

## ШЛЯХИ ПІДВИЩЕННЯ ЕФЕКТИВНОСТІ ЗОВНІШНЬОГО КОНТРОЛЮ ЗА НАРАХУВАННЯМ ТА СПЛАТОЮ ЗЕМЕЛЬНОГО ПОДАТКУ ЮРИДИЧНИХ ОСІБ

*Зазначено суб'єкти зовнішнього контролю за нарахуванням та сплатою земельного податку юридичних осіб, запропоновано внутрішні документи для підвищення ефективності контролю*

**Ключові слова:** контроль, податки, земельний податок

**Постановка проблеми.** Важливим компонентом ефективної діяльності підприємства є бухгалтерський облік та контроль нарахування та сплати податків, налагодження належним чином яких дозволить уникнути переоплат до бюджету та нарахувань штрафів та пені за їх недоплату. Цим займається система внутрішнього контролю підприємства. Зовнішній контроль нарахування та сплати податків в свою чергу не дозволяє підприємствам ухилятися від податків. Одним з важливих податкових платежів є земельний податок, який стягується з метою раціонального використання та охорони земель, підвищення родючості ґрунтів, вирівнювання соціально-економічних умов господарювання на землях різної якості, розвитку інфраструктури населених пунктів, проведення землеустрою та моніторингу земель та фінансування витрат на ведення кадастру. Тому дуже важливо розібратися, яким чином побудовано зовнішній контроль за нарахуванням та сплатою земельного податку задля надання рекомендацій по підвищенню його ефективності.

**Аналіз останніх досліджень та публікацій.** Дослідження проблем контролю займалися і продовжують дану справу досить велика кількість науковців, як вітчизняних, так і закордонних, зокрема: М. Білуха, Ф.Ф. Бутинець, Т.А. Бутинець, Б. Валуєв, С. Голов, В. Дерій, З. Задорожний, Є. Мних, Л. Нападовська, К. Друрі, А. Єфремова, В. Карпова, В. Качалін, Дж. Фостер, Е. Хендрексен, Ч. Хорнгрен та ін. Що ж до теоретичних аспектів земельного оподаткування, то серед класиків економічної теорії, які займалися даним питанням можна виділити В. Петті, Ф. Кене, А. Сміта, Д. Рікардо, Д. Мілля, Ф. Нітті, російських дослідників – М. Тургенева, В. Лебедева, І. Озерова, П. Гензеля, М. Суханова та інших. Серед вітчизняних вчених, які досліджували питання земельного оподаткування, слід згадати І. Буздалова, В. Вишневецького, М. Дем'яненка, Д. Гнатковича, М. Ельдієва, М. Зенца, Е. Крилатих, С. Корюнова, М. Лшанського, В. Масленкову, В. Милосердова, І. Михасюка, К. Панкову, Б. Пасхавера, М.Ратгауза, О. Сагайдака, Д. Полозенка, В. Федосова. Дуже багато уваги приділяється податковому контролю, але мало хто звертає увагу на проміжні ланки системи контролю. Тим часом земельний податок розглядається у сукупності інших податків і досі немає єдиної методики зовнішнього контролю за його нарахуванням та сплатою.

**Метою** даного дослідження є визначення особливостей зовнішнього контролю за нарахуванням та сплатою земельного податку та надання пропозицій щодо його вдосконалення.

**Викладення основного матеріалу.** Зовнішній контроль за нарахуванням та сплатою земельного податку здійснюють: Державна контрольно-ревізійна служба в частині доцільності, законності та відповідності плану витрачання бюджетних коштів на операції з земельним податком, Державна податкова служба, яка контролює правильність та своєчасність сплати земельного податку та суб'єкти незалежного аудиту, які перевіряють звітність підприємства в

