

УДК 332.025.12:336.22 (045)

Ганна Даценко  
Ірина ЛевченкоAnna Datsenko  
Irina Levchenko**СТАН ТА ПРОБЛЕМНІ АСПЕКТИ ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ  
ЗА СПЛАТОЮ ПОДАТКУ НА ПРИБУТОК В УКРАЇНІ****STATE AND PROBLEM ASPECTS OF GOVERNMENT FINANCIAL CONTROL  
OVER THE PAYMENT OF INCOME TAX IN UKRAINE**

*У статті обґрунтовано суть економічного контролю за сплатою податку на прибуток підприємств в Україні. Наведено зміст та порядок проведення перевірок за сплатою податку на прибуток з виділенням основних завдань та методів ревізії. Досліджено конкретні проблеми та недоліки організації контролю за сплатою податку на прибуток, а також шляхи розв'язання наведених проблем.*

**Ключові слова:** фінансовий контроль, податок на прибуток, платники податку, ревізія.

*В статье обоснована сущность экономического контроля за уплатой налога на прибыль предприятий в Украине. Приведены содержание и порядок проведения проверок по уплате налога на прибыль с выделением основных задач и методов ревизии. Исследованы конкретные проблемы и недостатки организации контроля за уплатой налога на прибыль, а также пути решения указанных проблем.*

**Ключевые слова:** финансовый контроль, налог на прибыль, налогоплательщики, ревизия.

*In the article the essence of economic control over the payment of enterprise income tax in Ukraine is substantiated. The content and procedure of inspection over the payment of income tax with the selection of the main tasks and methods of revision are shown. Specific problems and deficiencies of control over the payment of income tax, as well as the ways of solution of these problems are investigated.*

**Keywords:** financial control, income tax, taxpayers, revision.

Серед різного роду прямих податків за своїм фіскальним значенням переважають прибуткові податки, тобто податки, що охоплюють оподаткування прибутку підприємств і організацій і оподаткування особистих прибутків громадян. Система державного фінансового контролю за сплатою податку на прибуток підприємств в Україні містить низку проблем, які знижують його ефективність, і тому вимагають організаційного та методологічного удосконалення. Несплата податків є настільки звичним та поширеним явищем, що податок на прибуток підприємств мінімізують як окремі підприємства, так і деякі галузі народного господарства та фінансово-промислові групи.

Податок на прибуток є вагомим джерелом наповнення бюджету, проте недосконалість законодавства та низький рівень державного фінансового контролю за діяльністю суб'єктів господарювання призводять до звуження бази оподаткування, зменшення податкових надходжень, нерівномірного податкового навантаження, і тому зумовлюють актуальність обраної теми.

Вивчення особливостей здійснення державного фінансового контролю за сплатою податку на прибуток підприємств було предметом досліджень В. Москаленко, О. Воронкової, Т. Паєнко, А. Чередніченко, В. Синчака, О. Данілова, А. Крисоватого, В. Онищенка, В. Антипова та ін.

**Мета статті** полягає у дослідженні теоретичних і практичних аспектів здійснення державного фінансового контролю за сплатою податку на прибуток підприємств та розробці пропозицій, заходів щодо удосконалення цього процесу.

Предметом дослідження є система державного фінансового контролю за сплатою податку на прибуток підприємств.

Податок на прибуток підприємств – загальнодержавний податок в Україні і відповідно до Податкового кодексу України платниками податку на прибуток є юридичні особи, що можуть бути резидентами та нерезидентами. Саме об'єктом їхнього оподаткування є прибуток, що визначається шляхом зменшення суми валового доходу на суму валових витрат, включаючи амортизаційні витрати платника податку, і є єдиним джерелом фінансування розвитку виробництва.

