

**Спрощення процедури регулювання митних та податкових відносин
суб'єктів господарювання**

З моменту проголошення Україною незалежності, постали питання реалізації в практику життя положень Основного Закону країни, зокрема у сфері захисту прав, свобод, законних інтересів людини і громадянина. Другим моментом виступили питання узагальнення всього попереднього досвіду країни та спрямування до вступу у Міжнародне Співтовариство з метою удосконалення та уніфікації вітчизняних стандартів на ґрунт європейського досвіду. Так, перед вітчизняною юридичною наукою постали принципово нові фундаментальні питання і було прийнято Верховною Радою України низку нових актів, кодексів, законів, серед яких чільне місце посідають новий Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. [1] та Митний кодекс України від 01.07.2012 р. [2].

Податкова політика в Україні визначається вищими державними органами і перед усім Верховною Радою. Сплата податків відноситься до конституційних обов'язків громадян України, а також іноземців та осіб без громадянства які займаються підприємницькою діяльністю в Україні. У статті 67 Основного Закону підкреслюється, що конституційний обов'язок кожного громадянина сплачувати податки й збори в порядку і розмірах, встановлених законом, а також щорічно надавати до податкових інспекцій за місцем проживання декларації про свій майновий стан та доходи за минулий рік у порядку встановленому законом [3].

Так, з 1 січня 2013 року до Податкового кодексу внесено зміни, які кардинально міняють методіку адміністрування податку на прибуток.

Передбачено, що платники податку на прибуток, у яких обсягу доходу за попередній звітний рік перевищує 10 мільйонів гривень, щомісяця

сплачуватимуть авансовий внесок з податку на прибуток у розмірі 1/12 нарахованої до сплати суми податку за попередній рік. Декларація з податку на прибуток буде подаватися до податкових органів раз на рік.

Таке нововведення щодо сплати авансових внесків не стосується: новостворених підприємств, виробників сільськогосподарської продукції, неприбуткових установ та організацій, підприємств, у яких доходи за останній рік не перевищують 10 мільйонів гривень.

На сьогоднішній день в адміністративній науці не склалося усталеного та єдиного розуміння адміністративного процесу. Можна виділити принаймні три основні підходи до його визначення. Разом з тим слід зазначити, що визначення поняття адміністративного процесу залишається дискусійним та остаточно не вирішеним. Наводяться різні аргументи на користь того чи іншого підходу. На сучасному етапі "вузький підхід" до розуміння адміністративного процесу є найменш поширеним, більш актуальними залишається «широке розуміння» та «судочинський» підхід [4, с.107].

Теоретичні аспекти адміністративно-правового регулювання економічних відносин та державного управління щодо цих питань розглядалися у працях: В.Б. Авер'янова, О.М. Бандурки, Д.М. Бахраха, Ю.П. Битяка, Є.В. Додіна, С.В. Ківалова, О.Р. Кібенко, В.К. Колпакова, Т.М. Кравцової, О.М. Олійника, В.К. Шкарупи та ін.

Неодноразово зазначалось про необхідність прийняття такого законодавчого акту як Процедурний кодекс не викликав сумнівів, оскільки сьогодні ці відносини або не врегульовані взагалі, або врегульовані переважно підзаконними нормативними актами. Щоправда існує точка зору, що прийняття Адміністративно-процедурного кодексу не є об'єктивною потребою, оскільки його функції виконує Закон України «Про звернення громадян» від 2 жовтня 1996 року, який вимагає лише внесення змін та доповнень[5].

В проекті Адміністративно-процедурного кодексу все ж залишається багато проблем навіть концептуального характеру. Зокрема, першим постає питання щодо розуміння поняття «адміністративна процедура» та визначення

інших ключових термінів. У законопроекті було визначено, що адміністративна процедура - це «сукупність процедурних дій в межах певних стадій провадження у справі». Очевидно якщо в цілях даного законодавчого акту і давати визначення цього поняття, то в ньому повинні відобразитися наступні моменти: 1) адміністративна процедура має місце насамперед в органах виконавчої влади та органах місцевого самоврядування при вирішенні індивідуальних адміністративних справ; 2) адміністративна процедура в значенні цього кодексу має в першу чергу зовнішню дію, тобто не спрямована на регламентацію «внутрішньо-апаратних» відносин. Для обговорення можна запропонувати таке визначення терміну «адміністративна процедура» - це визначений законодавством порядок провадження в індивідуальній адміністративній справі, тобто справі, яка стосується конкретних фізичних або юридичних осіб і вирішується органом виконавчої влади чи органом місцевого самоврядування, їх посадовими особами шляхом прийняття індивідуального адміністративного акта. Викликає сумніви коректність вживання поняття адміністративна процедура у множині, тобто «адміністративні процедури», адже з таким же успіхом можна говорити і про цивільні чи кримінальні «процеси», що може мати зовсім інший зміст [6, С. 36].

