

УДК 336.225+339.3

Покинтелиця В.М., здобувач

Донецький національний університет економіки
і торгівлі імені Михайла Туган-Барановського

СИСТЕМАТИЗАЦІЯ І ОЦІНКА РИЗИКІВ АДМІНІСТРУВАННЯ ПОДАТКІВ ТОРГОВЕЛЬНИХ ПІДПРИЄМСТВ

© *Покинтелиця В.М.*

Викладено методичні підходи до визначення ризикоорієнтованого контролю, податкового ризику, розподілу платників податків за ризиками. На підставі узагальнення даних порушень податкового законодавства торговельними підприємствами надано оцінку притаманним їм податковим ризикам. Виявлено акценти у адмініструванні податків підприємств за групами ризику.

Ключові слова: податковий ризик, ризикоорієнтований контроль, платник, група, законодавство, порушення, адміністрування

The methodical approaches to determining ryzikooriyentovanooho control, tax risk, the distribution of taxpayers at risk. Based on the compilation of tax law violations trading enterprises were evaluated inherent tax risks. There are accents in the tax administration of enterprises by risk groups.

Key words: tax risk, control ryzikooriyentovanyy, payer group, legislation, violations of administration.

Изложены методические подходы к определению рискоориентированного контроля, налогового риска, распределения налогоплательщиков по рискам. На основании обобщения данных нарушений налогового законодательства торговыми предприятиями дана оценка присущим им налоговым рискам. Выявлено акценты в администрировании налогов предприятий по группам риска.

Ключевые слова: налоговый риск, рискоориентированного контроль, плательщик, группа, законодательство, нарушения, администрирование.

Однією з важливих ознак готовності країни - кандидата до вступу в ЄС є встановлення процедурами фінансового контролю відшкодування втрачених фінансів [1]. Погоджуємося з Басанцовим І.В., що зі зміною моделі інституту державного фінансового контролю - до вектора ефективності та результативності діяльності - повинні змінюватися його методи та форми [2].

В рамках Програми модернізації державної податкової служби

та відповідно до Стратегічного плану розвитку державної податкової служби України на період до 2013 р. Департамент розвитку та модернізації державної податкової служби здійснює ряд робіт, пов'язаних із удосконаленням контрольно-перевірочної роботи шляхом створення ризикоорієнтованої системи [3].

У зв'язку із цим відбувається адаптація теорії ризикології до податкової сфери. Долгий О.А. визначає роль і місце ризиків у теорії та практиці державної податкової служби та головні завдання щодо модернізації її діяльності податкових органів [4]. Ним розглянуто державну стратегію зменшення податкових ризиків, яка базується на впровадженні методологічного підходу до здійснення державною податковою службою контрольно-перевірочної роботи у процесі протидії ухиленням від сплати податків і відмиванню доходів, одержаних злочинним шляхом.

Луцик А.І. наводить пропозиції щодо покращення податкового контролю (зокрема шляхом його переорієнтації на «кабінетний аудит» і використання моніторингу податкових ризиків) [5]. Він доводить, що цей процес є психологічно більш прийнятним, ніж безпосередньо податковий аудит, оскільки ліквідується багато ймовірних конфліктних ситуацій, які є характерними у контрольно-перевірочній роботі.

Моряк Т. вказує на те, що безпосередній податковий прес у вітчизняній економіці доповнюється комплексом трансакційних витрат, які потрібні для забезпечення ведення податкового обліку (який, як відомо, не збігається з бухгалтерським), орієнтування в запутаному та нестабільному податковому законодавстві, враховують ризик помилок, які неминуче виникають при наявності податкових норм неоднозначного тлумачення, свавілля податкових органів тощо [6].

Незважаючи на активне обговорення проблеми ризикоорієнтованого податкового контролю неналежна увага приділяється галузевим особливостям.