Платниками податку на прибуток підприємств [1] є:

а) з резидентів:

- суб'єкти господарювання – юридичні особи, які проводять господарську діяльність як на території України, так і за її межами;
- управління залізницями, підприємства залізничного транспорту, які отримують прибуток від основної та неосновної діяльності залізничного транспорту;
- неприбуткові установи та організації у разі отримання прибутку від неосновної діяльності та/або доходів, що підлягають оподаткуванню;
- відокремлені підрозділи платників податків;

б) з нерезидентів:

- юридичні особи, що створені в будь-якій організаційно-правовій формі, та отримують доходи з джерелом походження з України, за винятком установ та організацій, що мають дипломатичні привілеї або імунітет згідно з міжнародними договорами України;
- постійні представництва нерезидентів, які отримують доходи із джерелом походження з України або виконують агентські (представницькі) та інші функції стосовно таких нерезидентів чи їх засновників.

Відповідно до статті 28 ПКУ для податку на прибуток встановлюється відносна (адвалорна) ставка податку (розмір податкових нарахувань встановлюється у відсотковому відношенні до одиниці вартісного виміру бази оподаткування).

Таблиця 1

**Загальна характеристика основних та додаткових ставок податку на прибуток підприємств в Податковому кодексі України [1]**

Ставки податку на прибуток, %	Об'єкт оподаткування, до якого застосовується ставка податку	Номер статті, пункту, що регламентує ставку податку	Термін дії ставки податку
<b>Основна ставка</b>			
16 %	Прибуток, який визначається відповідно до пп. 134.1.1 п. 134.1 статті 134 ПКУ	151.1	З 1 січня 2014 р. (відтерміновано зниження ставки)
<b>Ставки податку на перехідний період</b>			
23 %	Прибуток, який визначається відповідно до пп. 134.1.1 п. 134.1 статті 134 ПКУ	п. 10 підрозділу 4 розділу XX ПКУ	з 1 квітня 2011 р. по 31 грудня 2011 р. включно
21 %			з 1 січня 2012 р. по 31 грудня 2012 р. включно
19 %			з 1 січня 2013 р. по 31 грудня 2013 р. включно
16 %			з 1 січня 2014 р. по 31 грудня 2014 р. включно (відтерміновано зниження ставки)

Відповідно до «Бюджетного моніторингу: Аналіз виконання бюджету за січень – червень 2013 року» до державного бюджету у 2013 р. надійшло 131,3 млрд. грн. податкових надходжень, що на 5,0 млрд. грн., або на 3,7 %, менше відповідного показника минулого року.

Попри зменшення з 1 січня 2013 р. ставки податку з 21 до 19 %, у звітному періоді до державного бюджету надійшло податку на прибуток підприємств на 1,8 млрд. грн., або на 6,4 %, більше від-

повідного показника попереднього року. Загальний обсяг надходжень податку становив 30,4 млрд. грн. Це становить 53,6 % річного плану надходжень податку (зі змінами), що випереджає частку фактичних надходжень у річних за останні п'ять років (табл. 2).

Таблиця 2

## Структура доходів державного бюджету у січні – червні 2011–2013 років [2]

Доходи	Державний бюджет		
	2011	2012	2013
Податкові надходження, з них:	86,8	84,0	81,1
податок на прибуток підприємств	18,5	17,6	18,8
податок на додану вартість	43,1	41,7	37,9
акцизний податок	10,5	11,0	11,1
збори за спеціальне використання природних ресурсів	0,6	0,7	4,0
податок на доходи фізичних осіб	-	2,0	2,2
податок на міжнародну торгівлю та зовнішні операції	3,4	3,8	3,8
рентна плата, збори на паливно-енергетичні ресурси	7,7	6,2	2,0
інші податкові надходження	3,0	1,0	1,3

Податок на прибуток підприємств зріс у I півріччі 2013 року за рахунок збільшення надходжень податку з підприємств і організацій з іноземним капіталом на 1,6 млрд. грн., або на 29,7 %. Крім того, збільшилися відрахування й від фінансових установ (банків та страхових компаній) – на 0,5 млрд. грн., або на 39,9 %. Це, зокрема, пояснюється тим, що у I півріччі 2013 року банківська система України відновила прибуткову діяльність, задекларувавши прибуток на рівні 1,2 млрд. грн. Водночас надходження податку з державного сектора скоротилися на 0,6 млрд. грн., або на 14,5 %.