частині достовірності відображення у ній операцій з нарахування та сплати земельного податку і відповідність їх чинному законодавству. Перевірка взаємовідносин з бюджетом є об'єктом особливої уваги, так як це є підтвердженням правильності розрахунків, які проводить підприємство. Податкова інспекція має право перевірити підприємство на наявність порушень щодо розрахунків з бюджетом за податками та платежами. Відносини між підприємством та податковою службою можуть бути підсилені ще одним суб'єктом державного контролю, сільською радою, яка може безпосередньо на місці здійснювати контроль за нарахуванням податковою службою податків та сплатою цих податків безпосередньо підприємством. Адже існує необхідність перевірити правильність цих даних для попередження утиску інтересів бюджету. Для того, щоб вести контроль за нарахуванням та сплатою земельного податку на належному рівні, необхідно перевірити чи правильно обчислено базу оподаткування, чи правильна ставка податку застосована, чи вчасно і в повній мірі сплачено платіж до бюджету, чи об'рунтовано залучення пільг. Всі ці функції не доречно буде покласти на сільську раду, але до її обов'язків повинно входити перевірка відповідності розрахунків між податковою та підприємством, а також питання щодо залучення пільг, адже сільська рада знає не лише по документам, чи можливо застосувати ту чи іншу пільгу, безпосередньо на місці.

Для того, щоб прослідкувати стан сплати земельного податку до бюджету, нами було проаналізовано доходи за 2010-2011 рр. (таблиця 1), які було отримано Тетерівською сільською радою.

Аналіз доходів Тетерівської сільської ради показав, що до статей, які наповнюють основну частину бюджету відносяться податок з доходів найманих працівників (59,30%) та податок на доходи фізичних осіб - суб'єктів підприємницької діяльності і незалежної професійної діяльності (48,05%), значно менші частки займають податок з доходів фізичних осіб – військовослужбовців та осіб рядового і начальницького складу (7,71%), податок на доходи фізичних осіб від продажу нерухомого майна та надання нерухомості в оренду (суборенду), житловий найм (піднайм) (2,78%), збір за спеціальне використання лісових ресурсів місцевого значення та користування земельними ділянками лісового фонду (5,31%) та офіційні трансферти (10,16%). Інші статті доходів, окрім плати за землю, становлять менше 1%. Дуже суттєвим аспектом є значне зменшення загальної суми доходів в 2011 році відносно 2010 року, а саме на 72%, що в сумі складає 3654059,04 грн. Це свідчить про кризову ситуацію в країні на прикладі одного села.

Що до земельного податку, то така категорія як плата за землю, до складу якої входять земельний податок та орендна плата з юридичних та фізичних осіб, в 2011 році склала 169369,91 грн., що на 74746,95 грн. менше ніж у 2010 році.

