

DOI: [10.32702/2307-2105-2020.4.96](https://doi.org/10.32702/2307-2105-2020.4.96)

УДК 336.226.12:336.225.673

Л. А. Чудак,
к. е. н., ст. викладач кафедри аудиту та державного контролю,
Вінницький національний аграрний університет
ORCID ID: 0000-0002-9687-5148

ОСОБЛИВОСТІ ОРГАНІЗАЦІЇ І МЕТОДИКИ ПРОВЕДЕННЯ ДОКУМЕНТАЛЬНОЇ ПЕРЕВІРКИ ПОДАТКУ НА ПРИБУТОК

L. Chudak
PhD in Economics, Senior Lecturer of Department of Audit and State Control,
Vinnytsia National Agrarian University

PECULIARITIES OF ORGANIZATION AND METHODS OF DOCUMENTARY VERIFICATION OF INCOME TAX

У статті висвітлено економічну сутність та необхідність здійснення податкового контролю податку на прибуток. Встановлено, що базовим показником для розрахунку об'єкта оподаткування податку на прибуток є бухгалтерський фінансовий результат до оподаткування, який в подальшому коригується на податкові різниці. Наведено загальну характеристику основних етапів документальної перевірки податку на прибуток та визначено послідовність напрямів здійснення контрольних-перевірочних заходів. На підставі звітів Державної фіскальної служби України сформовано перелік основних порушень щодо нарахування та сплати податку на прибуток платниками податків за результатами планових та позапланових податкових перевірок. Запропоновано інформаційно-аналітичне забезпечення задля вивчення особливостей ведення бізнесу та якісного проведення перевірки податку. Розглянуто шляхи підвищення ефективності документальної перевірки податку на прибуток фіскальними органами.

The article describes the economic nature and the need to control the income tax. It is established that the basic indicator for the calculation of the taxation object of income tax is the accounting financial result before tax; it is further adjusted for tax differences. The general description of the main stages of documentary verification of income tax is given; the sequence of control implementation and measures verification is determined. A list of the main violations on income tax accrual and payment by taxpayers based on the results of planned and unscheduled tax audits was formed taking into account the reports of the State Fiscal Service of Ukraine. Information and analytical support are offered to study the features of doing business and performing tax audits.

Income tax is a significant source of budget replenishment. However, the imperfection of legislation and the low level of tax control over the taxpayers' activity lead to an inaccurate determination of the tax base, a decrease in tax revenues. The above-mentioned facts have made the chosen research relevant.

The purpose of the article is to research the theoretical and methodological aspects of exercising tax control over the payment of corporate income tax by the bodies of the state fiscal service and to develop proposals for improving this process. The tax control of income tax is to check the compliance

of the enterprise with the legal requirements governing the procedure for accrual, payment, accounting and reporting of income tax.

A prerequisite for ensuring effective tax verification is a scientifically sound organization of its conduct in the direction of control measures at each of the control stages.

The main areas of improvement of the state system of control over the payment of income tax include the harmonization of tax legislation with the legal field of other legislative acts, the selection of taxpayers on the basis of automated risk-oriented system, the formation of a system of current control of the economic activity of the entity and identification of risk factors income tax, increased financial and administrative liability for tax offenses.

Ключові слова: *податок на прибуток; податкова перевірка; платники податків; податкова декларація; фіскальні органи.*

Key words: *income tax; tax audit; taxpayers; tax return; fiscal authorities.*

Постановка проблеми. Система прямих податків регулює прибутки юридичних і фізичних осіб. Одним із важливих важелів регулювання розподілу грошових ресурсів між державою та підприємствами усіх форм власності за своїм фіскальним значенням є податок на прибуток підприємств. Ключовим фактором економічного зростання країни є активна діяльність компаній, які прагнуть максимізувати свій прибуток, що можливо лише за умови існування оптимальної системи оподаткування прибутку.

Ухилення від сплати податку на прибуток є поширеним явищем. Формування стабільної облікової політики суб'єкта господарювання неможливе без здійснення контролю за нарахуванням, декларуванням і сплатою податку на прибуток.