Показано також, що в українському «Словнику іншомовних слів» процедура тлумачиться як «офіційно встановлений чи прийнятий за звичаєм порядок, послідовність дій для здійснення або оформлення якихось справ» [7].

Отже, історичний розвиток адміністративного права переконує, що спочатку з'явилося право на судовий захист особи від рішень адміністрації, а вже на основі розроблених судами принципів почало розвиватися право адміністративної процедури [8, С.13-14].

Податковим кодексом України запроваджено нову форму податкового контролю, що здійснюється органами державної податкової служби, а саме проведення зустрічних звірок у відповідності до норм пункту 73.5 статті 73 Кодексу.

До введення в дію Кодексу органи державної податкової служби мали право проводити позапланові виїзні перевірки у разі виникнення потреби у перевірці відомостей, отриманих від особи, яка мала правові відносини з платником податків, якщо платник податків не надасть пояснення та їх документальні підтвердження на обов'язковий письмовий запит органу державної податкової служби протягом десяти робочих днів з дня отримання запиту.

Відповідно до п.2 Порядку координації проведення планових виїзних перевірок органами виконавчої влади, уповноваженими здійснювати контроль за нарахуванням і сплатою податків та зборів, затвердженою постановою Кабінету Міністрів України. № 1234 від 27 грудня 2010 р., так здійснюється формування планів планових виїзних перевірок фінансово-господарської діяльності суб'єктів господарювання.

На сьогодні, згідно Кодексу, маємо кардинально нову норму. Зустрічні звірки, по-перше, не є перевірками і, по-друге, проводяться з метою отримання податкової інформації у порядку, визначеному Кабінетом Міністрів України.

До цього нововведення мали місце обставини, коли перевіряли суб'єктів господарювання, керуючись своїм службовим становищем. Так, для узгодження діяльності різних адміністративних органів, які займаються контрольною діяльністю, доцільно координувати плани перевірок. Адже досі нарікають на те, що різні контролюючі органи навідуються один за одним, що перешкоджає нормальній роботі суб'єктів господарювання [8, С.28].

Щоправда, із сьогоднішньою ситуацією щодо координації діяльності контролюючих органів податковою службою погодитись не можна, оскільки це ще більше перетворює податкову службу в «надорган», від якого залежить не лише функціонування, а й саме існування суб'єктів господарювання.

Одним з механізмів захисту прав та законних інтересів особи є норма, яка зобов'язує адміністративний орган попереджати про планову перевірку шляхом завчасного надсилання або вручення письмового повідомлення про проведення перевірки. Так, наприклад норми ст.75 Податкового кодексу містить положення

про види перевірок, зокрема слід звернути увагу, що таке «запрошення» платнику податків повинно бути надіслано не пізніше, ніж за 10 днів. Камеральним перевіркам підлягає вся без виключення звітність платників податків суцільним порядком. На сьогодні абсолютна більшість камеральних перевірок проводиться без виклику платників податків і є для них «безболісними».

Суть зустрічної перевірку полягає у співставленні даних первинних, бухгалтерських та інших документів суб'єкта господарювання – контрагента із даними відповідних документів платника податків та здійснюється з метою документального підтвердження господарських відносин між ними, а також підтвердження виду, обсягу і якості операцій та розрахунків, що здійснювалися між ними, для з'ясування їх реальності та повноти відображення в обліку платника податків.

Згідно Кодексу за результатами зустрічних перевірок складається довідка, яка надається суб'єкту господарювання у десятиденний термін.

З метою забезпечення імплементації даної норми Кодексу Державною податковою адміністрацією було розроблено та подано до Кабінету Міністрів України Порядок проведення органами державної податкової служби зустрічних звірок, який схвалено постановою КМУ від 27 грудня 2010 року за №1232 (далі – Порядок).

Порядком регламентовано досить важливі норми, відсутні у Кодексі, зокрема і щодо порядку взаємовідносин працівників органів ДПС із платниками податків.

Так, Порядком передбачаються підстави для проведення зустрічних перевірок – це наявність сумнівів стосовно факту здійснення операцій між платником податків та суб'єктом господарювання (його контрагентом) або наявність розбіжностей задекларованих у деклараціях з податку на додану вартість показників податкового кредиту та податкових зобов'язань.

Також Порядком встановлено загальний порядок обміну інформацією та документами між органами ДПС (ініціатором проведення зустрічної перевірки

та виконавцем такої звірки) стосовно направлення запитів на проведення перевірок, їх реєстрації, отримання матеріалів тощо.

