**Тема 7. Методика аудиту ресурсних податків**

План

7.1 Методика аудиту плати за землю

7.2 Методика аудиту збору за спеціальне використання лісових ресурсів

7.3 Методика аудиту збору за спеціальне використання води

7.4 Методика аудиту екологічного податку

**7.1 Методика аудиту плати за землю**

Основними нормативними документами, які слід використовувати при проведенні аудиту плати за землю, є:

1. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VII.

2. Земельний кодекс України від 25.10.2011 № 2768-ІІІ.

3. Наказ Державної податкової служби України «Про затвердження форми Податкової декларації з плати за землю (земельний податок та/або орендна плата за земельні ділянки державної або комунальної власності)» від 16.06.2015 № 560.

4. Порядок нормативної грошової оцінки земель сільськогосподарського призначення від 23.05.2017 № 262.

5. Порядок нормативної грошової оцінки земель населених пунктів від 27.01.2006 № 19/16/22/11/17/12.

6. Постанова Кабінету Міністрів України «Про затвердження Методики визначення мінімальної суми орендного платежу за нерухоме майно фізичних осіб» від 25.11.2016 № 489.

7. Класифікація видів цільового призначення земель, затверджена наказом Державного комітету України із земельних ресурсів від 23.07.2010 № 548.

8. Рішення Верховної Ради Автономної Республіки Крим, обласних, міських, селищних та сільських рад щодо пільг по земельному податку стосовно конкретних видів земельних ділянок.

При проведенні аудиту плати за землю аудитор повинен враховувати, що фактично цей податок представлений двома видами: безпосередньо земельним податком та орендною платою за земельні ділянки державної або комунальної власності.

Основні етапи аудиту плати за землю можна представити так:

– перевірка правильності віднесення суб’єкта підприємницької діяльності до категорії платників плати за землю, які в ПКУ представлені двома категоріями: власники земельних ділянок, земельних часток (паїв) та землекористувачі (ст. 269 ПКУ);

– перевірка повноти та правильності визначення об’єкта оподаткування та бази оподаткування, враховуючи її цільове призначення, місцезнаходження, площу, наявність/відсутність нормативної грошової оцінки та необхідності її індексації, наявність рішень відповідних місцевих рад щодо нормативної грошової оцінки земельних ділянок, яку планується застосовувати в плановому бюджетному періоді, та дати їх офіційного оприлюднення (статті 271–280, 289 ПКУ);

– оцінка правильності застосування ставок плати за землю залежно від категорії земель (статті 271–280, 289 ПКУ), з урахуванням наявності рішень відповідних місцевих рад щодо затвердження ставок податку на земельні ділянки, та дати їх офіційного оприлюднення (пп. 275.3.1 ПКУ);

– перевірка обґрунтованості застосування пільг з податку, які включають перелік фізичних та юридичних осіб певних категорій, які звільняються від сплати податку, та перелік земельних ділянок, які не підлягають оподаткуванню, з урахуванням того, що такі пільги згідно з п. 284.1 можуть встановлювати Верховна Рада Автономної Республіки Крим, обласні, міські, селищні та сільські ради (статті 281–284 ПКУ);

– перевірка порядку обчислення плати за землю та його розподілу у випадках, коли на земельній ділянці розташована будівля, яка знаходиться у спільній власності кількох юридичних або фізичних осіб, або у користуванні кількох юридичних або фізичних осіб (статті 286, 287 ПКУ);

– перевірка порядку обчислення орендної плати за земельну ділянку (ст. 288 ПКУ);

– перевірка правильності складання та своєчасності надання податкової декларації з плати за землю, з огляду на те, що ПКУ передбачено можливість вибору між поданням податкової декларації на поточний рік до 20 лютого поточного року та поданням щомісяця нових звітних податкових декларацій протягом 20 календарних днів місяця, що настає за звітним (ст. 286 ПКУ);

– перевірка своєчасності та повноти сплати земельного податку та орендної плати за земельні ділянки державної та комунальної власності;

– перевірка правильності самостійного виправлення помилок, допущених при обчисленні та сплаті плати за землю у минулих звітних періодах.

У випадку якщо плата за землю сплачується у вигляді орендної плати за земельну ділянку, аудитор основну увагу повинен приділити перевірці визначення розміру орендної плати, яка встановлюється в договорі оренди. Така перевірка передбачає встановлення факту дотримання мінімальних та максимальних обмежень стосовно розміру орендної плати, які ув’язуються із розміром земельного податку для конкретних категорій земель та її нормативною грошовою оцінкою.

