

ПОДАТКОВИЙ КОНТРОЛЬ – ФУНКЦІЯ МЕНЕДЖМЕНТУ

© Бойко Є.І., 2006

Розглядаються основні види контролю за сплатою податків та інших платежів як категорії управління та їхня економічна суть. Обґрунтовано доцільність проведення органами ДПС попередньої підготовки документальних перевірок, яка включає розроблення плану (програми) перевірки, та вплив контрольної роботи на виконання планових поступлень до державного та місцевого бюджетів.

It is examined basic types of control of payment of taxes and other payments as management categories and their economic essence. It was grounded the expedience of conducting by the organs of GTS previous preparation of documentary verifications, which includes development of plan (programs) of verification and influencing of control work on implementation of the planned receipts in the state and local budgets.

Постановка проблеми

Одним із важливих механізмів соціально-економічного стимулювання підприємств для ефективної роботи є податки. Однак, маючи опосередкований вплив на економічну активність, оподаткування потребує постійної пильної уваги. Тому важливим напрямом діяльності суб'єктів податкової роботи (платників податків і органів ДПС) є планування податків. Цей вид діяльності передбачає визначення сум податків, які повинні надходити до бюджетів для фінансування видатків держави. Щоби забезпечити виконання запланованих надходжень до бюджетів всіх рівнів, необхідно здійснювати контроль за правильністю нарахування та своєчасністю сплати податків як з боку платників податків, так і органів ДПС.

Аналіз останніх досліджень і публікацій

На важливості податків як інструмента державного впливу на соціально-економічний розвиток наголошувалося відомими вітчизняними вченими. В Україні регулювальним та стимулюючим чинникам оподаткування присвячено багато наукових праць вчених-економістів. Аналізуючи публікації, можна зробити висновок, що сучасні науковці займаються різноманітними питаннями даної проблеми, зокрема: Андрущенко В.Л. Фіскальне адміністрування як наука і мистецтво // *Фінанси України*. – 2003. – № 6. – С. 27–35; Бутинець Ф.Ф. Виговська Н.Г. та інші. Контроль і ревізія. – 3-є вид., доп. і перероб. – Житомир: П.П. “Рута”. – 2002. – С. 171; Красовський О.Р. Проблеми наукової систематизації принципів оптимального оподаткування // *Фінанси України*. – 2006. – № 2. – С. 101–113; Онищенко В.А. Удосконалення процесів підготовки до проведення податкової перевірки // *Фінанси України*. – 2003. – № 6. С. 14–21.

Постановка цілей

Метою цієї статті є ознайомлення з видами та особливостями контролю у сфері оподаткування суб'єктів господарювання – юридичних та фізичних осіб та їх значення щодо дотримання податкового законодавства.

Виклад основного матеріалу

Одним із головних завдань органів ДПС, відповідно до чинного законодавства [1], є контроль за правильністю обчислення, повнотою і своєчасністю сплати до бюджетів та цільових фондів податків та інших платежів. При цьому вони координують свою діяльність з фінансовими органами, органами Державного казначейства України, органами служби безпеки, внутрішніх справ, прокуратури, статистики, державною митною та контрольно-ревізійною службами, іншими контролюючими органами, установами банків, а також податковими службами інших держав.

Діяльність суб'єктів підприємництва (юридичних та фізичних осіб) органи ДПС контролюють проведенням документальних перевірок. Існують такі види перевірок, які застосовуються в контрольній роботі податкових органів: попередня; планова; позапланова (зустрічна); комплексна; тематична [4].

Попередня документальна перевірка (без виїзду на підприємство) проводиться податковим інспектором у момент одержання податкових декларацій та розрахунків з бухгалтерської звітності. Перевіряють такі питання: своєчасність подання податкових декларацій, розрахунків та звіту; дотримання вимог щодо порядку заповнення поданих документів; узгодженість звітних даних; послідовність заповнення форм звітності; відповідність даних у розрахунках з даними, наведеними у звітності; достовірність заповнення всіх пунктів декларацій та розрахунків; правильність арифметичних підрахунків сум платежів, терміни сплати чи повернення з бюджету належних сум тощо.

Планова документальна перевірка – це перевірка фінансово-господарської діяльності суб'єктів підприємництва, передбачена планом роботи податкового органу. Планові перевірки здійснюють за річними планами та квартальними графіками за кожною ділянкою роботи. Право на проведення планової виїзної перевірки надають лише тоді, якщо суб'єктові підприємництва не пізніше, ніж за десять календарних днів до дня проведення перевірки, надіслано письмове повідомлення із зазначенням дати її проведення. До планів потрапляють підприємства, що отримують найбільші прибутки або мають значні обороти чи допускають грубі порушення податкового законодавства.

