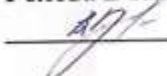



МІНІСТЕРСТВО ФІНАНСІВ УКРАЇНИ  
ДЕРЖАВНИЙ ПОДАТКОВИЙ УНІВЕРСИТЕТ

Факультет податкової справи, обліку та аудиту  
Кафедра аудиту, державного фінансового контролю та аналізу

Затверджено  
Вченою радою факультету  
протокол від «14» 09 2022 № 2  
Голова Вченої ради факультету  
 В. КРАСІВСЬКИЙ

Конспект лекцій  
з навчальної дисципліни  
«Податковий контроль та аудит»  
для підготовки здобувачів вищої освіти першого (бакалаврського) рівня  
(денної та заочної форми навчання)  
галузь знань 07 «Управління та адміністрування»  
спеціальність 071 «Облік і оподаткування»  
освітньо-професійні програми «Облік, податковий аудит та бізнес-аналітика»,  
«Податкове консультування»

Конспект лекцій з навчальної дисципліни «Податковий контроль і аудит» складені на основі робочої програми навчальної дисципліни, затвердженої Науково-методичною радою Університету «18» серпня 2022 р. протокол № 7.

Укладач  М.О. Скорик, к.е.н., доцент, доцент кафедри аудиту, державного фінансового контролю та аналізу

Розглянуто і схвалено кафедрою аудиту, державного фінансового контролю та аналізу протокол від «19» серпня 2022 року №2

В.о. завідувача кафедри аудиту, державного фінансового контролю та аналізу  А.В. ЛІСОВИЙ

## Зміст

Передмова	4
Модуль I. Податковий контроль	5
Змістовний модуль 1. Загальна характеристика податкового контролю та аудиту	
Т.1 Податковий контроль та аудит у системі державного фінансового контролю	5
Т.2 Структура, завдання, функції і повноваження податкових органів	14
Т.3 Права, обов'язки та відповідальність платника податків	18
Змістовний модуль 2. Організація та здійснення податкового контролю	21
Т.4 Загальні засади обліку платників податків і податкових платежів	
Т.5 Нормативне та інформаційно-аналітичне забезпечення податкового контролю	27
Т.6 Організація роботи ДПС та її територіальних органів	38
Модуль II. Податковий аудит	
Змістовний модуль 3. Податковий аудит юридичних осіб і методичні аспекти перевірок окремих видів податків, платежів і зборів	44
Т.7 Підготовка і здійснення окремих видів податкових перевірок	44
Т.8 Перевірка правильності нарахування, повноти і своєчасності сплати податків і зборів	56
Т.9 Узагальнення та реалізація результатів податкової перевірки	83
Змістовний модуль 4. Оцінювання ефективності податкового контролю в Україні	95
Т.10 Податковий контроль у сфері трансфертного ціноутворення	
Т.11 Оцінювання ефективності податкового контролю в Україні	101
Рекомендована література	107

## ПЕРЕДМОВА

Податковий контроль і аудит є однією із складових фінансового контролю, що спрямована на контроль правильності нарахування, повноти і своєчасності сплати податків і зборів. Донараховані за результатами податкового контролю і аудиту платежі і застосовані до порушників податкового законодавства санкції дозволяють розширити базу оподаткування та істотно поповнити бюджет.

Знання, отримані майбутніми бакалаврами з обліку і оподаткування, будуть необхідні їм для безпосереднього виконання ними професійних обов'язків, а також сприятимуть цілеспрямованому здійсненню ними наукових досліджень. Під час вивчення дисципліни здобувачі вищої освіти матимуть змогу з'ясувати сутність податкового контролю і аудиту, його цілі, підходи, процеси і методи; ознайомитися з організаційними, методичними та практичними аспектами податкового контролю і аудиту, методами визначення схем мінімізації і ухилення від оподаткування.

**Мета навчальної дисципліни:** опанувати теоретичні основи податкового контролю і аудиту та набути певних практичних навичок проведення податкового контролю і аудиту (документальних перевірок) щодо ведення обліку платників податків, правильності нарахування, сплати податків, своєчасності, повноти та відповідності їх чинному законодавству.

**Завдання навчальної дисципліни:**

ознайомлення з теоретичними та організаційними основами податкового контролю і аудиту;

засвоєння процесу взяття на облік, зміни місця обліку та зняття з обліку платників податків;

засвоєння особливостей податкового аудиту юридичних осіб;

засвоєння особливостей податкового аудиту доходів фізичних осіб;

ознайомлення з особливостями документального оформлення результатів податкового аудиту.

**Методи та форми навчання:**

- **форми навчання:** денна та заочна.

- **форми організації занять:** лекції, семінарські заняття, індивідуально-консультаційна робота, самостійна робота.

- **методи навчання:** вивчення теоретичних аспектів дисципліни у тісному зв'язку з практикою; ігрове (імітаційне) планування діяльності здобувачів вищої освіти на практичних заняттях, яке є різновидом рольової гри, що стимулює активність здобувачів вищої освіти, привчає їх до праці у групі фахівців; налагодження міжпредметних зв'язків; метод стратегічного навчання, суть якого полягає у постановці перед здобувачами вищої освіти етапних завдань та опрацюванні широкого кола спеціальної інформації; метод розвитку системного мислення – формування у здобувачів вищої освіти умінь і навичок виявляти взаємозв'язки між окремими факторами, проблеми та знаходити оптимальне рішення; метод конструктивного навчання –прищеплення здобувачам вищої освіти практичних навичок усунення конкретних помилок на певній ділянці роботи.

**Організація поточного контролю та підсумкового контролю знань.** Кожний здобувач вищої освіти, відповідно до програми курсу, після завершення вивчення модуля зобов'язаний здати модульний контроль (у письмовій формі) й отримати певну кількість балів. Модульний контроль передбачає перевірку як теоретичних, так і практичних знань з усіх тем модуля, незалежно від того, чи розглядалося це питання на семінарському чи практичному занятті, чи виносилося на самостійне опрацювання.

Підсумковий контроль знань відбувається у вигляді диференційованого заліку (1-й семестр) та екзамену (2-й семестр).

**Модуль I. Податковий контроль**  
**Змістовний модуль 1. Загальна характеристика податкового контролю та аудиту**

**ТЕМА 1. ПОДАТКОВИЙ КОНТРОЛЬ ТА АУДИТ У СИСТЕМІ ДЕРЖАВНОГО  
 ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ**

**Мета:** закріпити і поглибити теоретичні знання із законодавчого регулювання податкового контролю.

**План лекційного заняття:**

1. Теоретичні основи податкового контролю і аудиту
2. Методи податкового контролю і аудиту.
3. Види податкових перевірок

**1. Теоретичні основи податкового контролю і аудиту**

Податки – одна з ознак держави, оскільки жодна держава не може нормально функціонувати без справляння податків і зборів. У складі державних доходів податкам відведено чільне місце, тому вони є фінансовою основою сучасної розвинутої держави. Справляння податків є першочерговою функцією держави. Порушення податкового законодавства є однією з найголовніших загроз економічній безпеці держави, завдає шкоди всій системі оподаткування, руйнує існуючі механізми формування доходів бюджету, що стає основним фактором невиконання державою своїх функцій. Найважливіша роль у забезпеченні економічної безпеки держави належить саме державному контролю в галузі оподаткування.

Термін «контроль» не є простим за значенням і найчастіше асоціюється з системою спостереження і перевірки чого-небудь. Поширене доктринальне положення про те, що зміст слова «контроль» має французьке коріння «controle» – перевірка, яке своєю чергою утворилося від латинського «contra» і полягає у визначенні таких понять: «протилежний», «проти», «протидія», «протилежність» [1]. Тому у більш правильному розумінні контроль можна тлумачити як перевірку, а також спостереження з метою протистояння чомусь небажаному для виявлення, попередження та припинення протиправної поведінки. Варто зазначити, що поняття контролю у діючому законодавстві не закріплено, це спричинило постійні дискусії між позиціями вчених.

Вітчизняні науковці по різному підходять до визначення поняття «контроль», підкреслюючи ті або інші риси та властивості контролю.

В економічній літературі контроль визначають як частину управлінської діяльності, який виступає:

- як функція, метод або форма виконавчо-розпорядчої (управлінської) діяльності органів управління, їхніх керівників;
- як сукупність прийомів і способів (або форм і методів), які використовуються органами управління;
- як завершальна стадія управлінського процесу;
- як форма зворотного зв'язку, за допомогою якого керуюча система отримує необхідну інформацію про дійсний стан керованого об'єкта і виконання управлінських рішень;
- як система спостереження і перевірки процесу функціонування керованого об'єкта з метою виявлення відхилень від заданих параметрів. Як функція певної управлінської системи, контроль має специфіку прояву в кожній такій системі.

<sup>1</sup> Прасюк В.М. Державний фінансовий контроль: визначення поняття. *Прикарпатський юридичний вісник*. 3(28) том 2, 2019. URL: <http://pyuv.onua.edu.ua/index.php/pyuv/article/view/367/708>

Що стосується, податкового контролю як особливого організаційно-правового механізму, то можна розуміти як у широкому, так і у вузькому сенсі. У широкому сенсі податковий контроль охоплює всі сфери діяльності уповноважених органів, включаючи здійснення податкового обліку, податкових перевірок тощо. А також всі сфери діяльності контрольованих суб'єктів, пов'язані зі сплатою податків і зборів (облік об'єктів оподаткування, дотримання строків і порядку сплати податків і зборів, правильність обчислення сум податків і зборів, порядок подання податкової звітності тощо). У вузькому сенсі під податковим контролем розуміється тільки проведення податкових перевірок уповноваженими органами влади.

Податковий контроль, що є складовою єдиного механізму державного контролю, здійснюється спеціально уповноваженим органом державної влади в межах своєї компетенції. Податковий контроль, будучи істотним елементом і обов'язковою умовою ефективного функціонування фінансової системи та економіки країни в цілому, сьогодні є одним із пріоритетних напрямів державного фінансового контролю. Ще одним фактором, що визначає актуальність організації ефективної системи податкового контролю, є використання податкового механізму в державному регулюванні економіки. За кількістю контрольованих осіб податковий контроль також займає основну позицію.

Податковий контроль, будучи різновидом державного фінансового контролю, має власну організацію, тобто свої функції, завдання, об'єкти контролю, принципи, форми й методи функціонування. Принципи, форми, методи та організація податкового контролю формуються на підставі як загальних вимог до проведення державного фінансового контролю, так і особливостей системи оподаткування, виходячи з прийнятої державою податкової політики, й опосередковуються організацією роботи органів податкової служби.

Податковий контроль – це складна соціально-орієнтована система, яка включає:

- організаційну та інформаційну інфраструктуру;
- методологічну базу;
- нормативно-правове забезпечення;
- ресурсну підтримку.

Організаційна інфраструктура податкового контролю складається із системи контролюючих органів та платників податків – фізичних і юридичних осіб, які виступають суб'єктами податкового контролю.

