**Тема 8. Методика аудиту місцевих податків і зборів**

План

8.1 Основні етапи аудиту місцевих податків та зборів

8.2 Методика виконання процедур аудиторської перевірки збору за місця для паркування транспортних засобів

8.3 Методика виконання процедур аудиторської перевірки туристичного збору

**8.1 Основні етапи аудиту місцевих податків та зборів**

Нормами ПКУ (ст. 10 розділу І) передбачено такі місцеві податки і збори:

1. Місцеві податки:

1.1. Податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки

1.2. Єдиний податок.

2. Місцеві збори:

2.1. Збір за місця для паркування транспортних засобів.

2.3. Туристичний збір.

Основні особливості при аудиті місцевих податків і зборів полягають у тому, що при відносній простоті нарахування та сплати (порівняно з більшістю загальнодержавних податків і зборів) вимоги щодо їх справляння встановлюються рішеннями місцевих рад. Згідно з п. 10.4 ст. 10 ПКУ місцеві ради в межах повноважень, визначених цим Кодексом, вирішують питання відповідно до вимог цього Кодексу щодо встановлення місцевих податків і зборів.

Згідно з пп. 12.3.2 п. 12.3 ст. 12 ПКУ при прийнятті рішення про встановлення збору обов’язково визначаються об’єкт оподаткування, платники збору, розмір ставки, податковий період та інші обов’язкові елементи, визначені ст. 7 ПКУ, з дотриманням критеріїв, встановлених ст. 268 розділу ХІІ ПКУ. Під час встановлення зборів можуть передбачатися податкові пільги та порядок їх застосування (п. 7.2 ст. 7 ПКУ), але не дозволяється сільським, селищним, міським радам встановлювати індивідуальні пільгові ставки місцевих податків та зборів для окремих юридичних осіб та фізичних осіб – підприємців і фізичних осіб або звільняти їх від сплати таких податків та зборів (пп. 12.3.7 п. 12.3 ст. 12 ПКУ). Згідно з пп. 12.3.3 п. 12.3 ст. 12 розділу І ПКУ копія прийнятого рішення про встановлення місцевих податків та зборів надсилається у десятиденний строк із дня оприлюднення до органу державної податкової служби, в якому перебувають на обліку платники відповідних місцевих податків та зборів.

Основні етапи аудиту місцевих податків та зборів можна представити таким чином:

– перевірка правильності віднесення суб’єкта підприємницької діяльності до категорії платників конкретного місцевого податку або збору;

– перевірка повноти та правильності визначення бази оподаткування;

– оцінка правильності застосування ставок місцевих податків та зборів;

– перевірка обґрунтованості застосування пільг;

– перевірка своєчасності надання податкової звітності і сплати місцевих податків та зборів у повному обсязі;

– оцінка порядку ведення бухгалтерського і податкового обліку місцевих податків та зборів;

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

Детально розглянемо основні етапи аудиту окремих місцевих податків та зборів.

**8.2 Методика виконання процедур аудиторської перевірки збору за місця для паркування транспортних засобів**

Основними нормативними документами, які слід використовувати при проведенні аудиту збору за місця для паркування транспортних засобів, є:

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

2. Наказ Міністерства фінансів України «Про затвердження форм податкових декларацій збору за місця для паркування транспортних засобів та туристичного збору» від 09.07.2015 № 636

3. Наказ Міністерства фінансів України «Про внесення змін до форми податкової декларації збору за місця для паркування транспортних засобів» від 21.12.2019 № 550.

4. Правила паркування транспортних засобів, затверджені постановою Кабінету Міністрів України від 03.12.2009 № 1342.

5. Правила зберігання транспортних засобів на автостоянках, затверджені постановою Кабінету Міністрів України від 22.01.1996 № 115.

6. Закон України «Про основи соціальної захищеності осіб з інвалідністю в Україні» від 21.03.1991 № 875-ХІІ (із змінами та доповненнями).