Позаплановою (зустрічною) документальною перевіркою вважають перевірку, не передбачену в планах податкового органу і яку проводять за наявності хоча б одної із таких обставин: за наслідками перевірки виявлено факти, які свідчать про порушення платником податкового законодавства (неподання або несвоєчасне подання обов'язкової звітності; недостовірність даних, заявлених у звітності тощо). Такі перевірки передбачають висвітлення одного чи кількох питань. Нормативним документом, що є підставою для проведення планової і позапланової перевірок, є Указ Президента України від 23.07.1998р. №817/98 „Про деякі заходи з регулювання підприємницької діяльності”. Планова та позапланова документальні перевірки можуть бути комплексними.

Комплексна – це документальна перевірка фінансово-господарської діяльності підприємства, яка охоплює як питання нарахування, так і своєчасність сплати всіх видів податків та інших платежів, які контролюють органи ДПС.

Тематична документальна перевірка проводиться за завданнями вищих за підпорядкуванням податкових органів. Перевірці підлягають одне чи декілька питань.

Проведення документальних перевірок і підготовка висновків за їх результатами є найскладнішими і найконфліктнішими відносинами між платниками податків і контролюючими органами. Рациональне проведення документальних перевірок потребує залучення висококваліфікованих працівників податкової служби, значного часу, що певним чином впливає на зниження продуктивності праці платників податків. Для усунення недоліків в цій роботі потрібен зважений системний підхід контрольних органів до планування, підготовки і проведення документальних перевірок, а також методологічне забезпечення цих процесів.

Якісно проведена підготовка до документальної перевірки значною мірою сприяє підвищенню її ефективності. Підготовку починають не менше, як за два місяці до початку її проведення. За цей час необхідно зібрати і проаналізувати інформацію про платника податку та його діяльність, а саме: відбір платників для проведення документальної перевірки; визначення мети перевірки; складання програми (плану) перевірки, що є робочим документом контролюючого органу; визначення складу контрольно-перевіркової бригади; підготовча робота до проведення документальної перевірки; підготовка переліку питань, що підлягає перевірці, визначення термінів перевірки, обсягів робіт і кадрових ресурсів, необхідних для її проведення; оцінка стану податкового і бухгалтерського обліку та достовірності звітних даних підприємства та його фінансового стану; з'ясування об'єктивних причин зниження (завищення) величини податкового

зобов'язання; підготовка підсумкових матеріалів за результатами проведення документальної перевірки тощо [3].

Передусім підлягають перевірці: платники, які надають або несвоєчасно надають документи для визначення податкового зобов'язання; підприємства, що відображають у звітності збитки або незначні прибутки за великих розмірів майна та потенційно прибуткових видів діяльності; платники, які у плановому періоді претендують на значні суми відшкодування ПДВ; платники, у яких за результатами попередньої документальної перевірки зафіксовано істотні порушення податкового законодавства; підприємства, що у запланованому періоді підлягають ліквідації або які довго не перевіряли; платники, необхідність перевірки яких впливає із мотивованих запитів інших контрольних органів [5].

Документальна перевірка фінансово-господарської діяльності підприємства проводиться за його місцезнаходженням або за місцезнаходженням об'єкта. З метою зменшення втручання органів ДПС у підприємницьку діяльність встановлено, що податкові органи мають право здійснювати перевірку фінансово-господарської діяльності підприємства не рідше одного разу на два роки і не частіше, ніж один раз на календарний рік. Сплату податків за результатами попередньої документальної перевірки органи ДПС контролюють на підставі поданої звітності платників податків. У цьому випадку працівник органу ДПС у присутності платника візуально перевіряє форми звітності на предмет наявності коду ЄДРПОУ, ідентифікаційного коду ДРФО, підписів посадових осіб, печаток, одиниць виміру, коду пільг в формі 1-ПП, наявність ознаки звітного періоду та реєструє подану звітність у комп'ютерній мережі в розрізі поданих форм. Після закінчення реєстрації і занесення нарахованих сум платежів у базу даних працівник, який прийняв звітність, на прийнятій звітності і на звітності, яка залишається у платника, проставляє реєстраційний номер згідно з даними комп'ютерної мережі та іменний штамп з датою її подання.