Натомість об'єктом податкового контролю є діяльність платників податків у частині визначення та сплати податкових зобов'язань. Відповідно до податкового законодавства контролюючими органами є органи державної податкової служби – центральний орган виконавчої влади, що забезпечує формування єдиної державної податкової, державної митної політики в частині адміністрування податків і зборів, митних платежів та реалізує державну податкову, державну митну політику, забезпечує формування та реалізацію державної політики з адміністрування єдиного внеску, забезпечує формування та реалізацію державної політики у сфері боротьби з правопорушеннями при застосуванні податкового та митного законодавства, а також законодавства з питань сплати єдиного внеску, його територіальні органи.

Законом України «Про основні засади державного нагляду (контролю) у сфері господарської діяльності» визначені наступні принципи державного нагляду (контролю):

- пріоритетності безпеки у питаннях життя і здоров'я людини, функціонування і розвитку суспільства, середовища проживання і життєдіяльності перед будь-якими іншими інтересами і цілями у сфері господарської діяльності;
- підконтрольності і підзвітності органу державного нагляду(контролю) відповідним органам державної влади;
- рівності прав і законних інтересів усіх суб'єктів господарювання; – гарантування прав суб'єкту господарювання;

- об'єктивності та неупередженості здійснення державного нагляду (контролю), неприпустимості проведення перевірок суб'єктів господарювання за анонімними та іншими необґрунтованими заявами, а також невідворотності відповідальності осіб за подання таких заяв;
- здійснення державного нагляду (контролю) лише за наявності підстав та в порядку, визначених законом;
- відкритості, прозорості, плановості й системності державного нагляду (контролю);
- неприпустимості дублювання повноважень органів державного нагляду (контролю) та неприпустимості здійснення заходів державного нагляду (контролю) різними органами державного нагляду (контролю) з одного й того самого питання;
- невтручання органу державного нагляду (контролю) у статутну діяльність суб'єкта господарювання, якщо вона здійснюється в межах закону;
- відповідальності органу державного нагляду (контролю) та його посадових осіб за шкоду, заподіяну суб'єкту господарювання внаслідок порушення вимог законодавства;
- дотримання умов міжнародних договорів України;
- незалежності органів державного нагляду (контролю) від політичних партій та будь-яких інших об'єднань громадян;
- наявності одного органу державного нагляду (контролю) у складі центрального органу виконавчої влади.

На таких же принципах здійснюється і податковий контроль, як сегмент господарського контролю. Стосовно податкового контролю варто особливо відмітити такі **принципи**:

1. Незалежності. Податкова служба, як основний орган податкового контролю в своїй діяльності не повинна бути під безпосередньою опікою інших державних інституцій та реалізувати їх впливи.
2. Невтручання в оперативно-господарську діяльність підконтрольних об'єктів.
3. Об'єктивність – передбачає адекватну оцінку діяльності контролюваного об'єкта без будь-яких спотворень, зумовлених функціональними інтересами контролюючого органу.
4. Підконтрольність та підзвітність контролюючих органів передбачає наявність реальної системи контролю за діяльністю контролюючих органів з боку виконавчої, законодавчої влади та громадськості.
5. Відповідальність за збитки передбачає відшкодування заподіяних платникам збитків в результаті неправомірних дій органу податкового контролю. Зобов'язання з відшкодування нанесеного збитку покладаються на державний бюджет або посадових осіб контролюючого органу в залежності від складу, обставин що спричинили збитки, а також категорії посадових осіб, причетних до неправомірних дій.

Податковий контроль виконує інформативну, профілактичну та коригуючу функції.

Інформативна функція полягає в отриманні контролюючим органом інформації про вчинене правопорушення для вжиття необхідних заходів стосовно усунення негативних ефектів та недопущення їх в майбутньому.

Профілактична функція передбачає міри матеріальної або моральної мотивації, спрямовані на недопущення девіантної податкової поведінки.

Коригуюча функція податкового контролю полягає у можливості внести необхідні корективи як у податкові зобов'язання платника податку так і запропонувати відповідні зміни до нормативного забезпечення оподаткування з врахуванням дієвості або недієвості певних норм податкового законодавства.

Так, податковий контроль є частиною державного фінансового контролю, суть якого полягає у встановленні фактичного стану дотримання вимог чинного податкового законодавства на підконтрольному об'єкті. Він спрямований на забезпечення законності, фінансової дисципліни і раціональності в ході формування, розподілу, володіння, використання та відчуження активів, що належать державі, а також використання коштів, що

залишаються у суб'єкта фінансових правовідносин у зв'язку з наданими пільгами за платежами до бюджетів, державних позабюджетних фондів та кредитів, отриманих під гарантії Кабінету Міністрів України [2].

У Податковому кодексі України (ПКУ) вказано, що «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» [3].

**Основним суб'єктом податкового контролю** є податкові органи, які мають чіткі повноваження з проведення податкового контролю, зокрема в частині сплати податків і зборів, платежів на всій території України.

Відмітимо, що податкові органи діють від імені держави, що також вказує на приналежність податкового контролю до системи державного фінансового контролю.

Що стосується податкового аудиту, то у чинному законодавстві України немає визначення податкового аудиту, а отже, і не прописані заходи щодо його забезпечення. В наукових та професійних колах точаться постійні суперечки щодо дефініцій «податковий контроль» та «податковий аудит». Якщо поняття «податковий контроль» визначено в податковому кодексі і тут все зрозуміло, то аналізуючи нормативно-правову базу та літературні джерела має підтвердження, що податковий аудит, з точки зору податкового законодавства, це все ж таки процесуальні дії контролюючих органів, що вживаються ними з метою контролю правильності нарахування, повноти і своєчасності сплати податків і зборів у вигляді проведення перевірок, і тому такий вид діяльності не відповідає вимогам аудиту та суперечить суті аудиту.

Зважаючи на те, що слово «аудит» є іншомовного походження і походить від англійського «audit», доцільно проаналізувати використання даного поняття за кордоном як з точки зору незалежних аудиторських компаній, так і інституцій у сфері державного фінансового контролю. В Лімській декларації керівних принципів аудиту державних фінансів, прийнятої в 1977 році делегатами ІХ Лімського Конгресу вищих органів контролю державних фінансів (INTOSAI) і яка по праву вважається Хартією аудиту державних фінансів, термін «audit» в офіційній українській версії ототожнюється з поняттям контролю, а «tax audit» - в статті 20 Декларації визначається як контроль за надходженням податків, здійснюваний Вищим органом контролю державних фінансів [4].

На офіційному сайті відомої аудиторської компанії PricewaterhouseCoopers в описі пропонованих аудиторських послуг зазначено, що компанія здійснює перевірку дотримання податкового законодавства (tax compliance) до проведення податкової перевірки (tax audit) [5]. Проведення податкового аудиту належить до компетенції податкових органів.

Аналіз нормативно-правової бази та літературних джерел підтверджує, що податковий аудит, з точки зору податкового законодавства, це все ж таки процесуальні дії контролюючих органів, що вживаються ними з метою контролю правильності нарахування, повноти і

---

<sup>2</sup> Гуцаленко Л. В. Державний фінансовий контроль : навч. посіб. / Л. В. Гуцаленко, В. А. Дерій, М. М. Коцупатрій. – К. : ЦУЛ, 2009. – С. 30.

<sup>3</sup> Податковий кодекс України: Кодекс від 02 груд. 2010 року № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> (дата звернення: 20.07.2022).

<sup>4</sup> Лімська декларація керівних принципів аудиту державних фінансів: Декларація, Міжнародний документ від 01.01.1977 [Електронний ресурс] / Верховна Рада України. – Режим доступу: [http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/604\\_001](http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/604_001)

<sup>5</sup> Tax Audit Support [Електронний ресурс] / Офіційний сайт PricewaterhouseCoopers – Режим доступу: [https://www.pwc.com/mn/en/services/tax\\_audit\\_support.html](https://www.pwc.com/mn/en/services/tax_audit_support.html)



своєчасності сплати податків і зборів у вигляді проведення перевірок, і тому такий вид діяльності не відповідає вимогам аудиту та суперечить суті аудиту [6].

Для кращого розуміння поділяємо аудит залежно від суб'єктів перевірки на: податковий, який здійснюється органами державної податкової служби; аудит податків, який проводиться незалежними аудиторами або підрозділом внутрішнього аудиту [7, с. 260]. Термін «аудит» доцільно модифікувати на законодавчому рівні у такий редакції (рис. 1.)

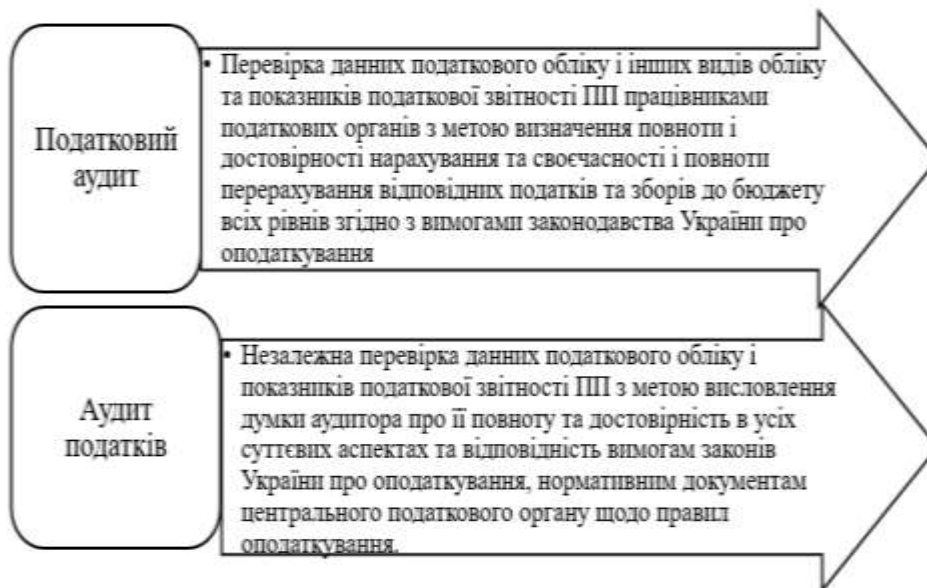


Рис.1.1. Модифікація терміну податковий аудит [8]

На рис.1.2. зображено органи, які здійснюють податковий контроль.



Рис.1.2. Органи, що здійснюють податковий контроль [9]

<sup>6</sup> Кругла Н.М. «Податковий аудит» - це напрямок аудиторської діяльності чи процесуальні дії контролюючих органів? *Фінансовий простір* № 3 (23) 2016. URL: <https://ofp.cibs.ubs.edu.ua/files/1603/16knmdko.pdf>

<sup>7</sup> Артюх О. В. Податковий аудит у системі фінансового контролю : монографія / О. В. Артюх. – Одеса : Видавничий дім «Гельветика», 2018. – 412 с.