Податок на прибуток є вагомим джерелом наповнення бюджету, проте недосконалість законодавства та низький рівень податкового контролю за діяльністю платників податків призводять до недостовірного визначення бази оподаткування, скорочення податкових надходжень, і тому зумовлюють актуальність обраного дослідження.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Значний внесок у вивчення особливостей здійснення податкового контролю за сплатою податку на прибуток підприємств внесли Лучишин Л. М., Калінеску Т. В., Кучер С. В., Копчинська К., Непочатенко О. О., Огороднікова І. І., Тулуш Л. Д., Скітецька І. М., Стадник М. В. та ін. Однак, система податкового контролю за сплатою податку на прибуток господарюючих суб'єктів в Україні містить низку проблем, що знижують його ефективність і потребують організаційного та методичного удосконалення.

Мета статті полягає у дослідженні теоретико-методичних аспектів здійснення податкового контролю за сплатою податку на прибуток підприємств органами державної фіскальної служби та розробці пропозицій щодо удосконалення цього процесу.

Виклад основного матеріалу. Правове регулювання оподаткування прибутків юридичних осіб здійснюється відповідно до статей 133-142 розділу III Податкового кодексу України [4]. Під час встановлення будь-якого податку визначаються його елементи, які забезпечують справляння певного податку. Для оподаткування прибутку юридичних осіб серед передбачених законодавством обов'язкових елементів податку на прибуток підприємств доцільно виділити такі: платники податку, об'єкт оподаткування, база оподаткування, ставки податку, податковий період тощо.

В Україні запроваджена класична європейська модель податку на прибуток, згідно з якою базовим показником для розрахунку об'єкта оподаткування є бухгалтерський фінансовий результат до оподаткування, який в подальшому коригується на різниці, прямо визначеній п.п. 134.1.1 Податкового кодексу України [4].

Наявні проблеми при впровадженні класичної моделі справляння податку на прибуток в Україні можна згрупувати наступним чином:

- проблема достовірності розрахунку об'єкта оподаткування в умовах коригування фінансового результату, визначеного за даними бухгалтерського обліку, на податкові різниці – це обумовлює постійний ризик впровадження заходів податкового контролю з боку контролюючих органів;

- проблема нерівномірності розподілу податкового навантаження на платників податків внаслідок впровадження заходів податкового контролю та «додаткового» адміністрування;

- низька фіскальна ефективність податку як результат поєднання зазначених вище проблем та передумов його кардинального реформування [5, с.861].

Адміністрування податку на прибуток охоплює комплекс дій з боку Державної фіскальної служби: контроль, забезпечення декларування та сплати податку, організацію його перевірки та нарахування штрафних санкцій.

На підставі звітів ДФС України при планових та позапланових податкових перевітках встановлено наступні порушення при нарахуванні та сплаті податку на прибуток платниками податків:

- заниження доходів внаслідок не оприбуткування активів (об'єктів закінченого будівництва);

– завищення витрат (на товари і послуги із залучення до закупівель суб'єктів господарювання з ознаками фіктивності; виплати грошових заохочень, які б мали виплачуватись з чистого прибутку; безпідставне списання кредиторської заборгованості; відсутність первинних облікових документів [1].

Метою податкової перевірки податку на прибуток є встановлення правильності та своєчасності нарахування та сплати податку, а також відображення його в обліку та звітності. Завдання документальної перевірки податку на прибуток: здійснити перевірку додержання підприємством законодавчих вимог, які регламентують порядок нарахування, сплати, ведення обліку та складання звітності податку на прибуток.

Перевірка податку на прибуток передбачає наступні напрями дослідження:

- достовірність реєстрації підприємства як платника податку на прибуток, враховуючи особливості його практики підприємницької діяльності;
- правильність формування обчислення бази (об'єкта) оподаткування податком на прибуток;
- обґрунтованість застосовуваних ставок податку та правомірність використання пільг;
- дотримання вимог ведення поточних записів у первинному, аналітичному та синтетичному обліку господарських операцій, виходячи з яких нараховується податок на прибуток;
- достовірність арифметичних розрахунків сум податкових зобов'язань за податком на прибуток;
- правильність розрахунку податкових різниць;
- правильність складання і дотримання термінів подання податкових декларацій контролюючим органам;
- правомірність відображення збитків у податковій звітності;
- реальність відображення залишків заборгованості в розрахунках з бюджетом з податку на прибуток в обліку та звітності;
- своєчасність і повнота перерахування податку.