Таблиця 1

## Склад доходів Тетерівської сільської ради за 2010-2011 рр.

Код бюджетної класифікації	ПОКАЗНИКИ	2010	2011	Відхилення (+/-), грн.	Питома вага у загальній частці доходів за 2011 р., %
1	2	3	4	5	6
<b>10000000</b>	<b>Податкові надходження</b>	<b>4135169,7</b>	<b>1264124,61</b>	<b>-2871045,09</b>	<b>89,28</b>
11000000	Податки на доходи, податки на прибуток, податки на збільшення ринкової вартості	3803747,37	839665,29	-2964082,08	59,30
11010100	Податок з доходів найманих працівників	3329307,27	680409,02	-2648898,25	48,05
11010200	Податок на доходи фізичних осіб - суб'єктів підприємницької діяльності і незалежної професійної діяльності	5186,95	7010,29	+1823,34	0,50
11010400	Фіксований податок на доходи фізичних осіб від зайняття підприємницькою діяльністю	34361,25	700,50	-33660,75	0,05
11010800	Податок з доходів фізичних осіб – військовослужбовців та осіб рядового і начальницького складу	434282,52	109104,30	-325178,22	7,71
11011100	Податок з доходів фізичних осіб від інших видів діяльності	–	2420,00	+2420,00	0,17
11011200	Податок на доходи фізичних осіб від продажу нерухомого майна та надання нерухомості в оренду (суборенду), житловий найм (піднайм)	–	39299,65	39299,65	2,78
11011300	Податок на доходи фізичних осіб від продажу рухомого майна та надання рухомого майна в оренду (суборенду)	609,38	159,30	-450,08	0,01
11011400	Податок на доходи фізичних осіб від отриманого платником доходу внаслідок прийняття ним у спадщину майна, коштів, майнових чи немайнових прав	–	562,23	+562,23	0,04
12000000	Податки на власність	93903,24	0,00	-93903,24	0,00
12020100	Податок власників наземних транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів (юридичних осіб)	13242,6	–	-13242,60	0,00
12020200	Податок власників наземних транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів (громадян)	80660,64	–	-80660,64	0,00
13000000	Збори та плата за спеціальне використання природних ресурсів	277809,86	244570,41	-33239,45	17,27
13010200	Збір за спеціальне використання лісових ресурсів місцевого значення та користування земельними ділянками лісового фонду	33693	75200,50	+41507,50	5,31
13050000	Плата за землю	244116,86	169369,91	-74746,95	11,96
13050100	Земельний податок з юридичних осіб	104898,67	81168,25	-23730,42	5,73
13050200	Орендна плата з юридичних осіб	39983,45	34459,7	-5523,75	2,43
13050300	Земельний податок з фізичних осіб	82843,03	44434,93	-38408,10	3,14
13050500	Орендна плата з фізичних осіб	16391,71	9307,03	-7084,68	0,66
14000000	Внутрішні податки на товари та послуги	11604,4	0,00	-11604,40	0,00
14060300	Плата за державну реєстрацію суб'єктів підприємницької діяльності	1465,40	–	-1465,40	0,00
14070100	Плата за придбання торгового патенту на здійснення роздрібної торгівлі, сплачена фізичними особами	4359,00	–	-4359,00	0,00
14070200	Плата за придбання торгового патенту на здійснення роздрібної торгівлі, сплачена юридичними особами	3060,00	–	-3060,00	0,00
14070600	Плата за придбання торгового патенту на здійснення торговельно-виробничої діяльності (громадське харчування), сплачена фізичними особами	80,00	–	-80,00	0,00
14070800	Плата за придбання торгового патенту на здійснення торговельно-виробничої діяльності (громадське харчування), сплачена юридичними особами	240,00	–	-240,00	0,00
14070500	Плата за придбання торгового патенту на здійснення оптової торгівлі, сплачена фізичними особами	2400,00	–	-2400,00	0,00
16000000	Окремі податки і збори, що зараховуються до місцевих бюджетів	225914,69	0,00	-225914,69	0,00
16010100	Податок з реклами	22,36	–	-22,36	0,00
16050100	Єдиний податок на підприємницьку діяльність з юридичних осіб	5832,5	–	-5832,50	0,00
16050200	Єдиний податок на підприємницьку діяльність з фізичних осіб	220059,83	–	-220059,83	0,00
18000000	Місцеві податки і збори	0,00	10519,00	+10519,00	0,74
18040100	Збір за провадження торговельної діяльності (роздрібна торгівля), сплачений фізичними особами	–	4047,00	+4047,00	0,29
18040200	Фіксований сільськогосподарський податок, нарахований до 1 січня 2001 року	–	5532,00	+5532,00	0,39
18040800	Збір за провадження торговельної діяльності (ресторанне господарство), сплачений юридичними особами	–	940,00	+940,00	0,07
<b>20000000</b>	<b>Неподаткові надходження</b>	<b>79384,94</b>	<b>7907,40</b>	<b>-71477,54</b>	<b>0,56</b>
21000000	Доходи від власності та підприємницької діяльності	23012,00	0,00	-23012,00	0,00
21081100	Адміністративні штрафи та інші санкції	34,00	–	-34,00	0,00
21081300	Адміністративні штрафи у сфері забезпечення безпеки дорожнього руху	22978	–	-22978,00	0,36
22000000	Адміністративні збори та платежі, доходи від некомерційної господарської діяльності	17454,29	4531,40	-12922,89	0,32
22080402	Плата за оренду майнових комплексів та іншого майна, що у комунальній власності (району у місті, міста районного	16557,28	3857,35	-12699,93	0,27