<sup>8</sup> Артюх О. В. Податковий аудит у системі фінансового контролю : монографія / О. В. Артюх. – Одеса : Видавничий дім «Гельветика», 2018. – 412 с.

<sup>9</sup> Податковий кодекс України: Кодекс від 02 груд. 2010 року № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> (дата звернення: 20.07.2022).

Інші державні органи не мають права проводити перевірки своєчасності, достовірності, повноти нарахування та сплати податків і зборів, у тому числі на запит правоохоронних органів.

Також не можуть брати безпосередньої участі у перевірках, що проводяться контролюючими органами, та проводити перевірки суб'єктів підприємницької діяльності з питань оподаткування органи Служби безпеки України, Національної поліції України, прокуратури, інші правоохоронні органи та їх службові (посадові) особи.

Органами стягнення є виключно податкові органи і вони уповноважені здійснювати заходи щодо забезпечення погашення податкового боргу та недоїмки зі сплати єдиного внеску у межах повноважень, а також державні виконавці в межах своїх повноважень. Стягнення податкового боргу та недоїмки зі сплати єдиного внеску за виконавчими написами нотаріусів не дозволяється.

Основними термінами, що стосуються стягнення, є: **недоїмка, податковий борг, єдиний соціальний внесок** на загальнообов'язкове державне соціальне страхування.

## 2. Методи податкового контролю і аудиту

Метод (з грец. «methodos», що в перекладі означає спосіб пізнання, шлях дослідження). У сучасному науковому обігу цей термін означає той спосіб, той інструментарій, за допомогою якого здійснюється процес наукового пізнання [10, с. 25]. Згідно з тлумачним словником економіста, за редакцією С.М. Гончарова, **метод** – спосіб досягнення мети, цілі, програми, плану завдяки впорядкуванню певним чином діяльності [11, с. 184].

Одночасно, необхідно відмітити, що у Податковому кодексі України (ПКУ), на жаль, чітко не визначені методи здійснення податкового контролю, а виокремлено способи його здійснення. Ст. 62 «Способи здійснення податкового контролю» ПКУ зі змінами від 21.07.2022 р. визначено, що 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 [12].

Поділяємо думку Реви Д. М. та Валігури В.А., що **контрольний вплив є прерогативою суб'єкта контролю**. Вони класифікують методи податкового контролю на: загальнонаукові та спеціальні [13].

**Загальнонаукові методи** контролю (аналіз, синтез, індукція, дедукція, аналогія, математичне моделювання, абстрагування, статистичні методи, логічний метод, порівняльний метод і ін.) в даному випадку не створюють наукового інтересу, оскільки застосовуються у багатьох сферах, тому вважаємо недоцільним здійснювати їх детальний аналіз. **Спеціальні методи** податкового контролю доцільно поділити на методи документального та фактичного контролю.

<sup>10</sup> Щетинін А. І. Політична економія. Підручник. / А. І. Щетинін. – К.: Центр учбової літератури, 2011. – 480 с.

<sup>11</sup> Гончаров С.М., Кушнір Н. Б. Тлумачний словник економіста / С.М. Гончаров, Н.Б. Кушнір; [за ред.проф. С. М. Гончарова]. – К.: Центр учбової літератури, 2009. – 264 с.

<sup>12</sup> Податковий кодекс України. URL: [https://ips.ligazakon.net/document/view/T10\\_2755?an=10932](https://ips.ligazakon.net/document/view/T10_2755?an=10932)

<sup>13</sup> Валігура В.А. Опорний конспект лекцій з дисципліни «податковий контроль». URL:

<http://dspace.wunu.edu.ua/bitstream/316497/26361/1/%D0%9E%D0%BF%D0%BE%D1%80%D0%BD%D0%B8%D0%B9%20%D0%BA%D0%BE%D0%BD%D1%81%D0%BF%D0%B5%D0%BA%D1%82%20%D0%BB%D0%B5%D0%BA%D1%86%D1%96%D0%B9.pdf>

Метод податкового контролю можна охарактеризувати як спосіб здійснення податково-контрольних заходів. (рис.1.3).



Рис.1.3. Методи податкового контролю

Методи документального податкового контролю передбачають здійснення перевірочних заходів через документацію, яку веде та подає до контролюючих органів платник податків у процесі здійснення своєї діяльності. До таких методів належать:

1. **Формальний контроль** – передбачає перевірку документів на предмет відсутності або невідповідності окремих реквізитів. При перевірці необхідно ретельно перевіряти первинні документи, які викликають сумнів з якихось причин.

2. **Арифметичний контроль** – спрямований на дослідження правильності підрахунків і обчислень в облікових та звітних документах контрольованих суб'єктів.

3. **Нормативний контроль** – полягає у встановленні відповідності первинних і звітних документів, а також механізмів нарахування податкових платежів, відображених у них чинному податковому законодавству.

4. **Взаємозвірка документів** – метод документального податкового контролю, який передбачає порівняння показників первинних і звітних документів суб'єктів господарювання, що виступають контрагентами або є пов'язаними особами.

Відповідно до ст. 20 Податкового кодексу України працівники контролюючого органу мають право доступу під час проведення перевірок до територій, приміщень (крім житла громадян) та іншого майна, що використовуються для провадження господарської діяльності та/або є об'єктами оподаткування, або використовуються для отримання доходів (прибутку), або пов'язані з іншими об'єктами оподаткування та/або можуть бути джерелом погашення податкового боргу.

**Основними методами фактичного податкового контролю є:**

1. Інвентаризація.
2. Обстеження.
3. Опитування.
4. Експертна оцінка.

Окремі науковці методи податкового контролю поділяють на прямі та непрямі.

До **прямих** належать такі методи податкового контролю, як: спостереження, обстеження, інспекція, інвентаризація, облік платників податків, хронометраж, експертиза. Отже, прямі методи податкового контролю передбачають використання інформації,

безпосередньо пов'язаної з даними податкових декларацій, записів та інших документів, що містяться у обліку, які надає платник податків.

В свою чергу, **непрямі** методи податкового контролю застосовуються переважно для визначення податкових зобов'язань платника податків шляхом зіставлення інформації про діяльність платника податків, отриманої з інших, ніж його бухгалтерські документи, джерел.

### 3. Види податкових перевірок

**Податкова перевірка** – це діяльність податкових та інших контролюючих органів у межах визначеної компетенції з метою встановлення правильності обчислення та сплати податків і зборів.

Згідно ПК ст. 75.1. Контролюючі органи мають право проводити камеральні, документальні (планові або позапланові; виїзні або невиїзні) та фактичні перевірки (рис.1.4.).

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

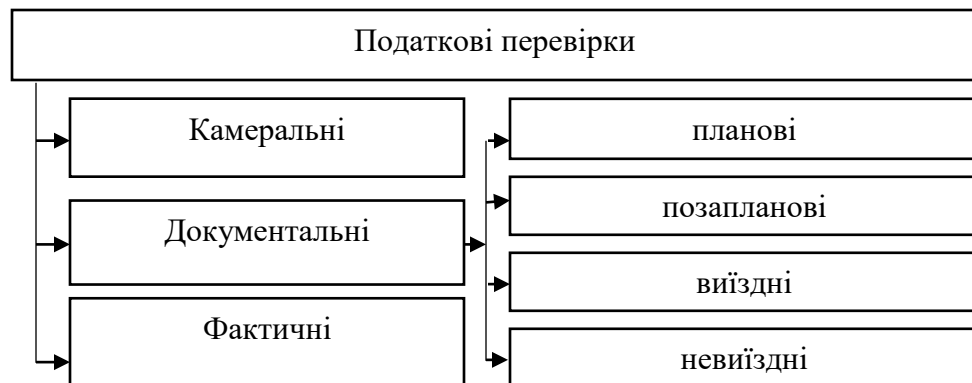


Рис.1.4. Податкові перевірки [14]

**Камеральною** вважається перевірка, яка проводиться у приміщенні органу державної податкової служби виключно на підставі даних, зазначених у податкових деклараціях (розрахунках) платника податків.

**Документальною** перевіркою вважається перевірка, предметом якої є своєчасність, достовірність, повнота нарахування та сплати усіх 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, реєстрів 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 органи державної фіскальної служби, а також отриманих в установленому законодавством порядку органом державної фіскальної служби документів та податкової інформації, у тому числі за результатами перевірок інших платників податків.

**Документальна планова перевірка** проводиться відповідно до плану-графіка перевірок.

**Документальна позапланова перевірка** не передбачається у плані роботи

<sup>14</sup> Податковий кодекс України. URL: [https://ips.ligazakon.net/document/view/T10\\_2755?an=10932](https://ips.ligazakon.net/document/view/T10_2755?an=10932)

контролюючого органу і проводиться за наявності хоча б однієї з підстав, визначених цим Кодексом.

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

**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 Податкового 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 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.

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

А взагалі, податкові перевірки класифікують за рядом ознак. Один із поширених варіантів класифікації наведено в табл. 1.1.

Таблиця 1.1.

#### Класифікація податкових перевірок

Критерії класифікації	Види перевірок
За способом організації	планові позапланові
За місцем проведення	виїзні невиїзні
За технологією здійснення	камеральні документальні фактичні
За мірою охоплення документів	суцільні вибіркові комбіновані
За обсягом охоплених платежів	комплексні тематичні

#### Рекомендована література:

Основні: [1, 2, 7, 8]

Допоміжна: [11, 12, 14]

Інформаційні ресурси в мережі Інтернет: [17, 20]

Міжнародні видання: [21]

## Тема 2. Структура, завдання, функції і повноваження податкових органів

**Мета:** ознайомити здобувачів вищої освіти з структурою податкової служби, завданнями та функціям податкових органів.

### План лекційного заняття:

1. Податкові органи як суб'єкт податкового контролю і аудиту
2. Структура податкових органів
3. Завдання та функції податкових органів
4. Повноваження податкових органів

### 1. Податкові органи як суб'єкт податкового контролю і аудиту

Історичний екскурс формування податкових органів у незалежній Україні:

Державна податкова служба 1991–1996 років. Даний період став новим етапом формування і розвитку податкових органів України з регламентацією їх правового статусу. Законом Української РСР від 04 грудня 1990 року «Про державну податкову службу в Українській РСР» було створено державну податкову службу в системі Міністерства фінансів. Ним було закріплено основні елементи правового статусу податкових органів, а саме структура, функції, завдання. На місцях функціонували державні податкові інспекції [15].

Державна податкова адміністрація 1997–2012 років. Правовий статус ДПА України регламентувався Указом Президента України від 22 серпня 1996 року № 760/96 «Про створення Державної податкової адміністрації України та місцевих державних податкових адміністрацій» [16]. Наступним етапом розвитку правового статусу податкових органів став Указ Президента України від 30 жовтня 1996 року № 1013/96 «Питання державних податкових адміністрацій» [17], яким було визначено організаційну та структурну форми сучасних фіскальних органів. У 1998 році правовий статус ДПС був розширений, адже закріплено права та обов'язки, завдання, тривірневу структуру податкової системи. З прийняттям 02 грудня 2010 року Податкового кодексу України правовий статус податкових органів став ще більш унормованим [18].