В узагальненому вигляді це зображено на рис. 1.

січень-червень 2012      січень-червень 2013

**Рис. 1. Надходження податку на прибуток підприємств різних форм власності у січні – червні 2012–2013 років [2]**

Для здійснення ефективного контролю за сплатою податку на прибуток проаналізуємо його позитивні і негативні сторони.

До позитивних сторін можна віднести такі:

- податок є платою за користування певними суспільними послугами та інфраструктурою на тих територіях, де підприємства здійснюють свою діяльність;
- податок справляється з прибутків, які в іншому випадку не підлягали б оподаткуванню;
- значна частка надходжень до бюджету забезпечується цим податком.

Недоліками цього податку є:

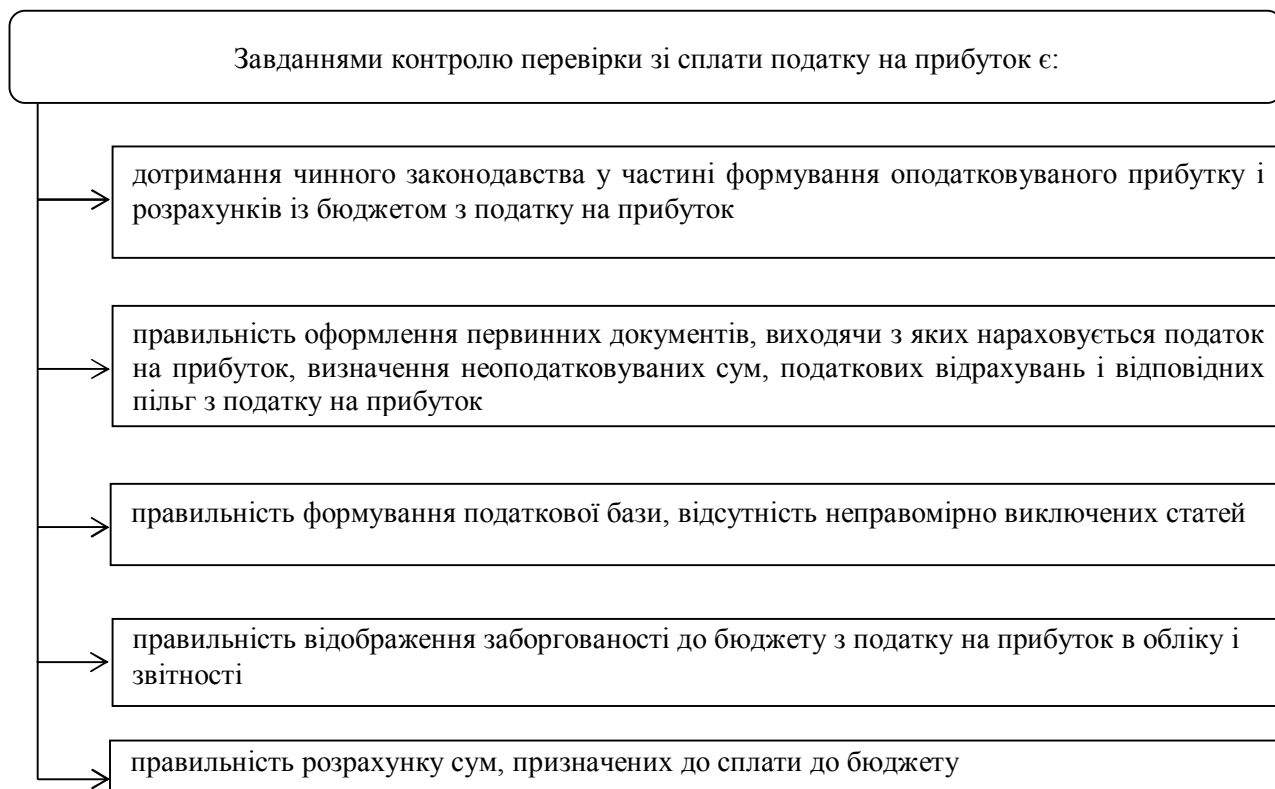
- податок може бути перекладений прямо на ціни або зворотним чином на працівників, що більше впливає на малозабезпечених, тобто обидва види перекладання є регресивними;