Слід зазначити, що на сьогодні органу ДПС-ініціатору надається право на проведення зустрічної перевірки самостійно в двох випадках: у разі якщо контрагент перебуває на обліку в тому ж органі державної податкової служби, в якому перебуває платник податків, або в межах одного населеного пункту.

Разом з цим, важливим нововведенням, передбаченим Порядком, являється надання права органу ДПС-виконавцю провести зустрічну перевірку без залучення до її проведення платника податків у разі наявності в органі ДПС відповідної інформації, а також її документального підтвердження.

Запровадження нової норми щодо проведення зустрічної перевірки на підставі наявних в органі ДПС інформації та матеріалів являється реальним кроком влади назустріч платникам податків і передбачає значне зменшення втручання податкових органів у діяльність суб'єктів господарювання.

Лише у разі відсутності запитуваної органом ДПС-ініціатором інформації – суб'єкту господарювання надсилається або вручається оформлений належним чином запит.

Порядком також передбачається складання довідки за результатами проведеної зустрічної перевірки на підставі наданих платником податків протягом одного місяця інформації та її документального підтвердження, яка підписується суб'єктом господарювання і посадовими особами органу державної податкової служби, вручається або надсилається суб'єкту господарювання у встановленому порядку та реєструється в органах ДПС.

Таким чином Порядком врегульовано взаємовідносини органів державної податкової служби з платниками податків.

Разом з цим, з метою забезпечення єдиного порядку в організації роботи органів державної податкової служби при направленні та обліку запитів на проведення зустрічних перевірок, оформленні, накопиченні та реалізації їх матеріалів ДПА України наказом від 22.04.11 №236 затверджено Методичні

рекомендації щодо організації та проведення органами державної податкової служби зустрічних перевірок (далі – Рекомендації).

Відповідно до Рекомендацій, при проведенні перевірки платника податків визначитись у необхідності відбору суб'єкта господарювання – контрагента до проведення зустрічної звірки ревізору допомагають автоматизовані інформаційні системи органів державної податкової служби України.

Для підвищення якості проведення зустрічних перевірок в Рекомендаціях зроблено наголос на необхідності якісного складання органом ДПС-ініціатором запиту про проведення зустрічної перевірки суб'єкта господарювання, що направляється органу ДПС-виконавцю для реалізації, із відображенням саме тих питань, що мають (можуть мати) вплив на результати перевірки.

Рекомендаціями передбачається певний перелік кроків щодо опрацювання отриманого запиту працівниками органу ДПС-виконавця, а також терміни, що відводяться на виконання кожного з них. Першим кроком являється проведення аналізу наявної інформації та документального її підтвердження, які містяться в інформаційних базах органу ДПС та справі суб'єкта господарювання.

У разі встановлення фактів, що не дають змогу провести перевірку – складається акт про неможливість проведення зустрічної звірки суб'єкта господарювання.

За наявності в органі ДПС інформації, зазначеної у запиті, та її документального підтвердження зустрічна перевірка проводиться органом ДПС-виконавцем на їх підставі та складається Довідка про результати проведення зустрічної звірки, а у разі відсутності – направляється платнику податків запит про надання інформації та її документального підтвердження.

При отриманні від суб'єкта господарювання інформації, визначеної у запиті, та її документального підтвердження відповідальний підрозділ має провести зустрічну перевірку суб'єкта господарювання, оформити Довідку про результати проведення зустрічної звірки, зареєструвати її в Журналі реєстрації

довідок/актів, підписати та вручити суб'єкту господарювання як це передбачено Порядком.

З метою забезпечення єдиного підходу до оформлення документів працівниками органів ДПС, пов'язаних із проведенням зустрічних перевірок, Рекомендаціями затверджено ряд примірних зразків відповідних документів, а саме:

- зразок форми Запиту про проведення зустрічної перевірки суб'єкта господарювання;
- зразок форми Запиту про надання інформації та її документального підтвердження;
- зразок форми довідки про результати проведення зустрічної перевірки;
- зразок форми акта про неможливість проведення зустрічної звірки суб'єкта господарювання;
- зразок форми Журналу реєстрації довідок про результати проведення зустрічної звірки (актів про неможливість проведення зустрічної звірки суб'єкта господарювання, неявки для підписання, відмови від писання довідки про результати проведення зустрічної звірки).

Наступним кроком було прийняття Митного кодексу України і це не отримало широкого резонансу у підприємницькому середовищі. Найбільш ймовірною причиною такого стану можна вважати достатньо високий рівень підготовки та узгодженості документу. Закладені в кодексі норми не лише відкривають нові можливості для бізнесу, а й унеможливають в багатьох випадках використання тіньових схем. Загалом, сам факт уніфікації норм правових актів, які «успішно» суперечили один одному довгий час, вже є приводом для позитивної оцінки нововведення, не кажучи про існування прямої залежності відтоку інвестицій з України від небажання інвесторів вирішувати проблеми з митницею.

