту доцільно розробити Керівництво з проведення перевірок електронних документів при здійсненні митного аудиту.

При цьому можна врахувати досвід Міністерства фінансів Федеративної республіки Німеччини, яке у відповідь на збільшення чисельності підприємств, що у своїй діяльності використовують ведення бухгалтерського обліку у електронному (цифровому) вигляді, прийняло Основні принципи доступу до даних і перевірки електронних документів (Grundsätze zum Datenzugriff und zur Prüfbarkeit digitaler Unterlagen, GDPdU) [15].

Ключовими моментами у цьому документі є визначення варіантів доступу до даних підприємств, технічні вимоги до документів для перевірки, покарання за відмову чи затягування часу в доступі до інформації.

Для перевірки електронних документів контролюючими органами надається один із трьох варіантів доступу до даних:

– безпосередній доступ для читання;

– доступ до узагальнених сум;

– доступ через отримання носіїв інформації.

За недопущення перевіряючих осіб до електронних документів з січня 2009 року застосовуються штрафні санкції у розмірі 25000 євро. При затягуванні доступу до електронних документів передбачено також штраф у розмірі 5000 євро.

При перевірці електронних документів податковими та митними органами ФРН використовуються спеціалізовані програми, що орієнтуються на вимоги до цифрової інформації у GDPdU [15].

Для використання в повній мірі сучасних технічних засобів контролю правильності, достовірності, повноти інформації, яка подається посадовим особам митниць при проведенні документальних перевірок потрібно використовувати комп'ютерні системи аудиту, із спеціально розробленим програмним модулем «митний аудит».

ВИСНОВКИ

З метою підвищення результативності перевірочної діяльності органам доходів і зборів необхідно провести ряд заходів методологічного плану. В першу чергу доцільно усунути двозначність трактування терміну «електронна перевірка», шляхом розмежування електронної перевірки як виду документальної перевірки і «електронної перевірки» як процедури зіставлення даних в електронному вигляді. При цьому необхідно уніфікувати норми Податкового та Митного кодексів України щодо сутті, порядку організації, проведення та оформлення результатів електронної перевірки.

При виявленні порушень податкового та митного законодавства у ході проведення електронних перевірок доцільно враховувати особливості використання електронних документів у якості доказів при судовому оскарженні результатів перевірки.

З метою удосконалення організаційних аспектів здійснення перевірок у сфері митної справи необхідно розробити детальні рекомендації щодо використання матеріалів у електронному вигляді при здійсненні митного аудиту.

ПЕРЕЛІК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Абліцов О. Електронні перевірки. Що це таке? / О. Абліцов [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://blog.liga.net/user/aablitsov/article/10412.aspx
2. Васькович І. М. Податковий аудит у системі державного контролю України / І. М. Васькович, М. М. Баран [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://archive.nbuv.gov.ua/portal/natural/vnulp/menegment/2012_739/30.pdf

3. Литвиненко Я. В. Податковий контроль як складова частина податкового менеджменту в контексті прийнятого податкового кодексу Україні / Я. В. Литвиненко // Вісник Хмельницького національного університету. – 2011. – №3, Т. 1. – С. 132–134.
4. Матухно М. О. Стан впровадження системи електронного контролю в адмініструванні податку на додану вартість / М. О. Матухно // Науковий вісник Національного університету ДПС України (економіка, право). – 2011. – Вип. 3(54). – С. 99–105.
5. Методичні рекомендації з організації кабінетного аудиту (для юридичних осіб) [Електронний ресурс] : наказ [видано Державною податковою адміністрацію України 25 листопада 2002 р. N 567]. – Режим доступу : http://www.licasoft.com.ua/index.php/component/lica/?href=0&view=text&base=1&id=419063&menu=258261
6. Мисник Т. Г. Податкові перевірки як основна форма податкового контролю / Т. Г. Мисник [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://archive.nbuv.gov.ua/portal/Chem_Biol/Nppdaa/econ/2012/96.pdf
7. Податковий кодекс України [Електронний ресурс] : закон України [прийнято Верхов. Радою 02.12.2010 № 2755-VI]. – Режим доступу : http://zakon4.rada.gov.ua/laws/card/2755-17
8. Про використання як доказів з арбітражних справ документів, підготовлених за допомогою електронно-обчислювальної техніки [Електронний ресурс] : [вказівки від 29.06.1979 № И-1-4]. – Режим доступу : http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/v-1-4400-79
9. Про затвердження Порядку подання платником податків заяв про проведення документальної невиїзної позапланової перевірки та прийняття рішення територіальним органом Міністерства доходів і зборів України про проведення такої перевірки [Електронний ресурс] : наказ [видано Міністерством доходів і зборів України від 13.06.2013 № 143]. – Режим доступу : http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/z0950-13
10. Про проведення перевірок [Електронний ресурс] : лист [видано Міністерством доходів і зборів України 21.06.2013 № 9069/7/99-99-22-02-03-17] // Лига Закон
11. Селиванов М. Надання письмових доказів в електронному вигляді та перевірка їх достовірності [Електронний ресурс] / М. Селиванов. – Режим доступу : http://blog.liga.net/user/selivanov/article/5240.aspx
12. Соловйова Ю. О. Деякі шляхи вдосконалення діяльності органів державної податкової служби України / Ю. О. Соловйова [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://archive.nbuv.gov.ua/portal/soc_gum/Nashp/2011_1_1/Solovio.pdf
13. Сухоруко О. В. Документальне оформлення камеральних перевірок та перспективи їх автоматизації / О. В. Сухоруко, Т. І. Свідзинська [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://archive.nbuv.gov.ua/portal/soc_gum/Apdup/2010_1/2_24-28.pdf
14. Тимошенко А. О. Стан та тенденції результатів податкового контролю в Україні / А. О. Тимошенко // Науковий вісник НЛТУ України. Збірник науково-технічних праць. – 2012. – Вип. 22.14.– С. 323–328.
15. Grundsätze zum Datenzugriff und zur Prüfbarkeit digitaler Unterlagen [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.bundesfinanzministerium.de/

Одержано 02.09.2013р.