– податок є нейтральним, бо важко визначити поняття «оподатковуваний прибуток», тобто визначення прибутку відповідно до бухгалтерського обліку і перетворення його в базу оподаткування;

– податок менш захищений від ухилення від оподаткування внаслідок приховування прибутку (доходу) [3, с. 75].

Державний фінансовий контроль за сплатою податків стає необхідним елементом державного фінансового контролю підприємницької діяльності, тому що формування фінансових ресурсів держави здійснюється завдяки фінансово-господарській діяльності суб'єктів господарювання.

У процесі ревізії операцій за сплатою податку на прибуток необхідно розв'язати такі основні завдання (рис. 2):



**Рис. 2. Основні завдання з контролю сплати податку на прибуток [4, с. 169]**

Для перевірки правильності нарахування податку на прибуток необхідно перевірити:

- 1) повноту визначення об'єкта оподаткування (прибутку) і суми податку;
- 2) достовірність і повноту визначення валового доходу;
- 3) дотримання термінів розрахунків за податком на прибуток;
- 4) своєчасність подання декларацій та їх достовірність.

Український науковець С. В. Кучер виділяє три основні етапи проведення перевірки за 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, які 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 узагальнюють встановлені відхилення та складають акт про проведення перевірки [5, с. 115].

Контроль розрахунків за податками і платежами передбачає об'єктами розрахунки, що здійснює підприємство на рахунку 64 «Розрахунки за податками й платежами», й охоплює такі важливі

питання, як спостереження за дотриманням вимог податкового законодавства, виконання фінансових зобов'язань перед бюджетом та державними цільовими фондами.

Контроль розрахунків підприємства з бюджетом за податком на прибуток проводять на основі інформації податкового обліку, що ведеться на підприємстві (дані обліку валових доходів і валових витрат), податкової звітності (декларації про прибуток), а також інформації бухгалтерського обліку за рахунками 641, 70–75, 98. Перевірку доцільно почати із встановлення достовірності визначення величини прибутку, що підлягає оподаткуванню. Цей показник формується на основі валового доходу, валових витрат і амортизаційних відрахувань підприємства. Контролери з'ясовують дотримання вимог ст. 135 Податкового кодексу України на предмет включення сум одержаних надходжень до складу валового доходу, а також дотримання правила визначення дати збільшення валового доходу. Зіставленням даних податкового обліку і записів на рахунках 70–75 у регістрах бухгалтерського обліку, а також шляхом арифметичних перерахунків результатів вибірково встановлюють правильність визначення обсягів сукупного валового доходу.

Основним документом, який підлягає перевірці при визначенні податку на прибуток, є декларація з додатками до неї, облік валових доходів і валових витрат, первинні та зведені документи бухгалтерського обліку.

При перевірці кожної статті декларації особливо ретельно перевіряються розпорядчі та виконавчі документи, їх реальність, юридичне і економічне обґрунтування. Декларація з податку на прибуток підприємства та додатки до неї подаються платником незалежно від того, чи виникло у звітному періоді в платника податкове зобов'язання, чи ні.

Перевірка достовірності нарахування податків може здійснюватися не тільки за даними бухгалтерського та податкового обліку чи за первинними документами. Можна також застосовувати непрямі методи контролю. Непрямі методи запозичені з міжнародної практики. Один із найпоширеніших факторів – це співвідношення задекларованих доходів з реальними витратами платників податків. Для цього всі придбання в значних розмірах зіставляються з зазначеними в декларації офіційними доходами. Розходження між сумами доходів і витрат може бути приводом для проведення фінансового розслідування і порушення судової справи у звинуваченні в ухиленні від сплати податків.