Реєстри поданої звітності та нарахованих сум податків у розрізі суб'єктів підприємництва зберігаються в комп'ютерній мережі та можуть використовуватися зацікавленими службами податкової адміністрації. Зазначені реєстри у роздрукованому вигляді та на магнітних носіях наступного робочого дня передаються у відділ оброблення облікової інформації для проведення нарахувань відповідно до карток особових рахунків платників. Отримавши реєстри нарахованих сум податків, працівники відділу оброблення облікової інформації заносять їх в картки особових рахунків для здійснення аналізу на предмет їх достовірності. Пізніше на підставі електронних баз даних працівники відділу приймання звітності за допомогою спеціального розробленого програмного забезпечення формують необхідні реєстри звітності. Бази даних звітності за результатами проведеного контролю електронним зв'язком надсилають у відділи ДПІ для обов'язкового використання під час проведення попередніх документальних перевірок податкової звітності.

Отримавши результати проведених контролів, управління (відділи) справляння податків з юридичних осіб проводять попередні документальні перевірки звітності першочергово щодо тих платників, звітність яких не пройшла комп'ютерного контролю. За результатами проведення попередніх документальних перевірок звітності платників управління (відділи) з оподаткування щоквартально складають графіки перевірок, які затверджують начальники ДПІ або їх заступники. Наприклад, до графіків перевірок щодо податку на прибуток вносять: підприємства, які заявили про пільги щодо податку на прибуток; в яких сума податку зменшено на вартість торгових патентів, на суму сплачених дивідендів; в яких проведено корегування не врахованих у попередніх періодах доходів та витрат; підприємств, що проводили бартерні операції; збиткові підприємства тощо. Щодо річної звітності, перевірки також підлягають декларації про прибуток, які не пройшли комп'ютерного контролю.

Особливу увагу органи ДПС приділяють перевіркам щодо відшкодування податку на додану вартість. У зв'язку зі змінами порядку відшкодування податку на додану вартість Державна податкова адміністрація України наказом від 30 березня 1998 року встановила, що належну до відшкодування суму податку на додану вартість розміром понад 10 тис. грн. відшкодовують за умови проведення документальної перевірки платника податку, який подав до державного

податкового органу податкову декларацію про податок на додану вартість із від'ємним значенням різниці податкового зобов'язання і податкового кредиту.

Документальну перевірку платника податку проводять згідно з “Методичними рекомендаціями щодо проведення документальних перевірок”. Також перевіряють у платника податку наявність придбаних основних фондів та нематеріальних активів, що підлягають амортизації, і товарів, за якими сплачений постачальникам податок на додану вартість, що віднесений до податкового кредиту. В цьому випадку організують проведення позапланових (зустрічних) документальних перевірок основних постачальників, якщо вони порушують вимоги податкового законодавства. Якщо постачальник не є виробником або імпортером відвантаженої продукції, то податковому інспектору, який здійснює попередню документальну перевірку, треба повідомити повну назву підприємства, від якого постачальник отримав таку продукцію, його індивідуальний податковий номер як платника ПДВ та ідентифікаційний код за ЄДРПОУ, місцезнаходження підприємства. Отже, щодо посередників необхідно проводити зустрічні перевірки продажу продукції, щоб дійти до виробника чи імпортера цієї продукції.

У разі виявлення за результатами перевірок комерційних структур, що засновані на підставних осіб та підприємств, які мали стосунки з цими комерційними структурами, то органи ДПС подають в установленому порядку до арбітражного суду позовні заяви про визнання недійсними угод (договорів) між вищезазначеними підприємствами та комерційними структурами. Рішення арбітражного суду про визнання недійсними угод (договорів) між суб'єктами підприємницької діяльності буде підставою для визнання неправомірності віднесення до валових витрат сплачених сум та до податкового кредиту сум податку на додану вартість у підприємств, які безпосередньо мали стосунки з цими комерційними структурами. Тоді органи ДПС у співпраці з правоохоронними органами встановлюють постійний контроль за товарно-грошовими потоками посередників, до яких у ланцюгу продажу товарів (робіт, послуг) було залучено фіктивну комерційну структуру.

Якщо за результатами документальної перевірки платника податку було встановлено завищення платником у податковій декларації суми ПДВ, яка підлягає відшкодуванню з бюджету (зазначені суми вже відшкодовано платникові), то завищену суму відшкодування ПДВ стягують з платника податку у встановленому порядку із застосуванням фінансових санкцій.