Метою статті є систематизація і оцінка ризиків адміністрування податків торговельних підприємств

Під податковим ризиком розуміють можливість втрати бюджетних надходжень внаслідок вірогідного або встановленого порушення податкового та валютного законодавства [7]. Ризикоорієнтований контроль - це система заходів, направлена на

упередження можливості втрати бюджетних надходжень.

Для визначення ризиковості діяльності суб'єкта господарювання органи державної податкової служби України за допомогою ризикоорієнтованої системи розподіляють суб'єктів господарювання на категорії уваги на етапах: обліку суб'єкта господарювання в органах державної податкової служби як платника податків; обробки даних податкових декларацій (розрахунків); обліку платежів (податкових зобов'язань); обслуговування платників податків; здійснення контрольно-перевірочної роботи; апеляції платниками податків; погашення прострочених податкових зобов'язань; визначення кола платників податків, які здійснюють свою діяльність, пов'язану з відмиванням доходів, отриманих злочинним шляхом).

Розподіл кожного суб'єкта господарювання по категоріях здійснюється по чотирьох критеріях:

а) індивідуальна податкова поведінка (своєчасність представлення податкової звітності і сплати платежів до бюджету, відхилення від середніх значень по галузі, виявлені порушення податкового законодавства попередніми перевірками тощо);

б) ризики господарювання (наявність ризикових видів діяльності, часті зміни видів діяльності тощо);

в) фіскальна важливість (об'єм валового доходу, податкове навантаження);

г) належність до галузі (групи), в якій здійснюється діяльність.

На основі вищезазначених критеріїв суб'єкти господарювання розподіляються на відповідні категорії уваги [8]:

Категорія 1 – сумлінні платники податків. Оцінюються позитивно. Найбільш істотними факторами, які впливають на віднесення платника податку до цієї категорії, є: відсутність випадків порушення термінів подачі податкової звітності; повнота та своєчасність сплати податків і зборів (обов'язкових платежів) до бюджетів та державних цільових фондів; більший за середній у групі (галузі) рівень сплати податків і зборів (обов'язкових платежів) до бюджетів та державних цільових фондів.

Категорія 2 – платники податків помірною ризику. У цілому оцінюються позитивно. Найбільш істотними факторами, які впливають на віднесення платника податку до даної категорії, є: низьке значення фіскальної важливості; середній рівень сплати

податків і зборів (обов'язкових платежів) до бюджетів та державних цільових фондів у групі (галузі).

Категорія 3 – платники податків високого ризику. Оцінюються негативно в частині податкової поведінки. Найбільш істотними факторами, які впливають на віднесення платника податку до даної категорії, є: високий рівень значення фіскальної важливості, але рівень сплати податків і зборів (обов'язкових платежів) до бюджетів та державних цільових фондів у групі (галузі) є значно меншим за середні показники; наявність ознак серйозних порушень податкового законодавства, на які вказують фактори ризику.

Під фіскальною важливістю розуміють оцінку суб'єктів господарювання щодо рівня максимально можливих податкових зобов'язань по податках і зборах до бюджетів всіх рівнів від ведення господарської діяльності. Для забезпечення рівних умов бізнесу розраховують середню податкову віддачу по області як збір до зведеного бюджету до обсягу продаж (табл. 1). На підставі цих даних розраховують питому вагу втрат від недосягнення середньогалузевої податкової віддачі у розрізі видів економічної діяльності по збору платежів до Зведеного бюджету.