Підставами для застосування непрямих методів є: виявлення порушень вимог до ведення бухгалтерського та податкового обліку, фактів ухилення, втрати чи неподання бухгалтерських документів, постійне звітування платника податку про збитковість або про неведення господарської діяльності. При непрямих методах контролю об'єктами перевірки є незвітні документи, декларації та дані, отримані з інших джерел. Такими можуть бути дані, отримані від органів державної влади, в тому числі митних органів, органів внутрішніх справ, результати зустрічних перевірок, попередніх перевірок, обстежень приміщень та ін.

Непрямі методи перевірки застосовуються з метою встановлення ймовірної суми доходу, який підлягає оподаткуванню, і суть її полягає в тому, що для визначення податкових зобов'язань платника податків зіставляється рівень його витрат на приватні потреби з доходами, про які він звітує.

Використовуючи практику інших держав, необхідно якомога ширше запровадити декларування суб'єктів господарської діяльності, незалежно від форм власності. Декларація про витрати повинна бути одним із найважливіших документів, який подається до податкових органів України.

Тому, на нашу думку, доцільно запропонувати ще два етапи проведення перевірки за сплатою податку на прибуток, а саме переддослідний та результативний.

Переддослідний етап включає в себе непрямі методи контролю та передбачає ознайомлення з підприємством, на якому здійснюватиметься податкова перевірка, а саме: збір інформації про дослідне підприємство, аналіз попередніх перевірок цього підприємства.

Після узагальнення встановлених відхилень та складання акта про проведення перевірки відбувається результативний етап, під час якого здійснюється контроль за виправленням платником податків встановлених помилок та контроль за перерахуванням належних сум податку і встановлених штрафів.

Тоді етапи проведення перевірки за сплатою податку на прибуток можна представити таким чином (рис. 3):

