Конспект лекцій з дисципліни «Податковий контроль»

Тема 1. Загальна характеристика податкового контролю

1.1. Поняття податкового контролю та його суб’єкти

1.2. Принципи податкового контролю

1.3. Етапи податкового контролю

Тема 2. Методичне забезпечення податкового контролю

2.1. Способи податкового контролю

2.2. Методи податкового контролю

Тема 3. Класифікація податкових перевірок

3.1. Камеральні та документальні невиїзні податкові перевірки

3.2. Документальні (планові та позапланові) виїзні податкові перевірки

3.3. Фактична податкова перевірка

Тема 4. Організація проведення та документального оформлення результатів податкових перевірок

4.1. Порядок складання плану-графіка планових податкових перевірок

4.2. Організаційні заходи податкової перевірки

4.3. Порядок проведення податкової перевірки

4.4. Порядок документального оформлення результатів податкових перевірок

4.5. Порядок подання заперечень до акта податкової перевірки

Тема 5. Перевірка окремих господарських операцій

5.1. Реєстраційні документи підприємства

5.2. Розрахункові операції

5.3. Операції з готівкою

5.4. Операції з оплати праці

Тема 6. Організація перевірки податку на прибуток

6.1. Камеральна (документальна невиїзна) податкова перевірка

6.2. Документальна виїзна податкова перевірка

Тема 7. Організація перевірки податку на доходи фізичних осіб

7.1. Камеральна (документальна невиїзна) податкова перевірка

7.2. Документальна виїзна податкова перевірка

Тема 8. Організація перевірки податку на додану вартість

8.1. Перевірка на етапі прийняття декларації

8.2. Камеральна податкова перевірка

8.3. Документальна невиїзна перевірка

8.4. Позапланова податкова перевірка

8.5. Перевірка правильності сум ПДВ, заявлених до відшкодування

Тема 9. Організація перевірки акцизного податку

9.1. Камеральна (документальна невиїзна) податкова перевірка

9.2. Документальна виїзна податкова перевірка

Тема 10. Організація перевірки інших податків і зборів

10.1. Камеральна (документальна невиїзна) податкова перевірка

10.2. Документальна виїзна податкова перевірка

**Тема 1. Загальна характеристика податкового контролю**

План

1.1. Поняття податкового контролю та його суб’єкти

1.2. Принципи податкового контролю

1.3. Етапи податкового контролю

**1.1. Поняття податкового контролю та його суб’єкти**

Важливим заходом забезпечення надходжень податкових платежів до бюджетів різних рівнів, у тому числі й за рахунок примусового стягнення у платників сум, прихованих від оподаткування, є податковий контроль.

Згідно Податковому кодексу України податковий контроль – система заходів, що вживаються контролюючими органами та координуються центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну фінансову політику, з метою контролю правильності нарахування, повноти і своєчасності сплати податків і зборів, а також дотримання законодавства з питань регулювання обігу готівки, проведення розрахункових та касових операцій, патентування, ліцензування та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи.

 Об’єктом податкового контролю є податкові правовідносини між контролюючими органами та платниками податків щодо правильності нарахування, повноти та своєчасності сплати податків і зборів, правильності складання та своєчасності подання податкових декларацій (розрахунків), а також дотримання законодавства з питань регулювання обігу готівки проведення розрахункових та касових операцій, патентування, ліцензування та іншого законодавства.

Предметом податкового контролю виступає правильність нарахування, повнота та своєчасність сплати податків і зборів, правильність складання та своєчасність подання податкових декларацій (розрахунків), а також дотримання законодавства з питань регулювання обігу готівки проведення розрахункових та касових операцій, патентування, ліцензування та іншого законодавства.

Податковий контроль одночасно носить забезпечувальний та попереджувальний характер.

Забезпечувальний характер податкового контролю проявляється в тому, що в результаті його застосування припинаються заходи щодо ухилення від сплати податків та забезпечується надходження податків до бюджету.

Попереджувальний характер податкового контролю полягає в стимулюванні платників податків до правильної сплати податків, оскільки при наявності податкового контролю платників податків передбачають, що недоплачені суми податків за результатами перевірок будуть стягнені з фінансовими санкціями до бюджету та, відповідно, ухилятися від оподаткування небезпечно. Тобто за рахунок податкового контролю підвищується рівень сумлінності платників податків.

Суб’єкти податкового контролю поділяються на три групи:

1. Суб’єкти, що контролюються: юридичні особи, фізичні особи-громадяни, фізичні особи-підприємці, податкові агенти.

2. Контролюючі суб’єкти.

Згідно зі статтею 41 Податкового кодексу України «контролюючими органами є центральний орган виконавчої влади, що реалізує державну податкову, державну митну політику, державну політику з адміністрування єдиного внеску, державну політику у сфері боротьби з правопорушеннями під час застосування податкового та митного законодавства, законодавства з питань сплати єдиного внеску та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючий орган, його територіальні органи».

Положенням про Державну податкову службу України визначено, що це центральний орган виконавчої влади, який реалізує державну податкову політику, державну політику з адміністрування єдиного внеску на загальнообов’язкове державне соціальне страхування, державну політику у сфері боротьби з правопорушеннями під час застосування податкового законодавства, законодавства з питань сплати єдиного внеску та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на ДПС, діяльність якого спрямовується і координується Кабінетом Міністрів України через Міністра фінансів України.

Положенням про Державну митну службу України визначено, що це   центральний орган виконавчої влади, який реалізує державну митну політику, державну політику у сфері боротьби з правопорушеннями під час застосування митного законодавства, діяльність якого спрямовується та координується Кабінетом Міністрів України через Міністра фінансів України.

Органи Служби безпеки України, внутрішніх справ, податкової міліції, прокуратури та їх службові (посадові) особи не можуть брати безпосередньої участі у проведенні перевірок, що здійснюються контролюючими органами, та проводити перевірки суб'єктів підприємницької діяльності з питань оподаткування.

3. Допоміжні суб’єкти: свідки, перекладачі, експерти, поняті, бюро технічної інвентаризації (БТІ), товарні біржі та ін.

**1.2. Принципи податкового контролю**

Принцип податкового контролю слід розуміти як основне положення, що визначає сутність та основу цього процесу; правило, покладене в основу здійснення податкового контролю податковими органами.

На думку експертів принципи податкового контролю мають поділятися на три групи: загальноправові, загальноуправлінські та спеціальні.

Загальноправові принципи:

1. Законність. Даний принцип означає, що процес податкового контролю має здійснюватися контролюючими органами в рамках діючого законодавства.

2. Юридична рівність. Даний принцип передбачає, що підзаконні акти, прийняті на основі законодавчих актів, не мають вступати у суперечність з ними.

3. Дотримання прав платника податків.

4. Гласність.

5. Відповідальність. Платники податків мають усвідомлювати, що за кожне податкове правопорушення вони мають нести адміністративну, фінансову або кримінальну відповідальність, якщо їх провина буде доведена.

6. Захист прав платників податків. Один із принципів податкового законодавства передбачає презумпцію правомірності рішень платника податку в разі, якщо норма закону чи іншого нормативно-правового акта, виданого на підставі закону, або якщо норми різних законів чи різних нормативно-правових актів припускають неоднозначне (множинне) трактування прав та обов'язків платників податків або контролюючих органів, внаслідок чого є можливість прийняти рішення на користь як платника податків, так і контролюючого органу.

Загальноуправлінські принципи:

1. Незалежність. Даний принцип передбачає, що податковий інспектор повинен діяти неупереджено та не мати моральної або матеріальної зацікавленості в результатах контрольно-перевірочних дій.

2. Планомірність. Даний принцип реалізується шляхом складання плану-графіка планових податкових перевірок платників податків.

3. Систематичність. Прикладом цього принципу може бути проведення камеральної податкової перевірки, яка здійснюється з певною періодичністю, після подання платником податків податкових декларацій (розрахунків).

4. Об’єктивність та достовірність.

5. Координація та взаємодія.

6. Ефективність.

7. Економічність та доцільність.

8. Гнучкість.

Спеціальні принципи:

1. Загальність. Податковий контроль має охоплювати всіх платників податків без винятку.

2. Єдність. Процедура податкового контролю має бути єдиною на всіх рівнях.

3. Територіальність. Податковий контроль має проводитися за територіальним принципом, коли податкові органи мають права перевіряти тільки тих платників податків, які зареєстровані в даній податковій інспекції.

4. Обмеження. Передбачає, що податкові органи мають діяти в рамках прав та повноважень, які на них покладено податковим законодавством.

5. Конфіденційність.

6. Відшкодування шкоди.

**1.3. Етапи податкового контролю**

Процес податкового контролю передбачає послідовність дій, які мають бути здійснені податковими органами з метою виявлення дотримання платниками податків податкового законодавства.

Податковий контроль має здійснюватися за такими етапами.

1 етап – підготовчий. На цьому етапі має бути відібрано платників податків на основі: аналізу даних податкової та фінансової звітності за попередні періоди; систематизованої інформації з усіх підрозділів податкової інспекції та інших контролюючих органів щодо діяльності цього платника; даних попередніх податкових перевірок, якщо платник податків раніше перевірявся.

2 етап – здійснення заходів податкового контролю. У процесі реалізації даного етапу здійснюються контроль-перевірочні заходи щодо встановлення дотримання платником податків норм податкового та іншого законодавства.

3 етап – оформлення результатів податкового контролю. За підсумками податкової перевірки можуть складатися такі документи: акт (довідка) про результати податкової перевірки; протокол про адміністративне правопорушення; висновок експерта; протокол комісії, яка розглядає заперечення до акта податкової перевірки.

4 етап – обмін інформацією з іншими контролюючими органами. У процесі податкової перевірки можуть бути виявлені факти, які свідчать про порушення платниками податків норм законодавчих актів, які виходять за межі компетенції податкових органів. У цьому випадку податкові органи зобов’язанні надавати інформацію, яка свідчить про порушення норм законодавства, іншим контролюючим органам, у компетенції яких знаходяться ці питання.

**Тема 2. Методичне забезпечення податкового контролю**

План

2.1. Способи податкового контролю

2.2. Методи податкового контролю

**2.1. Способи податкового контролю**

Згідно ст. 62 ПКУ податковий контроль здійснюється шляхом:

– ведення обліку платників податків;

– інформаційно-аналітичного забезпечення діяльності контролюючих органів;

– перевірок та звірок відповідно до вимог цього Кодексу, а також перевірок щодо дотримання законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, у порядку, встановленому законами України, що регулюють відповідну сферу правовідносин.

– моніторингу контрольованих операцій та опитування посадових, уповноважених осіб та/або працівників платника податків відповідно до статті 39 ПКУ.

Облік платників податків ведеться з метою створення умов для здійснення контролюючими органами контролю за правильністю нарахування, своєчасністю і повнотою сплати податків, нарахованих фінансових санкцій, дотримання податкового та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи.

 Взяттю на облік або реєстрації у контролюючих органах підлягають всі платники податків. Взяття на облік у контролюючих органах юридичних осіб, їх відокремлених підрозділів, а також самозайнятих осіб здійснюється незалежно від наявності обов'язку щодо сплати того або іншого податку та збору.

З метою проведення податкового контролю платники податків підлягають реєстрації або взяттю на облік у контролюючих органах за місцезнаходженням юридичних осіб, відокремлених підрозділів юридичних осіб, місцем проживання особи (основне місце обліку), а також за місцем розташування (реєстрації) їх підрозділів, рухомого та нерухомого майна, об'єктів оподаткування або об'єктів, які пов'язані з оподаткуванням або через які провадиться діяльність (неосновне місце обліку).

Центральний орган виконавчої влади, що реалізує державну податкову і митну політику, може прийняти рішення про зміну основного та неосновного місця обліку великого платника податків.

Всі фізичні особи – платники податків та зборів реєструються у контролюючих органах шляхом включення відомостей про них до Державного реєстру фізичних осіб - платників податків у порядку, визначеному цим Кодексом.

Фізичні особи - підприємці та особи, які мають намір провадити незалежну професійну діяльність, підлягають взяттю на облік як самозайняті особи у контролюючих органах згідно з цим Кодексом.

Облік платників податків у контролюючих органах ведеться за податковими номерами. Порядок визначення податкового номера встановлюється центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну фінансову політику.

Облік осіб, які через свої релігійні переконання відмовляються від прийняття реєстраційного номера облікової картки платника податків та повідомили про це відповідний контролюючий орган, ведеться за прізвищем, ім'ям, по батькові і серією та номером діючого паспорта. У паспортах зазначених осіб контролюючими органами робиться відмітка про наявність у них права здійснювати будь-які платежі за серією та номером паспорта. Порядок внесення відмітки визначається центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну фінансову політику.

Інформаційно-аналітичне забезпечення діяльності контролюючих органів – комплекс заходів, що координується центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну фінансову політику, щодо збору, опрацювання та використання інформації, необхідної для виконання покладених на контролюючі органи функцій.

Контролюючі органи мають право проводити такі перевірки:

– камеральні,

– документальні (планові або позапланові; виїзні або невиїзні),

– фактичні.

Камеральні та документальні перевірки проводяться контролюючими органами в межах їх повноважень виключно у випадках та у порядку, встановлених ПКУ, а фактичні перевірки – ПКУ та іншими законами України, контроль за дотриманням яких покладено на контролюючі органи.

**2.2. Методи податкового контролю**

Методами податкового контролю є сукупність способів та прийомів, за допомогою яких контролюючі органи здійснюють систему заходів з метою контролю правильності нарахування, повноти та своєчасності сплати податків і зборів, правильності складання та своєчасності подання податкових декларацій (розрахунків), а також дотримання законодавства з питань регулювання обігу готівки проведення розрахункових та касових операцій, патентування, ліцензування та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи

Методи податкового контролю можна поділити на: загальнонаукові, прикладні, соціологічно-психологічні. Прикладні методи податкового контролю передбачають здійснення контрольно-перевірочних заходів за допомогою документації, яку веде платник податків у процесі здійснення своє діяльності (первинні документи, податкові регістри, податкова декларація (розрахунок). До них належать:

1. Суцільний метод – передбачає перевірку всіх операцій, які здійс-нює платник податків;

2. Вибірковий метод – передбачає перевірку окремих операцій, які проводив платник податків;

3. Комбінований метод – становить собою синтез суцільного та вибіркового методів;

 4. Арифметична та методологічна перевірка є найбільш поширеними методами податкового контролю, оскільки за рахунок їх застосування можна визначити суми занижень податкових зобов’язань у податковій звітності.

5. Метод хронології – передбачає перевірку документів підприємства на предмет їх групування за датою здійснення господарських операцій та відображення в хронологічному порядку;

6. Метод зіставлення – передбачає зіставлення даних первинної документації з даними податкових регістрів та податкової звітності, даних податкових регістрів і податкової звітності, даних основної частини податкової звітності та додатків до неї. Цей метод дозволяє виявити помилки при відображенні однієї операції в різних документах. Також цей метод може бути застосовано при зіставленні даних інвентаризації, яка проводилась підприємством, та фактичними показниками, наведеними у первинних документах;

7. Хронометраж – процес спостереження за веденням господарсь-кої діяльності платника податків, який здійснюється під час проведення фактичних перевірок 8. Моніторинг – передбачає спостереження за діяльністю платника податків з метою збору якомога більшого обсягу інформації та розробки на цій основі плану податкової перевірки даного платника податків;

9. Огляд – дозволяє податковому інспектору на власний погляд побачити об’єкт податкового контролю та після цього робити певні висновки.

Соціологічно-психологічні методи податкового контролю мають велике значення для результатів його здійснення. До таких методів можна віднести:

– заохочення працівників податкової інспекції, що передбачає преміювання податкових інспекторів, які виявили великі суми податкових правопорушень у сфері оподаткування. Але при цьому не слід забувати про можливість перевищення працівниками податкових органів своїх вповноважень з метою нарахування якомога більших розмірів штрафних санкцій;

– заохочення платників податків до дотримання законодавчих норм шляхом збільшення періодичності проведення планових податкових перевірок;

– масово-роз’яснювальну роботу, мета якої – донести до платників податків значення їх дії для бюджету країни, наслідки їх протиправних дій;

– опитування як метод податкового контролю, що дозволяє податковим інспекторам виявити недоліки в роботі платника податків, на які слід звернути особливу увагу при проведенні процедури податкової перевірки.

**Тема 3. Класифікація податкових перевірок**

План

3.1. Камеральні та документальні невиїзні податкові перевірки

3.2. Документальні (планові та позапланові) виїзні податкові перевірки

3.3. Фактична податкова перевірка

**3.1. Камеральні та документальні невиїзні податкові перевірки**

Камеральною вважається перевірка, яка проводиться у приміщенні контролюючого органу виключно на підставі даних, зазначених у податкових деклараціях (розрахунках) платника податків та даних системи електронного адміністрування податку на додану вартість (даних центрального органу виконавчої влади, що реалізує державну політику у сфері казначейського обслуговування бюджетних коштів, в якому відкриваються рахунки платників у системі електронного адміністрування податку на додану вартість, даних Єдиного реєстру податкових накладних та даних митних декларацій), а також даних Єдиного реєстру акцизних накладних та даних системи електронного адміністрування реалізації пального.

Предметом камеральної перевірки також може бути своєчасність подання податкових декларацій (розрахунків) та/або своєчасність реєстрації податкових накладних та/або розрахунків коригування до податкових накладних у Єдиному реєстрі податкових накладних, акцизних накладних та/або розрахунків коригування до акцизних накладних у Єдиному реєстрі акцизних накладних, виправлення помилок у податкових накладних та/або своєчасність сплати узгодженої суми податкового (грошового) зобов’язання виключно на підставі даних, що зберігаються (опрацьовуються) у відповідних інформаційних базах.

Камеральна перевірка проводиться посадовими особами контролюючого органу без будь-якого спеціального рішення керівника (його заступника або уповноваженої особи) такого органу або направлення на її проведення.

Камеральній перевірці підлягає вся податкова звітність суцільним порядком. Згода платника податків на перевірку та його присутність під час проведення камеральної перевірки не обов'язкова.

Порядок оформлення результатів камеральної перевірки здійснюється відповідно до вимог статті 86 ПКУ.

Камеральна перевірка податкової декларації або уточнюючого розрахунку може бути проведена лише протягом 30 календарних днів, що настають за останнім днем граничного строку їх подання, а якщо такі документи були надані пізніше, – за днем їх фактичного подання.

Камеральна перевірка з інших питань проводиться з урахуванням строків давності, визначених статтею 102 ПКУ.

Документальною перевіркою вважається перевірка, предметом якої є своєчасність, достовірність, повнота нарахування та сплати усіх передбачених ПКУ податків та зборів, а також дотримання валютного та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, дотримання роботодавцем законодавства щодо укладення трудового договору, оформлення трудових відносин з працівниками (найманими особами) та яка проводиться на підставі податкових декларацій (розрахунків), фінансової, статистичної та іншої звітності, регістрів податкового та бухгалтерського обліку, ведення яких передбачено законом, первинних документів, які використовуються в бухгалтерському та податковому обліку і пов'язані з нарахуванням і сплатою податків та зборів, виконанням вимог іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, а також отриманих в установленому законодавством порядку контролюючим органом документів та податкової інформації, у тому числі за результатами перевірок інших платників податків.

Документальна планова перевірка проводиться відповідно до плану-графіка перевірок. Не може бути предметом планової документальної перевірки питання дотримання платником податків принципу "витягнутої руки", крім випадків перевірки дотримання платником податків вимог підпунктів 140.5.4, 140.5.6 пункту 140.5 статті 140 ПКУ.

Документальна позапланова перевірка не передбачається у плані роботи контролюючого органу і проводиться за наявності хоча б однієї з підстав, визначених ПКУ.

Документальною невиїзною перевіркою вважається перевірка, яка проводиться в приміщенні контролюючого органу.

Документальною невиїзною позаплановою електронною перевіркою за заявою платника податків (далі - електронна перевірка) вважається перевірка, що проводиться на підставі заяви, поданої платником податків з незначним ступенем ризику, визначеним відповідно до пункту 77.2 статті 77 цього Кодексу, до контролюючого органу, в якому він перебуває на податковому обліку. Заява подається за 10 календарних днів до очікуваного початку проведення електронної перевірки, але не раніше офіційного повідомлення центрального органу виконавчої влади, що реалізує державну податкову і митну політику, про запровадження проведення такої перевірки для відповідних платників податків: які застосовують спрощену систему оподаткування, обліку та звітності; суб’єктів господарювання мікро-, малого; середнього підприємництва; інших платників податків. Форма заяви, порядок її подання, прийняття рішення про проведення електронної перевірки встановлюються центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну фінансову політику.