7. Рішення міських, селищних та сільських рад щодо встановлення на відповідній території місцевих податків і зборів.

8. Закони України про Державний бюджет України на відповідний рік (у частині встановлення розміру мінімальної заробітної плати на 1 січня кожного року).

Відповідно до п. 266.1 ст. 266 ПКУ платниками збору за місця для паркування транспортних засобів є юридичні особи, їх філії (відділення, представництва), фізичні особи – підприємці, які згідно з рішенням сільської, селищної або міської ради організовують та провадять діяльність із забезпечення паркування транспортних засобів на майданчиках для платного паркування та спеціально відведених автостоянках. Перелік спеціальних земельних ділянок, відведених для організації та провадження діяльності із забезпечення паркування транспортних засобів, в якому зазначаються їх місцезнаходження, загальна площа, технічне облаштування, кількість місць для паркування транспортних засобів, затверджується рішенням сільської, селищної або міської ради про встановлення збору. Таке рішення разом з переліком осіб, які уповноважені організовувати та провадити діяльність із забезпечення паркування транспортних засобів, надається виконавчим органом сільської, селищної, міської ради органу державної податкової служби в порядку, встановленому розділом І ПКУ.

Форми податкової декларації збору за місця для паркування транспортних засобів та перерахунку податкового зобов’язання збору за місця для паркування транспортних засобів, який складається у разі уточнення податкових зобов’язань за минулий податковий (звітний) період у складі звітної або звітної нової декларації і подається разом з такою декларацією, затверджені наказом Міністерства фінансів України «Про затвердження форм податкових декларацій збору за місця для паркування транспортних засобів та туристичного збору» від 09.07.2015 № 636.

Враховуючи умови встановлення, нарахування та сплати збору за місця для паркування транспортних засобів, основні етапи та процедури аудиту такі:

*оцінка необхідності сплати збору та умов його справляння* – перевірити наявність рішень міських, селищних та сільських рад щодо встановлення та умов сплати збору

*аудит обґрунтованості визначення суб’єкта підприємницької діяльності платником збору* – встановити наявність в рішенні сільської, селищної та міської ради переліку спеціальних земельних ділянок, відведених для організації та провадження діяльності із забезпечення паркування транспортних засобів, в якому зазначаються їх місцезнаходження, загальна площа, технічне облаштування, кількість місць для паркування транспортних засобів. Перевірити перелік осіб, які уповноважені організовувати та провадити діяльність із забезпечення паркування транспортних засобів. Такий перелік надається виконавчим органом сільської, селищної, міської ради органу державної податкової служби в порядку, встановленому розділом І ПКУ. Перевірити наявність відповідного суб’єкта підприємницької діяльності в переліку осіб, які уповноважені організовувати та провадити діяльність із забезпечення паркування транспортних засобів. Перевірка факту реєстрації підрозділу без статусу юридичної особи, що провадить діяльність із забезпечення паркування транспортних засобів на земельній ділянці не за місцем реєстрації суб’єкта підприємницької діяльності, платником збору в органі державної податкової служби за місце знаходженням земельної ділянки

*аудит правильності визначення об’єкта та бази оподаткування збором* – перевірка величини площі паркувальної зони, а також площі комунальних гаражів, стоянок, паркінгів (будівель, споруд, їх частин), які побудовані за рахунок коштів місцевого бюджету, закріпленої за відповідним суб’єктом підприємницької діяльності. Перевірка наявності в складі площі земельної ділянки, яка відведена для безоплатного паркування транспортних засобів, передбачених ст. 30 Закону України «Про основи соціальної захищеності інвалідів в Україні» від 21.03.1991 № 875-ХІІ із змінами та доповненнями, і яка не повинна включатися до складу об’єкта та бази оподаткування збором. Згідно із ст. 30 Закону № 875 органи місцевого самоврядування забезпечують виділення земельних ділянок інвалідам із захворюваннями опорно-рухового апарату під будівництво гаражів для автомобілів з ручним керуванням поблизу місця їх проживання

*аудит правильності застосування ставки збору* – Перевірка ставки збору, встановленої органами місцевого самоврядування. 4.2. Перевірка правильності визначення розміру мінімальної заробітної плати для розрахунку збору, який повинен бути установлений законом на 1 січня податкового (звітного) року.