Міністерство доходів і зборів України 2012–2014 років. Згодом 24 грудня 2012 року Указом Президента України № 726/2012 «Про деякі заходи з оптимізації системи центральних органів виконавчої влади» адміністративно-правовий статус податкових органів кардинально змінено шляхом ліквідації Державної податкової служби і Державної митної служби та утворенням Міністерства доходів і зборів України [19].

Державна фіскальна служба України (14 травня 2014 року – 2019). На зміну Міністерству 14 травня 2014 року було утворено Державну фіскальну службу України. Її правовий статус було визначено у Положенні про Державну фіскальну службу України,

<sup>15</sup> Про утворення Державної податкової служби в Українській РСР : Постанова Ради Міністрів Української РСР від 12 квіт. 1990 року № 74 // Збірник постанов Уряду України. 1990. № 4. С. 22.

<sup>16</sup> Про утворення Державної податкової адміністрації України та місцевих державних податкових адміністрацій : Указ Президента України від 22 серп. 1996 року № 760/96. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/760/96>

<sup>17</sup> Питання державних податкових адміністрацій: Указ Президента України від 30 жовтня 1996 року № 1013/96. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1013/96#Text>

<sup>18</sup> Податковий кодекс України : Закон України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. Відомості Верховної Ради України. 2011. № 13–14, № 15–16, № 17. Ст. 112.

<sup>19</sup> Про деякі заходи з оптимізації системи центральних органів виконавчої влади : Указ Президента України від 24 груд. 2012 року № 726/2012 URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/726/2012> (дата звернення: 15.03.2021).

затверженому постановою Кабінету Міністрів України № 236 [20], та згідно з ПК України. – Державна податкова та митна служби України. (6 березня 2019 – донині). У грудні 2018 року Україна зобов'язалася перед МВФ до кінця квітня 2019 року консолідувати Державну фіскальну службу у дві окремі юридичні особи: Податкову службу та Митну службу [21]. Їх правовий статус регламентується Положенням про Державну податкову службу України та Державну митну службу України від 6 березня 2019 року [22].

Сьогодні, основним органом, що уповноважений на реалізацію завдань податкового контролю, є Державна податкова служба України (з 2019 р.).

Податковий контроль здійснюється органами, зазначеними у статті 41 ПК України, в межах їх повноважень, встановлених Податковим кодексом (рис.2.1.).



Рис.2.1. Органи, що здійснюють податковий контроль [23]

Інші державні органи фінансового контролю, а також правоохоронні органи були позбавлені права проведення перевірок у сфері оподаткування

**Система контролюючих органів ДПС має такий вигляд:**

- центральный орган виконавчої влади, що реалізує державну податкову політику, – Державна податкова служба України;
- територіальні органи Державної податкової служби України [24].

<sup>20</sup> Про утворення Державної фіскальної служби : Постанова Кабінету Міністрів України від 21 трав. 2014 року № 160 зі змінами і доповненнями від 07 серп. 2015 року. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/160-2014-p> (дата звернення: 15.03.2021).

<sup>21</sup> Меморандум МВФ: які зобов'язання взяла на себе Україна. URL: <https://www.epravda.com.ua/news/2018/12/20/643764/> (дата звернення: 15.03.2021).

<sup>22</sup> Про затвердження положень про Державну податкову службу України та Державну митну службу України: постанова Кабінету Міністрів України від 6 березня 2019 року № 227. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/227-2019-p#Text> (дата звернення: 15.03.2021).

<sup>23</sup> Податковий кодекс України: Кодекс від 02 груд. 2010 року № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> (дата звернення: 20.07.2022).

<sup>24</sup> Болгар О. В. Правовий статус контролюючих органів у сфері оподаткування. Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету. Сер.: Юриспруденція. 2021 № 54 том 1. С. 34-37. URL: [http://www.vestnik-pravo.mgu.od.ua/archive/juspradenc54/part\\_1/juspradenc54-1.pdf#page=34](http://www.vestnik-pravo.mgu.od.ua/archive/juspradenc54/part_1/juspradenc54-1.pdf#page=34)

Підрозділи податкового аудиту у своїй діяльності керуються нормами законодавчих актів, у т. ч. Конституцією України та Податковим кодексом України (далі – Кодекс), актами Міністерства фінансів України та власними розпорядчими документами Державної податкової служби України.

У своїй діяльності підрозділи податкового аудиту дотримуються принципів:

- доброчесності та відкритості;
- компетентності, незалежності та об'єктивності;
- діяльності виключно в межах повноважень;
- дієвого спілкування з платниками податків;
- своєчасності залучення платників до спілкування;
- ефективності роботи [25].

## **2. Структура податкових органів.**

Державна податкова служба України (ДПС) є центральним органом виконавчої влади, діяльність якого спрямовується і координується Кабінетом Міністрів України через Міністра фінансів і який реалізує державну податкову політику, державну політику з адміністрування єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування (далі - єдиний внесок) [26].

Державна податкова служба України є головним органом у системі контролюючих органів. Апарат Державної податкової служби України інтегрує у собі цілу низку структурних підрозділів (департаментів/управлінь).

Територіальні органи Державної податкової служби України є відокремленими підрозділами відповідного центрального органу виконавчої влади. Фактично територіальні органи ДПС України бувають двох видів:

- 1) головні управління ДПС в областях;
- 2) міжрегіональні управління ДПС по роботі з великими платниками податків.

Головні управління сформовані виходячи з адміністративно-територіального устрою. Специфіка територіальних органів Державної податкової служби України отримує свій вияв ще й у тому, що сьогодні функціонує п'ять міжрегіональних управлінь ДПС по роботі з великими платниками податків. Ідеться про такі контролюючі органи:

1. Західне міжрегіональне управління ДПС по роботі з великими платниками податків.
2. Центральне міжрегіональне управління ДПС по роботі з великими платниками податків.
3. Південне міжрегіональне управління ДПС по роботі з великими платниками податків.
4. Східне міжрегіональне управління ДПС по роботі з великими платниками податків.
5. Північне міжрегіональне управління ДПС по роботі з великими платниками податків.

Усі вищезазначені територіальні органи провадять контрольні функції саме по відношенню до великих платників податків.

При цьому територіальні органи Державної податкової служби України також мають свої структурні підрозділи – державні податкові інспекції.

Державні податкові інспекції діють на підставі положень про такі територіальні органи. Увесь функціонал державних податкових інспекцій зводиться до сервісного обслуговування платника податків. Державні податкові інспекції виконують такі функції: - здійснюють сервісне обслуговування платників податків;

<sup>25</sup> Хартія податкового аудиту державної податкової служби України <https://www.tax.gov.ua/diyalnist-/podatkoviy-audit/nakazi/76074.html>

<sup>26</sup> Положення про Державну податкову службу України. Постанова Кабінету Міністрів України від 6 березня 2019 р. N 227. URL:

<https://ips.ligazakon.net/document/view/KP190227?an=1&q=%D1%81%D1%82%D1%80%D1%83%D0%BA%D1%82%D1%83%D1%80%D0%B0%20%D0%BF%D0%BE%D0%B4%D0%B0%D1%82%D0%BA%D0%BE%D0%B2%D0%BE%D1%97%20%D1%81%D0%BB%D1%83%D0%B6%D0%B1%D0%B8>



- здійснюють реєстрацію та ведення обліку платників податків та платників єдиного внеску, об'єктів оподаткування та об'єктів, пов'язаних з оподаткуванням;

- формують та ведуть Державний реєстр фізичних осіб – платників податків, Єдиний банк даних про платників податків – юридичних осіб, реєстри; - виконують інші функції сервісного обслуговування платників податків, визначені законом [27].

Таким чином, повинні резюмувати, що структура системи контролюючих податкових органів не має якого-небудь складного, комплексного характеру. Відповідна система контролюючих податкових органів має трирівневий характер (рис. 2.2).

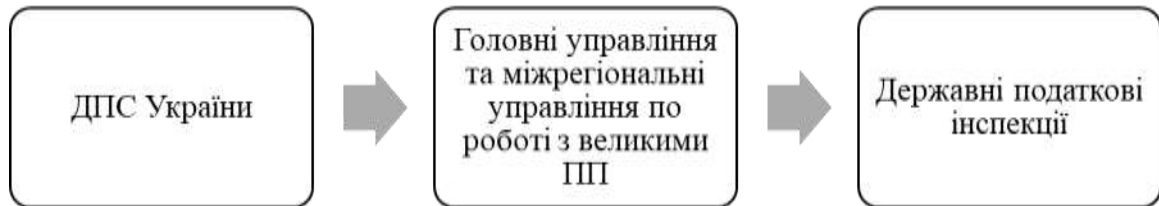


Рис.

2.2. Система контролюючих податкових органів

### 3. Завдання та функції податкових органів

#### Завдання державної фіскальної служби

1) реалізація державної податкової політики та політики у сфері державної митної справи, державної політики у сфері боротьби з правопорушеннями під час застосування податкового, митного законодавства, здійснення в межах повноважень, передбачених законом, контролю за надходженням до бюджетів та державних цільових фондів податків і зборів, митних та інших платежів державної політики у сфері контролю за виробництвом та обігом спирту, алкогольних напоїв і тютюнових виробів, державної політики з адміністрування єдиного внеску, а також боротьби з правопорушеннями під час застосування законодавства з питань сплати єдиного внеску, державної політики у сфері контролю за своєчасністю здійснення розрахунків в іноземній валюті в установленій законом строк, дотриманням порядку проведення готівкових розрахунків за товари (послуги), а також за наявністю ліцензій на провадження видів господарської діяльності, що підлягають ліцензуванню відповідно до закону, торгових патентів;

2) внесення на розгляд Міністра фінансів пропозицій щодо забезпечення формування: державної податкової політики; державної політики у сфері державної митної справи; державної політики у сфері боротьби з правопорушеннями під час застосування податкового, митного законодавства, здійснення контролю за надходженням до бюджетів та державних цільових фондів податків і зборів, митних та інших платежів; державної політики у сфері контролю за виробництвом та обігом спирту, алкогольних напоїв і тютюнових виробів; державної політики з адміністрування єдиного внеску, а також боротьби з правопорушеннями під час застосування законодавства з питань сплати єдиного внеску; державної політики у сфері контролю за своєчасністю здійснення розрахунків в іноземній валюті в установленій законом строк, дотриманням порядку проведення готівкових розрахунків за товари (послуги), а також за наявністю ліцензій на провадження видів господарської діяльності, що підлягають ліцензуванню відповідно до закону, торгових патентів.

#### Функції державної державної податкової служби:

1) розробляє проекти законів України, проекти актів Президента України, Кабінету Міністрів України та вносить їх у встановленому порядку на розгляд Кабінету Міністрів

<sup>27</sup> Податковий кодекс України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#n1080>.