План-графік документальних планових перевірок на поточний рік оприлюднюється на офіційному веб-сайті центрального органу виконавчої влади, що реалізує державну податкову та митну політику, до 25 грудня року, що передує року, в якому будуть проводитися такі документальні планові перевірки.

 До плану-графіка проведення документальних планових перевірок відбираються платники податків, які мають ризик щодо несплати податків та зборів, невиконання іншого законодавства, контроль за яким покладено на контролюючі органи.

Періодичність проведення документальних планових перевірок платників податків визначається залежно від ступеня ризику в діяльності таких платників податків, який поділяється на високий, середній та незначний. Платники податків з незначним ступенем ризику включаються до плану-графіка не частіше, ніж раз на три календарних роки, середнім - не частіше ніж раз на два календарних роки, високим - не частіше одного разу на календарний рік.

Порядок формування та затвердження плану-графіка, перелік ризиків та їх поділ за ступенями встановлюються центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну фінансову політику.

Платники податків – юридичні особи, що відповідають критеріям, визначеним пунктом 43 підрозділу 4 розділу XX "Перехідні положення" ПКУ, та у яких сума сплаченого до бюджету податку на додану вартість становить не менше п'яти відсотків від задекларованого доходу за звітний податковий період, а також самозайняті особи, сума сплачених податків яких становить не менше п'яти відсотків від задекларованого доходу за звітний податковий період, включаються до плану-графіка не частіше, ніж раз на три календарних роки. Зазначена норма не поширюється на таких платників податків у разі порушення ними статей 45, 49, 50, 51, 57 ПКУ.

Забороняється проведення документальної планової перевірки за окремими видами зобов'язань перед бюджетами, крім правильності обчислення, повноти і своєчасності сплати митних платежів, податків, зборів та єдиного внеску при виплаті (нарахуванні) доходів фізичним особам, податку з доходів фізичних осіб та зобов'язань за бюджетними позиками і кредитами, що гарантовані бюджетними коштами.

 Про проведення документальної планової перевірки керівником (його заступником або уповноваженою особою) контролюючого органу приймається рішення, яке оформлюється наказом.

Право на проведення документальної планової перевірки платника податків надається лише у випадку, коли йому не пізніше ніж за 10 календарних днів до дня проведення зазначеної перевірки вручено під розписку або надіслано рекомендованим листом з повідомленням про вручення копію наказу про проведення документальної планової перевірки та письмове повідомлення із зазначенням дати початку проведення такої перевірки.

Документальна невиїзна перевірка здійснюється у разі прийняття керівником (його заступником або уповноваженою особою) контролюючого органу рішення про її проведення та за наявності підстав для проведення документальної перевірки, визначених статтями 77 та 78 цього Кодексу. Документальна невиїзна перевірка здійснюється на підставі зазначених у підпункті 75.1.2 пункту 75.1 статті 75 цього Кодексу документів та даних, наданих платником податків у визначених цим Кодексом випадках, або отриманих в інший спосіб, передбачений законом.

Документальна позапланова невиїзна перевірка проводиться посадовими особами контролюючого органу виключно на підставі рішення керівника (його заступника або уповноваженої особи) контролюючого органу, оформленого наказом, та за умови вручення платнику податків (його представнику) у порядку, визначеному статтею 42 ПКУ, копії наказу про проведення документальної позапланової невиїзної перевірки та письмового повідомлення про дату початку та місце проведення такої перевірки. Присутність платників податків під час проведення документальних невиїзних перевірок не обов'язкова.

**3.2. Документальні (планові та позапланові) виїзні податкові перевірки**

Документальною виїзною перевіркою вважається перевірка, яка проводиться за місцезнаходженням платника податків чи місцем розташування об'єкта права власності, стосовно якого проводиться така перевірка.

У разі планування перевірок одного й того самого платника податків контролюючими органами та органами державного фінансового контролю у звітному періоді такі перевірки проводяться зазначеними органами одночасно. Порядок координації проведення таких перевірок та залучення до перевірок інших органів, передбачених законом, визначається Кабінетом Міністрів України.

Допуск посадових осіб контролюючих органів до проведення документальної планової виїзної перевірки здійснюється згідно із статтею 81 цього Кодексу. Документальна планова невиїзна перевірка здійснюється у порядку, передбаченому статтею 79 цього Кодексу.

Строки проведення документальної планової перевірки встановлені статтею 82 ПКУ.

Перелік матеріалів, які можуть бути підставою для висновків під час проведення документальної планової перевірки, та порядок надання платниками податків документів для такої перевірки встановлено статтями 83, 85 ПКУ. Порядок оформлення результатів документальної планової перевірки встановлено статтею 86 ПКУ.

Посадові особи контролюючого органу мають право приступити до проведення документальної виїзної перевірки, фактичної перевірки за наявності підстав для їх проведення, визначених цим Кодексом, та за умови пред'явлення або надіслання у випадках, визначених цим Кодексом, таких документів:

направлення на проведення такої перевірки, в якому зазначаються дата видачі, найменування контролюючого органу, реквізити наказу про проведення відповідної перевірки, найменування та реквізити суб'єкта (прізвище, ім'я, по батькові фізичної особи - платника податку, який перевіряється) або об'єкта, перевірка якого проводиться, мета, вид (документальна планова/позапланова або фактична), підстави, дата початку та тривалість перевірки, посада та прізвище посадової (службової) особи, яка проводитиме перевірку. Направлення на перевірку у такому випадку є дійсним за наявності підпису керівника (його заступника або уповноваженої особи) контролюючого органу, що скріплений печаткою контролюючого органу;

копії наказу про проведення перевірки, в якому зазначаються дата видачі, найменування контролюючого органу, найменування та реквізити суб’єкта (прізвище, ім’я, по батькові фізичної особи - платника податку, який перевіряється) та у разі проведення перевірки в іншому місці - адреса об’єкта, перевірка якого проводиться, мета, вид (документальна планова/позапланова або фактична перевірка), підстави для проведення перевірки, визначені цим Кодексом, дата початку і тривалість перевірки, період діяльності, який буде перевірятися. Наказ про проведення перевірки є дійсним за наявності підпису керівника (його заступника або уповноваженої особи) контролюючого органу та скріплення печаткою контролюючого органу;

службового посвідчення осіб, які зазначені в направленні на проведення перевірки.

Непред'явлення або ненадіслання у випадках, визначених цим Кодексом, платнику податків (його посадовим (службовим) особам або його уповноваженому представнику, або особам, які фактично проводять розрахункові операції) цих документів або пред'явлення зазначених документів, що оформлені з порушенням вимог, встановлених цим пунктом, є підставою для недопущення посадових (службових) осіб контролюючого органу до проведення документальної виїзної або фактичної перевірки.

Відмова платника податків та/або посадових (службових) осіб платника податків (його представників або осіб, які фактично проводять розрахункові операції) від допуску до перевірки на інших підставах, ніж визначені в абзаці п'ятому цього пункту, не дозволяється.

При пред'явленні направлення платнику податків та/або посадовим (службовим) особам платника податків (його представникам або особам, які фактично проводять розрахункові операції) такі особи розписуються у направленні із зазначенням свого прізвища, імені, по батькові, посади, дати і часу ознайомлення.

У разі відмови платника податків та/або посадових (службових) осіб платника податків (його представників або осіб, які фактично проводять розрахункові операції) розписатися у направленні на перевірку посадовими (службовими) особами контролюючого органу складається акт, який засвідчує факт відмови. У такому випадку акт про відмову від підпису у направленні на перевірку є підставою для початку проведення такої перевірки.

У разі відмови платника податків та/або посадових (службових) осіб платника податків (його представників або осіб, які фактично проводять розрахункові операції) у допуску посадових (службових) осіб контролюючого органу до проведення перевірки посадовими (службовими) особами контролюючого органу за місцем проведення перевірки, невідкладно складається у двох примірниках акт, що засвідчує факт відмови, із зазначенням заявлених причин відмови, один примірник якого вручається під підпис, відразу після його складання, платнику податків та/або уповноваженій особі платника податків.

Посадова (службова) особа платника податків (його представник або особа, яка фактично проводить розрахункові операції) має право надати свої письмові пояснення до складеного контролюючим органом акта.

У разі відмови платника податків та/або його посадових (службових) осіб (представників або осіб, які фактично проводять розрахункові операції) підписати акт, що засвідчує факт відмови у допуску до проведення перевірки, посадовими (службовими) особами контролюючого органу складається акт, що засвідчує факт відмови в отриманні акта та/або наданні письмових пояснень до нього.

Під час проведення перевірок посадові (службові) особи органів державної служби повинні діяти у межах повноважень, визначених цим Кодексом.

Керівники і відповідні посадові особи юридичних осіб та фізичні особи - платники податків під час перевірки, що проводиться контролюючими органами, зобов'язані виконувати вимоги контролюючих органів щодо усунення виявлених порушень законів про оподаткування і підписати акт (довідку) про проведення перевірки та мають право надати заперечення на цей акт (довідку).

При проведенні перевірок посадові (службові) особи контролюючого органу не мають права вимагати у платника податків отримувати витяг із відповідного реєстру про взяття такого платника податків на облік відповідно до вимог ПКУ.

**3.3. Фактична податкова перевірка**

Фактичною вважається перевірка, що здійснюється за місцем фактичного провадження платником податків діяльності, розташування господарських або інших об'єктів права власності такого платника. Така перевірка здійснюється контролюючим органом щодо дотримання норм законодавства з питань регулювання обігу готівки, порядку здійснення платниками податків розрахункових операцій, ведення касових операцій, наявності ліцензій, свідоцтв, у тому числі про виробництво та обіг підакцизних товарів, дотримання роботодавцем законодавства щодо укладення трудового договору, оформлення трудових відносин з працівниками (найманими особами).

 Фактична перевірка здійснюється без попередження платника податків (особи). Фактична перевірка може проводитися на підставі рішення керівника (його заступника або уповноваженої особи) контролюючого органу, оформленого наказом, копія якого вручається платнику податків або його уповноваженому представнику, або особам, які фактично проводять розрахункові операції під розписку до початку проведення такої перевірки, та за наявності хоча б однієї з таких підстав:

у разі коли за результатами перевірок інших платників податків виявлено факти, які свідчать про можливі порушення платником податків законодавства щодо виробництва та обігу підакцизних товарів, здійснення платником податків розрахункових операцій, ведення касових операцій, наявності патентів, ліцензій та інших документів, контроль за наявністю яких покладено на контролюючі органи, та виникає необхідність перевірки таких фактів;

у разі наявності та/або отримання в установленому законодавством порядку інформації від державних органів або органів місцевого самоврядування, яка свідчить про можливі порушення платником податків законодавства, контроль за яким покладено на контролюючі органи, зокрема, щодо здійснення платниками податків розрахункових операцій, ведення касових операцій, наявності патентів, ліцензій та інших документів, контроль за наявністю яких покладено на контролюючі органи, виробництва та обігу підакцизних товарів;

письмового звернення покупця (споживача), оформленого відповідно до закону, про порушення платником податків установленого порядку проведення розрахункових операцій, касових операцій, патентування або ліцензування;

неподання суб'єктом господарювання в установлений законом строк обов'язкової звітності про використання реєстраторів розрахункових операцій, розрахункових книжок та книг обліку розрахункових операцій, подання їх із нульовими показниками;

у разі наявності та/або отримання в установленому законодавством порядку інформації про порушення вимог законодавства в частині виробництва, обліку, зберігання та транспортування спирту, алкогольних напоїв та тютюнових виробів та цільового використання спирту платниками податків, обладнання акцизних складів витратомірами-лічильниками та/або рівномірами-лічильниками, а також здійснення функцій, визначених законодавством у сфері виробництва і обігу спирту, алкогольних напоїв та тютюнових виробів, пального;

у разі виявлення за результатами попередньої перевірки порушення законодавства з питань, визначених у пункті 75.1.3 (одноразово протягом 12 місяців з дати складання акта за результатами попередньої перевірки);

у разі наявності та/або отримання в установленому законодавством порядку інформації про використання праці найманих осіб без належного оформлення трудових відносин та виплати роботодавцями доходів у вигляді заробітної плати без сплати податків до бюджету, а також здійснення фізичною особою підприємницької діяльності без державної реєстрації.

Перед початком фактичної перевірки, з питань дотримання порядку здійснення розрахункових операцій та ведення касових операцій, посадовими особами контролюючих органів на підставі підпункту 20.1.10 пункту 20.1 статті 20 ПКУ може бути проведена контрольна розрахункова операція.

Допуск посадових осіб контролюючих органів до проведення фактичної перевірки здійснюється згідно із статтею 81 ПКУ.

Під час проведення фактичної перевірки в частині дотримання роботодавцем законодавства щодо укладення трудового договору, оформлення трудових відносин з працівниками (найманими особами), в тому числі тим, яким установлено випробування, перевіряється наявність належного оформлення трудових відносин, з'ясовуються питання щодо ведення обліку роботи, виконаної працівником, обліку витрат на оплату праці, відомості про оплату праці працівника. Для з'ясування факту належного оформлення трудових відносин з працівником, який здійснює трудову діяльність, можуть використовуватися документи, що посвідчують особу, або інші документи, які дають змогу її ідентифікувати (посадове посвідчення, посвідчення водія, санітарна книжка тощо).

Фактична перевірка проводиться двома і більше посадовими особами контролюючого органу у присутності посадових осіб суб'єкта господарювання або його представника та/або особи, що фактично здійснює розрахункові операції.

Під час проведення перевірки посадовими особами, які здійснюють таку перевірку, може проводитися хронометраж господарських операцій. За результатами хронометражу складається довідка, яка підписується посадовими особами контролюючого органу та посадовими особами суб'єкта господарювання або його представника та/або особами, що фактично здійснюють господарські операції.

Строки проведення фактичної перевірки встановлені статтею 82 ПКУ.

Порядок оформлення результатів фактичної перевірки встановлено статтею 86 ПКУ.

**Тема 4. Організація проведення та документального оформлення результатів податкових перевірок**

План

4.1. Порядок складання плану-графіка планових податкових перевірок

4.2. Організаційні заходи податкової перевірки

4.3. Порядок проведення податкової перевірки

4.4. Порядок документального оформлення результатів податкових перевірок

4.5. Порядок подання заперечень до акта податкової перевірки

**4.1. Порядок складання плану-графіка планових податкових перевірок**

Порядок формування плану-графіка проведення документальних планових перевірок платників податків затверджено Наказом міністерства фінансів України № 524 від 02.06.2015 року. Редакція наказу змінена наказом Міністерства фінансів України 26.03.2018 № 386.

Проекти річних планів-графіків складаються територіальними органами ДФС не пізніше 01 грудня року, що передує року, в якому будуть проводитися такі документальні планові перевірки, квартальних планів-графіків - не пізніше 20 числа останнього місяця поточного кварталу засобами інформаційно-телекомунікаційних систем ДФС.

Проекти коригування планів-графіків у разі здійснення такого коригування формуються територіальними органами ДФС не пізніше 03 числа кожного місяця поточного року, починаючи з другого місяця поточного року, засобами інформаційно-телекомунікаційних систем ДФС.

Разом з проектом плану-графіка (коригування плану-графіка) формуються інформаційно-аналітичні довідки за кожним платником податків з використанням інформаційно-телекомунікаційних систем ДФС.

Документальні планові перевірки платників податків здійснюються щоквартального згідно плану-графіка проведення таких перевірок. Формування та коригування планів-графіків здійснюється засобами інформаційних систем Державної податкової служби України. До плану-графіка відбираються платники податків відповідно до вимог статті 77 розділу ІІ ПКУ. Періодичність проведення документальних планових перевірок платників податків визначається залежно від ступеня ризику в діяльності таких платників податків, який поділяється на високий, середній та незначний.

Платники податків із незначним ступенем ризику включаються до плану-графіка не частіше ніж раз на три календарних роки, середнім − не частіше ніж раз на два календарних роки, високим − не частіше одного разу на календарний рік.

Платники податків − юридичні особи, що відповідають критеріям, визначеним пунктом 154.6 статті 154 розділу ІІІ ПКУ, та у яких сума сплаченого до бюджету податку на додану вартість становить не менше 5 відсотків задекларованого доходу за звітний податковий період, включаються до плану-графіка не частіше ніж раз на три календарних роки. Зазначена норма не поширюється на таких платників податків у разі допущення ними порушень статей 45, 49, 50, 51, 57 розділу ІІ ПКУ.

Необхідно враховувати також вимоги пункту 102.1 статті 102 розділу ІІ ПКУ у частині граничних термінів визначення податкового зобов’язання платника податків.

План-графік проведення документальних планових перевірок платників податків (додаток 1) складається з чотирьох розділів:

розділ І. Документальні планові перевірки платників податків - юридичних осіб;

розділ ІІ. Документальні планові перевірки фінансових установ, постійних представництв та представництв нерезидентів;

розділ ІІІ. Документальні планові перевірки платників податків - фізичних осіб;

розділ ІV. Документальні планові перевірки платників податків - юридичних осіб з питань правильності обчислення, повноти і своєчасності сплати податку на доходи фізичних осіб, військового збору та єдиного внеску на загальнообов’язкове державне соціальне страхування.

2. Розділ І плану-графіка має підрозділи А, Б та С.

Підрозділ А. Платники податків, які належать до кластерних об’єднань платників податків, та їх контрагенти.

Цей підрозділ плану-графіка має дві групи:

І група - основні підприємства, які належать до кластерних об’єднань платників податків;

ІІ група - найбільші контрагенти, через яких здійснюються товарно-грошові операції (у тому числі посередницькі структури, експортери, імпортери, філії, інші платники податків - юридичні особи).

Підрозділ Б. Інші платники податків.

Цей підрозділ плану-графіка має дві групи:

І група - основні підприємства;

ІІ група - найбільші контрагенти, через яких здійснюються товарно-грошові операції (у тому числі посередницькі структури, експортери, імпортери, філії, інші платники податків - юридичні особи).

Підрозділ C. Платники податків та їх контрагенти, які мають ризики несплати податків та плануються до перевірок щодо дотримання вимог законодавства України з питань державної митної справи.

3. Розділ IІ плану-графіка має п’ять груп:

I група - банки;

ІІ група - страховики;

ІІІ група - торговці цінними паперами;

ІV група - інші небанківські установи;

V група - постійні представництва та представництва нерезидентів.

Розділ ІІІ плану-графіка поділяється на три групи:

I група - платники податків - фізичні особи, у яких обсяг доходу за рік не перевищує 20 млн грн;

II група - платники податків - фізичні особи, у яких обсяг доходу за рік становить 20 млн грн або більше та не перевищує 100 млн грн;

III група - платники податків - фізичні особи, у яких обсяг доходу за рік перевищує 100 млн грн.

Розділ ІV плану-графіка поділяється на три групи:

І група - великі платники - платники податків - юридичні особи, які мають чисельність найманих працівників понад 250 осіб;

ІІ група - середні платники - платники податків - юридичні особи, які мають чисельність найманих працівників від 50 до 250 осіб;

ІІІ група - малі платники - платники податків - юридичні особи, які мають чисельність найманих працівників менше 50 осіб.

Порядок відбору до плану-графіка платників податків – юридичних осіб

До Розділу І плану-графіку включаються підприємства реального сектору економіки (вигодонабувачі), які належать до кластерних об’єднань платників податків (регіональних та міжрегіональних), та їх контрагенти, які використовують схеми мінімізації податкових зобов’язань та ухилення від оподаткування, провадять фінансово-господарську діяльність, повинні сплачувати податки та взяті на облік або зареєстровані у контролюючих органах як платники податків за основним місцем обліку, або до яких порушено провадження у справі про банкрутство, або які знаходяться у стані переходу до іншого територіального органу ДПС.

При плануванні враховуються показники за результатами діяльності підприємств за попередній рік.

Формування переліку платників податків – юридичних осіб, що належать до кластерних об’єднань платників податків, та їх контрагентів для відбору до підрозділу А плану-графіка проводиться за критеріями ризиків згідно вимог цього розділу, у тому числі за даними інформаційних систем ДПС.