*аудит податкової декларації по збору та порядку сплати суми збору* – перевірка правильності складання податкової декларації збору за місця для паркування транспортних засобів, затвердженої наказом Міністерства фінансів України «Про затвердження форм податкових декларацій збору за місця для паркування транспортних засобів та туристичного збору» від 09.07.2015 № 636, яка передбачає перевірку заповнення всіх реквізитів та арифметичних перерахунків показників. Перевірка своєчасності подання податкової декларації до органів державної податкової служби, яка згідно з пп. 49.18.2 ПКУ має подаватися протягом 40 календарних днів, що настають за останнім календарним днем звітного (податкового) кварталу. Перевірка правильності розрахунку суми збору за податковий квартал. Перевірка сплати суми збору за звітний квартал, яка згідно з п. 57.1 ПКУ має сплачуватися протягом 10 календарних днів, що настають за останнім днем граничного

*аудит бухгалтерського та податкового обліку нарахування та сплати збору за місця для паркування транспортних засобів* – Перевірка правильності визначення складу витрат, до яких слід включати збір відповідно до вимог П(С)БО 16 «Витрати». Перевірка правильності застосування кореспонденції рахунків при нарахуванні та сплаті збору. Перевірка правильності визначення складу витрат, до яких слід включити збір при визначенні об’єкта оподаткування податком на прибуток

*аудит самостійного виправлення помилок, допущених при обчисленні та сплаті податків у минулих звітних періодах* – Перевірка правильності та обґрунтованості трактування помилки при нарахуванні та сплаті збору. Перевірка правильності здійснення виправних записів у бухгалтерському обліку та податковій документації. Перевірка правильності розрахунку суми помилки та штрафної санкції. Встановлення правильності заповнення перерахунку податкового зобов'язання збору за місця для паркування транспортних засобів, який складається у разі уточнення податкових зобов'язань за минулий податковий (звітний) період у складі звітної або звітної нової декларації і подається разом з такою декларацією, затверджені наказом Міністерства фінансів України «Про затвердження форм податкових декларацій збору за місця для паркування транспортних засобів та туристичного збору» від 09.07.2015 № 636. Перевірка своєчасності сплати суми донарахованого податку та штрафних санкцій

Джерела інформації для проведення аудиторської перевірки:

рішення міських, селищних та сільських рад щодо встановлення на відповідній території місцевих податків і зборів;

статут підприємства або інші установчі документи суб’єкта підприємницької діяльності;

свідоцтво про державну реєстрацію довідка про включення до Єдиного державного реєстру підприємств та організацій України (ЄДРПОУ);

положення про організаційну структуру підприємства;

державний акт на право постійного користування землею, рішення відповідного органу місцевого самоврядування про передачу земельної ділянки в оренду чи в постійне користування;

первинні документи, які підтверджують факт провадження діяльності з паркування (фіскальні чеки, квитанції тощо), виписки банку, дані аналітичного та синтетичного обліку за рахунком 31 «Рахунки у банках»;

податкова декларація збору за місця для паркування транспортних засобів, суми авансових платежів за даними виписок банку, первинні документи, які підтверджують факт провадження діяльності з паркування (фіскальні чеки, квитанції тощо), платіжні документи та виписки банку стосовно сплати остаточної суми збору, дані аналітичного та синтетичного обліку за рахунком 31 «Рахунки у банках»;

дані синтетичного обліку за рахунком 64 «Розрахунки з бюджетом» (за субрахунком «Збір за місця для паркування транспортних засобів»), дані податкового обліку стосовно складу витрат при визначенні податку на прибуток;

перерахунок податкового зобов'язання збору за місця для паркування транспортних засобів, податкова декларація збору за місця для паркування транспортних засобів за період, в якому виявлена помилка.