Інформаційно-аналітичне забезпечення діяльності державної податкової служби – комплекс заходів із збору, опрацювання та використання інформації, необхідної для виконання органами державної податкової служби покладених на них функцій, у тому числі контролюючих (ст. 71 ПКУ) [4].

Для інформаційно-аналітичного забезпечення перевірки податку на прибуток використовується інформація, що надходить:

а) від платників податків, зокрема інформація:

- що міститься в податкових деклараціях, розрахунках, інших звітних документах;
- що міститься у наданих великими платниками податків в електронному вигляді копіях документів з обліку доходів, витрат та інших показників, пов'язаних із визначенням об'єкта оподаткування (податкових зобов'язань), первинних документах, які ведуться в електронному вигляді, реєстрах бухгалтерського обліку, фінансовій звітності, інших документах, пов'язаних з обчисленням та сплатою податку;
- про фінансово-господарські операції платників податків;
- про застосування реєстраторів розрахункових операцій;

б) від органів виконавчої влади, органів місцевого самоврядування та Національного банку країни, зокрема інформація:

- про об'єкти оподаткування, що надаються та реєструються такими органами. Вказана інформація повинна містити характеристики, індивідуальні ознаки об'єкта оподаткування, за якими його можна ідентифікувати;
- про результати здійснення податкового контролю за фінансово-господарською діяльністю платника податків;
- що міститься у звітних документах (крім персоніфікованої статистичної інформації, фінансових звітів), які подаються платником податків органам виконавчої влади та органам місцевого самоврядування;
- про дозволи, ліцензії, патенти, свідоцтва на право провадження окремих видів діяльності;
- про експортні та імпорتنі операції платників податків;

в) від банків, інших фінансових установ – інформація про наявність та рух коштів на рахунках платника податків;

г) від органів влади інших держав, міжнародних організацій або нерезидентів;

д) від підрозділів фіскальної служби та митних органів – за результатами податкового контролю.

Для інформаційно-аналітичного забезпечення діяльності платників податків також використовується інформація оприлюдненню відповідно до законодавства, та на добровільній основі чи за запитом надана органу фіскальної служби в установленому законом порядку.

Зміст контрольно-перевірочної роботи проявляється в трьох аспектах: методологічному, організаційному та технічному. Методологічний аспект полягає у визначенні форми податкового контролю – перевірка документів, обстеження виробничих потужностей, огляд активів, інвентаризація, обмір, контрольна закупка тощо. Організаційний аспект такої діяльності передбачає застосування того чи іншого виду перевірки (документальної, камеральної, оперативної, зустрічної) в залежності від завдання, що ставиться перед податковими органами. Технічний аспект передбачає формування конкретного інструментарію перевіркової роботи – витребування документів, надсилання запитів, проведення експертизи [2, с.145].

Податкова перевірка включає в себе порівняння первинних документів зі зведеними обліковими реєстрами та достовірність відображення господарських операцій у бухгалтерському обліку, взаємний контроль операцій, зіставлення облікових реєстрів з даними Головної книги, показників фінансової та податкової звітності.

Кургіна Л.Г. виділяє наступну послідовність етапів податкового контролю: на основі форм діючого податкового законодавства формуються методики та інструментарій контрольно-перевірочної роботи, визначаються ключові параметри, на які звертається увага перевіряючих; на основі розроблених методичних рекомендацій проводять документальну перевірку; за наслідками перевірок узагальнюються наявні недоліки, порушення, помилки у розрахунку податків, обліку, звітності, накладаються фінансові санкції, адміністративні стягнення; одночасно виявляють прогалини та неузгодженості в законодавстві, які дозволяють платникам ухилятися від оподаткування; за результатами такого узагальнення формуються пропозиції щодо вдосконалення податкового законодавства, процедур та інструментарію контрольно-перевірочної роботи [2, с.144].

