

УДК 336.3

Сидор І. П.,*кандидат економічних наук, доцент кафедри фінансів Тернопільського національного економічного університету*

ПРАКТИКА ТА ПРОБЛЕМАТИКА КОНТРОЛЬНО-ПЕРЕВІРОЧНОЇ РОБОТИ ОРГАНІВ ДЕРЖАВНОЇ ПОДАТКОВОЇ СЛУЖБИ УКРАЇНИ

У статті здійснено аналіз вітчизняної практики контрольно-перевірочної роботи органів ДПС України; виявлено недоліки у проведенні податкових перевірок та визначено напрями їх удосконалення.

Ключові слова: *контрольно-перевірочна робота, податковий контроль, перевірка, донарахування, основний платіж, штраф, пеня.*

В статті проведено аналіз отечественной практики контрольно-проверочной работы органов ГНС Украины; определено изъяны в проведении налоговых проверок и рекомендовано их усовершенствование.

Ключевые слова: *контрольно-проверочная работа, налоговый контроль, проверка, дочисления, основной платеж, штраф, пеня.*

The practice of control work of State Tax Service is analyzed in the article. The disadvantages of conducting of tax audits are identified and directions of instrument are purposed.

Keywords: *control work, tax control, inspection, crediting additional amounts, basic payment.*

Постановка проблеми. Зміцнення дохідної частини як державного, так і місцевих бюджетів, що виступають економічною базою розвитку соціально-орієнтованої ринкової економіки країни, окрім застосування інститутів ринкової саморегуляції, потребує удосконалення державного управління на усіх напрямках економічної діяльності, зокрема Державної податкової служби України, яка є органічною частиною державного управління економікою. Органами державної податкової служби здійснюється контроль за дотриманням податкового законодавства, правильністю обчислення і своєчасністю сплати до бюджетів, державних цільових фондів податків і зборів (обов'язкових платежів), а також неподаткових доходів, встановлених законодавством.

Соціально-економічний стан в Україні, яка нині перебуває на стадії утвердження ринкових засад господарювання, потребує кардинального реформування і модернізації контрольно-перевірочної роботи орга-

нів податкової служби. Адже, для забезпечення повної мобілізації платежів до бюджетів різних рівнів потрібна особлива активність органів державної податкової служби, зокрема щодо розширення кола платників податків, бази оподаткування, комплексу обґрунтованих заходів для поліпшення справляння платежів, погашення колосальної недоплати у бюджет підприємствами-боржниками. Зазначені заходи щодо удосконалення адміністрування податків мають здійснюватися в межах податкового законодавства, податкової політики України, виходити з розуміння важливості забезпечення зростання надходжень платежів до бюджетів для розв'язання економічних та соціальних проблем, які назріли у державі.

Визначальною метою трансформації одного з базових контролюючих органів країни, яким виступає державна податкова служба, повинна стати реалізація нової політики взаєморозуміння, довіри, партнерства між платниками податків і державою. Адже наявні проблемні аспекти, зумовлені тією чи іншою мірою недосконалістю сучасного процесу адміністрування податків і зборів в Україні, без їх своєчасного розв'язання можуть мати не лише негативний суспільний резонанс у засобах масової інформації, а й призвести до різких соціальних виступів і протестів з боку платників податків. Тому модернізація діяльності органів державної податкової служби – процес невідворотний та об'єктивно виправданий.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Серед вітчизняних вчених-економістів, які займаються питаннями удосконалення діяльності органів ДПС в процесі проведення контрольно-перевірочної роботи необхідно відмітити: В. Андрущенко, О. Данілова, О. Квасовського, А. Кізими, Ю. Кравченка, А. Крисоватого, П. Мельника, В. Москаленко, В. Онищенко, А. Соколовської, Л. Тарангул, М. Чорного, Ф. Ярошенка та інших. Поряд з тим, питання удосконалення контрольно-перевірочної роботи органів податкової служби є невичерпним і актуальним на часі.

Мета і завдання дослідження. Метою статті є здійснення аналізу організації та проведення контрольно-перевірочної роботи підрозділами державної податкової служби України на прикладі Тернопільської об'єднаної державної податкової інспекції (далі – ОДПІ) у період 2006–2008 рр., а також визначення та обґрунтування напрямів підвищення її ефективності.