України з урахуванням практики застосування законодавства з питань, що належать до компетенції ДПС;

2) розробляє та затверджує порядки, інструкції, положення, форми розрахунків, звітів, декларацій, інших документів з питань, що належать до компетенції ДПС;

3) розробляє пропозиції до проектів міжнародних договорів України та забезпечує дотримання і виконання зобов'язань, взятих за міжнародними договорами України, з питань, що належать до компетенції ДПС;

4) визначає єдині методологічні засади складення звітності з податків і зборів, звітності з єдиного внеску та інших питань, що належать до компетенції ДПС;

5) здійснює адміністрування податків і зборів, митних платежів, єдиного внеску;

6) контролює своєчасність подання платниками податків та єдиного внеску передбаченої законом звітності (декларації, розрахунки тощо), своєчасність, достовірність, повноту нарахування та сплати податків і зборів, єдиного внеску;

7) надає відповідно до закону в межах своїх повноважень адміністративні послуги;

8) здійснює контроль за додержанням податкового і митного законодавства, законодавства щодо адміністрування єдиного внеску та в межах своїх повноважень - іншого законодавства, контроль за додержанням якого покладено ДПС;

9) забезпечує достовірність та повноту обліку платників податків та єдиного внеску, суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності, об'єктів оподаткування та об'єктів, пов'язаних з оподаткуванням;

10) забезпечує ведення обліку податків і зборів, єдиного внеску;

11) здійснює диференціацію платників податків.

#### **Рекомендовані літературні джерела:**

Основні: [1, 2, 5, 9]

Допоміжна: [11, 12]

Інформаційні ресурси в мережі Інтернет: [17, 19, 20]

Міжнародні видання: [21]

### **Тема 3. Права, обов'язки та відповідальність платника податків**

**Мета заняття:** засвоїти основні поняття з теми та розібрати права, обов'язки та відповідальність платника податків.

#### **План лекційного заняття:**

1. Права платника податків
2. Обов'язки платника податків
3. Відповідальність платника податків

#### **1. Права платника податків**

**Платник податків** – визнаються фізичні особи (резиденти і нерезиденти України), юридичні особи (резиденти і нерезиденти України) та їх відокремлені підрозділи, які мають, одержують (передають) об'єкти оподаткування або провадять діяльність (операції), що є об'єктом оподаткування згідно з цим Кодексом або податковими законами, і на яких покладено обов'язок із сплати податків та зборів згідно з ПКУ (ст.15.1).

Податковим кодексом та окремими підзаконними актами визначено права та обов'язки платників податків взагалі, в т.ч. в області податкового контролю зокрема.

Серед найважливіших **прав** (стаття 17 ПКУ):

– безоплатно отримувати у контролюючих органах, у тому числі і через мережу Інтернет, інформацію про податки та збори і нормативно-правові акти, що їх регулюють, порядок обліку та сплати податків та зборів, права та обов'язки платників податків, повноваження контролюючих органів та їх посадових осіб щодо здійснення податкового контролю;

- представляти свої інтереси в контролюючих органах самостійно, через податкового агента або уповноваженого представника;
- обирати самостійно метод ведення обліку доходів і витрат;
- користуватися податковими пільгами;
- одержувати відстрочення, розстрочення сплати податків або податковий кредит;
- бути присутнім під час проведення перевірок та надавати пояснення з питань, що виникають під час таких перевірок, ознайомлюватися та отримувати акти (довідки) перевірок, проведених контролюючими органами, перед підписанням актів (довідок) про проведення перевірки, у разі наявності зауважень щодо змісту (тексту) складених актів (довідок) підписувати їх із застереженням та подавати контролюючому органу письмові заперечення;
- оскаржувати дії (бездіяльність) контролюючих органів (посадових осіб), надані контролюючими органами роз'яснення;
- вимагати від контролюючих органів проведення перевірки відомостей та фактів, що можуть свідчити на користь платника податків;
- на нерозголошення контролюючим органом (посадовими особами) відомостей про такого платника без його письмової згоди та відомостей, що становлять конфіденційну інформацію, державну, комерційну чи банківську таємницю та стали відомі під час виконання посадовими особами службових обов'язків, крім випадків, коли це прямо передбачено законами;
- на залік чи повернення надміру сплачених, а також надміру стягнутих сум податків та зборів, пені, штрафів;
- на повне відшкодування збитків (шкоди), заподіяних незаконними діями (бездіяльністю) контролюючих органів (їх посадових осіб), у встановленому законом порядку;
- за методикою, затвердженою центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну податкову і митну політику, вести облік тимчасових та постійних податкових різниць, та використовувати дані такого обліку для складання декларації з податку на прибуток.

– платник податку має також інші права, передбачені законом.

Платники податків мають право **користуватися податковими пільгами** за наявності підстав у порядку, встановленому Кодексом (пп. 17.1.4 ПКУ).

Введено також нове право платника податків – **на відмову від використання податкової пільги чи зупинення її використання** на один або декілька податкових періодів, якщо інше не передбачено Кодексом. Скористатися правом на відмову від використання податкової пільги платник може шляхом подання письмової заяви до податкового органу. Слід зазначити, що податкові пільги, не використані платником податків, не можуть бути перенесені на інші податкові періоди, зараховані в рахунок майбутніх платежів з податків та зборів або відшкодовані з бюджету.

## **2. Обов'язки платника податків**

Як зазначалося вище – обов'язок кожного громадянина сплачувати податки та збори закріплений у ст. 67 Конституції України.

Права та обов'язки платника податку закріплені у Податковому кодексі України, однак неможливо не помітити певну особливість.

За логікою та пріоритетністю законодавця спочатку визначено обов'язки, потім – права. Цим здійснено акцентування на тому, що платник податку є зобов'язаною стороною, хоча безумовно має певні права в податкових правовідносинах. Також необхідно відмітити, що перелік обов'язків платника податків дещо ширший ніж посадових та службових осіб контролюючих органів. Саме тому можна говорити, що реалізація податкового обов'язку через сплату податків і зборів платниками передбачає протистояння останніх та податкових

органів, оскільки в більшій мірі добровільна сплата податку платником не стимулюється належним чином, а здійснюється тільки за рахунок погрози настання юридичної відповідальності за податкові правопорушення [<sup>28</sup>, с.270-271].

Стосовно податкового контролю **Податковим кодексом на платників покладаються такі обов'язки:**

- стати на облік у контролюючих органах;
- вести в установленому порядку облік доходів і витрат, складати звітність, що стосується обчислення і сплати податків та зборів;
- подавати до контролюючих органів декларації, звітність та інші документи, пов'язані з обчисленням і сплатою податків та зборів;
- сплачувати податки та збори в строки та у розмірах, встановлених законодавством;
- подавати на належним чином оформлену письмову вимогу контролюючих органів документи з обліку доходів, витрат та інших показників, пов'язаних із визначенням об'єктів оподаткування (податкових зобов'язань), первинні документи, реєстри бухгалтерського обліку, фінансову звітність, інші документи, пов'язані з обчисленням та сплатою податків та зборів. У письмовій вимозі обов'язково зазначаються конкретний перелік документів, які повинен надати платник податків, та підстави для їх надання;
- подавати контролюючим органам інформацію, відомості про суми коштів, не сплачених до бюджету в зв'язку з отриманням податкових пільг (суми отриманих пільг) та напрями їх використання (щодо умовних податкових пільг - пільг, що надаються за умови використання коштів, вивільнених у суб'єкта господарювання внаслідок надання пільги, у визначеному державою порядку);
- подавати контролюючим органам інформацію в порядку, у строки та в обсягах, встановлених податковим законодавством;
- виконувати законні вимоги контролюючих органів щодо усунення виявлених порушень законів з питань оподаткування та митної справи і підписувати акти (довідки) про проведення перевірок;
- не перешкоджати законній діяльності посадової особи контролюючого органу під час виконання нею службових обов'язків та виконувати законні вимоги такої посадової особи; – повідомляти контролюючим органам за місцем обліку такого платника про його ліквідацію або реорганізацію протягом трьох робочих днів з дня прийняття відповідного рішення (крім випадків, коли обов'язок здійснювати таке повідомлення покладено законом на орган державної реєстрації);
- повідомляти контролюючі органи про зміну місцезнаходження юридичної особи та зміну місця проживання фізичної особи - підприємця;
- забезпечувати збереження документів, пов'язаних з виконанням податкового обов'язку;
- допускати посадових осіб контролюючого органу під час проведення ними перевірок до обстеження приміщень, територій (крім житла громадян), що використовуються для одержання доходів чи пов'язані з утриманням об'єктів оподаткування, а також для проведення перевірок з питань обчислення і сплати податків та зборів.

### **3. Відповідальність платника податків**

Насамперед потрібно зауважити, що відповідальність за податкові правопорушення має комплексний характер. Такий підхід обумовлюється тим, що платника податків, який допустив податкові правопорушення можна притягнути до:

- 1) фінансової;

---

<sup>28</sup> Хатнюк Н.С. Система податкових правовідносин: проблеми теорії та практики правового забезпечення. Монографія. Київ, 2018. 464 с.

- 2) адміністративної;
- 3) кримінальної відповідальності.

Фінансова відповідальність, що встановлюється згідно ПКУ, застосовується у вигляді штрафних (фінансових) санкцій (штрафів).

Притягнення фізичної або юридичної особи до фінансової відповідальності за податкове правопорушення не звільняє фізичну особу чи посадових (службових) осіб юридичної особи у передбачених законом випадках від юридичної відповідальності інших видів.

Фінансова відповідальність є формою реалізації державно-владного примусу, що виникає у разі порушення приписів фінансово-правових норм і полягає у застосуванні спеціально уповноваженими державними органами до правопорушника передбачених законом санкцій. Визнаючи фінансову відповідальність самостійним видом юридичної відповідальності, фахівці вказують на головну її особливість, яка полягає в тому, що крім штрафних санкцій вона передбачає і правовідновлювальні санкції, які стимулюють виконання фізичними та юридичними особами обов'язків, передбачених фінансовим (податковим) законодавством, а також забезпечують компенсацію шкоди, завданої державі в результаті їх протиправної поведінки [29].

З 23.05.2020 р. збільшено штрафи за порушення, передбачені ст. 117, 120 ПКУ. Так, за неподання або несвоєчасне подання податкової звітності суму штрафної санкції збільшено зі 170 грн до 340 гривень. Ті самі дії, вчинені платником податків, до якого протягом року було застосовано штраф за таке порушення, – тягнуть за собою накладення штрафу в розмірі 1020 гривень за кожне таке неподання або несвоєчасне подання.

Кодекс України про адміністративні правопорушення ст.163-1 Порушення порядку ведення податкового обліку одна з найбільш застосовуваних статей при податкових перевірках. Підставою для застосування цих штрафних санкцій є або повна відсутність податкового обліку на підприємстві, або порушення законодавчо встановленого порядку ведення податкового обліку.