Типовими помилками при нарахуванні та сплаті плати за землю та орендної плати за земельні ділянки державної або комунальної власності є:

– порушення у визначенні ставки податку залежно від характеристик земельних ділянок, які підлягають оподаткуванню платою за землю; – неправильне визначення нормативної грошової оцінки земельних ділянок та коефіцієнта індексації, помилки при перерахунку нормативної грошової оцінки земельних ділянок з урахуванням коефіцієнта індексації;

– порушення при визначенні площі земельних ділянок, за якими нормативної грошової оцінки не проведено;

– помилки при розподілі податку за земельну ділянку, на якій розташована будівля, що перебуває у спільній власності або у користуванні кількох юридичних або фізичних осіб;

– неподання податкової декларації за нововідведені земельні ділянки, за новоукладеними договорами оренди або при зміні об’єкта та/або бази оподаткування;

– порушення при щомісячних платежах плати за землю;

– порушення умов щодо мінімальних та максимальних розмірів орендної плати.

**7.2 Методика аудиту збору за спеціальне використання лісових ресурсів**

Основними нормативними документами, які слід використовувати при проведенні аудиту збору за спеціальне використання лісових ресурсів, є:

1. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VII.

2. Лісовий кодекс України від 21.01.1994 № 3852-ХІІ.

3. Порядок спеціального використання лісових ресурсів, затверджений постановою Кабінету Міністрів України від 23.05.2007 № 761.

4. Порядок видачі спеціальних дозволів на використання лісових ресурсів, затверджений постановою Кабінету Міністрів України від 23.05.2007 № 761.

5. Правила рубок головного користування, затверджені наказом Державного комітету лісового господарства України від 23.12.2009 № 364.

6. Правила поліпшення якісного складу лісів, затверджені постановою Кабінету Міністрів України від 12.05.2007 № 724.

7. Наказ Міністерства фінансів України «Про затвердження форми Податкової декларації з рентної плати» від 17.08.2015 № 719.

8. Рішення Верховної Ради Автономної Республіки Крим, обласних, міських, селищних та сільських рад щодо ставок збору за заготівлю другорядних лісових матеріалів, здійснення побічних лісових користувань та використання корисних властивостей лісів.

Особливістю проведення перевірки збору за спеціальне використання лісових ресурсів є те, що до механізму його нарахування та сплати залучені не лише лісокористувачі, а й «суб’єкти лісових відносин», які видають спеціальні дозволи на заготівлю деревини в порядку рубок головного користування (органи виконавчої влади з питань лісового господарства Автономної Республіки Крим, територіальні органи центрального органу виконавчої влади з питань лісового господарства) та спеціальні дозволи на інші види спеціального використання лісових ресурсів (власники лісів або постійні лісокористувачі), обчислюють суму збору та в обов’язковому порядку зазначають у таких дозволах (лісорубних та лісових квитках), щоквартально подають перелік лісокористувачів, яким у визначеному порядку видано лісорубний або лісовий квитки. До обов’язків лісокористувачів віднесено необхідність подачі податкового розрахунку збору та його сплата в повному обсязі за всю дозволену для заготівлі кількість деревини та інші види спеціального використання лісових ресурсів.

Перевіряючи розрахунок суми збору за спеціальне використання лісових ресурсів, слід упевнитися у правильному визначенні ставок збору. При заготівлі деревини основних та неосновних порід такі ставки встановлено у гривнях за один щільний кубічний метр деревини окремо для ділової (без кори) та дров’яної (з корою) у розрізі лісових порід за першим і другим поясом, а також у розрізі 1–5 розрядів окремо для великої, середньої та дрібної деревини. Зменшені ставки збору встановлені за ліквід з крони (40% від загальної), за порубкові залишки, що підлягають використанню, і на деревину, заготовлену під час вибіркових рубок (20 % від загальної), на деревину, заготовлену під час заходів щодо поліпшення якісного складу лісів (50 % від загальної).

Слід враховувати, що за заготівлю другорядних лісових матеріалів, здійснення побічних лісових користувань та використання корисних властивостей лісів ставки встановлюються рішеннями обласними та міськими радами.

Незважаючи на те, що сума збору визначається заздалегідь при видачі дозволу, за фактом використання або заготівлі лісових ресурсів може виникати необхідність у його перерахунку, що має бути підтверджено актом огляду місць спеціального використання лісових ресурсів. Інші випадки необхідності перерахунку збору визначені ст. 333 ПКУ (виправлення технічних помилок, анулювання лісорубного або лісового квитка у зв’язку з вилученням земель для інших потреб, надання лісокористувачам відстрочки на заготівлю деревини, на вивезення, при додатковому продовженні строку вивезення).