Між тим, навіть такий, як уявляється, зважений нормативний акт не позбавлений низки недоліків, на що слід звернути увагу, хоча б тому, що вони суперечать деяким міжнародним зобов'язанням та законам України. Так, у МК

(ч.2 ст. 305 МК) передбачено положення, згідно до якого є обов'язковим надання митним органам забезпечення сплати митних платежів при ввезенні на митну територію України, а також при переміщенні цією територією прохідним та внутрішнім транзитом товарів за переліком, який затверджується Кабінетом Міністрів України [2].

Необхідно зазначити, що вимоги ч. 2 ст. 305 МК, насамперед, порушують зобов'язання України, взяті в рамках Світової організації торгівлі. Зокрема, йдеться про невідповідність наведеного положення вимогам Статті V «Свобода транзиту» ГАТТ, за параграфом третім якою транзитний рух не повинен зазнавати будь-яких непотрібних затримок чи обмежень і повинен бути звільнений від мит та від усіх транзитних мит чи інших зборів, що накладаються відносно транзиту, за винятком зборів за транспортування чи зборів, що відповідають адміністративним витратам, які спричиняються транзитом, чи відповідають вартості наданих послуг [10]. Аналогічна оцінка повною мірою може бути застосована і до ч. 2 ст. 313 Кодексу [2].

Таким чином, в кодексі зосереджено всі норми щодо порядку оподаткування митом, які до цього були розпорошені по кількох законодавчих актах та багатьох постановках Кабінету Міністрів України. Це дозволить нормам Митного кодексу більш щільно взаємодіяти з нормами податкового законодавства. Митний кодекс майже повністю відрегулював порядок проведення перевірок митною службою та синхронізував його з Податковим кодексом. Принцип їх проведення аналогічний до принципу проведення перевірок податковими органами, багато статей нового кодексу, які регламентують процедуру здійснення перевірок, прямо відсилають до норм Податкового кодексу.

Крім того, можна констатувати, що мабуть вперше зроблено справжню спробу синхронізувати Митний кодекс з Податковим кодексом [1], тобто багато норм узгоджено між цими двома системними документами, а також приведено у відповідність до Законів України «Про центральні органи виконавчої влади» [11] та «Про доступ до публічної інформації» [12].

Література:

1. Податковий кодекс України від 02.12.2010 року // *Голос України*.-2010.-№ 229-230 (4979-4980).
2. Митний кодекс України від 13.03.2012 року // *Відомості Верховної Ради України*. – 2012. - № 44-45, № 46-47, № 48, ст.552.
3. Конституція України від 28 червня 1996 року // *Відомості Верховної Ради України*. – 1996. -№30. – Ст.141.
4. Адміністративне право України: Підручник: За заг.ред. д.ю.н., проф. Коломоець Т.О. – Київ: „Істина”, 2008.
5. Закон України «Про звернення громадян» від 2 жовтня 1996 року № 393/96 // *Відомості Верховної Ради України*. – 1996. - № 47. - ст.256.
6. Тимошук В. До проблеми правового регулювання адміністративно-процедурних відносин // *Юридичний журнал*, №3(9). -2003. - С. 36-38.
7. Словник іншомовних слів 23000 слів та термінологічних словосполучень / Уклад. Л.О. Пустовіт та ін. – К.: Довіра, 2000. – 1018 с.
8. Бандурка О.М., Тищенко М.М. Адміністративний процес: Підручник для вищих навч. закл. — К.: Літера ЛТД, 2002. - 288 с.
9. Порядок координації проведення планових виїзних перевірок органами виконавчої влади, уповноваженими здійснювати контроль за нарахуванням і сплатою податків та зборів, затвердженою Постановою Кабінету Міністрів України від 27 грудня 2010 р. № 1234 - [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http:// nbuv. gov.ua](http://nbuv.gov.ua).
10. Генеральна угода з тарифів та торгівлі від 15 квітня 1994 р. [Електронний ресурс] // Офіційний сайт ВТО – Режим доступа: www.wto.ru/ru/content/documents/docs/gatt94ru.doc (станом на 23.07.2012).
11. Про центральні органи виконавчої влади: Закон України від 17 березня 2011 р. № 3166-VI // *Відомості Верховної Ради України*. – 2011. – № 38. – Ст. 385.
12. Про доступ до публічної інформації: Закон України від 13 січня 2011 р. № 2939-VI // *Відомості Верховної Ради України*. – 2011. – № 32. – Ст. 314.