За дане порушення накладається штраф в розмірі від 85 до 170 грн. Причому при повторному порушенні протягом одного календарного року, сума штрафу зростає, і вже буде знаходитися в межах від 170 до 255 грн.

Не вважається порушенням платником податків встановленого порядку ведення податкового обліку, якщо платник податків досяг податкового компромісу.

#### **Рекомендовані літературні джерела:**

Основні: [1, 2, 5, 8]

Допоміжна: [11, 12, 13, 15]

Інформаційні ресурси в мережі Інтернет: [17, 18, 19, 20]

Міжнародні видання: [21]

### **Змістовний модуль 2. Організація та здійснення податкового контролю**

#### **Тема 4. Загальні засади обліку платників податків і податкових платців**

**Мета заняття:** ознайомити здобувачів з поняттями «пов'язані особи» та «консолідовані групи платників податків», «податковий агент» та дати класифікацію платникам податків.

#### **План лекційного заняття:**

1. Класифікація та облік платників податків
2. Поняття «пов'язані особи» та «консолідовані групи платників податків»
3. Поняття «податковий агент» та обов'язки податкових агентів.

#### **1. Класифікація та облік платників податків**

<sup>29</sup> Стаття 2 Кримінального кодексу України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2341-14#Text> (дата звернення 06.08.2022).

Податкова система України відповідно до податкового законодавства Україна - це сукупність загальнодержавних і місцевих податків та зборів, принципів, форм і способів їх встановлення, обчислення та оплати. Податки в Україні повністю регулюються українським законодавством. Українське законодавство не розмежовує категорії «податки» і «збори». Податки є обов'язковими внесками до бюджетів відповідних рівнів або державних цільових фондів. Тому податки є основною формою доходу держава, її фінансова основа.

**Залежно від способу організації господарської діяльності платників податків класифікують на:**

**фізичні особи** (під поняттям фізичної особи мається на увазі кожен український громадянин, іноземець або особа, яка не має громадянства, але має ряд обов'язків і прав за фактом існування. Простіше кажучи, фізична особа – це будь-яка людина, яка виступає в ролі суб'єкта правових відносин. Здатність мати обов'язки і цивільні права з'являються з моменту народження і поширюються протягом усього життя людини до самої смерті. Кожен громадянин має однаковий обсяг прав.

Громадяни України мають можливість заповідати й успадковувати майно, мати право власності на майно, здійснювати будь-яку не заборонену законодавством діяльність, включаючи підприємницьку. Будь-яка фізична особа має право створювати юридичні особи, здійснювати будь-які законні угоди і самостійно обирати місце проживання. Крім того, права фізичних осіб поширюються на авторські права творів мистецтва, літератури і науки. Фізичні особи мають можливість володіти особистими немайновими та іншими майновими правами);

**юридичні особи** (під поняттям "юридична особа" передбачається фірма, підприємство (компанія) або організація, яка пройшла процес реєстрації в передбаченому законом порядку. У найменуванні юридичної особи повинна бути зазначена його організаційно-правова форма, а також індивідуальне найменування. Обов'язкові ознаки юридичної особи:

- Наявність установчих документів, в яких відбивається система органів управління і відповідні підрозділи для відповідних функцій, закріплених статутом юридичної особи.

- Володіння майном. Це статутний фонд юридичної особи, самостійний баланс. Виявом цієї самостійності є також наявність у компанії банківського рахунку.

- Здатність нести самостійну майнову відповідальність за результати своєї господарської діяльності. Відповідати за свої борги майном компанії. При цьому, у випадках, встановлених законом або установчими документами, засновники і учасники юридичної особи можуть нести субсидіарну (додаткову) майнову відповідальність за його зобов'язаннями.

- Можливість виступати позивачем і відповідачем у суді.

Цивільний та господарський кодекс України регулює порядок створення, ліквідації, реорганізації юридичних осіб, а також їх види та організаційно-правові форми.);

**іноземні юридичні особи** (це організація, зареєстрована або іншим чином створена за законодавством України та виконавчий орган управління якої розташований за межами України) ;

**постійні представництва іноземних юридичних осіб** (Іноземні суб'єкти господарювання можуть відкривати в Україні свої представництва, як і українські суб'єкти зовнішньоекономічної діяльності на території інших держав (абз. 16 ст. 5 Закону «Про зовнішньоекономічну діяльність» від 16.04.1991 р. № 959). **Представництвом** вважається установа (або особа), яка представляє інтереси іноземного суб'єкта, маючи належно оформлені повноваження від нього (ст. 1 Закону про ЗЕД).

Очевидне питання, а яка різниця між представництвом та звичайним підприємством, створеним іноземним суб'єктом? Адже можна й дочірнє підприємство створити тощо. Різниця у правовому статусі – **представництво не є юрособою**. Як наслідок, всю відповідальність по укладеним угодам і боргам такого представництва несе сам іноземний суб'єкт. Представництво здійснює свою діяльність в усіх випадках від імені та за дорученням

іноземного суб'єкта господарювання та лише в інтересах того іноземного суб'єкта господарювання, який зазначений при реєстрації (п. 12 Інструкції про порядок реєстрації представництв суб'єктів господарської діяльності в Україні (*дали* – **Інструкція № 30**).

- **постійне представництво** – прибуток іноземної компанії, яка діє через таке представництво, оподатковується так, якби воно було окремим та самостійним підприємством в Україні, зайнятим такою ж або аналогічною діяльністю;

- **окрему юрособу в Україні**, наприклад дочірнє підприємство, – тоді він сплачує податок на прибуток за правилами своєї держави.);

- відокремлені підрозділи без статусу юридичної особи;

- **консолідована група платників податків** (це створене і зареєстроване відповідно до національного законодавства об'єднання підприємств і організацій, що виступає як єдиний платник податку щодо одного чи кількох податків. Це не означає створення нової юридичної особи, а консолідовану групу розглядають як єдиного платника податків.).

#### **Залежно від податкової юрисдикції держави:**

**Резидент** - це особа, яка проживає в Україні. Якщо фізична особа проживає в іншій державі, фізична особа вважається резидентом України, якщо має постійне місце проживання (місце проживання) в Україні. Якщо фізична особа проживає в іншій державі, вона вважається резидентом України, якщо вона має центр життєвих інтересів в Україні. Достатньою, але не єдиною підставою для визначення країни, в якій знаходиться центр життєвих інтересів особи, є постійне місце проживання члена сім'ї. Якщо центр життєво важливих інтересів фізичної особи неможливо визначити або якщо фізична особа не має місця проживання в жодній країні, вона вважається резидентом України, якщо протягом податкового року (календаря) вона перебуває в Україні не менше 183 днів. рік).

**Нерезиденти** - це особи, які не є резидентами України.

**Податковий облік** – це структура методів обліку, орієнтована на податки. Податковий облік регулюється Податковим кодексом, який диктує конкретні правила, яких компанії та фізичні особи повинні дотримуватися під час підготовки податкових декларацій. Податковий облік є засобом обліку для цілей оподаткування. Це стосується всіх – фізичних осіб, підприємств, корпорацій та інших організацій. Навіть звільнені від сплати податків особи повинні брати участь у податковому обліку. Метою податкового обліку є можливість відстежувати кошти (вхідні та вихідні кошти), пов'язані з фізичними та юридичними особами.

Відповідно до змісту пункту 63.2 статті 63 ПК України взяттю на облік або реєстрації у контролюючих органах підлягають всі платники податків.

Платник податків зобов'язаний стати на облік у відповідних контролюючих органах за основним та неосновним місцем обліку, повідомляти про всі об'єкти оподаткування і об'єкти, пов'язані з оподаткуванням, контролюючі органи за основним місцем обліку згідно з порядком обліку платників податків.

Інформація, що збирається, використовується та формується контролюючими органами у зв'язку з обліком платників податків, вноситься до інформаційних баз даних.

Заява про взяття на облік платника податків за неосновним місцем обліку подається у відповідний контролюючий орган протягом 10 робочих днів після створення відокремленого підрозділу, реєстрації рухомого чи нерухомого майна чи відкриття об'єкта чи підрозділу, через які провадиться діяльність або які підлягають оподаткуванню.

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 ПКУ.

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. Контролюючий орган зазначає податковий номер або серію та номер паспорта у всіх свідоцтвах, довідках, в інших документах або повідомленнях, що видаються платнику податків або надсилаються йому.

**Взяття на облік за основним місцем обліку юридичних осіб та їх відокремлених підрозділів як платників податків та зборів в органах державної податкової служби здійснюється після:**

1) внесення відомостей про них до Єдиного державного реєстру фізичних та юридичних осіб;

2) присвоєння кодів за ЄДРПОУ - для юридичних осіб та їх відокремлених підрозділів.

**Органи державної податкової служби в районах, містах без районного поділу, районах у містах, міжрайонні, об'єднані та спеціалізовані:**

1) ведуть облік платників податків;

2) наповнюють Єдиний банк даних юридичних осіб та Реєстр самозайнятих осіб інформацією щодо реєстраційних даних платників податків на підставі отриманих від платників податків та від органів реєстрації відомостей, документів, заяв, повідомлень тощо;

3) формують та ведуть журнали щодо обліку платників податків;

4) формують та ведуть облікові справи (реєстраційну частину) платників податків, які зберігаються до ліквідації платника податків або переведення на облік до іншого органу державної податкової служби;

5) формують звіт «Про стан обліку платників податків» у терміни, встановлені центральним органом державної податкової служби.

**Центральний орган державної податкової служби:**

1) забезпечує ведення Єдиного банку даних юридичних осіб;

2) накопичує, поновлює, аналізує інформацію, що надходить з податкових органів нижчих рівнів, веде архів щодо платників податків

3) метою постійного забезпечення органів державної влади, органів місцевого самоврядування, юридичних та фізичних осіб інформацією центральний орган виконавчої влади, що реалізує державну податкову політику, оприлюднює на єдиному державному реєстраційному веб-порталі юридичних осіб та фізичних осіб - підприємців та громадських формувань та власному офіційному веб-сайті дані про взяття на облік як платників податків юридичних осіб, їх відокремлених підрозділів та самозайнятих осіб не пізніше наступного робочого дня після взяття на облік.

Доступ до зазначених веб-порталу та веб-сайту є безоплатним та вільним.

**Зазначені дані містять такі відомості про платника податків:**

податковий номер (для юридичної особи та її відокремленого підрозділу);

найменування для юридичної особи або прізвище, ім'я, по батькові для фізичної особи; місцезнаходження;

дата та номер запису про взяття на облік;

найменування та ідентифікаційний код контролюючого органу за основним місцем обліку платника податків;

відомості про надіслання відповідним контролюючим органом до Єдиного державного реєстру юридичних осіб, фізичних осіб - підприємців та громадських формувань відомостей у зв'язку з припиненням юридичної особи, що передбачені законодавством.