До плану-графіка в першу чергу включаються платники податків, які за результатами господарської діяльності мають найбільші ризики несплати до бюджету податків та зборів, обов’язкових платежів.

Критерії відбору платників податків - юридичних осіб:

1) високого ступеня ризику:

рівень зростання податку на прибуток нижчий на 50 та більше відсотків за рівень зростання доходів платника податків, що враховуються при визначенні об’єкта оподаткування;

рівень сплати податку на прибуток нижчий на 50 та більше відсотків за рівень сплати податку за відповідною галуззю;

рівень сплати податку на додану вартість нижчий на 50 та більше відсотків за рівень сплати податку за відповідною галуззю;

наявність відносин з контрагентами, які знаходяться в розшуку, або ліквідовані, або визнані банкрутами, якщо сума таких операцій перевищує 5 млн грн або перевищує 5 відсотків загальних обсягів постачання, але не менше 100 тис. грн;

наявність інформації про непідтвердження реального здійснення операції з придбання із сумою податку на додану вартість понад 1 млн грн або понад 5 відсотків загального обсягу податкового кредиту, але не менше 100 тис. грн;

наявність розбіжностей у платника податків згідно із системою автоматизованого співставлення податкового зобов’язання та податкового кредиту у розрізі контрагентів (завищення податкового кредиту) у сумі понад 1 млн грн або понад 5 відсотків загальних обсягів податкового кредиту, але не менше 100 тис. грн;

здійснення зовнішньоекономічних операцій через нерезидентів - засновників та нерезидентів, зареєстрованих в офшорних зонах, за непрямими поставками у сумі операцій понад 5 млн грн або понад 5 відсотків загальних обсягів постачання, але не менше 100 тис. грн;

наявність інформації правоохоронних органів, структурних підрозділів органів ДФС про ухилення від оподаткування та/або щодо взаємовідносин із платниками податків:

які мають ознаки фіктивності або стосовно яких розпочато досудове розслідування у кримінальних провадженнях, які пов’язані з фіктивним підприємництвом;

реєстрацію яких скасовано у судовому порядку;

стосовно яких встановлено факт неподання податкової звітності протягом двох податкових (звітних) періодів;

які знаходяться в розшуку;

які визнані банкрутами;

стосовно яких розпочато досудове розслідування у кримінальних провадженнях, які пов’язані з ухиленням від сплати податків, зборів (платежів), єдиного внеску та страхових внесків на загальнообов’язкове державне пенсійне страхування;

щодо яких порушено кримінальні справи, які пов’язані з ухиленням від сплати податків, зборів (платежів), єдиного внеску та страхових внесків на загальнообов’язкове державне пенсійне страхування;

здійснення виплати доходів (відсотки, роялті, лізингові платежі тощо) нерезидентам, зареєстрованим в офшорних зонах;

інші витрати перевищують 30 відсотків загальних витрат операційної діяльності;

декларування обсягу нарахованих/виплачених доходів нерезидента, з яких не утримано суми податку, за винятком дивідендів, понад 10 млн грн;

декларування від’ємного значення фінансового результату від операційної діяльності;

наявність у органів ДФС оригіналів розрахункових документів, що не передані до органів ДФС дротовими або бездротовими каналами зв’язку у вигляді електронних копій розрахункових документів, які містяться на контрольній стрічці в пам’яті реєстраторів розрахункових операцій або в пам’яті модемів, які до них приєднані;

наявність інформації про ухилення від оподаткування, отриманої із зовнішніх джерел;

здійснення платниками податків коригування звітності шляхом зменшення фінансового результату до оподаткування, визначеного у фінансовій звітності підприємства відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності, на різниці понад 30 відсотків;

здійснення операцій з реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) нижче собівартості;

різниця між собівартістю реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг) та чистим доходом від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) не перевищує 10 відсотків собівартості реалізованої продукції;

декларування експортних та/або імпортних операцій без фактичного здійснення таких операцій;

зростання удвічі та більше кредиторської заборгованості за продукцію (товари, роботи, послуги) протягом двох попередніх (звітних) років при зростанні запасів;

сума інших операційних витрат, витрат на збут та адміністративних витрат перевищує собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг);

інші операційні витрати перевищують суму матеріальних затрат та витрат на оплату праці;

2) середнього ступеня ризику:

декларування від’ємного значення об’єкта оподаткування податком на прибуток протягом двох податкових (звітних) періодів за умови, якщо податковим (звітним) періодом є календарний квартал, або протягом одного податкового (звітного) періоду за умови, якщо податковим (звітним) періодом є календарний рік;

здійснення експортних операцій щодо товарів, нетипових для основного виду діяльності підприємства (нетиповий експорт), у сумі понад 5 млн грн або понад 5 відсотків загальних обсягів постачання, але не менше 100 тис. грн;

декларування залишку від’ємного значення різниці між сумою податкового зобов’язання та сумою податкового кредиту, який після бюджетного відшкодування включається до складу податкового кредиту наступного податкового періоду, у сумі понад 1 млн грн або понад 5 відсотків загального обсягу податкового кредиту, але не менше 100 тис. грн за останній звітний (податковий) період;

відхилення між значеннями фінансового результату до оподаткування (прибуток або збиток), визначеного у фінансовій звітності відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності, задекларованого у податковій звітності, та фінансового результату до оподаткування (прибуток або збиток), задекларованого у фінансовій звітності, понад 10 відсотків;

нарахування та виплата доходів за ознаками, визначеними Довідником ознак доходів, наведеним у додатку до Порядку заповнення та подання податковими агентами Податкового розрахунку сум доходу, нарахованого (сплаченого) на користь фізичних осіб, і сум утриманого з них податку, затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 13 січня 2015 року № 4, зареєстрованого в Міністерстві юстиції України 30 січня 2015 року за № 111/26556 (далі - Довідник ознак доходів), 101 (заробітна плата, нарахована (виплачена)) та/або 102 (виплати відповідно до умов цивільно-правового договору), без утримання, перерахування до бюджету податку на доходи фізичних осіб та/або єдиного внеску;

зменшення у звітності суми нарахованого єдиного внеску за попередні періоди більше ніж на 20 відсотків загальної суми нарахованого єдиного внеску за останні 12 місяців, що передують звітному;

порушення встановлених строків сплати єдиного внеску більше ніж на 365 днів;

наявність інформації щодо здійснення платником податків операцій з купівлі-продажу та інших способів відчуження цінних паперів, емітенти яких за рішенням Національної комісії з цінних паперів та фондового ринку включені до списку емітентів, що мають ознаки фіктивності;

наявність відносин із платниками податків, які обрали спрощену систему оподаткування та є керівниками, засновниками або співробітниками цього підприємства, у сумі операцій понад 5 млн грн або понад 5 відсотків загальних обсягів постачання, але не менше 100 тис. грн;

наявність інформації про встановлення порушень порядку погашення векселів, авальованих банком (податкових розписок), які видаються до отримання спирту етилового та біоетанолу, легких та важких дистилятів;

різниці, що виникають при формуванні резервів (забезпечень), та різниці, які зменшують фінансовий результат, у сумі становлять понад 30 відсотків різниць, на які збільшується фінансовий результат;

невідповідність суми сплати акцизного податку з роздрібного продажу підакцизних товарів розрахунковій сумі цього податку із суми загального продажу таких товарів, проведеної через реєстратори розрахункових операцій;

здійснення платником податків коригування звітності шляхом зменшення фінансового результату до оподаткування, визначеного у фінансовій звітності підприємства відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності, на різниці від 20 до 30 відсотків;

нарахування та виплата доходів за ознакою 157 (дохід, виплачений самозайнятій особі), визначеною Довідником ознак доходів, у сумі понад 5 відсотків загального обсягу доходу від будь-якої діяльності (за вирахуванням непрямих податків), визначеного за правилами бухгалтерського обліку;

наявність інформації про об’єкти оподаткування у платника податків, який не сплачує плату за землю або сплачує її в неповному обсязі, а також задекларував податкові зобов’язання без документів, які надають право використовувати земельні ділянки;

наявність розбіжностей між обсягами задекларованих у податкових деклараціях з податку на додану вартість податкових зобов’язань або податкового кредиту з податку на додану вартість та обсягами податкових зобов’язань або податкового кредиту з податку на додану вартість за даними Єдиного реєстру податкових накладних на 5 та більше відсотків;

наявність негативних рішень комісії ДФС в системі автоматизованого моніторингу відповідності податкових накладних критеріям оцінки ступеня ризику, достатніх для зупинення реєстрації податкових накладних протягом трьох звітних періодів;

інші операційні витрати більше інших операційних доходів;

наявність в Системі електронного адміністрування реалізації пального від’ємного ліміту пального;

невідповідність даних звітності реєстратора розрахункових операцій та обсягів постачання, зазначених у деклараціях з податку на додану вартість;

3) незначного ступеня ризику:

проведення протягом місяця більше трьох ремонтів одного реєстратора розрахункових операцій, не пов’язаних із плановим технічним обслуговуванням;

наявність у органів ДФС інформації про відсутність торгових патентів і ліцензій у платників податків, які провадять діяльність, що підлягає ліцензуванню;

зменшення у звітності суми нарахованого єдиного внеску за попередні періоди від 10 до 20 відсотків загальної суми нарахованого єдиного внеску за останні 12 місяців, що передують звітному;

здійснення платником податків коригування звітності шляхом зменшення фінансового результату до оподаткування, визначеного у фінансовій звітності підприємства відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності, на різниці від 10 до 20 відсотків;

декларування платником податків видів діяльності, пов’язаних з торгівлею, громадським харчуванням, наданням послуг, за відсутності зареєстрованого реєстратора розрахункових операцій;

наявність зареєстрованого реєстратора розрахункових операцій за відсутності обсягів реалізації товарів (послуг) через такий реєстратор розрахункових операцій;

суми за повернення товарів становлять понад 5 відсотків суми загального продажу, проведеної через реєстратори розрахункових операцій.

**4.2. Організаційні заходи податкової перевірки**

Принцип організації контрольно-перевірочної роботи побудований з таких основних дій: підготовка контрольно-перевірочного процесу, виконання контрольно-перевірочних дій, узагальнення та реалізація результатів перевірки.

На етапі підготовкі контрольно-перевірочного процесу здійснюються:

– відбір платника податків для перевірки;

– планування перевірки;

– організаційні заходи з підготовки перевірки;

– доперевірочний аналіз накопиченої інформації про платника податків;

– підготовка програми перевірки;

– повідомлення платника податків про перевірку;

– формування контрольно-перевірочної бригади;

– оформлення посвідчень на право перевірки;

– повідомлення про початок перевірки інших контролюючих органів, що беруть в ній участь.

Виконання контрольно-перевірочних дій передбачає:

– пред'явлення повноважень платнику податків;

– вирішення організаційних питань з платником щодо перевірки;

– застосування заходів впливу на платника податків в разі протидії щодо проведення перевірки;

– вивчення документів, операцій та записів в облікових регістрах та звітності;

– надання вказівок про відновлення обліку у платника податків;

– проведення перевірочних дій (інвентаризація, контрольні обміри тощо);

– проведення зустрічних перевірок, звірок;

– направлення запитів;

– вивчення та аналіз виявлених порушень;

– надання інформації податковій міліції для проведення оперативного супроводження;

– відбір пояснень посадових осіб;

– передача матеріалів для продовження перевірки податковій міліції;

– вилучення документів.

Узагальнення та реалізація результатів перевірки включає:

приймання актів та довідок від членів контрольно-перевірочної бригади;

– опрацювання результатів зустрічних перевірок;

– групування виявлених порушень;

– узагальнення та оформлення результатів перевірки;

– ознайомлення посадових осіб платника податків з актом перевірки;

– розгляд спірних питань;

– прийняття рішення за результатами перевірки;

– процесуальне оформлення рішень;

– розгляд апеляції платника податків на прийняте рішення;

– проведення повторної чи додаткової перевірки;

– направлення матеріалів до інших контролюючих органів, органів влади чи правоохоронних органів згідно з їх компетенцією;

– забезпечення надходжень до бюджетів донарахованих платежів;

– надання даних для складення внутрівідомчої звітності щодо проведення роботи.

Перед початком проведення контроль-перевірочних заходів представники контролюючих органів мають узгодити з керівництвом підприємства деякі організаційні питання:

сфери відповідальності керівництва підприємства за період, що перевіряється;

відповідальність працівників підприємства, які будуть брати участь у проведенні податкової перевірки (надавати документи, пояснення);

графік роботи підприємства (організації, установи), згідно з яким має бути побудовано графік роботи контролюючих органів;

приміщення для роботи контролюючих органів;

порядок використання засобів зв’язку, копіювальної та обчислювальної техніки, відомчого транспорту.

**4.3. Порядок проведення податкової перевірки**

Під час проведення перевірок посадові (службові) особи органів державної служби повинні діяти в межах повноважень, визначених ПКУ.

У разі відмови платника податків та/або посадових (службових) осіб платника податків (його представників або осіб, які фактично проводять розрахункові операції) у допуску посадових (службових) осіб органу ДПС до проведення перевірки складається акт, який засвідчує факт відмови, та застосовується процедура адміністративного арешту активів.

У разі неможливості розпочати документальну перевірку у зв'язку з ненаданням документів для перевірки працівником підрозділу, який очолює або бере участь у перевірці, складається акт у довільній формі. В акті викладаються причини неможливості розпочати перевірку з дати, зазначеної у направленні та наказі, та вчиняється відповідний запис про здійснення зазначеної перевірки після усунення причин, які призвели до неможливості проведення. Цей акт реєструється у Спеціальному журналі реєстрації актів.

Рішення (наказ) про продовження строків проведення перевірки приймається на підставі доповідної записки керівника підрозділу органу ДПС, який здійснював (очолював) таку перевірку, з викладенням підстав та об'єктивних причин необхідності такого продовження.

Проведення документальної виїзної планової та позапланової перевірки великого платника податків може бути зупинено за рішенням керівника податкового органу, що оформляється наказом, копія якого не пізніше наступного робочого дня вручається платнику податків або його уповноваженому представнику під розписку, з подальшим поновленням її проведення на невикористаний строк.

Платник податків зобов'язаний надати посадовим (службовим) особам органів державної податкової служби у повному обсязі всі документи, що належать або пов'язані з предметом перевірки. Такий обов'язок виникає у платника податків після початку перевірки.

При цьому великий платник податків зобов'язаний також надати в електронній формі з дотриманням умови щодо реєстрації електронного підпису підзвітних осіб копії документів з обліку доходів, витрат та інших показників, пов'язаних із визначенням об'єктів оподаткування (податкових зобов'язань), первинних документів, регістрів бухгалтерського обліку, фінансової звітності, інших документів, пов'язаних з обчисленням та сплатою податків і зборів (якщо такі документи створюються ним в електронній формі), не пізніше робочого дня, наступного за днем початку документальної виїзної планової, позапланової перевірки, документальної невиїзної перевірки.

В процесі перевірки забороняється вилучати оригінали первинних фінансово-господарських, бухгалтерських та інших документів за винятком випадків, передбачених кримінально-процесуальним законом. При проведенні перевірок посадові особи органу державної податкової служби мають право отримувати у платників податків належним чином завірені копії первинних фінансово-господарських, бухгалтерських та інших документів, що свідчать про приховування (заниження) об'єктів оподаткування, несплату податків, зборів (обов'язкових платежів), порушення вимог іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на органи державної податкової служби.

Отримання копій документів оформляється описом. Копія опису, складеного посадовими (службовими) особами органу державної податкової служби, вручається під підпис платнику податків або його законному представнику. Якщо платник податків або його законний представник відмовляється від засвідчення опису або від підпису про отримання копії опису, то посадові (службові) особи органу державної податкової служби, які отримують копії, роблять відмітку про відмову від підпису.

При виникненні спірних питань у межах термінів проведення документальної перевірки за поданням відповідального за проведення перевірки підрозділу такі питання виносяться на розгляд постійних комісій при відповідних органах ДПС, засідання яких організовується до підписання акта перевірки посадовими особами платника податків або його законними (уповноваженими) представниками.

Склад комісій затверджується наказом керівника органу ДПС. У разі розгляду спірних питань, що виникають при проведенні перевірок платників податків – юридичних осіб, очолювати таку комісію повинен заступник керівника органу ДПС, який згідно з розподілом обов'язків здійснює керівництво роботою підрозділів, до функцій яких входить забезпечення податкового контролю юридичних осіб, а при розгляді спірних питань, що виникають при проведенні перевірок платників податків – фізичних осіб, – заступник керівника органу ДПС, який згідно з розподілом обов'язків здійснює керівництво роботою підрозділів, до функцій яких входить забезпечення податкового контролю фізичних осіб.

За результатами розгляду спірних питань складається протокол, який підписується всіма членами комісії. У протоколі повинно бути чітко визначено кожне спірне питання, а саме: суть питання, перелік документів, які надано платником податків при проведенні перевірки, норми податкового та іншого законодавства, що регулюють це питання, результати обговорення та позицію кожного із членів комісії, які брали участь у засіданні, висновок комісії щодо сум розрахованих занижень податкових зобов'язань та виявлених перевіркою порушень законодавства.

Протокол засідання постійної комісії у день підписання реєструється у журналі реєстрації протоколів, складених за результатами проведених засідань постійних комісій. Журнал прошнуровується, пронумеровується та скріплюється печаткою органу державної податкової служби.

**4.4. Порядок документального оформлення результатів податкових перевірок**

Порядок оформлення результатів перевірок встановлено статтею 86 ПКУ. Згідно цієї статті результати перевірок (крім камеральних та електронних перевірок) оформлюються у формі акта або довідки, які підписуються посадовими особами контролюючого органу та платниками податків або їх законними представниками (у разі наявності). У разі встановлення під час перевірки порушень складається акт. Якщо такі порушення відсутні, складається довідка.

Строк складення акта (довідки) про результати перевірки не зараховується до строку проведення перевірки. В акті перевірки зазначаються як факти заниження, так і факти завищення податкових зобов'язань платника.

У разі незгоди платника податків з висновками акта (довідки) такий платник зобов'язаний підписати такий акт (довідку) перевірки із зауваженнями, які він має право надати разом з підписаним примірником акта (довідки) або окремо у строки, передбачені ПКУ.

За результатами перевірок у разі встановлення порушень складається акт у двох примірниках, який підписується посадовими особами такого органу, які проводили перевірку, і після реєстрації у контролюючому органі вручається або надсилається для підписання платнику податків у порядку, визначеному статтею 42 ПКУ. Строки, що передбачені ПКУ для складання, реєстрації та надіслання акта (довідки) платнику податків наведені у таблиці.

Таблиця – Строки, що передбачені ПКУ для складання, реєстрації та надіслання акта (довідки) платнику податків

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Вид перевірки | Строк реєстрації акта у контролюючому органі | Строк вручення або надіслання акта платнику податків  |
| якщо платник податків не має філій | якщо платник податків має філії |
| Камеральна  | 3 робочих дня після закінчення перевірки |  | не пізніше наступного робочого дня після його реєстрації |
| Документальна невиїзна  | 5 робочих днів після закінчення перевірки | 10 робочих днів після закінчення перевірки | не пізніше наступного робочого дня після його реєстрації |
| Документальна виїзна | 5 робочих днів після закінчення перевірки | 10 робочих днів після закінчення перевірки | не пізніше наступного робочого дня після його реєстрації |
| Фактична  | не пізніше наступного робочого дня після закінчення перевірки |  | не пізніше наступного робочого дня після його реєстрації |
| Електронна | 3 робочих дня після закінчення перевірки | 5 робочих днів після закінчення перевірки | вручається особисто платнику податків |

У разі відмови платника податків або його законних представників від підписання акта (довідки) посадовими особами контролюючого органу складається відповідний акт, що засвідчує факт такої відмови. Один примірник акта або довідки про результати виїзної планової чи позапланової документальної перевірки у день його підписання або відмови від підписання вручається або надсилається платнику податків чи його законному представнику.

Відмова платника податків або його законних представників від підписання акта перевірки або отримання його примірника не звільняє платника податків від обов'язку сплатити визначені контролюючим органом за результатами перевірки грошові зобов'язання.

Підписання акта (довідки) фактичних перевірок особою, яка здійснювала розрахункові операції, платником податків та/або його представниками та посадовими особами контролюючого органу, які проводили перевірку, здійснюється за місцем проведення перевірки або у приміщенні контролюючого органу.