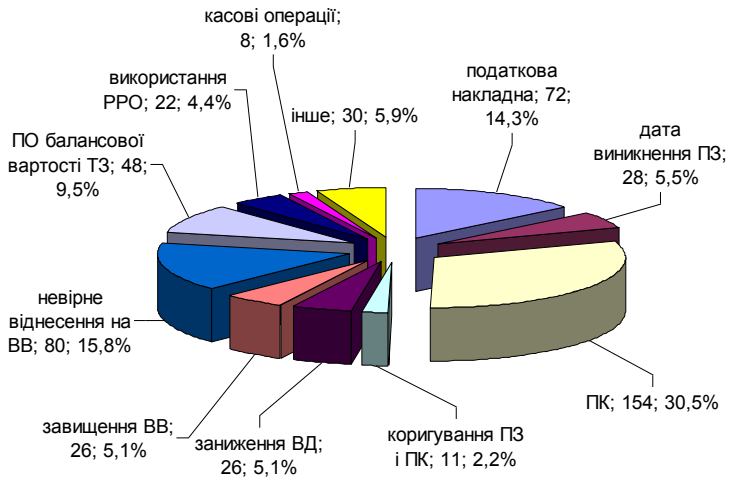
Таблиця 1 - Середня податкова віддача по Донецькій області за 8 міс. 2009 р.

№ п/п	Галузь або вид діяльності за КВЕД	Значення, %
1	Харчова промисловість (DA15)	8,07
2	Нафтопереробка (DF23.2)	6,73
3	Хімічна та нафтохімічна промисловість (DG+DH)	6,19
4	Металургійне виробництво	4,21
5	Машинобудування (DK+DL+DM)	8,33
6	Будівництво (F)	11,67
7	Торгівля (G)	2,42
8	Зв'язок (I.64.2)	11,71
9	Транспорт (I-I64.2-I60.1)	23,22
10	Виробництво коксу (DF23.1)	8,77

Торгівля має найнижчу порівняно з іншими галузями національної економіки податкову віддачу (2,42%), що обумовлює необхідність систематизації порушення податкового законодавства торгівельними підприємствами. Аналіз проведений на основі даних ДПІ у Кіровському районі Донецької області за 2004-2008 рр. (табл. 2), за його результатами побудовано кругову діаграму (рис. 1). Не враховувалися лише порушення щодо податку з доходів фізичних осіб.

Основна питома вага порушень приходить на податок на додану вартість (53,1%) та податок на прибуток підприємств (37,8%). Найбільша імовірність ризиків припадає на визначення податкового кредиту з ПДВ (30,5%), невірне віднесення на валові витрати витрат, які не відносяться до валових або мають подвійне призначення – 15,8%, порушення правил оформлення і видачі податкових накладних із ПДВ (14,3%), порушення податкового обліку приросту (убутку) балансової вартості товарних запасів (9,5%), невірне визначення дати виникнення податкових зобов'язань із ПДВ – 5,5%, завищення валових витрат і заниження валових доходів – по 5,1%.

Для впровадження ефективної методики нівелювання ризиків в державній податковій службі потрібно розробити шаблони визначення ризиковості діяльності суб'єктів господарювання та заходи щодо недопущення втрат бюджету внаслідок ухилення такого суб'єкта господарювання від оподаткування. Структуру визначення шаблонів ризиковості та послідовність дій можливо представити наступним чином: формування переліку індикаторів ризику, які можуть бути виявлені усіма структурними підрозділами державної податкової служби, в розрізі платників податків; визначення можливого ризику, який може спрацювати в межах відповідного індикатора; встановлення можливих негативних наслідків у випадку спрацювання можливого ризику; оцінка ризику (вага індикатора) з метою присвоєння платнику податків відповідної категорії уваги; формування відповідних заходів щодо недопущення втрат бюджету внаслідок ухилення такого суб'єкта господарювання від оподаткування.



Умовні позначення:

РРО – реєстратор розрахункових операцій

ПО – податковий облік

ПЗ – податкові зобов'язання

ПК – податковий кредит

ВД – валові доходи

ВВ – валові витрати

Рис.1. Структура порушень податкового законодавства торгівельними підприємствами

Таблиця 2 – Систематизація порушень податкового законодавства торговельних підприємств за періодом 2004-2008 рр.