Слід враховувати, що законодавством не передбачено зменшення суми збору у разі неповної заготівлі деревини або непроведення її взагалі, тому такі лісокористувачі збір обчислюють та сплачують повністю за дозволену для заготівлі кількість деревини, що зазначена в дозволі. Здійснюючи перевірку правильності застосування ставок збору, варто мати на увазі, що оскільки вони встановлені у вартісному розмірі, то згідно з п. 29.2 ст. 29 ПКУ підлягають щорічній індексації, яка має здійснюватися на підставі проекту закону про внесення змін до ПКУ з урахуванням індексів споживчих цін та індексів цін виробників промислової продукції, який щороку до 1 червня вноситиметься Кабінетом Міністрів України до Верховної Ради України.

Типовими помилками при нарахуванні та сплаті збору за спеціальне використання лісових ресурсів є:

– помилки при визначенні ставок збору залежно від якісних характеристик деревини, місць розташування заготівлі;

– порушення передбачених законодавством умов щодо перерахунку збору;

– неподача податкового розрахунку збору за спеціальне використання лісових ресурсів лісокористувачами, які отримали лісорубні та лісові квитки;

– порушення строків сплати збору та неправильний розподіл його величини за кварталами.

**7.3 Методика аудиту збору за спеціальне використання води**

Основними нормативними документами, які слід використовувати при проведенні аудиту збору за спеціальне використання води, є:

1. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VII.

2. Водний кодекс України, затверджений постановою Верховної

Ради України від 06.06.1995 № 214/95-ВР.

3. Наказ Міністерства фінансів України «Про затвердження форми Податкової декларації з рентної плати» від 17.08.2015 № 719.

Платниками податку є первинні та вторинні водокористувачі (до перших належать ті суб’єкти, які отримують воду шляхом забору води з водних ресурсів, до других – ті, які отримують воду від первинних або інших водокористувачів), а також ті суб’єкти господарювання, які використовують воду для потреб гідроенергетики, водного транспорту і рибництва (п. 323.1 ПКУ). Слід враховувати, що відповідно до п. 326.2 ПКУ за обсяги води, переданої водокористувачем – постачальником іншим водокористувачам без укладання останніми договору на поставку води, збір нараховується та сплачується таким водокористувачем-постачальником. Бюджетні установи виключені зі складу платників збору, але якщо вони використовують воду для господарської діяльності, спрямованої на отримання доходу, збір має сплачуватися на загальних підставах (п. 326.13 ПКУ).

При цьому тип джерела водопостачання, категорії якості води та глибина об’єкта, з якого забирається вода, не впливають на обов’язок сплати збору за спеціальне використання води суб’єкта господарювання, що здійснює використання води. Винятком є обсяги води, що використовуються для задоволення питних та санітарно-гігієнічних потреб населення.

Здійснюючи аудит збору за спеціальне використання води аудитор повинен враховувати таку особливість адміністрування цього податку: основою для розрахунку збору є дозволи на спеціальне використання водних ресурсів, договори на поставку води, а органи, які здійснюють видачу таких дозволів, та водокористувачі, які здійснюють постачання води іншим водокористувачам, щороку до 20 січня подають відповідну інформацію про первинних водокористувачів та водокористувачів – абонентів до органів податкової служби (п. 326.12 ПКУ). Основну увагу аудитор повинен приділити перевірці об’єкта та бази оподаткування, ставок податку, коригуючих коефіцієнтів, порядку розрахунку збору, порядку заповнення та подання податкової звітності. Для цього аудитор досліджує механізм визначення фактичних обсягів використаної води, перевіряє дані первинного обліку та технологічні дані, перевіряє наявність встановленого ліміту використання води та фактичні обсяги. За порушення умов використання водних ресурсів встановлено доволі жорсткі заходи відповідальності. За відсутності вимірювальних приладів, якщо можливість їх встановлення існує, збір сплачується у двократному розмірі, за перевищення водокористувачами встановленого річного ліміту використання води збір обчислюється і сплачується у п’ятикратному розмірі за фактичні обсяги використаної води понад встановлений ліміт, а за відсутності у водокористувача дозволу на спеціальне використання води із встановленими лімітами використання води – у п’ятикратному розмірі за всі обсяги використаної води.