У разі відмови платника податків або його законних представників від отримання примірника акта (довідки) перевірки чи неможливості його вручення платнику податків або його законним представникам чи особі, яка здійснювала розрахункові операції з будь-яких причин, такий акт або довідка надсилається платнику податків у порядку, визначеному статтею 58 ПКУ для надсилання (вручення) податкових повідомлень-рішень. У цьому випадку контролюючим органом складається відповідний акт або робиться позначка в акті або довідці про результати перевірки.

Довідка електронної перевірки після її реєстрації вручається особисто платнику податків або його законним представникам для ознайомлення та підписання протягом п'яти робочих днів з дня вручення.

У разі незгоди платника податків або його законних представників з висновками перевірки чи фактами і даними, викладеними в довідці, складеній за результатами електронної перевірки, вони зобов'язані підписати таку довідку та мають право подати свої заперечення, які є невід'ємною частиною такої довідки, разом з підписаним примірником довідки.

Такі заперечення розглядаються контролюючим органом протягом п'яти робочих днів з дня їх отримання та платнику податків надсилається відповідь у порядку, визначеному статтею 58 цього Кодексу для надсилання (вручення) податкових повідомлень-рішень. Така відповідь є невід'ємною частиною довідки про проведення електронної перевірки. Платник податку (його уповноважена особа та/або представник) має право брати участь у розгляді заперечень, про що він зазначає у поданих запереченнях.

Результати перевірок з питань дотримання платником податків принципу «витягнутої руки» оформлюються з урахуванням особливостей, визначених статтею 39 ПКУ.

**4.5. Порядок подання заперечень до акта податкової перевірки**

У разі незгоди платника податків або його представників з висновками перевірки чи фактами і даними, викладеними в акті (довідці) перевірки, вони мають право подати свої заперечення та/або додаткові документи в порядку, визначеному пунктом 44.7 статті 44 ПКУ, до контролюючого органу, який проводив перевірку платника податків, протягом 10 робочих днів з дня, наступного за днем отримання акта (довідки). Такі заперечення та/або додаткові документи розглядаються контролюючим органом протягом семи робочих днів, що настають за днем їх отримання (днем завершення перевірки, проведеної у зв’язку з необхідністю з’ясування обставин, що не були досліджені під час перевірки та зазначені у зауваженнях), та платнику податків надсилається відповідь у порядку, визначеному статтею 58 ПКУ, для надсилання (вручення) податкових повідомлень-рішень. Платник податків (його уповноважена особа та/або представник) має право брати участь у розгляді заперечень та/або додаткових документів, про що такий платник податків зазначає у запереченнях та/або листі про надання додаткових документів в порядку, визначеному пунктом 44.7 статті 44 ПКУ.

У разі якщо платник податків виявив бажання брати участь у розгляді його заперечень до акта перевірки та/або додаткових документів, зазначивши про це в запереченні та/або листі про надання додаткових документів у порядку, визначеному пунктом 44.7 статті 44 ПКУ, контролюючий орган зобов’язаний повідомити такому платнику податків про місце і час проведення такого розгляду. Таке повідомлення надсилається платнику податків не пізніше наступного робочого дня з дня отримання від нього заперечень та/або листа про надання додаткових документів у порядку, визначеному пунктом 44.7 статті 44 ПКУ, але не пізніше ніж за чотири робочі дні до дня їх розгляду. Повідомлення має бути надіслано у порядку, визначеному статтею 42 ПКУ.

Участь керівника (його заступника або уповноваженої особи) контролюючого органу у розгляді заперечень платника податків до акта перевірки є обов'язковою. Такі заперечення є невід'ємною частиною акта (довідки) перевірки.

Рішення про визначення грошових зобов'язань приймається керівником (його заступником або уповноваженою особою) контролюючого органу з урахуванням результатів розгляду заперечень платника податків (у разі їх наявності). Платник податків або його законний представник може бути присутнім під час прийняття такого рішення.

Контролюючим та іншим державним органам забороняється використовувати акт перевірки як підставу для висновків стосовно взаємовідносин платника податків з його контрагентами, якщо за результатами складення акта перевірки податкове повідомлення-рішення не надіслано (не вручено) платнику податків або воно вважається відкликаним відповідно до статті 60 ПКУ.

Податкове повідомлення-рішення приймається керівником (його заступником або уповноваженою особою) контролюючого органу протягом 15 робочих днів з дня, наступного за днем вручення платнику податків, його представнику або особі, яка здійснювала розрахункові операції, акта перевірки у порядку, передбаченому статтею 58 ПКУ, для надсилання (вручення) податкових повідомлень-рішень, а за наявності заперечень посадових осіб платника податків до акта перевірки та/або додаткових документів, поданих у порядку, визначеному пунктом 44.7 статті 44 ПКУ, приймається з урахуванням висновку про результати розгляду заперечень до акта перевірки та/або додаткових документів - протягом трьох робочих днів, наступних за днем розгляду заперечень та/або додаткових документів і надання (надсилання) письмової відповіді платнику податків.

**Тема 5. Перевірка окремих господарських операцій**

План

5.1. Реєстраційні документи підприємства

5.2. Розрахункові операції

5.3. Операції з готівкою

5.4. Операції з оплати праці

**5.1. Реєстраційні документи підприємства**

Питання реєстрації підприємства регламентовано Законом України «Про державну реєстрацію юридичних осіб, фізичних осіб – підприємців та громадських формувань» № 755-IV (остання редакція від 16.07.2020 р.), а отримання ліцензій на здійснення господарської діяльності – Законом України № 222–VIII «Про ліцензування видів господарської діяльності» (остання редакція від 13.08.2020 р.).

Нормативно-правовим документом, що регламентує порядок оформлення матеріалів податкової перевірки, є Наказ міністерства фінансів України № 727 «Про затвердження Порядку оформлення результатів документальних перевірок дотримання законодавства України з питань державної митної справи, податкового, валютного та іншого законодавства платниками податків - юридичними особами та їх відокремленими підрозділами» від 20.08.2015 р.

При перевірці реєстраційних та дозвільних документів підприємства податковий інспектор має перевірити такі напрямки:

1. Проведення установчих зборів для визначення організаційно-правової форми підприємства та правильність складання реєстраційних документів підприємства (наявність уставу чи засновницького договору).

2. Порядок формування статутного капіталу. При цьому мінімальний розмір статутного капіталу встановлено законодавчо не для всіх юридичних осіб (наприклад, не встановлено для приватних підприємств). Для акціонерних товариств він становить 1 250 мінімальних зарплат.

Для товариства з обмеженої відповідальністю статутний капітал складається із внесків учасників і дорівнює сумі вартості таких внесків. Це означає, що засновники товариства з обмеженою відповідальністю самостійно можуть визначати розмір статутного капіталу.

3. Порядок та форма внесення засновниками внесків до статутного капіталу. У статуті має бути передбачена форма внесення внесків: будь-яка, тільки грошова або тільки майнова.

4. Оціночна вартість майна, якщо внески до статутного капіталу здійснювались у майновій формі. Для державних підприємств майно має бути оцінено спеціальними суб’єктами оцінної діяльності, а для інших підприємств – за узгодженням із засновниками.

5. Наявність виписки з Єдиного державного реєстру юридичних осіб та фізичних осіб-підприємців (цей документ замінив свідоцтво про державну реєстрацію).

6. Наявність ліцензій або патентів на здійснення господарської діяльності, дотримання порядку їх отримання та своєчасність оплати їх вартості.

7. Наявність відокремлених підрозділів підприємства та реєстраційних і дозвільних документів.

**5.2. Розрахункові операції**

Нормативно-правовим документом, що регламентує порядок оформлення матеріалів податкової перевірки, є Наказ міністерства фінансів України № 727 «Про затвердження Порядку оформлення результатів документальних перевірок дотримання законодавства України з питань державної митної справи, податкового, валютного та іншого законодавства платниками податків - юридичними особами та їх відокремленими підрозділами» від 20.08.2015 р.

При перевірці розрахункових операцій підприємства податковий інспектор має перевірити такі напрямки:

1. Наявність зареєстрованого та опломбованого в установленому порядку реєстратора розрахункових операцій.

2. Наявність книги обліку розрахункових операцій та розрахункової книжки.

3. Своєчасність подання до податкових органів звітності, що пов'язана із застосуванням реєстратора розрахункових операцій та розрахункових книжок (не пізніше 15 числа наступного за звітним місяця).

4. Наявність щоденного роздрукування на реєстраторах розрахункових операцій (за виключенням автоматів з продажу товарів (послуг) фіскальних звітних чеків та контрольних стрічок.

5. Правильність ведення обліку товарних запасів на складах та/або за місцем їх реалізації, здійснення продажу лише тих товарів, які відображені в такому обліку, за винятком продажу товарів особами, які відповідно до законодавства оподатковуються за правилами, що не передбачають ведення обліку обсягів реалізованих товарів (наданих послуг).

6. Надання покупцю товарів (послуг) за його вимогою чека, накладної або іншого письмового документа, що засвідчує передання права власності на них від продавця до покупця.

7. Наявність режиму попереднього програмування найменування, цін товарів (послуг) та обліку їх кількості.

8. Наявність змін, що внесені в конструкцію чи програмне забезпечення реєстратора розрахункових операцій і не передбачені конструкторсько-технологічною та програмною документацією виробника.

**5.3. Операції з готівкою**

Порядок здійснення операцій з готівковими коштами визначено «Положенням про ведення касових операцій у національній валюті в Україні», що затверджене Постановою правління НБУ від 29.12.2017 г. № 148, та «Методичними рекомендаціями щодо порядку проведення перевірок з питань дотримання суб'єктами господарювання касової дисципліни, повноти оприбуткування виручки від реалізації товарів (послуг)», що затверджені Наказом Державної податкової адміністрації України від 23 квітня 2009 року № 210.

При перевірці операцій з готівкою підприємства податковий інспектор має перевірити такі напрямки:

1. Наявність каси як складової структурного підрозділу підприємства (тільки приватні підприємства не повинні мати касу).

2. Встановлення та дотримання ліміту каси (приватні підприємства можуть не встановлювати ліміт каси). Установлення ліміту каси проводиться підприємствами самостійно на підставі розрахунку встановлення ліміту залишку готівки в касі, що підписується головним (старшим) бухгалтером та керівником підприємства. Ліміт каси підприємства встановлюють на підставі розрахунку середньоденного надходження готівки до каси або її середньоденної видачі з каси. Підприємства, що розпочинають свою діяльність, а також підприємства, діяльність яких була пов'язана виключно з безготівковими розрахунками та які отримують право на здійснення додаткового виду діяльності, що передбачає здійснення готівкових розрахунків, на перші три місяці їх роботи ліміт каси встановлюють згідно з прогнозними розрахунками. Установлений з урахуванням прогнозних розрахунків ліміт каси у двотижневий строк після закінчення перших трьох місяців їх роботи переглядається за фактичними показниками діяльності.

3. Правильність документального оформлення документації за касовими операціями (прибутковий та видатковий касові ордери, касова книга, журнал реєстрації прибуткових і видаткових касових документів та книга обліку прийнятих і виданих касиром грошей).

4. Повне та своєчасне оприбутковування готівки у касі.

5. Своєчасність здавання грошових коштів до установи банку.

6. Дотримання умов проведення розрахунків за готівку з іншими юридичними особами або фізичними особами-підприємцями (сума готівки, видана з каси, не може перевищувати 10 000 грн).

7. Дотримання термінів зберігання грошових коштів, отриманих на виплату заробітної плати, а також пенсій, стипендій, дивідендів (доходу).

8. Цільове витрачання готівкових коштів з каси.

9. Своєчасність звітування фізичних осіб, які отримали кошти підзвіт.

За результатами перевірки складається акт, а у разі відсутності порушення суб'єктами господарювання вимог чинного законодавства – довідка.

**5.4. Операції з оплати праці**

Порядок здійснення операцій з оплати праці регламентується Кодексом законів про працю України від 10 грудня 1971 року № 322-VIII.

Сьогодні питання дотримання правильності здійснення операцій з оплати праці є предметом фактичної податкової перевірки, порядок проведення якої регламентовано Податковим кодексом України.

При перевірці правильності здійснення операцій з оплати праці слід звернути увагу на такі напрямки:

1. Наявність колективного договору на підприємстві, в якому зазначені основні питання, пов’язані з оплатою праці (наприклад, кількість виплат протягом місяця та конкретні дати здійснення виплат).

2. Документальне оформлення трудових відносин з робітниками підприємства (трудовий договір, договір цивільно-правового характеру, заяви, накази, контракти, трудові книжки).

3. Правильність визначення середньоспискової чисельності працівників підприємства. Наявність на підприємстві інвалідів, згідно з нормами Закону України «Про основи соціальної захищеності інвалідів в Україні» від 21 березня 1991 року № 875-XII.

4. Правильність і своєчасність нарахування та виплати заробітної плати (наявність та складання первинних документів на: табель обліку робочого часу, картку обліку виробітки, розрахунково-платіжну відомість).

5. Правильність розрахунку та оформлення премій, матеріальної допомоги, сум на відпустку, лікарняних.

6. Дотримання розміру мінімальної заробітної плати.

7. Правомірність натуральної виплати заробітної плати згідно з нормами Постанови Кабінету Міністрів України від 3 квітня 1993 року № 244.

**Тема 6. Організація перевірки податку на прибуток**

План

6.1. Камеральна (документальна невиїзна) податкова перевірка

6.2. Документальна виїзна податкова перевірка

**6.1. Камеральна (документальна невиїзна) податкова перевірка**

Перевірка податкової звітності з податку на прибуток здійснюється у три етапи:

підготовчий – аналіз та узагальнення інформації про платника податку з внутрішніх (установчі документи, декларації й результати документальних перевірок тощо) та зовнішніх джерел про можливі ризики мінімізації податкових зобов'язань або ухилення від оподаткування тощо;

перевірочний – безпосереднє проведення камеральних або невиїзних документальних перевірок на підставі виявлених факторів ризику;

підсумковий – оформлення результатів проведених перевірок і (або) формування обґрунтованих висновків, передача їх до підрозділів податкового контролю юридичних осіб та податкової міліції.

Фактори ризику:

перша звітність новоствореного підприємства із задекларованими амортизаційними відрахуваннями

звітність платника податку, що перейшов на загальний режим оподаткування з інших режимів оподаткування

звітність платника податку, що перейшов на консолідовану сплату

звітність платника, що збільшує валові витрати на суму безнадійної заборгованості

уточнюючі розрахунки (декларації)

звітність із задекларованим від'ємним значенням об'єкта оподаткування

звітність, що має нульове значення об'єкта оподаткування за наявності валових доходів

звітність з пільговим оподаткуванням.

За результатами опрацювання та аналізу податкової звітності з податку на прибуток з урахуванням факторів ризику платники податку на прибуток поділяються на чотири категорії:

*Сумлінний платник*. Платник податку на прибуток, звітність якого не має арифметичних помилок і у якого відсутній будь-який з факторів ризику, за якими проводиться відбір для невиїзної документальної (камеральної) перевірки податкової звітності з податку на прибуток. До цієї категорії належать платники податку на прибуток, які сплачують податок у задекларованих обсягах та мають рівень податкової віддачі, що відповідає або є вищим за середньогалузевий рівень податкової віддачі

*Платник, який має резерви для збільшення бази оподаткування.* Платник податку на прибуток, який має хоча б один із факторів ризику. До зазначеної категорії належать суб'єкти господарювання, що здійснюють господарську діяльність, мають власні виробничі потужності, достатню кількість трудових ресурсів, але, використовуючи різноманітні схеми (у ланцюгах постачання та придбання товарів користуються послугами вигодотранспортуючих суб'єктів, мають опосередковані відносини з вигодоформуючими суб'єктами, виявленими при опрацюванні розшифровок податкових зобов'язань та податкового кредиту з податку на додану вартість у розрізі контрагентів), допускають нижчий від середнього по галузі рівень податкової віддачі, декларують від'ємне значення об'єкта оподаткування (збитки), здійснюють коригування (уточнення) раніше задекларованих показників тощо

*Платник з ознаками шахрайства*. Платник податку на прибуток, який має не менше 300 балів за факторами ризику (з редакції Наказу № 761 не зрозуміло, які бали були присвоєні кожному з факторів ризику). До зазначеної категорії належать суб'єкти господарювання, що не мають власних виробничих фондів, достатньої кількості трудових ресурсів для здійснення відповідного виду діяльності та, використовуючи схеми мінімізації (ухилення від оподаткування), декларують незначні обсяги або відсутність податкових зобов'язань або від'ємне значення об'єкта оподаткування (збитки), відсутні за місцезнаходженням. Крім того, при опрацюванні розшифровок податкових зобов'язань та податкового кредиту з податку на додану вартість у розрізі контрагентів виявлено вірогідність того, що платник є вигодотранспортуючим або вигодоформуючим суб'єктом

*Нульовик.* Платник податку, який не веде господарської діяльності та (або) подає декларацію з прочерками (нулями або незаповнену). Якщо в інспекції наявна інформація про отримання доходів або здійснення діяльності, такий платник податку автоматично переводиться до III категорії

Податкова звітність з податку на прибуток, що пройшла арифметичний контроль, підлягає опрацюванню залежно від категорії платника:

для платників податку I категорії – здійснення методологічного контролю за звітністю та моніторинг сплати задекларованих податкових зобов'язань;

для платників податку II категорії – проведення камеральних або невиїзних документальних перевірок звітності з податку на прибуток або у разі наявності інформації про ймовірність заниження податкового зобов'язання та неможливості самостійно визначити податкове зобов'язання надання висновку за підписом керівника підрозділу адміністрування податку на прибуток з відповідною резолюцією керівника податкового органу підрозділам податкового контролю або податкової міліції;

для платників податку на прибуток III категорії – проведення невиїзних документальних (камеральних) перевірок звітності з податку на прибуток, аналіз достовірності та відповідності окремих показників (здійснених фінансово-господарських операцій) з метою виявлення порушень податкового законодавства та у разі наявності інформації про ймовірність заниження податкового зобов'язання і неможливості самостійно визначити податкове зобов'язання – надання висновку за підписом керівника структурного підрозділу адміністрування податку на прибуток з відповідною резолюцією керівника податкового органу підрозділам податкового контролю юридичних осіб та(або) податкової міліції;

для платників податку на прибуток IV категорії – аналіз наявної у ДПІ інформації щодо отримання таким платником незадекларованих доходів.

За результатами опрацювання податкової звітності з податку на прибуток відповідного звітного періоду працівник структурного підрозділу, відповідальний за адміністрування податку на прибуток підприємств, подає звіт керівнику структурного підрозділу про результати роботи з платниками податків II та III категорій, закріпленими за ним.

Підтвердженням проведеної роботи є:

акт камеральної або невиїзної документальної перевірки платника податку на прибуток;

висновок за встановленою формою до підрозділів податкового контролю або податкової міліції;

уточнюючий розрахунок податкових зобов'язань з податку на прибуток, поданий платником податку за період, що перевірявся;

підпис посадової особи, яка здійснювала перевірку, на декларації про відсутність виявлених порушень.

Під час перевірки податкової звітності з податку на прибуток з'ясовується правильність визначення об'єкта оподаткування та нарахованої суми податку, порівнюються дані відповідних рядків звітності з податку на прибуток з даними додатків, іншою звітністю та інформацією, отриманою з інших джерел (за наявності).

Податкову звітність, заповнену з порушенням порядку, затвердженим відповідним наказом, може бути не визнано контролюючим органом як податкову декларацію.

Якщо за результатами камеральної перевірки не було виявлено помилок, посадова особа органу державної податкової служби у перевіреній звітності з податку на прибуток у тій частині, що заповнюється службовими особами податкової інспекції, робить відмітку у графі "порушень (помилок) не виявлено", вказує дату проведення камеральної перевірки і ставить підпис.

Якщо при проведенні перевірки податкової звітності з податку на прибуток виникають питання щодо достовірності окремих звітних показників або виявлено невідповідності, які вказують на можливі порушення податкового законодавства, підрозділи адміністрування податку на прибуток повинні отримати від платників податків (посадових осіб платників податків) пояснення з цих питань, запросити платників податків (їх представників) для перевірки правильності заповнення податкової звітності (декларування окремих даних).

У разі виявлення порушень посадова особа органу державної податкової служби складає акт про результати проведення камеральної або невиїзної документальної перевірки.