№	Назва нормативного акту	Вид порушення	Кількість підприємств, які допустили порушення					Резом
			2004	2005	2006	2007	2008	
1	Закон України «Про податок на продаж вартості» від 03.04.1997 № 168/97-ВР	не вірний облік об'єкту оподаткування	4	5	6	7	8	9
		невчасне визначення бази оподаткування (шк)	п.3.1.1			1		1
		неввісне коригування податкових зобов'язань та податкового кредиту у випадку зміни суми кошик цін їх вартості після поставки товарів (послуг)	п.4.1			1		2
		повторна оформлення накладних і зберігачів	п.7.2.1	8	12	15	12	16
		нарахування податкового кредиту при торговельно-розрахункових операціях	п.7.2.3				4	4
		неввісне визначення дати виникнення податкових зобов'язань	п.7.2.6			1	4	5
		податковий звіт	п.7.3.1	3	7	8	3	7
		завищення кредиту	п.7.4.1	18	1	2	3	24
		не підтверджений податковими накладними чи легкими депозитами	п.7.4.4	4		1	2	1
		завищення податку	п.7.4.5	34	31	22	23	12
2	Закон України «Про оподаткування прибутку підприємств» від 22.05.1997 № 283/97-ВР	завищення валового доходу	Резом	67	51	50	60	40
		завищення валових витрат	п.4.1.1		1	4		10
		завищення на валові витрати, які не відносяться до складу валових витрат	п.4.1.6			7	2	2
		завищення витрат	п.5.2.1	14		2	4	6
		завищення доходу	п.5.3.1			1	1	2
		завищення витрат	п.5.3.2					1
		завищення витрат до складу валових витрат	п.5.3.3	1				1
		завищення витрат до складу валових витрат	п.5.3.9	15	11	15	17	13
		завищення витрат до складу валових витрат	п.5.4.1	2	2			1
		завищення витрат до складу валових витрат	п.5.4.10					1
3	Закон України «Про оподаткування прибутку підприємств» від 22.05.1997 № 283/97-ВР	не перерахування валових доходів у разі зміни суми компенсації вартості товарів	п.5.9	4	31	7	3	3
		порушення прав на податкового об'єкту прибутку (убутку) балансової вартості товарів	п.5.10.с					1
		порушення оподаткування дивідендів	п.7.8.7	1				1
		порушення прав на визначення амортизації	п.8.1.2			1		1
		неввісне визначення основних засобів	п.8.2.1			1		1
		порушення прав на визначення валових витрат	п.11.2.3					1
		завищення податку	п.11.3.1	1				1
		порушення оподаткування та ставок оподаткування	п.16.1	1	1		1	2
		порушення оподаткування та ставок оподаткування	п.16.4	1	1		1	2
		Резом		39	47	38	29	38
Резом							191	

		Продовження табл. 2									
1	2	3	4	5	6	7	8	9			
Закон України «Про застосування Регістрарів розрахункових операцій у сфері торгівлі громадського харчування та послуг» № 265/95-ВР від 06.07.1995	не видана розрахункового документа, не проведення розрахункової операції через РРО не забезпечення відповідності сум готівкових коштів на місці проведення розрахунків суми коштів, яка зазначена в денному звіті РРО не друкування на РРО фіскальних звітів чеків і не забезпечення їх зберігання в книзі обліку розрахункових операцій	ст.3 п.1,2 Ст.3 п.13 Ст.3 п.9 Разом	3		2	2	1	8			
Положення «Про ведення касових операцій у національній валюті в Україні» №637 від 13.12.2004 р.	несвоєчасне та не в повному обсязі оприбуткування готівкових коштів, які надходять до каси (здебільшого отримання)	р.2 п.2.6.	2				6	8			
Закон України «Про податок з власників транспортних засобів та інших самохідних машин та механізмів» від 11.12.91 р. № 1963/ХІІ	несвоєчасне надання розрахунку	Ст.5, ст.6	4	1	1	1		7			
Закону України від 21.12.2000р № 2181-III «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами»	порушення граничного строку сплати усього податкового зобов'язання по податку	п.17.1.7	7		2			9			
		Всього	123	99	97	95	91	305			

За супровід крупних платників податків 1-ї, 2-ї і 3-ї категорій уваги відповідають галузеві підрозділи спеціалізованих державних податкових інспекцій по роботі з крупними платниками податків.