	значення, села, селища чи їх об'єднань)				
22090100	Державне мито, що сплачується за місцем розгляду та оформлення документів, у тому числі за оформлення документів на спадщину і дарування	64,86	–	-64,86	0,00
22090400	Державне мито, пов'язане з видачею та оформленням закордонних паспортів (посвідок) та паспортів громадян України	832,15	674,05	-158,10	0,05
24000000	Інші неподаткові надходження	38918,65	3376,00	-35542,65	0,24
24003000	Надходження сум кредиторської та депонентської заборгованості підприємств, організацій та установ, щодо яких минув строк позовної давності	19321,07	3376,00	-15945,07	0,24
24060300	Інші надходження	19321,07	–	-19321,07	0,00
24062100	Грошові стягнення за шкоду, заподіяну порушенням законодавства про охорону навколишнього природного середовища внаслідок господарської та іншої діяльності	276,51	–	-276,51	0,00
30000000	<b>Доходи від операцій з капіталом</b>	<b>354504,43</b>	<b>0,00</b>	<b>-354504,43</b>	<b>0,00</b>
33000000	Кошти від продажу землі і нематеріальних активів	354504,43	0,00	-354504,43	0,00
33010101	Надходження від продажу земельних ділянок несільськогосподарського призначення до розмежування земель державної та комунальної власності (крім земельних ділянок несільськогосподарського призначення, що перебувають у державній власності, на яких розташовані об'єкти державної необхідності)	354504,43	–	-354504,43	0,00
40000000	<b>Офіційні трансферти</b>	<b>497647,30</b>	<b>143881,00</b>	<b>-353766,30</b>	<b>10,16</b>
41000000	Від органів державного управління	422953,30	143881,00	-279072,30	10,16
41020300	Дотації вирівнювання, що одержуються з районних та міських (міст Києва і Севастополя, міст республіканського та обласного значення) бюджетів	322032,00	132213,00	-189819,00	9,34
41021003	Додаткова дотація з державного бюджету на компенсацію втрат доходів місцевих бюджетів внаслідок наданих державою податкових пільг зі сплати земельного податку (бюджети: міст районного значення, сіл, селищ чи їх об'єднань)	–	11668,00	+11668,00	0,82
41035003	Інші субвенції (бюджети: міст районного значення, сіл, селищ чи їх об'єднань)	74694,00	–	-74694,00	0,00
41037003	Субвенція з державного бюджету місцевим бюджетам на проведення виборів депутатів ВРУ АРК, місцевих рад та сільських, селищних, міських голів (бюджети: міст районного значення, сіл, селищ чи їх об'єднань)	26227,30	–	-26227,30	0,00
43000000	З іншої частини бюджету	74694,00	0,00	-74694,00	0,00
43010000	Кошти, одержані із загального фонду бюджету до бюджету розвитку (спеціального фонду)	74694	–	-74694,00	0,00
50000000	<b>Цільові фонди</b>	<b>3265,68</b>	<b>0,00</b>	<b>-3265,68</b>	<b>0,00</b>
50080200	Інші збори за забруднення навколишнього природного середовища до Фонду охорони навколишнього природного середовища	2851,54	0,00	-2851,54	0,00
50080300	Надходження від сплати збору за забруднення навколишнього природного середовища фізичними особами	414,14	0,00	-414,14	0,00
<b>Всього доходів</b>		<b>5069972,05</b>	<b>1415913,01</b>	<b>-3654059,04</b>	<b>100,00</b>

Таблиця 2. Надходження по сплаті земельного податку відповідно даних Тетерівської сільської ради Житомирського району за 2011 рік