Виклад основного матеріалу. Одним із головних завдань органів Державної податкової служби України є здійснення контролю за додержанням податкового законодавства, правильністю обчислення, повнотою і своєчасністю сплати до бюджетів, державних цільових фондів податків і зборів (обов'язкових платежів), а також неподаткових доходів, установлених законодавством.

Основними формами контрольної роботи податкової служби є перевірки. Проведення податкових перевірок і висновки за їхніми результатами є найскладнішим і найконфліктнішим моментом відносин між платником і контролюючим органом. Водночас проведення перевірки – досить доро-

га процедура, що потребує залучення найбільш кваліфікованих працівників контролюючих органів, значного часу, певним чином відвертає платника податків від основної діяльності. Потрібен зважений, системний підхід контролюючих органів до планування, підготовки і проведення перевірок, а також відповідне метрологічне забезпечення цих процесів [7, 112].

Основу податкового контролю складає контрольно-перевірочна робота державних податкових органів. Проведення перевірок має подвійне призначення. По-перше, за результатами перевірок до бюджетів усіх рівнів надходять додаткові кошти. По-друге, широке висвітлення результатів податкових перевірок серед платників податків сприяє попередженню виникнення правопорушень чинного законодавства.

Контрольно-перевірочна робота державних податкових органів складається з трьох етапів: підготовки до перевірки, здійснення контроль-перевірочних дій, узагальнення та реалізація результатів перевірки. Кожен із цих етапів має свої напрями роботи, що в свою чергу, включають певний перелік процедур, які повинен виконувати податковий аудитор. Порядок проведення податкової перевірки, методологічні рекомендації відносно здійснення певних перевірочних дій та вказівки щодо оформлення актів перевірок викладені у численних нормативних документах ДПА України. Зокрема, правові основи діяльності державних податкових органів України щодо здійснення податкового контролю закріплено в законах України та Постановах КМ України [6], наказах ДПА України [2,3,4,5]. Зазначені нормативно-правові акти свідчать, що ДПА України упродовж багатьох років застосовувала вибірковий принцип створення нормативно-правової бази проведення перевірок. Це, в свою чергу, привело до того, що за деякими напрямками було прийнято декілька документів, інші взагалі не розглядалися. Відсутність системного підходу у прийнятті нормативно-правових актів значною мірою зумовлена відсутністю єдиного переліку напрямів роботи під час проведення податкових перевірок. На практиці це призводить не лише до нерегламентованих дій працівників податкового аудиту під час проведення перевірок, але й до “випадання” окремих питань чи блоків питань з контрольно-перевірочного процесу. У результаті цього, з одного боку, значно знижується ефективність податкових перевірок, нераціонально витрачається робочий час та кошти на утримання податкових органів, зменшуються надходження платежів до бюджету, серед платників податків породжується атмосфера безкарності за допущені порушення податкового законодавства. З іншого – невизначеність прав та обов’язків платників податків під час перевірочного процесу призводить до певних ускладнень у них при веденні бізнесу, викликаних “методами” роботи державних податкових органів [1, 165].

Крім того, відсутність повного переліку напрямів роботи під час проведення перевірки не дозволяє створити комплексний нормативно-правовий акт, у якому було б систематизовано всі можливі напрями проведення пе-

ревірки, класифіковано процедури здійснення перевірочних дій, описано методи їх виконання, права та обов'язки як платників податків, так і податкових аудиторів, їх відповідальність за порушення цих норм.

Аналіз основних показників контрольно-перевірочної роботи органів Державної податкової служби України, зокрема підрозділами Тернопільської ОДПІ у 2006-2008 рр. представлено у таблиці 1.

Як видно з таблиці 1 за аналізований період кількість запланованих перевірок поступово зменшується. Так, у 2008р. було заплановано 200 комплексних планових виїзних перевірки, що на 48 або 24% менше, ніж у 2007р. та на 59 або 29% менше, ніж у 2006р.