Типовими помилками, які можуть виникати при нарахуванні та сплаті збору за місця для паркування транспортних засобів, є:

– несплата збору за місця для паркування внаслідок неознайомлення з рішеннями місцевих органів самоврядування;

– відсутність правильного підрахунку кількості днів провадження діяльності з паркування в кожному місяці;

– відсутність реєстрації підрозділу без статусу юридичної особи, що провадить діяльність із забезпечення паркування транспортних засобів на земельній ділянці не за місцем реєстрації суб’єкта підприємницької діяльності, платником збору в органі державної податкової служби за місцезнаходженням земельної ділянки;

– використання неправильного розміру мінімальної заробітної плати для розрахунку суми збору;

– заниження величини площі паркувальної зони, у тому числі за рахунок необґрунтованого її віднесення до категорії земельної ділянки, яка відведена для безоплатного паркування транспортних засобів, і не оподатковується збором;

– порушення строків сплати авансових платежів або взагалі відсутність їх сплати.

**8.3 Методика виконання процедур аудиторської перевірки туристичного збору**

Статтею 268 ПКУ визначено, що платниками збору є громадяни України, іноземці, а також особи без громадянства, які прибувають на територію адміністративно-територіальної одиниці, на якій діє рішення сільської, селищної та міської ради про встановлення збору, та отримують (споживають) послуги з тимчасового проживання (ночівлі) із зобов’язанням залишити місце перебування в зазначений строк.

Основними нормативними документами, які слід використовувати при проведенні аудиту туристичного збору, є:

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

2. Наказ Міністерства фінансів України «Про затвердження форм податкових декларацій збору за місця для паркування транспортних засобів та туристичного збору» від 09.07.2015 № 636

3. Рішення міських, селищних та сільських рад щодо встановлення на відповідній території місцевих податків і зборів.

4. Закон України «Про зовнішньоекономічну діяльність» від 16.04.1991 № 959-ХІІ.

5. Цивільний кодекс України.

6. Інструкція про службові відрядження в межах України та за кордон (зі змінами та доповненнями), затверджена наказом Міністерства фінансів України від 13.03.1998 № 59.

7. Порядок обліку, зберігання, оформлення та видачі посвідчень особам, які одержують державну соціальну допомогу відповідно до Закону України «Про державну соціальну допомогу інвалідам з дитинства та дітям-інвалідам», затверджений наказом Міністерства праці та соціальної політики України від 16.11.2007 № 612.

8. Закон України «Про статус ветеранів війни, гарантії їх соціального захисту» від 22.10.1993 № 3551.

9. Постанова Кабінету Міністрів України «Про порядок видачі посвідчень і нагрудних знаків ветеранів війни» від 12.05.1994 № 302.

10. Перелік держав і періодів бойових дій на їх території, затверджений постановою Кабінету Міністрів України від 08.02.1994 № 63.

11. Закон України «Про статус і соціальний захист громадян, які постраждали внаслідок Чорнобильської катастрофи» від 28.02.1991 № 796-ХІІ (зі змінами та доповненнями).

12. Постанова Кабінету Міністрів України «Деякі питання видачі посвідчень особам, які постраждали внаслідок Чорнобильської катастрофи, та іншим категоріям громадян» від 11.07.2018 № 551 (зі змінами).

13. Порядок часткового фінансування санаторіїв-профілакторіїв за рахунок коштів Фонду соціального страхування з тимчасової втрати працездатності, затверджений постановою правління Фонду соціального страхування з тимчасової втрати працездатності від 25.02.2009 № 16.

Обов’язок нарахування та сплати туристичного збору покладається на податкових агентів, якими згідно з рішенням сільської, селищної або міської ради можуть бути:

а) адміністрації готелів, кемпінгів, мотелів, гуртожитків для приїжджих та інших закладів готельного типу, санаторно-курортних закладів;

б) квартирно-посередницькі організації, які направляють неорганізованих осіб на поселення у будинки (квартири), що належать фізичним особам на праві власності або на праві користування за договором найму;

в) юридичні особи або фізичні особи – підприємці, уповноважені сільською, селищною або міською радою справляти збір на умовах договору, укладеного з відповідною радою.