Якщо при визначенні податкового зобов'язання платника податку з податку на прибуток контролюючим органом використано лише декларації, то складається акт про результати камеральної перевірки платника податку на прибуток.

Якщо при визначенні податкового зобов'язання платника податку з податку на прибуток, крім декларацій, використано інші документи, то складається акт про результати невиїзної документальної перевірки платника податку на прибуток .

**6.2. Документальна виїзна податкова перевірка**

Документальна виїзна податкова перевірка з податку на прибуток має встановити правильність ведення податкового обліку платником податків за такими напрямками:

1. Облік доходів та визначення дати їх визнання. З 1 квітня 2011 року основним методом обліку з податку на прибуток став метод нарахувань, що передбачає збільшення доходів за датою переходу права власності на товар покупцю. Але при цьому законодавці не врахували той факт, що перехід права власності може відбуватися не тільки при відвантаженні продукції, але й при отриманні грошових коштів за неї, якщо така норма буде передбачена договором постачання.

Слід зазначити, що облік доходів може вестись на підставі бухгалтерських первинних документів, оскільки в податковому обліку існує лише один первинний документ (податкова накладна), на основі якого можна визначити дату визнання доходів покупцем.

Також у податковому обліку й досі відсутній податковий регістр, у якому б систематизувалися дані як про доходи підприємства, так і про його витрати.

2. Облік витрат та визначення дати їх визнання. Як доходи витрати визнаються за методом нарахувань. Але при цьому відмінною особливістю є те, що витрати визнаються в момент визнання доходів від реалізації товарів (робіт, послуг). При цьому слід враховувати, що витрати поділяються на ті, що включаються до собівартості продукції, адміністративні витрати, витрати на збут та інші витрати.

3. Визнання витрат подвійного призначення. З 1 квітня 2011 року дещо змінився порядок обліку витрат подвійного призначення. З одного боку, були відмінені обмеження щодо включення до складу витрат сум витрат, пов’язаних із підвищенням кваліфікації, гарантійним ремонтом, придбанням паливо-мастильних матеріалів, а з іншого – зменшено межу віднесення витрат у вигляді сум, сплачених на користь неприбуткових організацій (з 5 до 4 %). Також слід зазначити про появу обмеження при обліку витрат, пов’язаних із виплатами роялті нерезиденту, та неможливість включення до складу витрат сум витрат, пов’язаних із підвищенням кваліфікації працівників неробочих професій, та тих, які проходять підвищення кваліфікації не у вищому навчальному закладі.

4. Віднесення об’єктів основних засобів до певної групи. З 1 квітня 2011 року замість 4 груп основних фондів було введено 16 груп основних засобів, що, з одного боку, наблизило податковий облік до бухгалтерського, а з іншого – збільшило витрати підприємства на ведення обліку.

5. Встановлення нормами кодексу мінімально допустимого строку корисного використання основних засобів, який має бути закріплено в наказі про облікову політику підприємства.

6. Застосування методів амортизації. Як і в бухгалтерському обліку, в податковому існує п’ять методів амортизації, кожен з яких може бути використано для нарахування амортизації основних засобів, але з урахуванням обмежень, встановлених Податковим кодексом.

7. Здійснення індексації вартості основних засобів, що амортизується, та суми накопиченої амортизації, якщо значення коефіцієнта індексації перевищує одиницю. При цьому слід враховувати, що це є правом, а не обов’язком платника податків.

8. Оподаткування операцій особливого виду (іноземна валюта, пов’язані особи, дивіденди, боргові вимоги та зобов’язання, відступлення права вимоги, лізинг, цінні папери, бартер, спільна діяльність).

9. Облік операцій, звільнених від оподаткування.

10. Особливості обліку безнадійної та сумнівної заборгованості.

11. Операції з нерезидентами, в тому числі з тими, які знаходяться в офшорних зонах.

12. Порядок застосування звичайної ціни.

13. Облік доходів, отриманих за кордоном. Суми податку на прибуток, отриманий з іноземних джерел, що сплачені суб'єктами господарювання за кордоном, зараховуються під час сплати ними податку в Україні. При цьому зарахуванню підлягає сума податку, розрахована за правилами, встановленими цим розділом.

Розмір зарахованих сум податку з іноземних джерел протягом податкового періоду не може перевищувати суми податку, що підлягає сплаті в Україні таким платником податку протягом такого періоду.

Не підлягають зарахуванню у зменшення податкових зобов'язань податки, сплачені в інших країнах: податок на капітал/майно та приріст капіталу; поштові податки; податки на реалізацію (продаж); інші непрямі податки незалежно від того, підпадають вони під категорію прибуткових податків чи оподатковуються окремими податками згідно із законодавством іноземних держав.

Зарахування сплачених за митним кордоном України сум податку здійснюється за умови подання письмового підтвердження податкового органу іншої держави щодо факту сплати податку та за наявності чинного міжнародного договору України про уникнення подвійного оподаткування доходів.

**Тема 7. Організація перевірки податку на доходи фізичних осіб**

План

7.1. Камеральна (документальна невиїзна) податкова перевірка

7.2. Документальна виїзна податкова перевірка

**7.1. Камеральна (документальна невиїзна) податкова перевірка**

Камеральна податкова перевірка в рамках податку на доходи фізичних осіб має проводитися двома напрямками:

1) камеральна перевірка фізичних осіб, які подають декларацію про майновий стан та доходи.

При проведенні даної перевірки слід звертати увагу на такі моменти:

заповнення всіх обов’язкових реквізитів у податковій декларації;

правильність відображення в податковій декларації всіх необхідних даних за розділами та додатками;

наявність документів, які підтверджують отримання доходів платником податку (довідка про доходи, сертифікат з вказаною сумою виграшу, договір оренди, договір купівлі-продажу, документ, що підтверджує набуття права спадщини, фіскальні або товарні чеки при отриманні подарунку у негрошовій формі, поштовий переказ, договір-страхування, довідка про отримані іноземні доходи та ін.);

наявність документів, які підтверджують право платника податку на податкову знижку (нотаріально засвідчений іпотечний договір, нотаріально засвідчена довіреність одного члена подружжя на право підпису іпотечного договору другим членом подружжя, квитанція про сплату відсотків за кредитом протягом звітного року, підтвердження того, що житло є основним місцем проживання платника (штамп про прописку в паспорті, заява в довільній формі), кредитний договір, копія свідоцтва про шлюб, платіжне доручення, квитанції банку чи відділення зв’язку, довідка працедавця про перерахування коштів на зазначені цілі, копія угоди про навчання, копія свідоцтва про народження дитини, копії ідентифікаційних кодів батьків та дитини, довідка про доходи, договір на страхування). Для двох видів витрат (на переобладнанням транспортного засобу, що належить платникові податку, з використанням у вигляді палива моторного сумішевого, біоетанолу, біодизелю, стиснутого або скрапленого газу, інших видів біопалива; на сплату видатків на будівництво (придбання) доступного житла, визначеного законом, у тому числі на погашення пільгового іпотечного житлового кредиту, наданого на такі цілі, та процентів за ним, які платники можуть включити до податкової знижки, не передбачено підтверджуючих документів та механізму їх включення до складу податкової знижки;

правильність арифметичних та методологічних розрахунків;

наявність книги обліку доходів і витрат для визначення суми загального річного оподатковуваного доходу;

2) камеральна перевірка осіб, які подають податковий розрахунок сум доходу, нарахованого (сплаченого) на користь платників податку, і сум утриманого з них податку за формою № 1ДФ.

При проведенні даної перевірки слід звертати увагу на такі моменти:

заповнення всіх обов’язкових реквізитів;

наявність на початок року у суб’єкта господарювання податкового боргу з податку на доходи фізичних осіб;

правильність відображення податкового номера або серії та номера паспорта кожного робітника підприємства;

правильність відображення суми нарахованого та виплаченого доходу; правильність відображення суми нарахованого та перерахованого податку;

правильність відображення ознаки доходу (від 101 до 178);

правильність відображення ознаки податкової соціальної пільги (від 01 до 04);

відображення дати прийняття на роботу та/чи дати звільнення з роботи, якщо ці події відбувалися у звітному кварталі;

правильність арифметичних та методологічних розрахунків.

**7.2. Документальна виїзна податкова перевірка**

Документальна виїзна податкова перевірка з податку на доходи фізичних осіб має здійснюватися за такими напрямками:

1) наявність документів, що підтверджують прийом або звільнення працівника;

2) наявність табелів обліку робочого часу та нарядів на відрядну роботу;

3) правильність визначення суми загального оподатковуваного доходу для робітників;

4) правомірність застосування податкової соціальної пільги та наявність документів, що підтверджують право платника податків на податкову соціальну пільгу:

копія свідоцтва (дубліката свідоцтва) про народження дитини (дітей) або документ, що підтверджує встановлення батьківства, чи документи, які підтверджують вік дитини (дітей);

копія рішення органу опіки і піклування про встановлення опіки чи піклування;

копія свідоцтва про шлюб та свідоцтва про смерть;

копія паспорта;

пенсійне посвідчення дитини або довідка медико-соціальної експертизи;

медичний висновок;

копія посвідчення (дубліката посвідчення) громадянина, який постраждав (постраждала) внаслідок Чорнобильської катастрофи; копія акта Президента України про призначення зазначеної стипендії; копія посвідчення учасника бойових дій або документи, що підтверджують участь у бойових діях у період після Другої світової війни;

копія орденської книжки Героя України, Героя Радянського Союзу або Героя Соціалістичної праці або копії орденських книжок кавалерів орденів Слави чи Трудової Слави трьох ступенів, або довідки чи інші документи, що підтверджують присвоєння звання Героя України, Героя Радянського Союзу, Героя Соціалістичної праці, нагородження орденами Слави чи Трудової Слави трьох ступенів та чотирма медалями «За відвагу»;

копія посвідчення учасника бойових дій; документи, що підтверджують факт роботи в тилу під час Другої світової війни;

копія посвідчення жертви нацистських переслідувань; довідки, видані компетентними органами, чи документи, які містять необхідні відомості про факт визнання особи репресованою чи реабілітованою;

документи, які містять необхідні відомості про факт насильного вивезення з території колишнього СРСР під час Другої світової війни на територію держав, що перебували у стані війни з колишнім СРСР або були окуповані фашистською Німеччиною та її союзниками;

документи, які містять необхідні відомості про факт перебування на блокадній території колишнього Ленінграда (Санкт-Петербург, Російська Федерація) у період з 8 вересня 1941 р. по 27 січня 1944 р.;

5) наявність заяви від платника податку на застосування податкової соціальної пільги;

6) дотримання правила ненарахувнаня на фонд оплати праці та неутримання єдиного соціального внеску із заробітної плати, розмір якої перевищує 15 прожиткових мінімумів для працездатної особи (відповідно до п. 4 частини першої ст. 1 Закону України від 08.07.2010 р. № 2464- VI «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов’язкове державне соціальне страхування»);

7) перевірка платіжних доручень на сплату податку на доходи фізичних осіб та єдиного соціального внеску при отриманні грошових коштів у відділенні банку;

8) правильність обчислення податку на доходи фізичних осіб для працівників, у яких розмір заробітної плати перевищує десятикратний розмір мінімальної заробітної плати, встановленої на 1 січня податкового (звітного) року;

9) правильність нарахування податку у випадку виплати доходів у негрошових формах;

10) правильність застосування ставок податку при нарахуванні різних видів доходів.

Порядок документального оформлення результатів документальних перевірок щодо дотримання податкового, валютного та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на органи державної податкової служби, платниками податків – фізичними особами – регламентується наказом Міністерства фінансів України «Про затвердження Порядку оформлення результатів документальних перевірок дотримання законодавства України з питань державної митної справи, податкового, валютного та іншого законодавства платниками податків - юридичними особами та їх відокремленими підрозділами» від 20.08.2015 р. №727.

Результати документальних перевірок оформляються у формі акта або довідки. У разі встановлення під час перевірки порушень складається акт, а в разі відсутності порушень – довідка.

Акт (довідка) документальної перевірки складається з трьох частин: вступної, описової та висновку. До акта (довідки) додаються інформативні додатки.

Вступна частина акта (довідки) документальної перевірки повинна містити такі дані:

місце проживання платника податків;

прізвище, ім’я, по батькові платника податків;

підстави для проведення перевірки;

дата видачі та номер направлення на проведення документальної перевірки, найменування органу державної податкової служби, який його виписав, дати та номери наказів керівника органу державної податкової служби на проведення перевірки, продовження або перенесення строків проведення перевірки. Якщо документальна перевірка здійснюється за постановою суду про призначення перевірки або постановою органу дізнання, слідчого, прокурора, винесеною ними відповідно до закону у кримінальних справах, що перебувають у їх провадженні, зазначаються відповідні обов’язкові реквізити зазначених постанов;

посади, назва структурного підрозділу, найменування органу державної податкової служби, звання, прізвища, імена, по батькові посадових (службових) осіб, що проводили перевірку;

вид перевірки (документальна планова або позапланова, виїзна або невиїзна перевірка);

період, за який проводилася документальна перевірка діяльності платника податку;

інформація про надсилання платнику податків повідомлення про проведення документальної перевірки; інформація про наявність журналу реєстрації перевірок платника податків та вчинення в ньому запису про проведення перевірки.

Описова частина акта (довідки) документальної перевірки складається із загальних положень та результатів перевірки діяльності платника податків.

Загальні положення акта (довідки) документальної планової перевірки (відповідні додатки до загальних положень) повинні містити такі дані:

строк проведення документальної перевірки (дата початку та дата закінчення перевірки) із зазначенням строку продовження або перенесення строків проведення перевірки (в разі наявності);

інформація про платника податків (реєстраційний номер облікової картки платника податків або номер та серія паспорта для фізичних осіб, які через свої релігійні переконання відмовились від прийняття реєстраційного номера облікової картки платника податків та повідомили про це відповідний орган державної податкової служби і мають відмітку у паспорті, місце проживання платника податків) або його законних представників, відповідальних за діяльність за період, що перевіряється, їх присутність при проведенні перевірки із зазначенням підстав здійснення такого представництва (довіреність, інші законні підстави);

дані про реєстрацію (перереєстрацію) самозайнятих осіб (назва документа, найменування органу, дата і реєстраційний номер), дані про взяття на облік платника податків в органах державної податкової служби (найменування органу, дата взяття на облік та номер довідки), у разі якщо самозайнята особа зареєстрована платником податку на додану вартість, зазначаються реєстраційні дані платника ПДВ (індивідуальний податковий номер, дата реєстрації платником ПДВ, номер та дата початку дії свідоцтва про реєстрацію платника ПДВ);

інформація про те, чи є платник податків засновником (учасником), акціонером юридичних осіб;

перелік об’єктів, де здійснюється діяльність, із зазначенням тих, які належать платнику податків на праві приватної власності, та орендованих, складських, а також інших приміщень, де знаходяться товарно-матеріальні цінності (готові вироби, напівфабрикати, сировина);

інформація про види діяльності, які здійснював платник податків за період, що перевірявся, із зазначенням видів діяльності, що підлягають патентуванню та ліцензуванню (номер і дата видачі патенту, ліцензії, найменування органу, що видав патент, ліцензію, строк (термін) дії патенту, ліцензії), а також здійснення яких передбачає наявність відповідного свідоцтва про реєстрацію чи іншого документа (дозволу, сертифіката тощо), що підтверджує право такого платника на провадження цієї діяльності;

дані про наявність рахунків у банках та інших фінансових установах із зазначенням інформації щодо надання повідомлення про їх відкриття (закриття), про ліцензії НБУ;

інформація про попередню документальну планову перевірку із зазначенням найменування податкового органу, що проводив перевірку, дати та номера акта перевірки, періоду перевірки (установлені порушення та вжиті заходи щодо усунення виявлених недоліків);

інформація про документи, які використані при перевірці, згруповані за типами (вказати період охоплення їх перевіркою та метод – суцільний, вибірковий);

перелік комп’ютерних автоматизованих інформаційних систем, інформація яких використана під час перевірки;

інформація про зустрічні звірки;

інформація про наявність у платника податків засобів виробництва та транспортних засобів, які використовуються (знаходяться у платника податків з метою використання) у процесі здійснення діяльності, в тому числі орендованих, товарно-матеріальних цінностей, коштів на розрахункових рахунках;

інформація про проведені обстеження приміщень, територій (крім житла громадян), що використовуються для одержання доходів чи пов’язані з утриманням об’єктів оподаткування, в тому числі зняття залишків товарно-матеріальних цінностей, готівки.

Результати документальної перевірки дотримання податкового законодавства групуються за окремими видами податків і зборів та у розрізі податкових періодів. У цій частині акта (довідки) перевірки відображаються задекларовані платником податків у податковій та іншій звітності показники, результати перевірки цих показників та робиться відповідний запис щодо встановлення або невстановлення порушень. При цьому до акта (довідки) перевірки додаються відповідні аналітичні таблиці.

Крім того, наводяться дані про наявність та результати перевірки пільг, наданих відповідно до законів (код пільги, на яку суму і на який податок отримано пільги з розбивкою за роками в межах звітних періодів, що перевіряються).

У разі встановлення перевіркою порушень податкового законодавства за кожним відображеним в акті фактом порушення необхідно:

чітко викласти зміст порушення з посиланням на конкретні пункти і статті законодавчих актів, що порушені платником податків, зазначити період (місяць, квартал, рік) діяльності платника податків та операцію, в результаті якої здійснено це порушення, при цьому додати до акта письмові пояснення платника податків або його законних представників щодо встановлених порушень;

зазначити первинні документи, на підставі яких вчинено записи з обліку, та інші документи, пов’язані з обчисленням і сплатою податків і зборів, та докази, що підтверджують наявність факту порушення;

у разі відсутності первинних документів або ненадання їх чи інших документів, що підтверджують факт порушення, зазначити інші докази, що достовірно підтверджують наявність факту порушення;

у разі відмови платника податків або його законних представників надати копії документів посадовій (службовій) особі органу державної податкової служби така особа складає акт у довільній формі, що засвідчує факт відмови, із зазначенням прізвища, імені, по батькові платника податків (його законного представника) та переліку документів, які йому запропоновано подати, факт про складання такого акта відображається в акті документальної перевірки;

у разі надання платником податків або його законними представниками посадовим (службовим) особам органу державної податкової служби письмових пояснень щодо встановлених порушень податкового законодавства та/або причин ненадання первинних та інших документів, що підтверджують встановлені порушення, або їх копій факти про надання таких пояснень необхідно відобразити в акті.

Виявлені факти однотипних порушень та порушень, які повторюються, групуються у відомості або таблиці, що додаються до акта. Зазначені відомості або таблиці повинні містити повний перелік однотипних порушень податкового законодавства із зазначенням звітного періоду, до якого вони відносяться (назви, дати і номера документа, відповідно до якого здійснено операцію, суті операції, а також посилання на норматив-но-правові акти, їх пункти і статті, положення яких порушені). Зазначені додатки повинні бути підписані посадовою (службовою) особою органу державної податкової служби, а також платником податків або його законними представниками.

У випадках відсутності ведення обліку даний факт фіксується в описовій частині акта.

Результати документальної перевірки з питань дотримання вимог валютного законодавства, законодавства у сфері запобігання та протидії легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом, або фінансуванню тероризму та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на органи державної податкової служби, оформляються аналогічно оформленню результатів перевірки з питань дотримання вимог податкового законодавства.

В разі встановлення порушення у сфері зовнішньоекономічної діяльності (ЗЕД) необхідно відобразити такі відомості, як: номер, дата зовнішньо-економічного договору (контракту) та його сума; у разі необхідності реєстрації договору (контракту) в центральному органі виконавчої влади з питань економічної політики: номер та дата його реєстрації, країна нерезидента, який є стороною зовнішньоекономічного договору (контракту), найменування фінансової установи нерезидента, через яку здійснюються розрахунки за договором (контрактом), найменування фінансової установи резидента, через яку здійснюються розрахунки за договором (контрактом), номенклатура товарів договору (контракту) згідно з кодами Української класифікації товарів ЗЕД, сума простроченої заборгованості, що виникла при виконанні договору (контракту).

У висновку акта (довідки) документальної перевірки зазначаються:

узагальнений опис виявлених перевіркою порушень податкового, валютного та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на податковий органи, з посиланням на підпункти, пункти, статті законодавчих актів або загальний висновок щодо відсутності порушень;

виявлені порушення податкового та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на органи державної податкової служби, відображаються у гривнях у розрізі податків і зборів з розбивкою за роками та податковими періодами в межах періоду, що перевіряється.