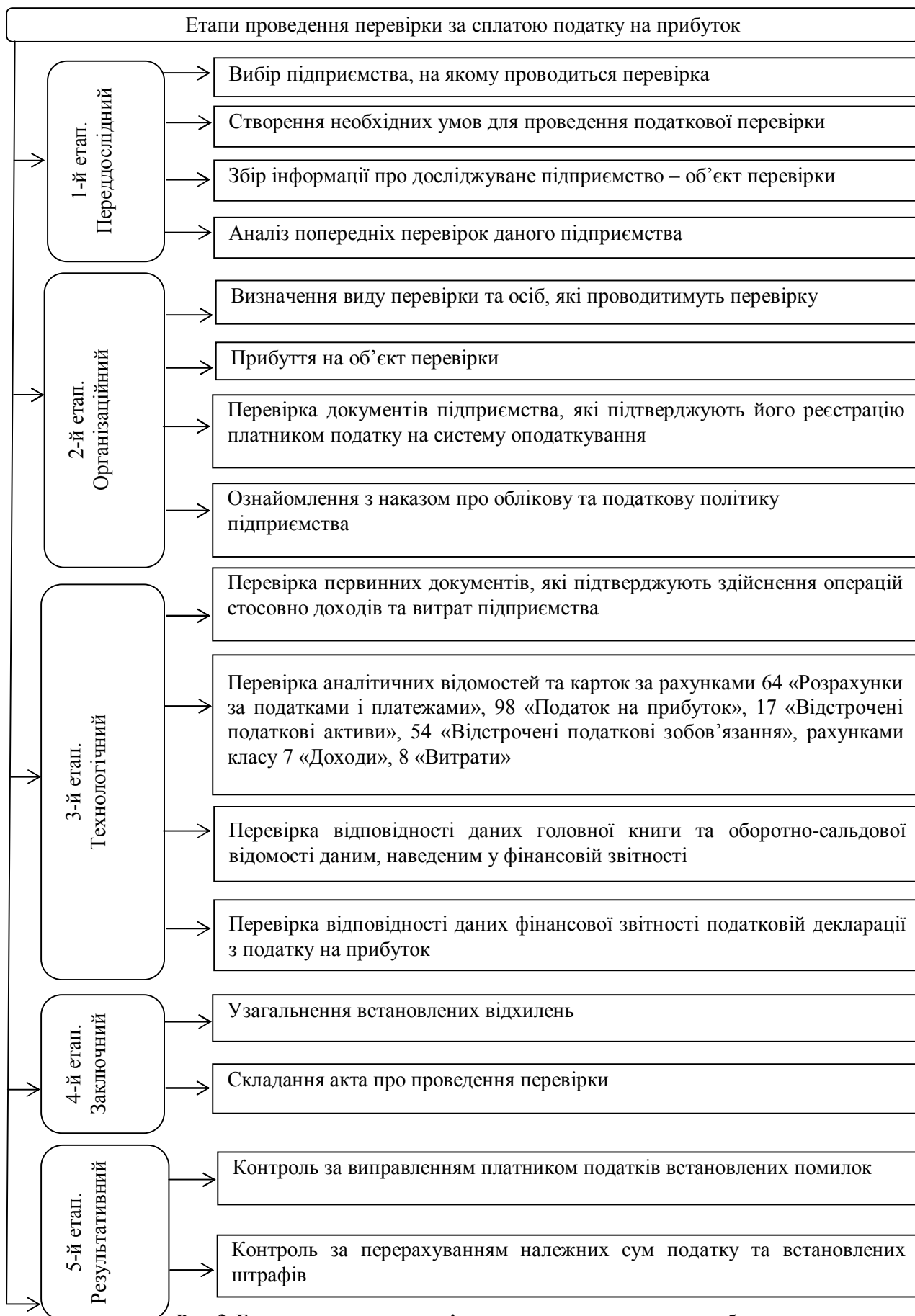


Рис. 3. Етапи проведення перевірки за сплатою податку на прибуток

Отже, питання щодо непрямих методів в українському законодавстві не має чіткого затвердження. Вирішення цього питання має дуже важливе значення для розвитку діяльності в сфері здійснення контролю за справлянням податків та інших обов'язкових платежів. Про це свідчить досвід іноземних країн. В Податковому кодексі України обов'язково повинно бути всебічно визначено порядок застосування непрямих методів та всі питання, пов'язані з його застосуванням, адже одними каральними заходами ніяку проблему не вирішити. Можливо, є навіть сенс у створенні такого контролюючого органу, який би вів контроль за поданням декларацій про витрати, реєстрував і надавав іншим підрозділам у випадках необхідності відомості про обсяги витрат платників податків.

Статистика, яку наводить Державна податкова служба України, свідчить, що 90 % підприємств України порушують податкове законодавство [7]. Велика частка цих порушень припадає на ухилення від оподаткування і пов'язана з недосконалістю податкового законодавства, низькою кваліфікацією учасників податкових відносин, складністю податкових законів та постійними змінами в них.

Типовими порушеннями, допущеними при визначенні податкових зобов'язань, можуть бути такі [6, с. 15]:

1. Віднесення витрат, не підтверджених розрахунковими, платіжними та іншими документами, до валових витрат. Необхідно забезпечити наявність та належне зберігання всіх документів, що підтверджують витрати, а також не відносити до складу валових витрат витрати, не підтверджені документально.

2. Невключення до валових доходів доходів з інших джерел. Необхідно забезпечити окреме відображення на бухгалтерських рахунках сум фінансової допомоги, отриманої від платника податку на прибуток.

3. Недотримання обмежень щодо віднесення до валових витрат витрат, які підлягають амортизації. На 1-е число звітного періоду необхідно визначати суму, у межах якої витрати на ремонт можна відносити до валових витрат.