№ з/п	Назва суб'єкта	січень	лютий	березень	квітень	травень	червень	липень	серпень	вересень	жовтень	листопад	грудень	Всього за рік по підприємствам
1.	Підприємство 1	5572,18	2937,9	–	–	–	14689,50	–	3041,4	2937,99	2937,90	–	2937,90	35054,77
2.	Підприємство 2	116,60	164,36	238,57	–	–	–	–	–	–	–	–	–	519,53
3.	Підприємство 3	10,00	18,00	18,00	10,00	18,00	18,00	18,00	18,00	18,00	10,00	10,00	10,00	176,00
4.	Підприємство 4	–	399,62	–	–	32,5	–	–	–	–	–	–	–	432,12
5.	Підприємство 5	–	1335,98	1335,98	1335,98	1335,98	1335,98	1335,98	1335,98	1335,98	1335,98	1335,98	2671,93	16031,73
6.	Підприємство 6	–	125,76	125,76	–	126,00	126,00	126,00	–	126,00	125,76	–	251,76	1133,04
7.	Підприємство 7	–	600,00	–	–	–	800,00	300,00	–	–	–	–	1600,00	3300
8.	Підприємство 8	–	–	5085,76	922,57	922,57	922,57	922,57	922,57	922,57	922,57	922,57	–	12466,32
9.	Підприємство 9	–	–	–	–	–	–	15,31	–	15,31	13,31	15,31	15,31	74,55
10.	Підприємство 10	–	–	–	–	–	–	–	1040,00	1060,00	–	–	–	2100,00
11.	Підприємство 11	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	190,00	190,00
	<b>Всього (юридичні особи)</b>	<b>5698,78</b>	<b>5581,62</b>	<b>6804,07</b>	<b>2268,55</b>	<b>2435,05</b>	<b>17892,05</b>	<b>2717,86</b>	<b>6357,95</b>	<b>6415,85</b>	<b>5345,52</b>	<b>2283,86</b>	<b>7676,90</b>	<b>71478,06</b>
1.	Фізичні особи	–	2779,19	1539,63	1661,45	–	1754,03	1779,23	4833,14	6978,2	1000,00	2924,00	–	25248,87
	<b>Всього за місяць</b>	<b>5698,78</b>	<b>8360,81</b>	<b>8343,70</b>	<b>3930</b>	<b>2435,05</b>	<b>19646,08</b>	<b>4497,09</b>	<b>11191,09</b>	<b>13394,05</b>	<b>6345,52</b>	<b>5207,86</b>	<b>7676,90</b>	<b>96726,93</b>

## РОЗРАХУНОК

земельного податку \_\_\_\_\_ за 20\_\_\_\_ рік

назва підприємства

Ідентифікаційний код:

Номер телефону:

Адреса платника:

Розрахунковий рахунок №:

в банку:

Ознака	Місяць	за січень	за лютий	за березень	за квітень	за травень	за червень	за липень	за серпень	за вересень	за жовтень	за листопад	за грудень	Всього за рік
Місцезнаходження земельної ділянки														
Коротка характеристика ділянки (цілі, для яких використовується)														
Загальна площа ділянки, м <sup>2</sup>														
Відсоткова ставка податку														
Грошова оцінка земельної ділянки поточного року, грн.														
Річна сума земельного податку, нарахована ДПІ, грн.														
Пільги по сплаті														
Нараховано суб'єктом контролю														
Фактично сплачено у поточному році, грн.														
Виявлені відхилення														
Примітка														

Відповідальна особа

\_\_\_\_\_  
(підпис)

АКТ № \_\_\_\_\_

від "\_\_\_" \_\_\_\_\_ 200\_\_ р.

Відділ земельно-ринкових відносин сільської ради, в складі комісії: \_\_\_\_\_

та платник земельного

податку \_\_\_\_\_

ідентифікаційний код \_\_\_\_\_ № \_\_\_\_\_ юридична

адреса \_\_\_\_\_ в

особі \_\_\_\_\_ провели звірку розрахунків

платежів по земельному податку за період з \_\_\_\_\_ по \_\_\_\_\_ 200\_\_ р.

Загальні показники акту звірки	Показники	За даними сільської ради	За даними платника земельного податку	Відхилення (+/-)
1. Сальдо на ____ (день початку періоду, що перевіряється)	недоїмка по земельному податку			
	переплата			
2. Нараховано платежів за період, що перевіряється (станом на: ____ )	Земельний податок			
	Пеня			
3. Донарахована або зменшена сума земельного податку	Земельний податок			
	Пеня			
4. Сплачено земельного податку станом на ____ (згідно _____ )	Земельний податок			
	Пеня			
5. Сальдо на _____ (останній день періоду, що перевіряється)	недоїмка по земельному податку			
	переплата			

Голова комісії:

Платник земельного податку

\_\_\_\_\_  
(ПІП, підпис)\_\_\_\_\_  
(ПІП, підпис)

Члени комісії:

\_\_\_\_\_  
(ПІП, підпис)\_\_\_\_\_  
(ПІП, підпис)\_\_\_\_\_  
(ПІП, підпис)