Документальні перевірки здійснюють відповідно до річного плану – графіка проведення, який затверджується головою ДПА області. На час проведення документальних перевірок начальником відповідного управління документальних перевірок призначається керівник ревізійної групи з числа найкваліфікованіших працівників. Доперевірковий аналіз є невід'ємною частиною процесу підготовки документальних перевірок. Під час підготовчої роботи до проведення документальних перевірок інспектор ДПП повинен ознайомитись із фінансово-господарською діяльністю підприємства на основі вивчення матеріалів (статуту підприємства, документів про реєстрацію, бухгалтерської і статистичної звітності, податкових декларацій і розрахунків, матеріалів попередніх перевірок тощо), які зібрані у податкового органу та платника податків. Крім того, важливо отримати інформацію про зовнішні фактори, що впливають на фінансово-господарську діяльність платника та відображають економічну ситуацію, а також внутрішні фактори, пов'язані з індивідуальними особливостями підприємства, інформацію банків, інших фінансово-кредитних установ про наявність розрахункових та інших рахунків платника, наявність і рух коштів на цих рахунках, інформацію правоохоронних і контрольних органів про факти порушень платником податків адміністративного, валютного, митного законодавства тощо.

Від правильності складання програми (плану) перевірки значною мірою залежить ефективність організації проведення перевірки, дотримання термінів її проведення, повнота виконання контрольно-перевіркових процедур, контроль за виконавською дисципліною податкових інспекторів та за якістю їхньої роботи. Результатом доперевіркової підготовки є розроблення концепції перевірки, що враховує всі подальші дії працівників податкової служби. Підставою для проведення документальної перевірки на підприємствах є письмове доручення, підписане начальником податкового органу. Під час проведення документальної перевірки підприємства

використовують дані аналітичного і синтетичного обліку (Головна книга, журнали рахунку 51,50, виписки банку та касові документи, прихідні та розхідні рахунки, накладні, відомості і розрахунки заробітної плати, касова книга тощо).

За результатами документальних перевірок формується справа, яка зберігається у відділі документальних перевірок юридичних осіб до повної сплати заборгованостей з податків і штрафів. Після їх сплати справу передають для формування єдиної справи у відділ зборів та стягнень. Матеріали перевірки зберігаються у вигляді архівних копій на спеціально відведеній для цього обчислювальній техніці в управлінні обробки інформації.

Для здійснення контролю за оподаткуванням платників податків органи ДПС щорічно складають і затверджують Національний план перевірок, до якого включають тих платників податків, комплексні і документальні перевірки яких планується провести у наступному календарному році. Відбір платників проводиться за певними критеріями на підставі аналізу їх фінансової діяльності, поданої звітності, даних Державного реєстру фізичних осіб-платників податків, а також на основі даних фінансових порушень, що надходять у податкові органи від інших контрольних та фінансових органів. Наприклад, перед початком перевірки платників прибуткового податку інспектор знайомиться з даними карток особового рахунку за ф.№15, ф №8-ДР про виплачені працівникам доходи та утриманий податок, з актами попередньої, позапланової (зустрічної) документальної перевірок, іншими матеріалами, що є в податковій інспекції. Правильність нарахування, утримання й перерахування до бюджету прибуткового податку з доходів, одержаних за місцем основної роботи, перевіряють безпосередньо на підприємствах, в установах, організаціях за допомогою касових книг, де відображаються всі грошові виплати (заробітна плата, премії, разові виплати, відпускні, виплати у підзвіт та ін.), розрахунково-платіжних відомостей нарахування заробітної плати і утримання податку, особистих рахунків робітників, документів, що підтверджують право на пільги, та інших документів. З'ясовують обґрунтованість записів у відомостях нарахувань заробітної плати, касових документах, банківських документах, книзі наказів, головній книзі (рахунки 68, 70, 50, 51); правильність і своєчасність проведення перерахунків прибуткового податку з сукупного оподаткованого доходу за минулий рік; своєчасність надсилання до ДПП за місцем проживання громадян, які не є штатними працівниками підприємства, відомостей про суми отриманого ними доходу і утриманого податку (довідки ф.№2).

Якщо за наслідками проведеної попередньої документальної перевірки звітності встановлено порушення, то складається акт "Про результати проведення попередньої документальної перевірки податкової звітності". Складаючи акт, у рядку "Перевірку проведено на підставі таких документів" необхідно вказати назву документів, з якими працював податковий інспектор (наприклад: декларація про прибуток підприємства з додатками, декларація про податок на додану вартість, назви розрахунків обчислення податків і зборів, відомості накопичення даних про валові доходи і валові витрати, головна книга, журнали-ордери, бухгалтерські звіти тощо). В описовій частині акта необхідно чітко викласти зміст порушення норм податкового законодавства, вказати конкретні їх пункти і статті, суму платежів, яку додатково нараховано внаслідок перевірки, розміри та суми штрафних фінансових санкцій та рахунки, на які необхідно перерахувати ці суми.