В акті не допускається визначення виду і розміру штрафних (фінансових) санкцій за встановлені порушення. У разі отримання під час перевірки копій документів, які підтверджують факт виявленого порушення, про це робиться запис із відображенням підстав для отримання.

Відображається кількість складених примірників акта (довідки) перевірки та відмітка про вручення одного примірника платнику податків або його законному представнику.

Залежно від діяльності платника податків та результатів перевірки до інформативних додатків належать:

затверджений керівником (заступником керівника) органу державної податкової служби та підписаний начальником відділу (управління) працівника, що очолює перевірку, план перевірки платника податків;

відомості або таблиці, в яких згруповані факти однотипних порушень та порушень, що повторюються;

розрахунки донарахованих (зменшених) сум податків та зборів, а також розрахунки зменшення від’ємного значення об’єкта оподаткування податком на доходи фізичних осіб, зменшення (збільшення) заявленої до відшкодування з бюджету суми ПДВ, зменшення від’ємного значення суми ПДВ у розрізі податкових періодів;

пояснення, зауваження або заперечення платника податків або його законних представників щодо виявлених порушень або з інших питань, що виникли під час перевірки;

інші матеріали, що підтверджують наявність фактів порушень податкового, валютного та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на органи державної податкової служби;

копії матеріалів (описи, відомості, протоколи тощо) про результати проведених обстежень.

матеріали зустрічних звірок, реєстри, в яких зазначається інформація про надіслані запити на їх проведення до інших органів державної податкової служби та отримані відповіді;

завірені в установленому законодавством порядку копії документів, що підтверджують наявність фактів порушень податкового, валютного та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на органи державної податкової служби, у випадку їх отримання;

опис отриманих копій документів;

дані про виконання зовнішньоекономічних договорів (контрактів); інші матеріали, що мають значення для прийняття податкового повідомлення-рішення за результатами перевірки та вжиття інших заходів.

**Тема 8. Організація перевірки податку на додану вартість**

План

8.1. Перевірка на етапі прийняття декларації

8.2. Камеральна податкова перевірка

8.3. Документальна невиїзна перевірка

8.4. Позапланова податкова перевірка

8.5. Перевірка правильності сум ПДВ, заявлених до відшкодування

**8.1. Перевірка на етапі прийняття декларації**

Порядок здійснення податкових перевірок з податку на додану вартість регламентується наказом Міністерства фінансів України «Про затвердження Порядку оформлення результатів документальних перевірок дотримання законодавства України з питань державної митної справи, податкового, валютного та іншого законодавства платниками податків - юридичними особами та їх відокремленими підрозділами» від 20.08.2015 р. №727.

Проведенню камеральної перевірки податкової декларації з ПДВ повинен передувати доперевірочний аналіз, сутність якого полягає в тому, що інспектор підрозділу адміністрування ПДВ вивчає:

матеріали реєстраційної справи, інформацію щодо статутних даних суб'єкта господарювання;

інформацію щодо розміру вартості власних основних фондів платника, чисельності трудових ресурсів та іншу інформацію щодо господарської й фінансової діяльності платника;

історію платника, його податкову поведінку, результати перевірок;

наявність господарських операцій у складі інформаційних баз.

Перш за все, вивченню підлягають статутні дані суб'єктів господарської діяльності, склад засновників та співзасновників, їх зміна. Одночасно з цим розглядаються розмір та зміни статутного фонду. Якщо відбулися інші зміни, відображені в установчих документах, то аналізуються вплив таких змін на базу оподаткування, необхідність відображення їх у декларації.

За наявності таких змін необхідно проінформувати підрозділи аудиту з метою з'ясування: яким чином вони відбувалися (продаж частки чи в цілому корпоративних прав, матеріальних чи нематеріальних активів тощо) та за якою формою розрахунків; чи задекларовані такі операції.

Крім того, необхідно ознайомитись із видами діяльності суб'єкта господарювання, порівнявши їх з даними статистичної довідки, перевірити, чи не здійснює цей суб'єкт операції, на проведення яких необхідно мати відповідний дозвіл (ліцензію).

Необхідно звернути увагу на ритмічність діяльності суб'єкта господарської діяльності, динаміку обсягів продажу товарів (послуг), порівняти їх з розмірами задекларованих сум до сплати чи відшкодування, якщо мають місце відхилення, то встановити причини їх причини.

На етапі приймання податкової звітності з ПДВ здійснюється візуальний контроль поданого документа, під час якого перевіряється:

реєстрація суб'єкта господарювання платником ПДВ;

чинність форми податкової звітності з ПДВ;

заповнення документів податкової звітності, що подаються на паперових носіях засобами, які забезпечують збереження цих записів протягом установленого терміну зберігання звітності (чорнилом, пастою кулькових ручок, за допомогою друкарських машинок, принтерів, засобів механізації тощо);

відсутність підчисток, помарок, малопомітних виправлень;

повнота заповнення, а саме: наявність обов'язкових додатків, обов'язкових реквізитів, передбачених формою відміток;

наявність прочерків у рядках, у яких відсутні цифрові показники;

наявність підписів відповідних посадових осіб;

скріплення печаткою платника податків.

Документи, за результатами візуального контролю яких виявлено недоліки в оформленні, не визнаються як податкова декларація з ПДВ. Працівником підрозділу ведення та захисту податкової звітності звітність приймається і пропонується платнику ПДВ доопрацювати подані документи, враховуючи виявлені недоліки.

Документи, не визнані як податкова декларація з ПДВ, реєструються в електронній базі податкової звітності платника ПДВ у триденний термін від дня їх отримання (але не пізніше наступного дня від граничного терміну подання звітності). Працівником підрозділу ведення та захисту податкової звітності надсилається повідомлення про невизнання органом ДПС декларації як податкової із зазначенням підстав та пропозицією надати податкову звітність, оформлену належним чином.

В електронній базі документи, не визнані як податкова звітність, реєструються та отримують статус «До відома», в коментарях проставляється реєстраційний номер повідомлення (про невизнання органом ДПС поданого документа як податкової звітності) та дата його відправки.

У разі якщо за результатами візуального контролю податкової звітності з ПДВ недоліків у її оформленні не встановлено, така звітність реєструється як податкова звітність, що вважається прийнятою і підлягає подальшій обробці.

Після введення інформації податкової звітності з ПДВ до електронної бази податкової звітності органу ДПС працівником підрозділу ведення та захисту податкової звітності проводиться:

автоматизована перевірка документів податкової звітності автоматично засобами «Бест-Звіт» (протягом З календарних днів після граничного терміну подання – декларації з ПДВ, на наступний день після приймання – уточнюючі розрахунки);

верифікація даних податкової звітності, наданої платниками ПДВ на паперових носіях;

передача інформації податкової звітності з ПДВ до центральної бази даних податкової звітності державної податкової служби щоденно (в міру обробки документів).

Підрозділи ведення та захисту податкової звітності на наступний день після проведення автоматизованої перевірки податкової звітності з податку на додану вартість передають до підрозділів оподаткування юридичних, фізичних осіб реєстри поданої податкової звітності з податку на додану вартість. Такі реєстри містять результати проведеного автоматизованого контролю кожного пакета звітності.

У складі автоматизованого контролю здійснюється перевірка та присвоюються коди помилок, визначені технічним завданням:

визначення підсумкових рядків кожного розділу декларації з ПДВ та кожного додатка;

перенесення підсумкових сум з додатків до рядків податкової декларації з ПДВ;

співставлення даних податкової звітності з ПДВ з інформацією з інших джерел, а саме: інформації розділу II Розшифровки податкових зобов'язань та податкового кредиту в розрізі контрагентів, Розрахунку коригування сум ПДВ до податкової декларації з податку на додану вартість з даними Реєстру платників ПДВ.

Копії реєстрів поданої податкової звітності з податку на додану вартість із заявленими до бюджетного відшкодування сумами ПДВ, переданих до підрозділів оподаткування юридичних, фізичних осіб, підрозділом ведення та захисту податкової звітності в той же день передаються до підрозділів податкової міліції.

Підрозділи ведення та захисту податкової звітності на наступний день після настання граничних термінів подання податкових декларацій з податку на додану вартість передають до підрозділів оподаткування юридичних, фізичних осіб та податкової міліції реєстри неподаної податкової звітності з податку на додану вартість. Результати автоматизованого співставлення даних податкової звітності з податку на додану вартість та проведений за ними розподіл платників ПДВ за категоріями враховуються при визначенні категорії уваги суб'єкта господарювання. Обробка системою автоматизованого співставлення податкових зобов'язань та податкового кредиту в розрізі контрагентів на рівні ДПАУ проводиться щоденно.

**8.2. Камеральна податкова перевірка**

Податкові декларації з податку на додану вартість підлягають обов'язковій камеральній податковій перевірці працівниками підрозділів оподаткування юридичних, фізичних осіб протягом 30 днів, наступних за останнім днем граничного строку подання звітної податкової декларації до органу ДПС або днем фактичного подання уточнюючого розрахунку.

З метою посилення контролю за правомірністю декларування сум бюджетного відшкодування ПДВ проводиться первинний автоматизований розподіл податкових декларацій та розрахунків з податку на додану вартість на групи за такими однорідними ознаками, як:

податкові декларації та розрахунки з податку на додану вартість суб'єктів господарювання, які декларують від'ємне значення різниці між сумою податкового зобов'язання та сумою податкового кредиту з ПДВ та/або заявляють суму бюджетного відшкодування ПДВ;

податкові декларації та розрахунки з ПДВ суб'єктів господарювання, які не декларують від'ємне значення різниці між сумою податкового зобов'язання та сумою податкового кредиту з ПДВ та/або не заявляють суму бюджетного відшкодування податку на додану вартість.

Камеральна перевірка податкових декларацій і розрахунків здійснюється безпосередньо у державній податковій інспекції.

Метою проведення камеральної перевірки податкової звітності є виявлення й упередження на першому етапі можливих порушень податкового законодавства за рахунок застосування окремих методів контролю та аналізу діяльності суб'єктів господарювання.

Основними завданнями камеральної перевірки є:

перевірка своєчасності надання звітності до органу ДПС;

логічний контроль, тобто перевірка логічного зв'язку між окремими звітними і розрахунковими показниками, порівняння звітних показників з показниками попереднього звітного періоду;

перевірка обґрунтованості застосування ставок податку і податкових пільг, правильності відображення показників, необхідних для обчислення бази оподаткування, тобто виявлення методологічних помилок;

перевірка узгодженості показників, що повторюються в податкових деклараціях і розрахунках;

співставлення даних податкової звітності з ПДВ з інформацією, отриманою від митних органів та інших джерел; попередня оцінка податкових декларацій і розрахунків щодо достовірності окремих звітних показників, наявності сумнівних фактів або невідповідностей, що вказують на можливі порушення податкового законодавства.

Перевірка податкових декларацій з податку на додану вартість, отриманих органами державної податкової служби за відповідний звітний період, здійснюється у три етапи:

до приймання звітності – узагальнення інформації щодо можливих податкових ризиків платника податку на додану вартість, тобто вивчення наявної в органах державної податкової служби інформації з інших джерел;

під час приймання звітності – безпосереднє проведення камеральної перевірки;

після приймання звітності – формування обґрунтованих висновків та відповідна передача їх до підрозділів податкового контролю юридичних осіб, відділів контрольно-перевірочної роботи підрозділів оподаткування фізичних осіб та податкової міліції із застосуванням системи подвійного контролю.

При проведенні камеральної перевірки декларації інспектором додатково використовуються:

декларації з цього податку за попередні звітні періоди (за 12 місяців) з урахуванням наявних уточнених розрахунків;

журнал обліку податкових векселів як на паперових носіях, так і в електронному вигляді;

податкові декларації з податку на прибуток (щоквартально) чи податку з доходів фізичних осіб (щоквартально);

декларація з єдиного податку суб'єктом малого підприємництва;

декларація з акцизного податку, плати на землю, інших податків та зборів;

звіти про використання реєстраторів розрахункових операцій та книги обліку розрахункових операцій;

дані підрозділу примусового стягнення щодо обсягу податкового боргу та можливих форм його погашення (за наявності такого).

При камеральній перевірці декларації проводяться її арифметична та методологічна перевірки, перевіряються наявність і правильність заповнення всіх додатків, які необхідно було подати платнику разом з цією декларацією, відповідність суми податкового зобов'язання, задекларованого платником до сплати в бюджет чи до відшкодування з бюджету, поданим розрахункам. Основними напрямками податкової перевірки є:

1. Дотримання строків подання податкової декларації.

2. Правильність вибору форми декларації. Платники податку, в яких згідно з чинним законодавством суми ПДВ повністю залишаються у їх розпорядженні для цільового використання або спрямовуються виключно для виплати дотацій сільськогосподарським товаровиробникам, подають податкову декларацію з ПДВ (скорочену).

3. Перевірка відповідності між заповненням окремих рядків декларації та поданням певних документів.

4. Причини коригування податкових зобов'язань та податкового кредиту.

5. Методологічна перевірка.

За результатами аналізу одержаної звітності проводиться розподіл платників податку за трьома категоріями уваги:

сумлінні платники податків, платники податків помірного ризику, платники податків високого ризику.

За однорідними ознаками платники податків високого ризику поділяються на такі підкатегорії:

1) платники реального сектору економіки, які мінімізують податкові зобов'язання шляхом використання в ланцюгу постачання чи придбання послуг вигодоформуючих суб'єктів, тобто потенційно мають резерви для збільшення надходжень до бюджету.

При віднесенні платника податку до цієї категорії визначальними є такі фактори:

високий рівень значення фіскальної важливості, але рівень визначення податкового зобов'язання до сплати до бюджету (податкове навантаження) є середнім чи нижчим від середнього по галузі;

факти здійснення господарської діяльності, наявність основних виробничих фондів, достатня кількість трудових ресурсів для здійснення такої діяльності;

ймовірне використання схем ухилення від оподаткування (в ланцюгах постачання та придбання товарів наявні вигодотранспортуючі та вигодоформуючі суб'єкти);

2) вигодоформуючі та вигодотранспортуючі суб'єкти господарювання. Визначальними факторами при віднесенні платника податку до цієї категорії є:

високий рівень значення фіскальної важливості, але рівень сплати податків і зборів (обов'язкових платежів) до бюджетів та державних цільових фондів у групі (галузі) є нульовим або значно меншим за середні показники;

відсутність (недостатність) основних виробничих фондів чи недостатня кількість трудових ресурсів для здійснення такої діяльності;

наявність ознак серйозних порушень податкового законодавства, на які вказують фактори ризику;

наявність ризику здійснення нереальних (удаваних) операцій з наданням послуг із безпідставного формування податкового кредиту третім особам

Податкова звітність, яка прийнята відповідним підрозділом та пройшла арифметичний контроль без помилок та з урахуванням автоматичного розподілу платників ПДВ за системою податкових ризиків, підлягає опрацюванню відповідно до категорії уваги платників.

Щодо сумлінних платників (категорія уваги 1) та платників податків помірного ризику (категорія уваги 2) проводиться методологічний контроль поданої звітності та за відсутності можливих податкових ризиків здійснюється моніторинг сплати задекларованих сум.

Якщо за результатами камеральної перевірки податкової декларації з урахуванням результатів автоматизованого співставлення даних додатка Д5 до декларації з ПДВ порушень не виявлено, то висновок про віднесення платника до відповідної категорії уваги робиться у розділі IV податкової декларації (проставляється відмітка "порушень (помилок) не виявлено".

Якщо за результатами камеральної перевірки виявлені порушення (помилки), працівник підрозділу оподаткування юридичних (фізичних) осіб запрошує платника ПДВ для складання акта документальної невиїзної (камеральної) перевірки податкової декларації з ПДВ.

У разі якщо звітність сумлінного платника (категорія уваги 1) або платника податків помірного ризику (категорія уваги 2) за результатами системи автоматизованого співставлення даних додатка Д5 до декларації з ПДВ віднесено до другої категорії, то проводиться невиїзна документальна перевірка.

У разі наявності ризику здійснення платниками податків, віднесеними до 2 категорії уваги, нереальних (удаваних) операцій проводиться моніторинг показників діяльності такого платника та за необхідності передаються матеріали до підрозділу податкової міліції.

За платниками реального сектору економіки, віднесених до 3 категорії уваги, здійснюється попередня оцінка достовірності окремих звітних показників, відпрацьовуються дані системи автоматизованого співставлення даних додатка Д5 до декларації з ПДВ, системи ризиків щодо наявності сумнівних фактів або невідповідностей, що вказують на можливі порушення податкового законодавства, шляхом формування ймовірної схеми ухилення від оподаткування.

**8.3. Документальна невиїзна перевірка**

Документальна невиїзна перевірка податкової звітності з податку на додану вартість триває протягом 30 днів від дати віднесення платника до 2 категорії за результатами автоматизованого співставлення.

При цій перевірці доцільно виявити податкову звітність, яка містить технічні помилки, допущені працівниками органу податкової служби при прийомі та введенні показників до бази податкової звітності.

Під час проведення документальної невиїзної перевірки працівники підрозділів оподаткування юридичних, фізичних осіб мають право: одержувати від платників податків пояснення з питань, що виникають під час перевірок;

запрошувати платників податків або їх представників для перевірки правильності нарахування та своєчасності сплати податків і зборів (обов'язкових платежів) такими платниками податків;

вимагати від платників податків, діяльність яких перевіряється, усунення виявлених порушень податкового законодавства. Першочерговому відпрацюванню підлягають платники, які вірогідно сформували податковий кредит від вигодоформуючих суб'єктів, та платники, які занизили податкові зобов'язання і є вірогідними вигодоформуючими суб'єктами

Якщо під час перевірки встановлено факт включення платником ПДВ (одержувачем) суми ПДВ до податкового кредиту на підставі документів, виписаних суб'єктами господарювання, що не зареєстровані як платники ПДВ або щодо яких анульоване Свідоцтво про реєстрацію платника ПДВ, податкові органи звертаються до такого платника ПДВ із запитом у письмовій формі про надання пояснення та їх документальне підтвердження щодо його правовідносин з таким контрагентом.

На підставі отриманих від платника ПДВ (одержувача) пояснень та інформації з реєстру платників ПДВ щодо анулювання Свідоцтва про реєстрацію платника ПДВ або відсутності реєстрації платника ПДВ складається акт документальної невиїзної перевірки податкової декларації з ПДВ та приймається повідомлення-рішення.

У разі встановлення за результатами перевірки на підставі наданих платником ПДВ (одержувачем) документів фактичного здійснення господарської операції із суб'єктом господарювання, не зареєстрованим як платник ПДВ (постачальником), вказана інформація направляється на наступний день до органу ДПС, у якому перебуває на обліку суб'єкт господарювання, що не зареєстрований як платник ПДВ (постачальник), для проведення перевірки (документальної невиїзної, виїзної позапланової).

У разі неотримання пояснень протягом десяти робочих днів з дня отримання запиту платником ПДВ (одержувачем) працівник підрозділу оподаткування юридичних, фізичних осіб передає перелік таких платників до підрозділу податкової міліції з наданням інформації про вжиті заходи (телефонний дзвінок, направлений запит тощо).

Податкові органи мають право звернутися до особи, яка не зареєстрована як платник ПДВ (постачальник), із запитом у письмовій формі про надання пояснення та їх документальне підтвердження щодо правомірності нереєстрації такого суб'єкта як платника ПДВ.

У разі встановлення працівником підрозділу оподаткування юридичних, фізичних осіб на підставі поданих документів суб'єктом господарювання, що не зареєстрований як платник ПДВ (постачальником), що такий суб'єкт господарювання зобов'язаний зареєструватися як платник ПДВ, складається акт документальної невиїзної (камеральної) перевірки податкової декларації з податку на додану вартість

Податкові органи мають право звернутися в письмовій формі до особи платника ПДВ (постачальника), що не подає податкову звітність, та органу ДПС, на обліку якого знаходиться платник ПДВ (одержувач), з метою одержання пояснення та документального підтвердження щодо здійснення господарських операцій постачання товарів, послуг та правомірності формування податкового кредиту платником ПДВ (одержувачем).