Особливістю справляння збору є зазначення податковими агентами суми сплаченого збору окремим рядком у рахунку (квитанції) на проживання під час надання послуг, пов’язаних з тимчасовим проживанням (ночівлею). Отже, одним з основних етапів перевірки нарахування туристичного збору є перевірка правильності заповнення відповідних документів та формування вартості проживання.

При цьому існують пільгові категорії осіб, які не є платниками збору, а отже, вони не повинні його сплачувати в складі ціни проживання. Платниками збору не можуть бути особи, які:

а) постійно проживають, у тому числі на умовах договорів найму, у селі, селищі або місті, радами яких встановлено такий збір;

б) особи, які прибули у відрядження;

в) інваліди, діти-інваліди та особи, що супроводжують інвалідів і групи або дітей-інвалідів (не більше одного супроводжуючого);

г) ветерани війни;

ґ) учасники ліквідації наслідків аварії на Чорнобильській АЕС;

д) особи, які прибули за путівками (курсівками) на лікування, оздоровлення, реабілітацію до лікувально-профілактичних, фізкультурно-оздоровчих та санаторно-курортних закладів, що мають ліцензію на медичну практику та акредитацію Міністерства охорони здоров’я України;

е) діти віком до 18 років;

є) дитячі лікувально-профілактичні, фізкультурно-оздоровчі та санаторно-курортні заклади.

З метою визнання правомірності надання пільги податковий агент повинен мати копії відповідних документів, що підтверджують належність особи до пільгової категорії (путівки або курсівки можуть бути оригіналом). Особи, які не надали відповідних документів, що засвідчують їх належність до пільгової категорії, є платниками збору.

Аудитор повинен перевірити базу справляння збору, якою є вартість усього періоду проживання (ночівлі) за вирахуванням податку на додану вартість, витрат на харчування та побутові послуги (прання, чистка, лагодження та прасування одягу, взуття чи білизни), телефонні рахунки, оформлення закордонних паспортів, дозволів на в’їзд (віз), обов’язкове страхування, витрати на усний та письмовий переклади, інші документально оформлені витрати, пов’язані з правилами в’їзду (п. 268.4 ПКУ), та перерахувати суму збору, використовуючи затверджену місцевими органами самоврядування ставку збору. Ставка збору встановлюється в розмірі від 0,5 до 1 % до бази справляння збору. Слід враховувати, що сума збору включається до вартості проживання і повинна зазначатися окремим рядком у рахунку (квитанції) на проживання.

Порядок обчислення та строки сплати збору за місця для паркування транспортних засобів визначені п. 266.7 ст. 266 Розділу XII ПКУ. Базовий податковий (звітний) період дорівнює календарному кварталу.

Особливу увагу слід звернути на порядок сплати збору тими податковими агентами, які мають підрозділи без статусу юридичної особи, які надають послуги з тимчасового проживання (ночівлі) не за місцем реєстрації такого податкового агента. Такі підрозділи повинні бути також зареєстровані як податкові агенти в органі державної податкової служби за місцезнаходженням підрозділу (пп. 268.7.2 ПКУ).

Типовими помилками, які можуть виникати при нарахуванні та

сплаті туристичного збору, є:

– несплата туристичного збору податковими агентами внаслідок неознайомлення з рішеннями місцевих органів самоврядування;

– відсутність зазначення туристичного збору при виписуванні рахунків (квитанцій) на проживання;

– включення збору до складу витрат діяльності, а не до складу ціни проживання;

– відсутність копій документів за пільговими категоріями осіб, які не повинні сплачувати туристичний збір;

– включення туристичного збору до ціни проживання всіх осіб, не виокремлюючи пільгову категорію;

– порушення строків сплати авансових платежів або взагалі відсутність їх сплати.