**2. Поняття «пов'язані особи» та «консолідовані групи платників податків»**



Вважається, що якщо дві сторони мають можливість впливати на рішення, які ними приймаються, а також можуть приймати рішення під впливом третьої особи, то вони **скористаються** такою можливістю. З метою оподаткування такі сторони називаються **пов'язаними особами** (пп. 14.1.159 ПКУ).

**Пов'язані особи** — це юридичні та/або фізичні особи, відносини між якими **можуть впливати на умови чи економічні результати їх діяльності чи діяльності осіб, яких вони представляють** і які відповідають будь-якій із перерахованих у цьому ж підпункті ознак.

Так, зокрема, пов'язаними особами визнаються чоловік (дружина), батьки (у тому числі, усиновлювачі), діти (повнолітні/неповнолітні, у тому числі усиновлені), повнорідні та неповнорідні брати і сестри, опікун, піклувальник, дитина, над якою встановлено опіку чи піклування.

Пов'язаними юрособами є юрособи, у яких одна і та ж фізособа безпосередньо та/або **опосередковано** володіє корпоративними правами у кожній такій юрособі **у розмірі 25 і більше відсотків**.

Інформація про коло осіб, які безпосередньо володіють корпоративними правами юрособи-емітента, і їхні частки у корпоративних правах міститься у статуті юрособи-емітента. У бухгалтерському обліку інформацію про осіб, в яких підприємство безпосередньо бере участь, можна отримати з аналітичного обліку за рахунком 14 «Довгострокові фінансові інвестиції». Інформацію про те, які особи володіють корпоративними правами підприємства, можна отримати за даними обліку за рахунком 40 «Статутний капітал», на якому ведеться аналітичний облік корпоративних прав щодо кожного засновника, учасника, акціонера. Щоб простежити всі опосередковані зв'язки, потрібно отримати таку саму інформацію з таких самих джерел про всіх осіб, пов'язаних безпосередньо з таким засновником, учасником, та відібрати лише ті зв'язки, розмір яких перевищує частку 25% у корпоративних правах аналізованої юрособи.

Термін «пов'язані особи», який визначений ПКУ, використовується під час регулювання відносин, що виникають у сфері справляння податків і зборів. А ось для цілей бухгалтерського обліку – слід керуватися П(С)БО 23.

**Консолідована група платників податків** – це утворене і зареєстроване відповідно до національного законодавства об'єднання підприємств і організацій, що виступає як єдиний платник податку щодо одного чи декількох податків.<sup>1</sup> Це не означає створення нової юридичної особи, а розглядається консолідована група як єдиний платник податків.

Консолідована фінансова звітність відображає фінансове становище, результати діяльності та рух грошових коштів юридичної особи та її дочірніх підприємств як єдиної економічної одиниці.

За МСФЗ консолідовану фінансову звітність складають:

- об'єднання підприємств, за винятком власної звітності, – щодо підприємств, які входять до її складу з урахування установчих документів об'єднання;
- банк, що контролює та/або має суттєвий вплив на діяльність інших компаній. При цьому складається окрема та консолідована проміжна річна фінансова звітність;
- публічні акціонерні товариства;
- підприємства – емітенти цінних паперів, чиї цінні папери допустили до торгів на фондових біржах або щодо цінних паперів яких здійснили публічну пропозицію;
- страховики;
- кредитні спілки;
- господарства, діяльність яких провадиться у видобувних галузях;
- великі підприємства.

При поданні консолідованої фінансової звітності також подається консолідований звіт про управління (за винятком бюджетних установ, мікропідприємств та малих підприємств, середні підприємства мають право не відображати у звіті про управління не фінансову

інформацію). Консолідований звіт про платежі на користь держави для підприємств які становлять суспільний інтерес.

Не подання консолідованої фінансової звітності можливе у тому випадку, якщо підприємства, які контролюють інші, по спільним показникам ефективності разом із контрольованими підприємствами не перевищують двох критеріїв наведених далі:

- балансова вартість активів – до 4 мільйонів євро;
- чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) – до 8 мільйонів євро;
- середня кількість працівників – до 50 осіб.

Консолідовану фінансову звітність підприємства подають органам, до сфери управління яких належать, трудовим колективам на їх вимогу, власникам (засновникам) відповідно до установчих документів, а також до Держстату.

### **3. Поняття «податковий агент» та обов'язки податкових агентів.**

**Податковим агентом** є юридична особа або підприємець, які зобов'язані нараховувати, утримувати та сплачувати податок на доходи фізичних осіб до бюджету від імені та за рахунок фізичної особи з доходів, що виплачуються такій особі, а також вести податковий облік та подавати податкову звітність. За статусом податковий агент прирівнюється до платника податку і має ті ж самі права та обов'язки. Найбільш поширеними податковими агентами є роботодавці та суб'єкти господарювання, які нараховують (виплачують, надають) дохід фізичній особі.

Підприємець стає податковим агентом тільки по відношенню до фізичної особи, коли виплачує їй дохід (купує товар, замовляє послугу, виплачує заробітну плату) у грошовій формі (готівковій або безготівковій) або не грошовій формі (бартер). Він зобов'язаний утримувати податок на доходи фізичних осіб та військовий збір із суми такого доходу за рахунок фізичної особи, використовуючи одну із ставок податку (18%, 5%, 0%) залежно від виду виплачуваного доходу.

Штраф за несплату податковим агентом податку на доходи фізичних осіб передбачено у таких розмірах

- 25 відсотків від суми податку, що підлягає нарахуванню;
- 50 відсотків від суми податку, що підлягає нарахуванню, якщо такі дії вчинені повторно протягом 1095 днів;
- 75 відсотків від суми податку, що підлягає нарахуванню, якщо такі дії вчинені повторно протягом 1095 днів втретє та більше.

При виплаті доходу фізичній особі безготівковим шляхом, підприємець повинен одночасно сплатити і податки, а при виплаті доходу готівкою або в негрошовій формі податок сплачується протягом банківського дня, наступного за днем виплати доходу.

Крім податку на доходи фізичної особи та військового збору, підприємцю — роботодавцю потрібно сплачувати за свого найманого працівника ще й єдиний соціальний внесок.

Також, підприємцю доведеться подавати до податкової інспекції за місцем обліку податковий розрахунок сум доходу, нарахованого фізичним особам і сум утриманого з них податку, а також сум нарахованого єдиного внеску. Такий розрахунок подається за кожний квартал протягом 40 календарних днів, наступних за останнім календарним днем звітного кварталу.

У ст. 18 ПКУ перелічено лише основні обов'язки податкового агента без прив'язки їх до конкретного виду податку. До таких обов'язків належать:

- обчислення податку;
- утримання податку з доходів, що нараховуються (виплачуються, надаються) платнику;
- перерахування податків до відповідного бюджету.

Податковий агент є носієм податкових обов'язків, пов'язаних з утриманням та перерахування податку до бюджету.

Якщо законодавець передбачив, що при справлянні того чи іншого податку (збору) учасником податкових правовідносин є податковий агент, то він є, по-перше, обов'язковим учасником правовідносин по справлянню даного податку, а по-друге, ті обов'язки, які покладено на податкового агента, інша особа, навіть платник податку, виконати не може, оскільки це виключно обов'язки податкового агента. І хоча в ст. 18 ПК податкового агента прирівнено за правами та обов'язками до платника податку, все ж, якщо проаналізувати ці права та обов'язки, то за своїм складом обов'язки податкового агента відмінні від обов'язків платника податку.

**Обов'язки податкового агента можна поділи на:**

- 1) загальні;
- 2) спеціальні.

*Загальні обов'язки* податкового агента не залежать від виду об'єкта оподаткування та джерел оподаткованого доходу. Тобто, це обов'язки, які мають бути притаманними агенту платника будь-якого обов'язкового платежу.

*Спеціальні* - це особливі обов'язки, пов'язані із специфікою нарахування та утримання того чи іншого виду податку чи іншого обов'язкового платежу.

**Рекомендовані літературні джерела:**

Основні: [1, 2, 5]

Допоміжна: [12, 15, 16]

Інформаційні ресурси в мережі Інтернет: [17, 20]

Міжнародні видання: [21]

## **Тема 5. Нормативне та інформаційно-аналітичне забезпечення податкового контролю**

**Мета заняття:** ознайомити здобувачів вищої освіти з нормативним та інформаційно-аналітичним забезпеченням податкового контролю.

**План лекційного заняття:**

1. Нормативне забезпечення податкового контролю
2. Інформаційно-аналітичне забезпечення податкового контролю

### **1. Нормативне забезпечення податкового контролю**

Ефективність податкового контролю у значній мірі визначається рівнем його нормативного забезпечення. Організація податкового контролю та процедури його здійснення регламентуються окремими нормами Конституції України, Податкового Кодексу, Указами Президента України, Постановами Кабінету Міністрів та Національного банку України, рішеннями органів місцевого самоврядування.

Особливе місце у нормативному забезпеченні податкового контролю відіграє державна податкова служба. Яка в своїй роботі користується: Податковим кодексом України, Земельним кодексом України, Бюджетним кодексом України, Митним кодексом України – законодавство про діяльність.

До законодавчої діяльності також відносяться і Закони України та Укази Президента які стосуються роботи ДПС, наприклад ЗУ «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування», ЗУ «Про державну реєстрацію юридичних осіб, фізичних осіб-підприємців та громадських формувань», ЗУ «Про оренду землі», ЗУ «Про державну таємницю» і т.д.; Указ Президента України «Про День податківця України», Указ Президента України "Питання забезпечення органами виконавчої влади доступу до публічної інформації" і т.д.; розпорядження Кабінету міністрів України про призначення на посаду або покладання обов'язків на голову ДПС, затвердження Положень про Державну податкову та митну службу.

Податкова служба видає накази, яким затверджує методики планування податкових перевірок та відбору платників для включення до планів-графіків виїзних перевірок, порядок взаємодії структурних підрозділів органів податкової служби при здійсненні контрольних дій, порядок оформлення матеріалів камеральних та виїзних податкових перевірок, розробляє стандарти якості контрольної роботи, встановлює форми та порядок періодичної звітності про результати контрольної роботи, організує розробку, апробує та вводить у виробничу експлуатацію програмне забезпечення з питань інформаційно-аналітичної діяльності.

**Нормативно-правовий акт** — офіційний письмовий документ, прийнятий уповноваженими на це суб'єктами правотворчості у визначеній формі та за встановленою процедурою, спрямований на встановлення, зміну або скасування норми права.

Іншими словами, нормативно-правовий акт — це документ, прийнятий у визначеному порядку компетентним органом публічної влади, у якому містяться норми права. Наприклад, Наказ Міністерства фінансів України від 10.12.2021 № 655 «Про затвердження Змін до Порядку формування плану-графіка проведення документальних планових перевірок платників податків» або Наказ Міністерства фінансів України від 28.02.2017 № 299 "Про затвердження форми запиту контролюючого органу на проведення зустрічної звірки".

На рис. 5.1. схематично показано нормативно-правове забезпечення розвитку податкової системи України.