Кучер С.В. виділяє три основні етапи перевірки за нарахуванням та сплатою податку на прибуток. Першим є організаційний етап, який включає в себе вибір підприємства, на якому здійснюватиметься перевірка, ознайомлення з наказом про облікову та податкову політику підприємства. Наступний етап – технологічний, який передбачає перевірку первинних документів, що містять у собі дані стосовно доходів та витрат підприємства, перевірка аналітичних відомостей та карток за рахунками 64 «Розрахунки за податками і платежами», 98 «Податок на прибуток», рахунками класу 7 «Доходи», 8 «Витрати», перевірка відповідності даних фінансової звітності податковій декларації з податку на прибуток. Кінцевим етапом є заключний, під час якого узагальнюються встановлені відхилення та складають акт про проведення перевірки [3, с. 115].

Основним документом, який підлягає перевірці при обчисленні податку на прибуток є податкова декларація, що формується на підставі Звіту про фінансові результати, первинних та зведених документів бухгалтерського обліку. Податківці рекомендують звітувати за формою декларації, затвердженою наказом Мінфіну від 20.10.2015 р. № 897, з урахуванням змін, унесених наказом від 14.11.2019 р. № 481, який набув чинності 20.12.2019 р.

Необхідною умовою забезпечення ефективної податкової перевірки є науково обґрунтована організація її проведення за напрямками контрольних заходів на кожному з етапів контролю (Табл. 1).

Таблиця 1.
Етапи проведення податкової перевірки податку на прибуток

Етапи контролю	Напрями контрольно-перевірочних заходів
Підготовчий	<ul style="list-style-type: none"> ◆ Відбір платників податків; ◆ Визначення виду перевірки та посадових осіб, відповідальних за проведення контролю; ◆ Збір інформації про суб'єкта господарювання; ◆ Обробка податкової інформації; ◆ Доперевірочний аналіз накопиченої інформації про платника податків; ◆ Підготовка переліку питань, що підлягають документальній перевірці; ◆ Підготовка документів для допуску до перевірки; ◆ Ознайомлення з наказом про облікову та податкову політику
Дослідний	<ul style="list-style-type: none"> ◆ Перевірка первинних документів, в яких відображено операції щодо отриманих доходів та витрат підприємства; ◆ Перевірка правильності відображення податку на прибуток у синтетичному та аналітичному обліку (рахунки 64 «Розрахунки за податками і платежами», 98 «Податок на прибуток», 17 «Відстрочені податкові активи», 54 «Відстрочені податкові зобов'язання», рахунки класу 7 «Доходи», 8 «Витрати за елементами», 9 «Витрат діяльності»); ◆ Перевірка відповідності відображення даних оборотно-сальдових відомостей та даних Головної книги Звіту про фінансові результати та Податковій декларації з податку на прибуток; ◆ Перевірка правильності визначення за звітний період суми податку на прибуток; ◆ Перевірка правильності складання Звіту про фінансові результати; ◆ Перевірка правильності коригування фінансового результату на податкові різниці згідно ПКУ; ◆ Перевірка правильності складання Податкової декларації з податку на прибуток; ◆ Перевірка сплати та своєчасності сплати податку на прибуток платником податку.
Заключний	<ul style="list-style-type: none"> ◆ Узагальнення виявлених відхилень; ◆ Формування додаткових і проміжних актів, висновків; ◆ Отримання письмових пояснень від посадових осіб щодо порушення податкового законодавства; ◆ Складання акта про проведення документальної перевірки; ◆ Розгляд та узгодження результатів податкової перевірки; ◆ Складання податкового повідомлення-рішення контролюючими органами за донарахованим податком та фінансовими санкціями.

Джерело: складено автором

Процес податкової перевірки є досить трудомістким, оскільки у формуванні бази оподаткування податком на прибуток бере участь досить велика кількість об'єктів бухгалтерського обліку, і чим більша за обсягами діяльність підприємства, тим процес перевірки буде складнішим. Кучер С. В. зазначає, що податкова перевірка

проводиться шляхом використання лише документальних прийомів контролю, оскільки податок на прибуток та його база оподаткування є суто розрахунковою величиною, яка підтверджується лише документально. Крім того, перевіряючі самостійно можуть визначити як проводити перевірку суцільним чи вибіркоким способом, проте, для отримання більш достовірних даних краще проводити перевірку суцільним способом, але завжди необхідно пам'ятати про ефективність такої перевірки. В ході перевірки податкові органи не мають права вимагати всі бухгалтерські документи, а лише ті, які підтверджують операції стосовно обчислення такого податку [3, с.115].