Український науковець В. П. Вишневський дає таке визначення: «Ухилення від сплати податків – протиправні дії щодо зменшення податкових зобов'язань, які тягнуть за собою, в разі виявлення, відповідальність за порушення податкового законодавства» [7].

Науковці та спеціалісти з питань безпеки та правоохорони виділяють такі причини:

– складність у розрахунках податкових сум, а саме недосконала формула визначення суми, що підлягає оподаткуванню;

– незначний досвід боротьби з податковими правопорушеннями законодавства;

– малий розвиток міжнародної співпраці в справах боротьби з податковою злочинністю та ін.

Недоліки державного фінансового контролю за сплатою податку на прибуток підприємств за сферою виникнення можна групувати таким чином (рис. 4).

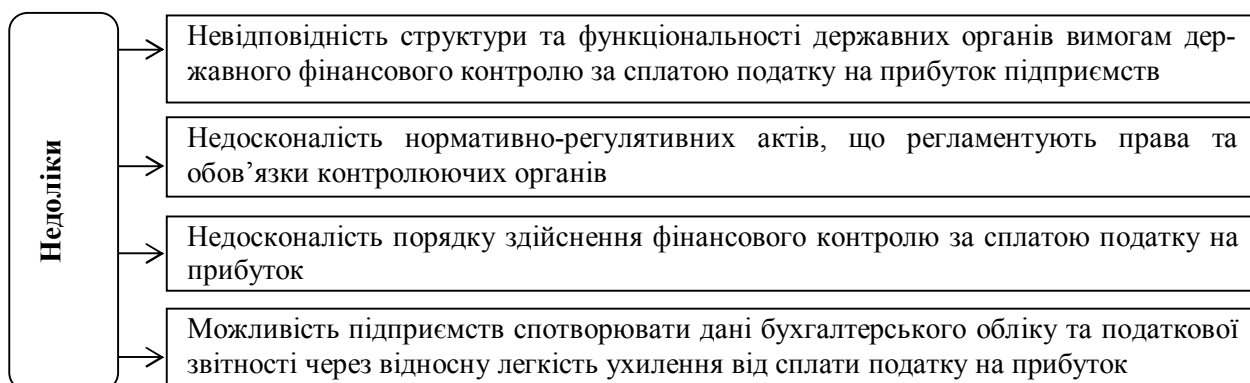


Рис. 4. Недоліки державного фінансового контролю за сплатою податку на прибуток підприємств

Враховуючи недоліки державного фінансового контролю за сплатою податку на прибуток, основними напрямками удосконалення вітчизняної системи контролю за сплатою податку на прибуток є:

- узгодження норм цивільного, господарського та податкового законодавства;
- впровадження механізмів виявлення та припинення ризиків несплати податку на прибуток;
- створення системи спостережень за діяльністю платників податків з метою порівняння з даними податкової звітності та визначення факторів ризику несплати податку;
- посилення ефективності контрольних заходів;

– посилення відповідальності за несплату податку на прибуток підприємств.

Таким чином, в сучасних умовах становлення і розвитку економічних відносин України провідну роль у контролі за сплатою податку на прибуток відіграє діяльність підприємств, особливо це стосується його регулювання з боку держави. Державний фінансовий контроль спрямовується на виявлення порушень встановлених норм, недоліків в організації роботи контролюючих органів, законодавства з адміністрування податку на прибуток та його контролю, виявляє і усуває відхилення від прийнятих стандартів і порушень принципів оподаткування.

Світові тенденції здійснення контролю за оподаткуванням прибутків юридичних осіб засвідчують необхідність узгодження норм податкового, цивільного та господарського права, створення ризикоорієнтованої системи спостережень за діяльністю платників податків, посилення повноважень органів контролю, підвищення стандартів контрольних заходів, застосування непрямих методів контролю за сплатою податку, які можна застосовувати на переддослідному етапі податкової перевірки.