Якщо платник ПДВ (постачальник) не подає податкову звітність та пояснення на звернення органу ДПС протягом десяти робочих днів з дня отримання запиту платником ПДВ, податкові органи:

складають акт про неподання податкової декларації з ПДВ та готують матеріали для прийняття повідомлення-рішення;

передають перелік таких платників до підрозділу податкової міліції з наданням інформації про вжиті заходи (телефонний дзвінок, направлений запит тощо). Якщо за наслідками проведеної роботи платником ПДВ (постачальником) подано податкову звітність чи органом ДПС здійснено донарахування податкових зобов'язань, у результаті чого автоматизована перевірка розшифровок податкової звітності підтверджує правомірність формування податкового кредиту платником ПДВ (одержувачем), а також за результатами камеральної перевірки порушень (помилок) не виявлено, робиться відповідний запис у розділі IV декларації.

Якщо за результатами камеральної перевірки виявлені порушення (помилки), податкові органи запрошують платника ПДВ для складання акта документальної невиїзної (камеральної) перевірки податкової декларації з ПДВ та направляють йому повідомлення-рішення.

У разі самостійного виявлення платником ПДВ помилки у показниках поданої ним податкової звітності з ПДВ такий платник ПДВ подає уточнюючий розрахунок відповідно до вимог законодавства.

У разі виявлення помилок у показниках поданої податкової звітності з ПДВ складається акт документальної невиїзної (камеральної) перевірки податкової декларації з ПДВ та направляється повідомлення-рішення.

У разі неотримання пояснень від платника податків на звернення органу ДПС (неможливість виявлення помилки в показниках поданої звітності з ПДВ) ця інформація передається до підрозділу податкової міліції.

У разі неможливості усунення за результатами документальної невиїзної перевірки розбіжностей складається висновок, який передається до підрозділу податкового контролю юридичних осіб, відділу контроль-но-перевірочної роботи підрозділу оподаткування фізичних осіб для організації проведення документальних перевірок та до підрозділу податкової міліції – для оперативного супроводження таких платників.

**8.4. Позапланова податкова перевірка**

Позапланова виїзна перевірка проводиться протягом 30 календарних днів після проведення камеральної податкової перевірки.

Підрозділами податкового контролю юридичних осіб (оподаткування фізичних осіб) першочергово вживаються заходи для опрацювання обсягів розбіжностей у показниках податкових зобов'язань та податкового кредиту з ПДВ підприємств-контрагентів у сумі понад 1 млн грн (для суб'єктів господарювання – фізичних осіб – понад 100 тис. грн) шляхом організації та проведення позапланових виїзних або невиїзних документальних перевірок платників.

Розбіжності у показниках ПДВ у сумі менше 1 млн грн для юридич-них осіб (менше 100 тис. грн – для суб'єктів господарювання – фізичних осіб) опрацьовуються під час проведення планових виїзних перевірок, позапланових виїзних перевірок за всіма видами зобов'язань, а також позапланових виїзних перевірок з питань достовірності нарахування бюджетного відшкодування ПДВ.

У разі встановлення при проведенні позапланової перевірки, що платник ПДВ (одержувач) мав правові зв'язки (укладав господарські договори) із суб'єктами господарювання, які не зареєстровані як платники ПДВ або щодо яких анульоване Свідоцтво про реєстрацію платника ПДВ, та наявності інформації в реєстрі платників податку ПДВ щодо анулювання Свідоцтва про реєстрацію платника ПДВ або про відсутність реєстрації платника ПДВ працівники підрозділів податкового контролю, оподаткування фізичних осіб складають акт виїзної позапланової перевірки, в якому зазначають про порушення, та приймають повідомлення-рішення.

У разі встановлення при проведенні позапланової перевірки, що суб'єкти господарювання, які не зареєстровані як платники ПДВ або щодо яких анульоване Свідоцтво про реєстрацію платника податку на додану вартість, зобов'язані зареєструватися як платники податку на додану вартість, працівники підрозділів податкового контролю, оподаткування фізичних осіб складають акт виїзної позапланової перевірки, в якому зазначається про порушення, та приймають повідомлення-рішення.

При неможливісті проведення перевірок декларацій повідомляється підрозділ оподаткування юридичних осіб. Для відпрацювання інформації щодо таких платників (постачальників, покупців) податковим органом вживаються заходи щодо розкриття банківської таємниці, отримання інформації про реєстрацію прав власності на об'єкти нерухомого майна, наявність транспортних засобів, земельних ділянок, що належать такому платнику, тощо.

Перелік контрагентів такого платника (постачальника, одержувача) визначається за даними системи автоматизованого співставлення податкових зобов'язань і податкового кредиту та за результатами розкриття банківської таємниці.

До податкових органів за основним місцем обліку контрагентів протягом десяти календарних днів після проведення перевірки такого платника (постачальника, одержувача) направляються такі документи: інформація щодо декларування платником звітних показників за період діяльності, копії установчих документів, отримані пояснення відповідальних осіб та засновників платника стосовно їх причетності до діяльності платника, інша інформація, отримана в межах проведених контрольно-перевірочних заходів.

При проведенні перевірки платника ПДВ (одержувача) формується перелік проведених господарських операцій з товаром (послугами), які були предметом укладених договорів, та встановлюється правомірність /неправомірність формування податкового кредиту.

При проведенні податкової перевірки платника ПДВ (постачальника) досліджуються питання відображення в обліку проведених господарських операцій та визначається необхідність донарахування податкових зобов'язань.

Органи ДПС, на обліку яких знаходяться контрагенти, проводять аналіз отриманої інформації та обмінюються його результатами для співставлення даних і за необхідності вжиття заходів щодо завершення перевірки з метою зменшення суми податкового кредиту та/або донарахування суми податкових зобов'язань.

Копії акта (довідки), складеного за результатами перевірки, направляються до органу ДПС, який здійснює облік контрагента суб'єкта господарювання, що перевірявся. При проведенні перевірки для збору доказової бази щодо нікчемності вчинених правочинів (договорів, що суперечать інтересам держави і суспільства) доцільно досліджувати таку інформацію: можливість чи неможливість фактичного здійснення платником ПДВ господарських операцій з урахуванням часу, оперативності проведення операцій, місцезнаходження майна, віддаленості контрагентів один від одного або обсягу матеріальних ресурсів, економічно необхідних для виробництва товарів, виконання робіт або надання послуг;

виявлення ведення обліку для цілей оподаткування тільки тих господарських операцій, які безпосередньо пов'язані з виникненням податкової вигоди, якщо для даного виду діяльності також потрібне здійснення й облік інших господарських операцій;

здійснення операцій з товаром, що не вироблявся або не міг бути вироблений в обсязі, зазначеному платником ПДВ у документах обліку;

наявність чи відсутність необхідних умов для досягнення результатів відповідної господарської, економічної діяльності в разі відсутності управлінського або технічного персоналу, основних фондів, виробничих активів, складських приміщень, транспортних засобів;

іншу інформацію, яка доводить, що відомості документів обліку (податкових накладних) не відповідають дійсності.

При проведенні перевірки встановлюються та документуються факти, які свідчать про діяльність платника ПДВ з метою отримання податкової вигоди (безтоварність операції, здійснення господарських операцій з метою одержання відшкодування податку на додану вартість, звільнення від оподаткування, зменшення бази та ставки оподаткування, одержання права на залік тощо), для цілей оподаткування операції враховані платником ПДВ не відповідно до їх дійсного економічного змісту або враховані операції, не обумовлені розумними економічними або іншими причинами, або така податкова вигода виникає не у зв'язку із здійсненням реальної господарської діяльності.

При встановленні вказаних обставин при проведенні позапланової виїзної перевірки та отриманні інформації від підрозділів податкової міліції, погашення прострочених податкових зобов'язань, про відсутність платника ПДВ за вказаними в реєстраційних документах адресами, розпочату процедуру банкрутства (доведення до банкрутства), припинення юридичної особи (визнані установчі, реєстраційні документи недійсні), порушення стосовно посадових осіб суб'єкта господарювання (або за фактом скоєння злочину) кримінальної справи працівники підрозділів податкового контролю, оподаткування фізичних осіб складають акт позапланової виїзної перевірки, в якому зазначають, що вказаний договір суперечить інтересам держави та суспільства і є нікчемним. Копія такого акта направляється до підрозділу податкової міліції.

При виявленні договору, що суперечить інтересам держави та суспільства і є нікчемним, з'ясовується факт подальшого використання платником ПДВ (одержувачем) у господарській діяльності товару, який був предметом зазначеного договору, встановлюється платник ПДВ – наступний покупець вказаного товару. Інформація про виявлену нікчемність направляється до органу ДПС, у якому такий платник обліковується, з метою визначення підстав визнання договору, укладеного між другою парою контрагентів, нікчемним та відповідно зменшення суми податкового кредиту. Такі дії вчиняються за ланцюгом придбання товару, який був предметом договору, виявленого нікчемним, до платника ПДВ, що має достатні активи для сплати податкових зобов'язань.

Підрозділи податкового контролю, оподаткування фізичних осіб відповідно до інформації про рух товару проводять перевірки з цього питання. Результатом таких перевірок є виявлення нікчемності таких господарських зв'язків за ланцюгом до платника ПДВ, що має достатні активи для сплати податкових зобов'язань, складання акта позапланової виїзної перевірки та прийняття відповідного повідомлення-рішення.

**8.5. Перевірка правильності сум ПДВ, заявлених до відшкодування**

Підрозділи ведення та захисту податкової звітності не пізніше граничного терміну подання податкової звітності передають декларації з ПДВ із заявленими сумами бюджетного відшкодування ПДВ до підрозділів, що забезпечують контроль за правомірністю відшкодування ПДВ у частині адміністрування податку, реєстри таких декларацій (як основних, так і уточнюючих) з додатками та декларації (як основні, так і уточнюючі) з додатками в разі їх надходження до органів державної податкової служби від платників податку на паперових носіях.

Перелік відібраних для відпрацювання декларацій з ПДВ службовою запискою надається до підрозділів оподаткування юридичних осіб упродовж 15 календарних днів, наступних за граничним терміном подання податкової декларації платника;

3) під час прийняття рішень, що передують відшкодуванню ПДВ з бюджету, надають обґрунтовані зауваження стосовно такого відшкодування (в разі їх наявності);

4) беруть участь у проведенні документальних перевірок у разі, якщо такі перевірки пов’язані з веденням оперативно-розшукових справ або розслідуванням кримінальних справ, порушених стосовно таких платників податків (посадових осіб платників), що знаходяться в їх провадженні;

5) за виявленими під час опрацювання порушеннями податкового законодавства, за які передбачено кримінальну відповідальність, приймають рішення у порядку ст. 97 Кримінально кодексу України;

6) за відібраними для відпрацювання деклараціями з ПДВ погоджують відшкодування ПДВ з бюджету шляхом підписання довідок А1, А2.

Зареєстровані у податковій інспекції декларації із заявленими сумами бюджетного відшкодування ПДВ підлягають обов’язковій камеральній перевірці, яка проводиться:

упродовж 20 календарних днів, наступних за граничним терміном подання податкової декларації платника, яка підлягає першочерговому відпрацюванню (відповідно до абзацу другого пункту 200.18 статті 200 Податкового кодексу);

упродовж 30 календарних днів, що настають за граничним терміном подання податкової декларації платника, яка не підпадає під критерії (відповідно до пункту 200.11 статті 200 Податкового кодексу).

Камеральній перевірці достовірності нарахування суми бюджетного відшкодування ПДВ може передувати документальна позапланова невиїзна перевірка законності декларування від’ємного значення об’єкта оподаткування (податку на додану вартість) у попередніх звітних періодах, яке становить більше 100 тис. грн, проведена відповідно до статті 79, підпункту 78.1.8 пункту 78.1 статті 78 Податкового кодексу.

Основними завданнями камеральної перевірки є опрацювання декларацій платників за такими напрямами:

перевірка на наявність арифметичних або логічних помилок у декларації, в частині відображення збільшення або зменшення залишку від’ємного значення, який після бюджетного відшкодування включається до складу податкового кредиту наступного податкового періоду за результатами камеральної чи документальної перевірки, проведеної органом державної податкової служби;

дослідження питання наявності у платника права на отримання бюджетного відшкодування ПДВ з урахуванням вимог статті 200 ПКУ, в тому числі достовірності проведених операцій з поставки товарів (послуг), зокрема, за наявності операцій з купівлі-продажу товарно-матеріальних цінностей у одного і того ж контрагента;

аналіз результатів звірки даних декларації з ПДВ з даними декларації з податку на прибуток підприємства за відповідні звітні періоди, врахування результатів контролю за справлянням податку на прибуток;

звірка даних декларації з наявними в податкових органах інформаційними базами даних та з’ясування достовірності здійснення операцій з імпорту/експорту товарів, аналіз даних вантажних митних декларацій;

вивчення обставин виникнення або стану усунення виявлених розбіжностей (заниження податкових зобов’язань, завищення податкового кредиту) у податкових періодах, починаючи з періоду виникнення від’ємного значення;

побудова ймовірних схем залучення платником до ланцюгів постачання ризикових контрагентів (у разі їх виявлення впродовж терміну, визначеного для проведення камеральної перевірки), які при здійсненні оподатковуваних операцій не задекларували податкові зобов’язання з ПДВ або за якими на дату опрацювання наявна інформація щодо сумнівного податкового кредиту у ланцюгах постачання.

Результати камеральної перевірки оформляються:

довідкою в разі підтвердження правомірності заявленого бюджетного відшкодування ПДВ (у повному обсязі);

актом у разі:

– встановлення факту заниження податкових зобов’язань та/або завищення податкового кредиту та відповідно зменшення суми заявленого бюджетного відшкодування ПДВ (частково або на повну суму);

– відмови у наданні бюджетного відшкодування сум ПДВ (через недотримання вимог пункту 200.6 статті 200 Податкового кодексу);

довідкою у формі висновку – за платниками, відібраними для проведення документальної позапланової виїзної перевірки із переліку платників, за якими наявні достатні підстави для такої перевірки із зазначенням цих підстав.

Акт камеральної перевірки оформляється відповідно до вимог статті 86 ПКУ.

У разі якщо за результатами камеральної перевірки виявлено невідповідність суми бюджетного відшкодування сумі, заявленій у декларації з ПДВ, орган державної податкової служби надсилає платнику ПДВ податкове повідомлення-рішення.

На підтверджену до відшкодування суму ПДВ підрозділом, відповідальним за проведення перевірки, у двох примірниках складається довідка (А1, А2 відповідно) про підтвердження правомірності сум бюджетного відшкодування ПДВ за результатами камеральної перевірки, що реєструється в окремому журналі:

перший примірник довідки (А1, А2 відповідно) передається до підрозділів обліку та звітності для проведення підтвердження сум бюджетного відшкодування ПДВ у картках особових рахунків платників податку у день її складання (але не пізніше останнього робочого дня 20 (30)-денного терміну відповідно):

– 20-денного терміну від дня, наступного за днем граничного терміну подання податкової декларації платника, яка підлягає першочерговому відпрацюванню, у разі її складання (довідка А1 про підтвердження правомірності сум бюджетного відшкодування ПДВ за результатами камеральної перевірки декларації, яка підлягає першочерговому відпрацюванню);

– 30-денного терміну, встановленого для проведення перевірки податкової декларації платника, яка не підпадає під критерії, в разі її складання (довідка А2 про підтвердження правомірності сум бюджетного відшкодування ПДВ за результатами камеральної перевірки);

другий примірник довідки (А1, А2 відповідно) про підтвердження правомірності сум бюджетного відшкодування ПДВ за результатами камеральної перевірки знаходиться у матеріалах перевірки;

реєстр складених довідок про підтвердження правомірності нарахування сум бюджетного відшкодування ПДВ за результатами камеральних перевірок декларацій, отриманих у попередньому звітному періоді, не пізніше 25 числа кожного місяця передається до підрозділів податкового контролю юридичних осіб (підрозділів контрольно-перевірочної роботи фізичних осіб) для вирішення питання щодо включення таких суб’єктів господарювання до планів-графіків проведення планових виїзних перевірок.

Підрозділи обліку та звітності готують і надають органам Державного казначейства України висновки про суми відшкодування податку на додану вартість із урахуванням результатів перевірок:

протягом 3 робочих днів від дати надання довідок А1 про підтвердження правомірності сум бюджетного відшкодування ПДВ за результатами камеральної перевірки декларації, яка підлягає першочерговому відпрацюванню;

протягом 5 робочих днів від дати надання довідок А2 про підтвердження правомірності сум бюджетного відшкодування ПДВ за результатами камеральної або документальної позапланової виїзної перевірки декларацій, які не підпадають під критерії.

**Тема 9. Організація перевірки акцизного податку**

План

9.1. Камеральна (документальна невиїзна) податкова перевірка

9.2. Документальна виїзна податкова перевірка

**9.1. Камеральна (документальна невиїзна) податкова перевірка**

Порядок проведення камеральної податкової перевірки з акцизного податку затверджено Наказом Державної податкової адміністрації України від 7 червня 2011 року № 333.

Згідно з нормами цього Наказу під час прийняття податкової декларації перевіряється тільки наявність та достовірність заповнення всіх обов'язкових реквізитів платника.

Камеральну перевірку даних, заявлених у податковій звітності з акцизного податку, проводять протягом 15 календарних днів, наступних за останнім днем граничного строку подання декларації; протягом 15 календарних днів, наступних за днем отримання податкової звітності, що подана з порушенням граничного строку подання уточнюючих та звітних нових декларацій.

У разі встановлення неподання (несвоєчасного подання) звітності, посадовою особою податкового органу складається акт, у якому фіксується зміст порушення із зазначенням обґрунтування порушених нормативно-правових актів та конкретних пунктів і статей, при цьому обов'язково вказується граничний термін подання податкової звітності згідно з Податковим кодексом та дата фактичного отримання податковим органом декларації.

Якщо платником податку не подано в установлений законом строк декларацію, готується висновок відповідно до Методичних рекомендацій щодо порядку організації та проведення перевірок платників податків.

Під час перевірки декларації та додатків до неї необхідно визначити таке.

При перевірці розділу А декларації необхідно звірити відповідність даних журналу обліку погашення податкових векселів (податкових розписок), актів про фактично отриману кількість спирту, сплачених сум акцизного податку до придбання спирту етилового, втрат спирту при транспортуванні та в процесі виробництва готової продукції у межах затверджених норм (накази Держспецмонополії України від 10 лютого 2000 року № 14 «Про затвердження Норм природних втрат спирту етилового при зберіганні, переміщенні, транспортуванні залізничним, водним, автомобільним транспортом та Інструкції про порядок їх застосування», від 13 березня 2000 року № 25 «Про затвердження Інструкції про порядок застосування Норм гранично допустимих втрат спиртовмісних сировини і напівфабрикатів при транспортуванні, зберіганні та виробництві безалкогольної продукції та Інструкції про порядок застосування Норм втрат спирту етилового і готової продукції в лікеро-горілчаному виробництві», від 31 березня 2000 року № 30 «Про затвердження Норм втрат спирту і готової продукції в лікеро-горілчаному виробництві») та актів перевірок регіонального управління Департаменту контролю за виробництвом та обігом спирту, алкогольних напоїв і тютюнових виробів ДПА України щодо дотримання норм втрат спирту при транспортуванні та в процесі виробництва готової продукції

Якщо за результатами камеральної перевірки не встановлено порушень, робиться відповідна позначка в частині декларації, що заповнюється службовою особою податкового органу, яка проводила перевірку, ставиться її підпис, ініціали, прізвище та дата перевірки.

Якщо за наслідками перевірки та отриманої податкової інформації виявлено факти, що свідчать про можливі порушення платником податків чинного законодавства в частині акцизного податку, до платника податків готується звернення щодо надання пояснення та документального підтвердження.

У разі ненадходження пояснень та документального підтвердження на обов'язковий письмовий запит органу державної податкової служби протягом 10 робочих днів з дня отримання запиту підрозділ, до функцій якого віднесено адміністрування акцизного податку, готує висновок щодо проведення документальної позапланової перевірки.

Посадова особа податкового органу в разі виявлення камеральною перевіркою факту заниження/завищення платником податкових зобов'язань, неподання або несвоєчасного подання податкової звітності, порушення правил сплати (перерахування) акцизного податку приймає та направляє платникові податкові повідомлення-рішення.