Перевірці підлягають наступні питання: чи перевищує річний дохід, визначений за правилами бухгалтерського обліку за останній звітний період 20 мільйонів гривень; чи коригується фінансовий результат на податкові різниці згідно ПКУ; на які різниці зменшується або збільшується згідно ПКУ фінансовий результат; яка ставка податку нараховується на підприємстві; на якому рахунку обліковується нарахування та сплата податку на прибуток, відстрочені податкові активи; яка періодичність проведення звірки податку на прибуток тощо.

Враховуючи типові порушення, виявлені за результатами планових та позапланових контрольних заходів на підставі звітів Державної фіскальної служби України, до основних напрямів вдосконалення державної системи контролю за сплатою податку на прибуток належать наступні: узгодження норм податкового законодавства з правовими полем інших законодавчих актів, відбір платників податків на основі автоматизованої ризикоорієнтованої системи (до плану-графіка проведення документальних планових перевірок відбираються винятково ті платники, які мають ризик щодо несплати податку), формування системи поточного контролю господарської діяльності суб'єкта господарювання та визначення факторів ризику несплати податку на прибуток, посилення фінансової та адміністративної відповідальності за податкові правопорушення.

Висновки. Таким чином, податок на прибуток є складним у вітчизняному адмініструванні та неоднозначним за економічною природою із прямих податків. Прямо пропорційна залежності між розміром прибутку і нарахованим податком знижує мотивацію виробників щодо достовірності визначення бази оподаткування, призводить до ухилень від сплати, намагань мінімізувати визначене податкове зобов'язання. Зважаючи на те, що в державі практично відсутня можливість проведення повноцінної податкової перевірки за достовірністю декларованих сум об'єкта оподаткування за об'єктивних та суб'єктивних причин, в умовах високого рівня корумпованості будь-які дії щодо посилення контрольних заходів адміністрування податків здорожують функціонування системи оподаткування, не забезпечуючи навіть її окупності.

Список літератури.

- 1.Звіт Державної фіскальної служби України за 2018 рік URL: <http://sfs.gov.ua/data/files/240396.pdf> (дата звернення: 10.04.2020).
2. Кургіна Л. Г. Податковий контроль у системі управління прибутком на підприємствах / Л. Г. Кургіна // Формування ринкових відносин в Україні. - 2012. - № 8. - С. 142-146.
3. Кучер С. В. Особливості здійснення контролю за нарахуванням і сплатою податку на прибуток / С. В. Кучер // Вісник ЖДТУ. – 2011. – № 2 (56). – С. 113–115
- 4.Податковий Кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI зі змінами та доповненнями URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> (дата звернення: 11.04.2020).
- 5.Тулуш Л.Д. Оподаткування прибутку підприємств: практика застосування в Україні / Л. Д. Тулуш, І. М. Скітецька // Молодий вчений. - 2017. - № 3. - С. 860-863.

References.

1. Official website of State Fiscal Service of Ukraine (2020), “Report of the State Fiscal Service of Ukraine for 2018”, available at <http://sfs.gov.ua/data/files/240396.pdf> (Accessed 10 April 2020).
2. Kurhina, L. H. (2012), “Tax control in the enterprise profit management system”, Formuvannia rynkovykh vidnosyn v Ukraini, vol. 8, pp. 142-146.
3. Kucher, S. V. (2011) “Features of control over the calculation and payment of income tax”. Visnyk ZhDTU, vol. 2 (56), pp. 113–115.
4. Verkhovna Rada of Ukraine, Laws of Ukraine (2010), “Tax Code of Ukraine dated 02.12.2010 № 2755-VI with amendments and additions”, available at <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> (Accessed 11 April 2020).
5. Tulush, L.D. and Skitetska, I. M. (2017), “Corporate Income Taxation: Application Practices in Ukraine”, Molodyj vchenyj, vol. 3, pp. 860-863.

Стаття надійшла до редакції 20.04.2020 р.