Таблиця 1
*Динаміка показників контрольно-перевірочної роботи, проведеної підрозділами Тернопільської ОДПІ у 2006-2008 рр.**

№ з/п	Показники	2006		2007		2008	
		плавні	поза-плавні	плавні	поза-плавні	плавні	поза-плавні
1.	Загальна кількість запланованих перевірок, всього	259	*	248	*	200	*
2.	Загальна кількість здійснених перевірок, всього, з них:	226	417	229	1017	187	832
2.1.	Перевірки, які передбачають донарахування до бюджету:	226	417	229	142	187	218
	– комплексні документальні	226	321	229	107	187	103
	– позапланові перевірки з окремих питань	0	96	0	35	0	115
2.2.	Перевірки, які не передбачають донарахування, з них:	0	300	0	875	0	614
	– зустрічні	0	300	0	875	0	614
	– інформативні	0	0	0	0	0	0
2.3.	Перевірки, розпочаті в минулому, а закінчені в поточному році	0	22	0	26	0	19

3.	Кількість перевірених платників	226	439	229	190	187	190
4.	Загальна кількість перевірок, якими встановлено порушення, з них:	225	114	229	83	187	109
4.1.	Комплексні документальні	225	20	229	48	187	56
4.2.	Тематичні перевірки	0	94	0	35	0	53

* складено автором за даними Тернопільської ОДПІ

Кількість перевірок зменшується з метою надання переваги комплексним перевіркам, що дозволяє підвищити ефективності самої перевірки. Крім того, у 2008р. в порівнянні з 2006 р. зросла кількість позапланових перевірок на 415 або майже на 50% та зменшилась в порівнянні з 2007р. на 185, або 22%. Основну частку в позапланових перевірках становлять зустрічні перевірки. Так, в 2006р. відсоток таких перевірок становив 71,9%, в 2007р. – 86,0% та в 2008р. – 73,8%.

Необхідність в проведенні зустрічних перевірок виникає при проведенні комплексних планових виїзних перевірок, для підтвердження сум податкового кредиту по ПДВ та сум валових витрат по податку на прибуток, які декларують платники податку – юридичні особи. Їх кількість в 2008р. зменшилась в зв'язку з запровадженням додатка 5 до Декларації з ПДВ "Розшифровки податкових зобов'язань та податкового кредиту в розрізі контрагентів", яке сприяло тому, що органи податкової служби почали в оперативному режимі відстежувати рух коштів за угодами, укладеними між суб'єктами підприємницької діяльності, що дозволило відстежити схеми ухилення по сплаті ПДВ на відстані. Якщо раніше податкові "ями" виявлялися в основному в ході проведених планових та позапланових документальних перевірок, то сьогодні органи податкової служби мають змогу виявляти недобросовісних платників одразу після подання ними податкової декларації з ПДВ в режимі реального часу. Крім цього, використання даних Системи автоматизованого співставлення розшифровок податкових зобов'язань та податкового кредиту з ПДВ дає можливість виявити напрямки ухилення від оподаткування суб'єктами господарювання та своєчасно відслідкувати безтоварні операції. Перш за все, це дає змогу в короткі терміни відслідкувати просування товарної продукції через низку посередників, які не сплачують жодної гривні до бюджету, а кінцеві споживачі зменшують податкові зобов'язання з ПДВ на суму штучного віртуального податкового кредиту, отриманого від таких посередників.

У таблиці 2 подано динаміку основних показників контрольно-перевірочної роботи платників податків – юридичних осіб у 2006-2008 рр. Так, динаміка нарахувань за актами перевірок юридичних осіб вказує на зростання коштів, мобілізованих до бюджету у 2007р. проти 2006р. на 106 тис. грн., однак, у 2008р. – даний показник зменшився на 3 млн. грн. Питома вага нарахувань у загальній сумі надходжень податкових платежів, мобілізованих ОДП у 2008р. становила 1,6%, що на 1 відсотковий пункт менше, ніж у попередньому році.

Як вказують дані таблиці 2, хоча кількість платників податків – юридичних осіб, які сплачували в даному періоді податкові платежі до бюджету зросла (на 108,2%), однак кількість податкових перевірок цих суб'єктів зменшилася більше як на половину.

Таблиця 2

*Динаміка показників контрольно-перевірочної роботи платників податків-юридичних осіб, здійсненої підрозділами Тернопільської ОДП у 2006-2008 рр.**

№ з/п	показники	2006	2007	2008	2008 до 2006 (у %)
1.	Нарахування за актами перевірок, тис. грн.	12936,0	13042,0	10042,0	77,6
2.	Усього надходжень, мобілізованих Тернопільською ОДП, тис. грн.	362248,1	497776,3	632230,7	174,5
3.	Питома вага нарахованих сум за актами перевірок у зведеному бюджеті, %	3,6	2,6	1,6	*
4.	Кількість платників-юридичних осіб, які сплачували податки	4974	5292	5386	108,2
5.	Кількість перевірених платників-юридичних осіб	665	419	377	56,6
6.	Питома вага перевірених платників-юридичних осіб у загальній кількості зареєстрованих, %	13,4	7,9	7,0	*
7.	Кількість перевірених платників-юридичних осіб, у яких виявлені порушення	339	296	312	92,0
8.	Питома вага платників, що мали порушення у загальній кількості перевірених, %	50,9	74,4	78,5	*