### Список використаної літератури

1. Податковий кодекс України від 02.02.2014 № 2755-17 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>
2. Бюджетний моніторинг: Аналіз виконання бюджету за січень – червень 2013 року [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://www.ibser.org.ua/UserFiles/File/Monitor%20Quat%202013/KV\\_%D0%86I\\_2013\\_Monitoring\\_ukr.pdf](http://www.ibser.org.ua/UserFiles/File/Monitor%20Quat%202013/KV_%D0%86I_2013_Monitoring_ukr.pdf)
3. Бабіч В. В. Удосконалення оподаткування прибутку на основі визначення об'єкта оподаткування / В. В. Бабіч, А. М. Поддєрьогін // Фінанси України. – 2010. – № 9. – С. 71–76.
4. Таратута Л. В. Методика аудиту розрахунку податку на прибуток / Л. В. Таратута, І. С. Двуреченська // Сталлий розвиток економіки. – 2011. – № 3. – С. 166–175.
5. Кучер С. В. Особливості здійснення контролю за нарахуванням і сплатою податку на прибуток / С. В. Кучер // Вісник ЖДТУ. – 2011. – № 2 (56). – С. 113–115.
6. Заглада І. Перевірка з податку на прибуток / І. Заглада // Баланс. – 2010. – № 57. – С. 15–17.
7. Калінеску Т. В. Причини та тенденції ухилення від сплати податків [Електронний ресурс] / Т. В. Калінеску, А. Ю. Ширяєва. // Наукові вісті Далівського університету. – 2013. – № 10. – Режим доступу : [http://nbuv.gov.ua/j-pdf/Nvdu\\_2013\\_10\\_7.pdf](http://nbuv.gov.ua/j-pdf/Nvdu_2013_10_7.pdf)
8. Брехов С. С. Державний фінансовий контроль за сплатою податку на прибуток підприємств в Україні / С. С. Брехов // Мінімізація сплати податків : зб. тез. – 2010. – С. 178–182.

### References

1. Tax Code of Ukraine from 02.02.2014 № 2755-17. [Internet]. Available from: <<http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>> [accessed 12 March 2014]
2. Budget Monitoring: The analysis of execution of the Budget for January - June 2013. [Internet]. Available from: <[http://www.ibser.org.ua/UserFiles/File/Monitor%20Quat%202013/KV\\_%D0%86I\\_2013\\_Monitoring\\_ukr.pdf](http://www.ibser.org.ua/UserFiles/File/Monitor%20Quat%202013/KV_%D0%86I_2013_Monitoring_ukr.pdf)> [accessed 15 March 2014]
3. Babich, V.V. and Poddyerohin, A. M. (2010) Improving of profits taxation based on tax object determination. *Finansy Ukrainy*, (9), pp. 71–76.
4. Taratuta, L. V. and Dvurechens'ka, I. S. (2011) The method of auditing of income tax calculation. *Stalyi rozvytok ekonomiky*, (3), pp. 166–175.
5. Kucher, S. V. (2011) Features of control over the calculation and payment of income tax. *Visnyk ZhDTU*, 2 (56), pp. 113–115.
6. Zaglada, I. (2010) Verification of income tax expense. *Balance*, (57), pp. 15–17.
7. Kalinesku, T. V. and Shyryaeva, A. Yu. (2013) Causes and trends of tax evasion [Internet]. *Naukovi visti Daliv's'koho universytetu*. Available from: <[http://nbuv.gov.ua/j-pdf/Nvdu\\_2013\\_10\\_7.pdf](http://nbuv.gov.ua/j-pdf/Nvdu_2013_10_7.pdf)> [accessed 18 March 2014]
8. Brekhov, S. S. (2010) State financial control over the payment of enterprise income tax in Ukraine. *Minimizatsiya splaty podatkiv*: collection of abstracts, pp. 178–182.

Стаття надійшла до редакції 31.03.2014.

### Відомості про авторів

**Г. В. Даценко**, кандидат економічних наук, доцент, Вінницький торговельно-економічний інститут КНТЕУ.

**І. А. Левченко**, Вінницький торговельно-економічний інститут КНТЕУ.