Керівники і відповідальні особи, що допустили порушення, повинні дати письмові пояснення за фактом порушення та підписати акт перевірки. У разі відмови керівника чи головного бухгалтера підприємства, установи, організації від підписання акта перевірки службова особа державної податкової інспекції складає акт довільної форми, що засвідчує факт такої відмови. В акті необхідно вказати про ознайомлення керівника і головного бухгалтера підприємства зі змістом акта перевірки, обов'язками, правами і відповідальністю платників податків, передбаченими Законом України "Про систему оподаткування" та порядком оскарження дій службових осіб державних податкових інспекцій. За наслідками перевірки складають рішення про застосування та стягнення фінансових санкцій за встановленою формою у двох примірниках. Рішення приймає начальник ДПП або його заступник у термін, не пізніше 10-ти днів від дня складання акта перевірки. Перший примірник рішення вручають під розписку керівникові або головному бухгалтерові

підприємства (установи, організації) або надсилають рекомендованим листом з повідомленням про вручення для внесення відповідних сум до бюджетів, державних цільових фондів і на спеціальний рахунок ДПС. Другий примірник рішення передають через керівника структурного підрозділу, працівник якого здійснював перевірку, начальникові управління (відділу) обліку та звітності для здійснення відповідних записів у картках особового рахунку платника щодо платежів до бюджету та для обліку сум 30 % відрахувань ДПС.

Після повного надходження додатково нарахованих сум працівник відділу обліку робить відповідні позначки на рішенні (вказує назву, номер і дату документа, що підтверджує сплату і суму платежу) та передає рішення керівникові структурного підрозділу, в якому зберігається облікова справа платника. Якщо встановлено значні порушення під час проведення попередніх документальних перевірок звітності, управління (відділ) справляння податків з юридичних осіб скеровує довідку в управління (відділ) документальних перевірок юридичних осіб для внесення вказаного платника найближчим часом до плану проведення документальної перевірки. Довідку про результати попередньої документальної перевірки звітності складають тоді, коли перевіркою не встановлено порушень. Її складають в одному примірнику відділом обліку та звітності і підшивають в облікову справу платника. За наслідками попередніх документальних перевірок до посадових осіб, суб'єктів господарювання та осіб, винних у здійсненні порушень, застосовують заходи адміністративного впливу відповідно до Закону України від 21.12.2000р. № 2181- III [2].

Результати перевірок оформляються окремими розділами. На підставі поданих працівниками матеріалів керівник групи оформлює зведений акт, який підписують всі члени групи. За матеріалами зведеного акта керівник групи готує документи щодо реалізації матеріалів перевірок: проект рішення про застосування фінансових санкцій; протокол та постанову про притягнення до адміністративної відповідальності службових осіб підприємств. За фактами правопорушень, за які передбачено кримінальну відповідальність, матеріали передаються у податкову міліцію або відповідним правоохоронним органам.

Висновки

Отже, розглянуті види документальних перевірок, їх сутність і значимість у контрольній роботі органів ДПС забезпечать виявлення порушень податкового законодавства, застосування до порушників фінансових, адміністративних та інших санкцій, що сприятиме виконанню завдань наповнення державного бюджету і цільових фондів та слугуватиме виховним засобом у справі дотримання податкового законодавства.

Перспективи подальших досліджень

Обґрунтовані теоретичні аспекти документальних перевірок сплати податків та інших платежів, здійснення органами ДПС підготовчої роботи до проведення податкового контролю і виявлені при цьому позитивні сторони і недоліки можуть бути використані у подальших дослідженнях щодо підвищення ефективності оподаткування підприємств.

1. Закон України “Про державну податкову службу в Україні” в редакції Закону України від 24.12.1993р. №3813-ХІІ із змінами і доповненнями. 2. Закон України “Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами” від 21.12.2000р. №2181- III. 3. Бутинець Ф.Ф., Виговська Н.Г. та ін. Контроль і ревізія. – 3-є вид., доп. і перероб. – Житомир: ПП “Рута”, – 2002. – С.171. 4. Паранчук С.В., Романів Є.М., Червінська О.С. Податковий менеджмент: Навч. посібник. – Львів: Видавництво Національного університету “Львівська політехніка”, 2005. – 275с. 5. Онищенко В.Л. Удосконалення процесів підготовки до проведення податкової перевірки // Фінанси України. – 2003. – №6. – С.14.