Здійснюючи перевірку правильності застосування ставок збору, слід враховувати, що оскільки вони встановлені у вартісному розмірі, то згідно з п. 29.2 ст. 29 ПКУ підлягають щорічній індексації, яка має здійснюватися на підставі проекту закону про внесення змін до ПКУ з урахуванням індексів споживчих цін та індексів цін виробників промислової продукції, який щороку до 1 червня подаватиметься Кабінетом Міністрів України на розгляд Верховної Ради України.

Типовими помилками при нарахуванні та сплаті збору за спеціальне використання води є:

– помилки у визначенні видів діяльностей, за яких використовуються водні ресурси, при здійсненні яких збір не стягується;

– помилки при визначенні ставки збору та коригуючих коефіцієнтів залежно від характеристик фінансово-господарської діяльності та виду використаної води; – порушення у веденні первинного обліку обсягів фактично використаної води в умовах використання приладів обліку та при застосуванні технологічних даних;

– сплата збору за звичайними ставками за наявності можливостей для встановлення вимірювальних приладів, при понадлімітному використанні води та за відсутності дозволів на спеціальне водокористування.

**7.4 Методика аудиту екологічного податку**

Основними нормативними документами, які слід використовувати при проведенні аудиту екологічного податку, є:

1. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VII.

2. Наказ Міністерства фінансів України «Про затвердження форми Податкової декларації екологічного податку» від 17.08.2015 № 715.

3. Постанова Кабінету Міністрів України «Про затвердження Порядку подання декларації про відходи та її форми» від 18.02.2016 № 118.

Діяльність, при здійсненні якої виникає необхідність сплати екологічного податку, жорстко контролюється органами виконавчої влади з питань охорони навколишнього середовища та територіальними органами центрального органу виконавчої влади у сфері використання ядерної енергії, забезпечення додержання вимог ядерної та радіаційної безпеки і вимагає отримання необхідних дозволів та ліцензій. Зазначені органи виконавчої влади зобов’язані подавати до органів державної податкової служби переліки підприємств, установ, організацій, фізичних осіб-підприємців, яким дозволено таку діяльність, що полегшує процес адміністрування екологічного податку.

Платниками податку є суб’єкти, під час провадження діяльності яких здійснюються: викиди забруднюючих речовин стаціонарними джерелами забруднення, скидання забруднюючих речовин у водні об’єкти, розміщення відходів, утворення радіоактивних відходів та їх тимчасове зберігання, викиди забруднюючих речовин пересувними джерелами забруднення у разі використання ними палива. суб’єкти господарювання, які:

– здійснюють торгівлю на митній території України паливом власного виробництва та/або передають замовнику або за його дорученням іншій особі паливо, вироблене з давальницької сировини такого замовника;

– здійснюють ввезення палива на митну територію України. Такі податкові агенти утримують і сплачують екологічний податок під час реалізації такого палива, інші платники включають екологічний податок до складу витрат.

Основну увагу аудитор повинен приділити перевірці об’єкта та бази оподаткування, ставок податку, порядку заповнення та подання Податкової декларації з екологічного податку. Для цього аудитор досліджує механізм визначення обсягів об’єктів оподаткування, перевіряє правильність застосованих ставок та коригуючих коефіцієнтів при розрахунку сум екологічного податку.

Особливістю механізму адміністрування екологічного податку є

встановлення переліку місць подачі податкової декларації та необхідності подачі декількох податкових декларацій у разі наявності кількох стаціонарних джерел забруднення або спеціально відведених для розміщення відходів місць чи об’єктів у межах кількох населених пунктів або за їх межами. Тому аудитор повинен ознайомитися з місцем розташування суб’єкта та його потужностей для того, щоб перевірити правильність подачі податкових декларацій та сплати податку. Типовими помилками при нарахуванні та сплаті екологічного податку є:

– помилки у визначенні обсягів об’єктів оподаткування екологічним податком;

– несплата екологічного податку при продажу бензину та дизпалива податковими агентами – суб’єктами господарювання, які здійснюють оптову та роздрібну торгівлю паливом;

– помилки при визначенні ставки збору та коригуючих коефіцієнтів залежно від характеристик та виду об’єктів оподаткування екологічним податком;

– неправильне визначення місць подання податкових декларацій з екологічного податку та їх кількості залежно від місць розміщення та кількості стаціонарних джерел забруднення, спеціально відведених для цього місць чи об’єктів, місць перебування податкових агентів на податковому обліку.