У випадку виявлення перевіркою фактів завищення платником грошових зобов'язань щодо сплати штрафних санкцій та/або завищення/заниження пені, які зазначаються в Розрахунку суми акцизного податку, що збільшує або зменшує податкові зобов'язання внаслідок виправлення самостійно виявленої помилки, допущеної в попередніх звітних періодах, посадова особа податкового органу пропонує платнику подати уточнену звітність. У разі виявлення перевіркою фактів заниження вищевказаних грошових зобов'язань щодо сплати штрафних санкцій посадова особа податкового органу приймає та направляє платникові податкове повідомлення-рішення.

Після закінчення граничного терміну сплати узгодженого податкового зобов'язання аналізується повнота його сплати.

У разі якщо платник сплачує узгоджені грошові зобов'язання після граничного терміну сплати, посадовою особою податкового органу складається акт, у якому фіксуються порушення та вказуються конкретні пункти і статті порушених нормативно-правових актів. При цьому обов'язково зазначаються: граничний термін сплати, дата фактично зарахованих податкових зобов'язань до відповідних бюджетів, кількість днів затримки та сплачена сума.

У разі встановлення порушення складається у двох примірниках акт про результати камеральної перевірки даних, задекларованих у податковій звітності з акцизного податку, що підписується посадовими особами податкового органу, які проводили перевірку, і після реєстрації в податковому органі вручається або надсилається для підписання протягом трьох робочих днів платнику податків.

Після складання акта в податковій звітності платника робиться відповідна позначка у частині, яка заповнюється службовою особою податкового органу, за результатами камеральної перевірки декларації.

В акті обов'язково зазначаються:

зміст порушення, пункти і статті порушених нормативно-правових актів;

номери рядків, у яких платником допущені помилки;

об'єкт оподаткування та податкове зобов'язання, самостійно обчислені платником податку і задекларовані в податковій звітності;

об'єкт оподаткування та податкове зобов'язання, визначені в ході камеральної перевірки;

сума заниження/завищення податкових зобов'язань;

сума заниження/завищення платником сплати штрафних санкцій та/або пені внаслідок виправлення платником самостійно виявленої помилки, допущеної у попередніх звітних періодах. Після оформлення акта камеральної податкової перевірки з акцизного податку приймається рішення щодо проведення документальної позапланової виїзної податкової перевірки.

**9.2. Документальна виїзна податкова перевірка**

Під час проведення документальної виїзної перевірки пропонується перевіряти:

1. Наявність ліцензії на виробництво та/або торгівлю підакцизними товарами. При цьому слід звернути особливу увагу на суб’єктів господарювання, які торгують вроздріб, оскільки ними ліцензія має придбаватися на кожний касовий апарат чи кожне місце торгівлі.

2. Своєчасність щорічної сплати вартості ліцензії на оптову торгівлю.

3. Дотримання правил реєстрації суб’єкта господарювання платником акцизного податку. З 2011 року передбачено правила реєстрації платників акцизного податку.

Реєстрація в податкових органах як платника податку суб'єкта господарювання, що здійснює діяльність з виробництва підакцизних товарів (продукції) та/або імпорту алкогольних напоїв і тютюнових виробів, яка підлягає ліцензуванню, здійснюється на підставі відомостей щодо видачі такому суб'єкту відповідної ліцензії. Органи ліцензування, що уповноважені видавати ліцензії на зазначені види діяльності, зобов'язані надати органу державної податкової служби за місцезнаходженням юридичних осіб, місцем проживання фізичних осіб – підприємців – інформацію про видані, переоформлені, призупинені або анульовані ліцензії у п'ятиденний строк з дня здійснення таких дій.

Інші платники підлягають обов'язковій реєстрації як платники податку органами державної податкової служби за місцезнаходженням юридичних осіб, місцем проживання фізичних осіб – підприємців, не пізніше граничного терміну подання декларації акцизного податку за місяць, у якому розпочато господарську діяльність.

4. Правильність відображення дати виникнення податкових зобов’язань.

5. Правильність здійснення операцій з давальницькою сировиною з отриманням податкового векселя та своєчасним його погашенням.

6. Відповідність максимальної роздрібної ціни на тютюнові вироби даним декларації про встановлення максимальних роздрібних цін.

7. Наявність документів на придбання акцизних марок. Продаж марок вітчизняним виробникам алкогольних напоїв і тютюнових виробів здійснюється на підставі:

довідки про сплату суми податку, яка розрахована за ставками для готової продукції (для алкогольних напоїв, для виробництва яких використовується спирт етиловий неденатурований);

заявки-розрахунку кількості марок;

звіту про використання марок, придбаних у попередньому місяці, за затвердженою Державною податковою службою формою у двох примірниках, один з яких залишається у продавця марок, другий (з відміткою продавця) – у виробника;

копії платіжного документа на перерахування плати за марки з відміткою банку про дату виконання платіжного доручення.

8. Наявність документів, що підтверджують використання акцизних марок (звіт про використання акцизних марок, звіт про обсяги виробництва та реалізації продукції).

9. Правильність наклеювання марок на підакцизну продукцію.

10. Правильність повернення акцизних марок у випадку їх пошкодження, ліквідації платника податку.

11. Своєчасність сплати акцизного податку.

**Тема 10. Організація перевірки інших податків і зборів**

План

10.1. Камеральна (документальна невиїзна) податкова перевірка

10.2. Документальна виїзна податкова перевірка

**10.1. Камеральна (документальна невиїзна) податкова перевірка**

При проведенні камеральної перевірки інших загальнодержавних та місцевих податків та зборів податкові органи діють згідно з вимогами Листа Державної податкової адміністрації України «Щодо оформлення акта про результати камеральної перевірки податкової декларації (розрахунку) щодо окремих загальнодержавних та місцевих податків і зборів» від 21 червня 2011 року № 17197/7/15-0617

Цим Листом регламентується оформлення результатів камеральної перевірки за такими податками та зборами:

екологічний податок;

рентна плата за транспортування нафти і нафтопродуктів магістральними нафтопроводами та нафтопродуктоводами, транзитне транспортування трубопроводами природного газу та аміаку територією України;

плата за користування надрами;

місцеві податки і збори, за якими чинним законодавством встановлено подання податкових декларацій (розрахунків);

плата за землю;

збір за користування радіочастотним ресурсом України;

збір за спеціальне використання води;

збір за спеціальне використання лісових ресурсів.

Камеральні перевірки податкових декларацій (розрахунків) щодо зазначених вище загальнодержавних та місцевих податків і зборів проводяться посадовими особами органів державної податкової служби в такі строки:

протягом 30 календарних днів, наступних за останнім днем граничного строку подання податкових декларацій (розрахунків), базовий податковий (звітний) період для яких дорівнює календарному місяцю;

протягом 60 календарних днів, наступних за останнім днем граничного строку подання податкових декларацій (розрахунків), базовий податковий (звітний) період для яких дорівнює календарному кварталу.

Камеральні перевірки податкових декларацій по земельному податку, орендній платі за земельні ділянки державної і комунальної власності проводяться посадовими особами органів державної податкової служби протягом 60 календарних днів, наступних за останнім днем граничного строку подання таких декларацій.

У разі отримання органом державної податкової служби декларацій, що подані з порушенням граничного строку подання, уточнюючих декларацій, нових звітних декларацій перевірка проводиться протягом 30 календарних днів, наступних за днем отримання такої декларації.

У разі виявлення арифметичних та/або методологічних помилок у звітних деклараціях по земельному податку та орендній платі за земельні ділянки державної і комунальної власності та неотримання податковими органами протягом звітного податкового періоду нових декларацій до зазначених декларацій камеральні перевірки проводяться після проведення камеральних перевірок декларацій щомісяця протягом 30 календарних днів, що настають за останнім календарним днем податкового місяця.

У разі якщо за результатами перевірки встановлено порушення, робиться запис у відповідному розділі декларації та складається акт про результати камеральної перевірки даних, задекларованих у податковій звітності щодо окремих загальнодержавних та місцевих податків і зборів (у двох примірниках), який підписується посадовими особами такого органу, та після реєстрації в податковому органі вручається або надсилається для підписання протягом трьох робочих днів платнику податків.

При складанні акта камеральної перевірки обов’язковим є посилання на норми діючого законодавства, які були порушені платником податків.

У разі якщо за результатами перевірки не встановлено порушень, робиться відповідний запис у відповідному розділі декларації (розрахунку).

Акт про результати камеральної перевірки податкових декларацій (розрахунків) не складається в таких випадках:

за відсутності арифметичної або методологічної помилки в поданій платником податків податковій декларації (розрахунку);

якщо до початку проведення камеральної перевірки податкової декларації (розрахунку) платником податку подано нову звітну або уточнюючу декларацію (розрахунок) з виправленими показниками.

**10.2. Документальна виїзна податкова перевірка**

*Екологічний податок*

При проведенні документальної виїзної податкової перевірки має бути перевірено такі напрямки:

1. Чи відноситься до платників податків суб’єкт господарювання, який подає податкову звітність.

2. Правильність визначення об’єкта та бази оподаткування екологічним податком. Особливого контролю заслуговують стаціонарні джерела забруднення, викиди з яких мають вимірюватися спеціальними приборами та фіксуватися документально. Документами, які підтверджують виникнення об’єкта оподаткування, є:

ліміт на утворення та розміщення відходів;

перелік і кількість дозволених для розміщення відходів;

перелік промислових відходів, що розміщуються та захоронюються;

звіт про виконання плану заходів у сфері поводження з відходами;

відомості про склад і властивості відходів, питомі показники утворення відходів, їх накопичення;

довідка про розміщення відходів;

довідка про нормативно-допустимі обсяги утворення відходів;

довідка про наявність установок (потужностей) з видалення відходів;

довідка з утилізації відходів;

довідка про обсяги токсичних відходів та обсяги утворення, використання і поставку відходів як вторинної сировини;

реєстр на передачу відходів іншим власникам на утилізацію;

податкові накладні на обсяги реалізованого палива, або фіскальний чек.

Згідно зі статтею 70 Водного кодексу скидання стічних вод у водні об'єкти допускається лише за умови наявності у підприємства встановлених нормативів гранично допустимого скидання забруднюючих речовин у водні об’єкти. Ці нормативи розробляються та затверджуються у порядку, що передбачений Постановою Кабінету Міністрів України «Про затвердження Порядку розроблення нормативів гранично допустимого скидання забруднюючих речовин у водні об’єкти та перелік забруднюючих речовин, скидання яких у водні об’єкти нормується» від 11.09.1996 р. №1100.

Під час виробництва на підприємстві зі всіх точок скиду відбираються проби, на підставі аналізу яких визначаються як перелік забруднюючих речовин, так і їх концентрація у скидах. Саме на підставі отриманих даних і визначаються обсяги скиду забруднюючих речовин у водні об’єкти.

Кожне промислове підприємство згідно з екологічним законодавством України повинне проводити інвентаризацію викидів забруднюючих речовин у повітря зі всіх стаціонарних джерел. Таку інвентаризацію підприємство проводить у строки, що встановлюються Кабінетом Міністрів України, рішеннями місцевих органів державної виконавчої влади та органів місцевого самоврядування.

Під час інвентаризації шляхом спеціальних замірів та розрахунків визначаються перелік і концентрація забруднюючих речовин, що містяться у промислових викидах, розраховуються мінімальні, максимальні та середні питомі викиди за кожним видом забруднюючих речовин. Результати інвентаризації оформляються звітом, який складається відповідно до вимог спеціальної Інструкції.

На підставі результатів проведеної інвентаризації розроблюються та узгоджуються з відповідним органом документи, в яких обґрунтовуються обсяги викидів. У свою чергу, на підставі цих документів отримуються дозволи на викиди забруднюючих речовин в атмосферне повітря стаціонарними джерелами.

Дані цих дозволів та дані про фактичні обсяги виробництва продукції використовуються при складанні статистичної звітності «Звіт про викиди забруднюючих речовин і парникових газів у атмосферне повітря від стаціонарних джерел викидів (форма № 2-ТП (повітря))», затвердженого наказом Держстату від 06.07.2018 р. №124.

3. Правильність застосування ставок податку.

4. Наявність ліцензії на збирання і заготівлю відходів як вторинної сировини у суб’єктів господарювання, на об’єктах яких було розміщено відходи даного підприємства.

5. Своєчасність сплати суми податку.

*Рентна плата за транспортування нафти і нафтопродуктів магістральними нафтопроводами та нафтопродуктоводами, транзитне транспортування трубопроводами природного газу та аміаку територією України*

При проведенні документальної виїзної податкової перевірки має бути перевірено такі напрямки:

1. Наявність повноважень Кабінету Міністрів України для здійснення транзиту природного газу.

2. Наявність договору між перевізником та вантажовідправником при транспортуванні нафти.

3. Правильність застосування ставок рентної плати.

4. Своєчасність сплати рентної плати.

*Плата за користування надрами*

При проведенні документальної виїзної податкової перевірки має бути перевірено такі напрямки:

1. Наявність спеціальних дозволів на користування надрами. Видається такий дозвіл органом державного гірничого нагляду.

2. Правильність ведення окремого бухгалтерського та податкового обліку витрат та доходів за кожним видом мінеральної сировини за кожним об'єктом надр, на який надано спеціальний дозвіл.

3. Правильність визначення об’єкта оподаткування.

4. Правильність визначення бази оподаткування. Особливої уваги заслуговує визначення вартості одиниці видобутої корисної копалини (мінеральної сировини).

5. Документальне підтвердження витрат, пов'язаних з видобуванням та доставкою (перевезенням, транспортуванням) видобутої корисної копалини (мінеральної сировини) споживачу.

6. Правильність застосування коригуючих коефіцієнтів.

7. Дотримання порядку визначення та обліку обсягів видобутку корисної копалини й обсягу погашених запасів корисних копалин (ведення журналу обліку видобутих корисних копалин).

8. Своєчасність сплати суми плати.

*Збір за користування радіочастотним ресурсом України*

При проведенні документальної виїзної податкової перевірки має бути перевірено такі напрямки:

1. Наявність спеціальних ліцензій або дозволів. Термін дії ліцензії на користування радіочастотним ресурсом України становить не менше п'яти років.

2. Правильність визначення об’єкта оподаткування.

3. Правильність застосування ставок збору.

4. Своєчасність сплати суми збору.

*Збір за спеціальне використання води*

При проведенні документальної виїзної податкової перевірки має бути перевірено такі напрямки:

1. Наявність спеціального дозволу на спеціальне використання води.

2. Наявність ліміту спеціального використання води. У спеціальному дозволі може встановлюватись ліміт використання води (граничний обсяг використання води), або ліміт забору води (граничний обсяг забору води з водних об'єктів), та/або ліміт скиду забруднюючих речовин. За відсутності у водокористувача дозволу на спеціальне водокористування із встановленими в ньому лімітами використання води збір справляється за весь обсяг використаної води, що підлягає оплаті як за понадлімітне використання.

3. Наявність приладів обліку спеціального використання води.

4. Наявність податкових пільг. Не розповсюджується цей збір на загальне водокористування, яке згідно зі статтею 47 Водного кодексу «здійснюється громадянами для задоволення їх потреб (купання, плавання на човнах, любительське і спортивне рибальство, водопій тварин, забір води з водних об'єктів без застосування споруд або технічних пристроїв та з криниць) безкоштовно, без закріплення водних об'єктів за окремими особами та без надання відповідних дозволів».

5. Обґрунтованість застосування знижувальних коефіцієнтів (для теплоелектростанцій з прямоточною системою водопостачання за фактичний обсяг води, що пропускається через конденсатори турбін для охолодження конденсату; житлово-комунальних підприємств).

6. Правильність застосування ставок збору та обчислення суми збору у п’ятикратному розмірі на обсяги споживання води, які перевищили встановлений ліміт.

7. Своєчасність сплати суми збору.

*Збір за спеціальне використання лісових ресурсів*

При проведенні документальної виїзної податкової перевірки має бути перевірено такі напрямки:

1. Наявність спеціального дозволу на використання лісових ресурсів. Особливістю розрахунку цього збору є те, що розрахунок його суми здійснюється суб'єктами лісових відносин, які видають спеціальні дозволи і зазначають у таких дозволах, а безпосередня плата збору може здійснюватись лісокористувачами – платниками податку.

2. Правильність визначення об’єкта оподаткування.

3. Правильність застосування ставок та коригуючих коефіцієнтів.

4. Правильність перерахунку суми збору. Сума збору, зазначена в лісорубному та в лісовому квитках, підлягає перерахунку суб'єктом лісових відносин, який видає спеціальні дозволи, в разі якщо:

а) загальна кількість фактично заготовленої деревини під час її відпуску з обліком за площею перевищує зазначену в лісорубному квитку та кількість більше ніж на 10 відсотків;

б) фактичний обсяг використання лісових ресурсів перевищує зазначений у лісовому квитку на весь обсяг такого перевищення.

Підставою для перерахунку є спеціальні дозволи та акти огляду місць використання лісових ресурсів.

5. Своєчасність сплати суми збору.

***Місцеві податки і збори***

*Єдиний податок*

При проведенні документальної виїзної податкової перевірки має бути перевірено такі напрямки:

1. Наявність свідоцтва платника єдиного податку та всіх обов’язкових даних у ньому.

2. Наявність копії свідоцтва платника єдиного податку та його розміщення на робочому місці найманого працівника.

3. Наявність документів, що підтверджують прийняття на роботу найманих працівників.

4. Правильність визначення платником податків середньооблікової чисельності працівників, які працюють у платника єдиного податку – юридичної особи. Середньооблікова чисельність працівників визначається з урахуванням вимог Наказу Державного комітету статистики від 28 вересня 2005 року № 286.

5. Наявність первинних документів, що підтверджують отримання доходів та здійснення витрат. Цими документами можуть бути: податкові накладні (для платників ПДВ), рахунки-фактури, фіскальні чеки, товарно-транспортні накладні, прибуткові ордери, видатні накладні, платіжні доручення, виписки банку, акти прийому-передачі та ін.

6. Дотримання правил визначення доходів.

7. Визначення видів діяльності, якими займається платник єдиного податку, та їх наявності у свідоцтві платника.

8. Правильність застосування ставок єдиного податку

9. Правильність оподаткування доходів, отриманих від інших видів діяльності, які не дають права застосовувати спрощену систему оподаткування.

10. Правильність оподаткування суми перевищення граничного розміру доходів.

11. Наявність зареєстрованих реєстраторів розрахункових операцій у юридичної особи.

12. Своєчасність сплати єдиного податку та інших податків, які має сплачувати суб’єкт малого підприємництва, який застосовує спрощену систему оподаткування.

*Плата за землю*

При проведенні документальної виїзної податкової перевірки має бути перевірено такі напрямки:

1. Наявність документів, що підтверджують право власності або користування земельною ділянкою. Документами, що посвідчують право власності на земельну частку (пай), також є: державний акт; свідоцтво про право на спадщину; засвідчені у встановленому законом порядку договори купівлі-продажу, дарування, міни, до яких додається сертифікат на право на земельну частку (пай); договір оренди; рішення суду про визнання права на земельну частку (пай).

2. Наявність нормативної грошової оцінки земельної ділянки та застосування індексації. Дані про нормативну грошову оцінку окремої земельної ділянки оформляються як витяг із технічної документації з нормативної грошової оцінки земель

3. Наявність документів, що підтверджують пільги.

4. Правильність застосування ставок податку за земельними ділянками з проведеною та не проведеною нормативною грошовою оцінкою.

5. Правильність визначення суми орендної плати.

6. Правильність відображення в обліку придбаних або проданих протягом року земельних ділянок.

7. Своєчасність сплати податку.

*Податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки*

При проведенні документальної виїзної податкової перевірки має бути перевірено такі напрямки:

1. Наявність документів, які підтверджують право власності на об'єкт нерухомості.

2. Правильність визначення об’єкта та бази оподаткування.

3. Правильність застосування ставок податку на податкових пільг.

4. Своєчасність сплати суми податку.

*Збір за місця для паркування транспортних засобів*

При проведенні документальної виїзної податкової перевірки має бути перевірено такі напрямки:

1. Наявність дозволу органів місцевого самоврядування на відведення земельної ділянки під місця для паркування.

2. Правильність визначення об’єкта оподаткування та застосування ставок збору.

3. Своєчасність сплати суми збору.

*Туристичний збір*

При проведенні документальної виїзної податкової перевірки має бути перевірено такі напрямки:

1. Правильність визначення бази оподаткування.

2. Правильність застосування ставки податку.

3. Своєчасність сплати суми збору.