МП

МП

Питома вага безпосередньо земельного податку серед інших надходжень становить 5,73%, що в порівнянні з іншими статтями є досить вагомим значенням. У 2011 році земельний податок склав 81168,25 грн., що на 23730,42 менше ніж за 2010 р. Але не дивлячись на суттєву різницю, частка земельного податку у всій сукупності надходжень займає 2,07%. Тобто питома вага земельного податку юридичних осіб у загальній сукупності зростає. Це дані на рівні Тетерівської сільської ради, якщо говорити по Україні в цілому, то необхідно зазначити, що відповідно до Звіту про виконання Зведеного бюджету України станом на 1 січня 2012 року, то земельний податок склав 0,73%, або 2924045068,93 грн., що є також значною сумою.

Провівши аналіз доходів, можна зробити висновок, що земельному податку на даний момент приділяється не достатня увага, що обумовлюється його не значною часткою. Але, як бачимо, даний податок є суттєвою складовою наповнення бюджету.

Поряд з тим нами було порівняно Звіт про виконання місцевих бюджетів за доходами за 2011 р. (таблиця 1) та Книгу доходів Тетерівської сільської ради (таблиця 2). У ході даної перевірки ми отримали відхилення у сумах: земельний податок з юридичних осіб відповідно до Звіту складає 81168,25 грн., а за даними Книги 71478,06 грн., що менше на 11,94%. Виявлене відхилення свідчить про можливість наявних викривлень. Тому необхідно посилити контрольні дії щодо нарахування та сплати земельного податку. Для цього слід запропонувати наступне.

Сільська рада для посилення контрольних дій повинна дані про фактичну сплату земельного податку порівнювати з розрахунковими даними (нараховується Податковою інспекцією), визначається різниця, як переплата чи недоїмка. На суму переплати земельного податку в поточному місяці корегується сума за наступний місяць.

На суму недоїмки поточного платежу по податку за землю здійснюється нарахування пені.

При проведенні звірки платежів відповідальною особою – працівником сільської ради формується особова справа платника, у якій накопичується вся інформація стосовно нього:

– договори оренди земельних ділянок, які діяли, або діють стосовно орендаря;

– копії документів, які свідчать про сплату земельного податку на момент проведення інвентаризації договорів оренди

– розрахунки земельного податку, видані орендодавцем на рік, що обліковується;

– акти звірок з податковою інспекцією;

– довідки, видані платнику про стан розрахунків по земельному податку, листи, запити, відповіді чи інші документи стосовно даного платника.

Доречним було розробити відповідні внутрішні документи для сільської ради, які полегшать та спростять контрольні дії (зразок 1, 2).

Значення розроблених нами документів досить значне. Вони є джерелом відомостей, необхідних для забезпечення контролю за збереженням земельних ресурсів та покращенням їх стану, матимуть документальну (юридичну) силу при виникненні спорів або пред'явленні претензій і позовів.

**Висновки та перспективи подальших досліджень.** Зовнішній контроль є важливим засобом успішного функціонування держави, тому що він: забезпечує належне функціонування державних структур, наповнення бюджетів, сприяє підвищенню ефективності та якості використання земельних ресурсів (що стосується безпосередньо земельного податку); істотно впливає на виявлення та мобілізацію наявних резервів; забезпечує режим економії та повне збереження земельних ресурсів; виявляє причини та умови, що сприяють виникненню втрат, недостач і розкрадань.

У результаті глибокої взаємодії суб'єктів контролю та інших елементів процесу управління на практиці можливо досягти значного покращення ефективності процесу стягнення податків та їх використання.

В подальшому необхідно досягти можливості достовірного визначення рентного доходу, чого також можливо досягти з посиленням контрольних функцій такого суб'єкта контролю як сільська рада.

ЗДАН Світлана Іванівна – аспірант кафедри бухгалтерського обліку і контролю Житомирського державного технологічного університету.

Наукові інтереси:

– проблеми обліку та контролю нарахування та сплати земельного податку;

– економіко-правове забезпечення функціонування земельних відносин в Україні;

– проблеми відображення земельної ренти в бухгалтерському обліку.

Надійшла до редакції: 01.04.12 р.