Супровід органами державної податкової служби платників по категоріях уваги має наступні особливості (табл. 3).

Таблиця 3

Особливості адміністрування податків залежно від групи ризику платника

Категорія платників	Акцент уваги	Відповідальні за супровід підрозділи
1	проведення масово-роз'яснювальної роботи, направленої на попередження порушень податкового законодавства, а також поліпшення і оновлення технологій, які сприятимуть встановленню партнерських стосунків із добросовісними платниками податків	адміністрування податків
2	постійний моніторинг діяльності суб'єктів господарювання шляхом проведення невізного аудиту	адміністрування податків
3	постійний моніторинг діяльності суб'єктів господарювання і проведення обов'язкового візного аудиту	контрольно-перевірочної роботи і контролю за фінансовими установами і операціями у сфері ЗЕД

Висновки: На основі проведених досліджень виявлено найбільші ризики торговельних підприємств у сфері ПДВ: визначення податкового кредиту, порушення правил оформлення і видачі податкових накладних, невірне визначення дати виникнення податкових зобов'язань; у сфері податку на прибуток підприємств: невірне віднесення на валові витрати витрат, які не відносяться до валових або мають подвійне призначення, порушення податкового обліку приросту (убутку) балансової вартості товарних запасів, завищення валових витрат і заниження валових доходів. Ці проблемні ділянки нададуть податковим органам можливість передбачати та упереджувати порушення податкового законодавства торгівельними підприємствами та реагувати на них належними діями.

Метою подальших досліджень є математична формалізація податкових ризиків торгівельних підприємств.

Список використаних джерел:

1. Плескач В.Л. Фінансовий контроль у контексті трансформаційних процесів економіки [Текст] / В.Л. Плескач, К.С. Жадько // Фінанси України. – 2009. - №6. – С.85-92.
2. Басанцов І.В. Розвиток державного фінансового контролю в умовах ринкової економіки України: автореф. дис... д-ра екон. наук: 08.00.08 [Текст] / І.В. Басанцов; Держ. податк. адмін. України, Нац. ун-т держ. податк. служби України. - Ірпінь, 2008. - 34 с.
3. Визначення ризиковості діяльності суб'єктів господарювання та заходів щодо недопущення втрат бюджету внаслідок ухилення таких суб'єктів господарювання від оподаткування // Вісті. – 2009. - №79. – 3 с.
4. Долгий О.А. Механізми державного управління податковою службою України в умовах ризиків: Автореф. дис... д-ра наук з держ. упр.: 25.00.02 [Текст] / О.А. Долгий; Донец. держ. ун-т упр. - Донецьк, 2007. - 36 с.
5. Луцик А.І. Фіскальні та регулюючі засади державного податкового менеджменту: Автореф. дис... канд. екон. наук: 08.04.01 [Текст] / А.І. Луцик; Терноп. держ. екон. ун-т. - Т., 2006. - 20 с.
6. Моряк Т. Недоліки податкової системи та необхідність її реформування у контексті антициклічної макроекономічної політики [Текст] / Т. Моряк, В. Буняк // Вісник Львів. ун-ту. - Серія екон. - 2009. – Вип. 41. – С. 398-409.
7. Про затвердження Методичних рекомендацій щодо організації проведення перевірок підприємств, які входять до складу фінансово-промислових груп, інших об'єднань та великих платників податків [Електронний ресурс]: Наказ державної податкової адміністрації України від 16.07.2007 р. №432. – Режим доступу: <<http://zakon.nau.ua/doc/?code=v0432225-07>>
8. Об утверждении Методических рекомендаций относительно порядка распределения плательщиков налогов по категориям внимания [Электронный ресурс]: Приказ Государственной налоговой администрации Украины от 30.06.2006 № 373. – Режим доступа: <<http://zakon.nau.ua/doc/?code=v0373225-06>>