* складено автором за даними Тернопільської ОДП

Так у 2008 р. перевірено 377 платників податків-юридичних осіб, що на 42 платники менше порівняно з 2007 р. та майже в 2 рази менше порівняно з 2006 р., одночасно покращилась якість перевірок, в 2008 р. питома вага платників, що мали порушення у загальній кількості перевірених становила 78,5%, в 2007 р. – 74,4% та в 2006 р. – 50,9%. Це свідчить про покращення рівня відбору платників до перевірок.

Динаміка загальної кількості перевірок, проведених підрозділами Тернопільської ОДПІ, відповідно до яких встановлено правопорушення коливається у період 2006-2008 рр. Так, якщо у 2006 р. кількість таких перевірок складала 339, у 2007 р. – 296, а у 2008р. – 312. Зокрема значна частка (більше 50%) правопорушень встановлено під час проведення планових перевірок.

Занепокоєння викликає той факт, що частка платників податків, у яких виявлено правопорушення у загальній кількості перевірених платників податків за період 2006-2008 рр. зросла і склала у 2008 р. близько 80%. Така ситуація свідчить про значні прогалини у сфері адміністрування податкових платежів органами податкової служби.

У таблиці 3 подано динаміку donaraxovanih сум за актами перевірок, проведених підрозділами Тернопільської ОДПІ у 2006-2008 рр.

Таблиця 3
Динаміка donaraxovanih сум за актами перевірок, проведених підрозділами Тернопільської ОДПІ у 2006-2008 рр.

№ з/п	Показники	2006		2007		2008	
		планові	позапланові	планові	позапланові	планові	позапланові
1.	Donaraxovano, всього, тис. грн., з них:	3709,0	9227,0	6734,0	6308,0	8657,0	1385,0
1.1.	Сума основного платежу, в тому числі:	2731,0	5048,0	4664,0	3706,0	6499,0	649,0
	– податок на прибуток	1800,0	578,0	2935,0	1457,0	5006,0	373,0
	– податок на додану вартість	875,0	4353,0	1729,0	2074,0	1455,0	250,0
	– інші платежі	56,0	117,0	0,0	175,0	38,0	26,0
1.1.1	Питома вага у загальній сумі нарахувань, %	73,6	54,7	69,2	58,7	75,0	46,8
1.2.	Штрафні санкції	978,0	4179,0	2070,0	2602,0	2158,0	736,0
1.2.1	Питома вага у загальній сумі нарахувань, %	26,4	45,3	30,8	41,3	25,0	53,2

2.	Сума, на яку зменшено збитки платника податку	9135,2	1232,0	13206,5	0,0	9455,5	131,9
3.	Сума ПДВ, яка зменшена до відшкодування з бюджету	0,0	2904,0	0,0	3646,0	257,0	11412,0

* складено автором за даними Тернопільської ОДПІ

Як видно з даної таблиці загальна сума донарахувань (планових і позапланових) за актами перевірок в 2008р. зменшились порівняно з 2007р. на 3 млн. грн. та становлять 77,6% донарахувань 2006р. Крім того, в 2008р. Тернопільською ОДПІ мобілізовано 632,2 млн. грн. надходжень, що майже на 134,5 млн. грн. більше, порівняно з 2007р. та становить 174,5% надходжень 2006р., при тому, що кількість платників податків-юридичних осіб, які сплачували податки в 2008р. збільшилось порівняно з 2006р. на 8,2% та порівняно з 2007р. на 1,8%. Дані показники свідчать про ріст тенденції своєчасної та добровільної сплати податків і зборів. Дані, представлені у таблиці 3 свідчать про стабільну тенденцію зростання донарахувань по планових перевірках. Так, у 2008р. у порівнянні з 2006р. донарахування збільшились на 133%, а у порівнянні з 2007р. – на 28,5%. Одночасно донарахування по позапланових перевірках суттєво зменшуються та в 2008р. становлять 15% донарахувань 2006р. та 22% 2007р. За аналізований період намітилась тенденція, щодо зростання стягнутих до бюджету донарахованих сум. Так, в 2006р. вона становила по планових та позапланових перевірках відповідно 49,5% та 31,2%, в 2007р. – 82,6% та 33,7% і в 2008р. – 89,1% та 90,1% відповідно.

Основну питому вагу в донарахуваннях займає податок на прибуток, який по планових перевірках в 2006р. становив 65,9%, в 2007р. – 62,9% та в 2008р. – 77,03%. Що стосується ПДВ то цей показник по планових перевірках становить відповідно по роках 32,0%, 37,0% та 22,3%, а по позапланових перевірках відповідно 86,2%, 55,9% та 38,5%. В 2008р. донарахування по податку на додану вартість значно знизилась в зв'язку з запровадженням додатка 5 до Декларації з ПДВ “Розшифровки податкових зобов'язань та податкового кредиту в розрізі контрагентів”.

Питома вага основного платежу у донарахуваннях по планових перевірках в динаміці 2006-2008 рр. коливається в межах 70%, тоді коли їх частка у позапланових перевірках є значно нижчою і складає близько 55%.

Висновки. Таким чином, аналіз результатів контрольно-перевірочної роботи органів ДПС України вказує на існування ряду недоліків при проведенні перевірок, що негативно впливає на якість та ефективність роботи органів податкової служби, а відтак – на обсяги поступлень податків і податкових платежів до бюджетів різних рівнів.

На нашу думку, з метою підвищення ефективності діяльності органів ДПС, зокрема, покращення контрольно-перевірочної роботи необхідно:

– усунути прогалини в чинному податковому законодавстві та впровадити норми, що забезпечують реальний законодавчий вплив на суб'єктів господарювання, які використовують схеми ухилення від оподаткування, мінімізації податкових зобов'язань тощо. Розробити та впровадити чітко визначені норми законодавства щодо механізму та процедур справляння кожного податку (збору, платежу), яке б унеможливило протиріччя, мінімізацію й ухилення від сплати податків;

– усунути неузгодженість податкового законодавства з нормами законодавства інших галузей права, забезпечити їх взаємодію; внести зміни до законодавства, яке посилить відповідальність за несплату податків;

– розширити повноваження органів ДПС, забезпечити можливість залучення експертів при проведенні перевірок;

– запровадити стандарти якості контрольно-перевірочної роботи, метою яких буде встановлення системи вимог, спрямованих на запровадження однорідної системи відображення в актах перевірок аспектів, пов'язаних з оцінкою виконання платниками податків зобов'язань зі сплати податків, а також інших вимог законодавства.

Література:

1. Иванов Ю.Б. Податковий менеджмент: Підруч. / [Ю. Б. Иванов, А. І. Крисоватий, А. Я. Кізіма, В. В. Карпова]; – К.: Знання, 2008.

2. Наказ ДПА України "Про затвердження нової редакції зразків форм актів перевірок та Методичних рекомендацій щодо їх оформлення" від 27.04.2006 р. № 225. – Режим доступу: <http://www.sta.gov.ua/>

3. Наказ ДПА України "Про затвердження Методичних рекомендацій щодо порядку складання плану-графіку перевірок суб'єктів господарювання та взаємодії між структурними підрозділами при їх проведенні" від 11.10.2005 р. – № 441. – Режим доступу: <http://www.sta.gov.ua/>

4. Наказ ДПА України "Про затвердження Порядку оформлення результатів невізних документальних, виїзних планових та позапланових перевірок з питань дотримання податкового, валютного та іншого законодавства" від 10.08.2005 р. – № 327. – Режим доступу: <http://www.sta.gov.ua/>

5. Наказ ДПА України "Про затвердження Порядку направлення органами державної податкової служби України податкових повідомлень платникам податків" від 21.06.2001р. – № 253. – Режим доступу: <http://www.sta.gov.ua/>

6. Постанова Кабінету Міністрів України "Про затвердження Порядку координації проведення планових виїзних перевірок органами виконавчої влади, уповноваженими здійснювати контроль за нарахуванням і сплатою податків та зборів (обов'язкових платежів)" від 21.07.2005р. – № 619. – Режим доступу: <http://www.sta.gov.ua/>

7. Ярема Б. П. Податковий менеджмент: Навч. посіб. / Б. П. Ярема, В. П. Маринець. – Львів: Магнолія Плюс, 2006. – 224 с.