Рис.5.1. Нормативно-правове забезпечення розвитку податкової системи в Україні

Засади здійснення податкового контролю визначені у Податковому кодексі України. Кодексом встановлено перелік контролюючих органів та сферу їх діяльності, способи податкового контролю, терміни здійснення податкових перевірок, їх періодичність тощо.

Поняття, правила та положення, установлені Податковим кодексом та законами з питань митної справи, застосовуються виключно для регулювання податкових відносин. У разі якщо поняття, терміни, правила та положення інших актів суперечать поняттям, термінам, правилам та положенням податкового кодексу, для регулювання відносин оподаткування застосовуються норми Податкового кодексу.

Нормативне забезпечення податкового контролю базується на принципі пріоритетності міжнародних договорів. Якщо міжнародним договором, згода на обов'язковість якого надана

Верховною Радою України, встановлено інші правила, ніж ті, що передбачені Податковим кодексом, застосовуються правила міжнародного договору.

На сферу податкового контролю поширюються загальні принципи податкового законодавства, серед яких стосовно контролю найважливішими є:

- загальність оподаткування;
- рівність усіх платників перед законом;
- невідворотність відповідальності у разі порушення податкового законодавства;
- презумпція правомірності рішень платника податку в разі, якщо правова норма припускає 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.

## 2. Інформаційно-аналітичне забезпечення податкового контролю

Інформаційне забезпечення є важливою функцією у державно-управлінській діяльності. За відсутності необхідної інформації складно приймати об'єктивні та своєчасні державні управлінські рішення. У зв'язку з цим, робота державних органів має забезпечуватися своєчасною інформаційною підтримкою.

**Інформаційно-аналітичне забезпечення** – це процес створення оптимальних умов задля задоволення інформаційних потреб та реалізації посадових обов'язків органів державної влади на основі формування та використання інформаційних ресурсів. Метою інформаційно-аналітичного забезпечення державних органів виконавчої влади є створення умов для прийняття ефективних державних управлінських рішень [30].

Основу інформаційного забезпечення автоматизованої інформаційної системи ДПС складає централізована база довідників і класифікаторів. На ній централізується електронний документообіг ДПС, що створюється як елемент міжвідомчої системи обігу даними зацікавленими відомствами та організаціями (Державний комітет статистики, Міністерство фінансів України, Державна митна служба, Національний банк України тощо. За функціональним призначенням всі довідники та класифікатори баз даних поділено на сім груп (таблиця 5.1).

Таблиця 5.1.

Довідники та класифікатори баз даних

Група	База даних
1	Інформаційно-довідкові дані адміністративно-територіального поділу України (коди областей, країн СНГ, класифікатори районів, міст, коди районів міст тощо)
2	Довідники, що характеризують економічну діяльність (єдиний реєстр підприємств і організацій, класифікатор форм власності, видів організаційно-правових форм)
3	Банківська група (список банківських установ України, довідник видів банківських рахунків, довідник видів податків і зборів, довідник валют і курсів валют тощо)
4	Галузевий довідник ДПС (адреси ДПС, керівництво тощо)
5	Довідник Державної митної служби (номенклатура товарів зовнішньоекономічної діяльності, довідник кодів митних органів, довідник митних платежів, довідник акцизного збору, довідник ПДВ, довідник видів транспорту та інші)
6	Довідник законодавчих актів

<sup>30</sup> Пугач А.О. Сутність процесу інформаційно-аналітичного забезпечення органів державної виконавчої влади в Україні. *Державне управління: удосконалення та розвиток* № 8. 2010. URL: <http://www.dy.nayka.com.ua/?op=1&z=165>

7	Довідники спільного користування (адреси і коди міністерств, коди країн світу тощо)
---	---

Джерело: [31]

Усі довідники і класифікатори веде і підтримує в актуальному стані Управління інформаційним забезпеченням головного управління ДПС. Централізовано ведеться база даних Державного реєстру фізичних і юридичних осіб платників податків. Адміністрування регламенту доступу до інформації централізованої бази даних здійснюється за допомогою інформаційно-програмного комплексу «Адміністратор інформаційно-довідкових даних», який виконує архівування і відновлення даних, розмежування доступу до даних, імпорт і експорт довідників та класифікаторів та інші. На сьогодні у ДПС розробляється та функціонує ряд автоматизованих інформаційних систем (АІС) – таблиця 5.2.

Таблиця 5.2.

#### Автоматизовані інформаційні системи ДПС

Система	Призначення
Автоматизовані інформаційні системи (АІС) обласного рівня	Забезпечує комплексну автоматизацію функцій роботи з базами даних обласних апаратів
АІС «Пільги»	Містить інформацію про пільги та дані щодо кількості платників податків
АІС «Галузь»	Забезпечує автоматизоване створення зведених даних районного рівня про платників податків і накопичення інформації за результатами їх фінансово-економічної діяльності та мобілізації коштів у бюджет України
АІС «Облік податків і платежів» районного рівня	Забезпечує автоматизацію облікових функцій, автоматизований розрахунок податкової заборгованості та пені за порушення термінів сплати, формування довідок та звітності ДПС районного рівня
Системні локально-мережеві автоматизовані робочі місця районного рівня	«Підприємці», «Земля», «Облік платників», «Аудит», «Свідоцтво», «Касові апарати», «Банк», «Звіт» тощо

У рамках інтегрованої автоматизованої інформаційної системи ДПС розроблено та впроваджено систему «Податковий блок». Система призначена для виконання завдань, покладених на органи ДПС:

інформування платників податків про їх податкові зобов'язання та надання роз'яснень податкового законодавства;

податковий облік та реєстрація платників податків;

прийом та обробка документів податкової звітності та облік платежів;

перевірка податкової звітності на відповідність вимогам та нормам, встановленим законодавчими та нормативними актами України;

застосування заходів із погашення податкового боргу у випадках порушення податкової дисципліни з боку платників податків;

<sup>31</sup> Фоміна Т. В., Пугаченко О. Б. Організація і методика податкових перевірок: навчальний посібник. Дніпро : Середняк Т. К., 2020. 292 с.

вирішення спірних питань щодо сум податкових донарахувань та податкового боргу тощо.

Система «Податковий блок» передбачає впровадження чотирьох сегментів операційної діяльності податкової служби:

- реєстрація платників податків;
- обробка податкової звітності та платежів;
- облік платежів;
- податковий аудит.

Підсистема «Реєстрація платників податків» відображає принцип отримання ДПС реєстраційних даних суб'єктів господарювання та зміни до них від уповноваженого органу з питань державної реєстрації, на який покладено функцію ведення Єдиного державного реєстру.

Підсистема забезпечує взяття на облік та реєстрацію платників податків в органах ДПС, а також взаємодію на базі електронного обміну інформацією з іншими органами державної виконавчої влади (Державною митною службою України, іншими міністерствами, відомствами) та отримання повних та точних даних щодо суб'єктів оподаткування (платників податків) та об'єктів оподаткування. Підсистема «Обробка податкової звітності та платежів» створює для платників податків та працівників органів ДПС зручні умови під час процесу декларування доходів. Це досягається централізацією чітко регламентованих стандартизованих процедур при обробці податкової звітності платників податків, документів про сплату податків, зборів (обов'язкових платежів) та інших документів.

Підсистема надає можливість платникам податків в режимі on-line здійснювати:

формування документів податкової звітності (автоматичне створення форми документів податкової звітності за даними баз даних ДПС, створення документа шляхом перенесення інформації, наприклад, з 1-С, розрахунок показників за допомогою «податкового калькулятора», автоматичне заповнення форми звітності наявними у базі ДПС даними та розрахунковими даними, здійснення контролю звітності в режимі реального часу та після заповнення форм);

- перегляд поданої та/або сформованої звітності;
- подання (надсилання) документів податкової звітності до ДПС.

Підсистема «Облік платежів» створює єдиний механізм для систематичного обліку та здійснення розрахункових операцій в особовому рахунку платника податків за всіма видами податків в такий спосіб, щоб дані обліку повністю інтегрувались з усіма даними інших вдосконалених процесів. Також підсистема надає можливість платникам податків отримувати послуги та інформацію про стан розрахунків з бюджетом за власним особовим рахунком у будь-якому органі ДПС місцевого рівня. Підсистема «Податковий аудит» стандартизує процес відбору платників податків для проведення податкового аудиту та розширює зону податкового контролю за виконанням податкових зобов'язань платниками податків без додаткового втручання в їх діяльність [32].

Для посадових осіб контролюючих органів під час проведення перевірок підставами для висновків є:

- документи, визначені ПКУ;
- податкова інформація експертні висновки;
- судові рішення;

<sup>32</sup> Мороз Т. О. Інформаційні системи і технології в бюджетній і соціальній сфері : курс лекцій. Миколаїв : МНАУ, 2018. 70 с.

податкові консультації, інші матеріали, отримані в порядку та у спосіб, передбачені ПКУ або іншими законами, контроль за дотриманням яких покладений на контролюючі органи [33].

Під час перевірки будь-якого об'єкту оподаткування на початковому етапі вивченню підлягають: Статут підприємства, Виписки та Витяги з Єдиного державного реєстру юридичних осіб, фізичних осіб-підприємців та громадських формувань, фінансова звітність за останні 3 роки, Положення про організаційну структуру підприємства, Наказ про облікову політику, посадові інструкції, графік документообrotу, договори про матеріальну відповідальність, ліцензії та дозволи на провадження певних видів діяльності, розпорядницькі документи по підприємству тощо. Під час перевірки різних видів загальнодержавних податків, зборів, обов'язкових платежів використовуються документи первинного, аналітичного, синтетичного обліку та звітність, наведені у таблиці 5.3.

Таблиця 5.3.

Джерела інформації для податкової перевірки загальнодержавних податків, зборів, обов'язкових платежів [34]

Об'єкт податкової перевірки	Орієнтовний перелік документів, що підлягають податковій перевірці
Податок на прибуток підприємств	Податкова декларація з податку на прибуток та додатки до неї; Розрахунок податку на прибуток нерезидента, який провадить діяльність на території України через постійне представництво на підставі складення окремого балансу фінансово-господарської діяльності та додатки до нього; Звіт про використання платниками податку на прибуток вивільнених коштів; робочі документи підприємства про формування доходів, собівартості та інших витрат підприємства; розрахунок фактичної собівартості реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг); реєстри синтетичного обліку за всіма рахунками; оборотно-сальдові відомості за ними; первинні документи з надходження товарно-матеріальних цінностей і послуг (прибуткові накладні, акти виконаних робіт, товарно-транспортні накладні тощо); первинні видаткові документи з відвантаження продукції, товарів та надання послуг (видаткові накладні, акти виконаних робіт тощо); виписки установи банку; розрахунок зносу; відомості про нараховану заробітну плату та сплачені від неї податки та збори; Звіти про використання коштів, виданих на відрядження та у підзвіт та підтверджувальні документи до них; акти звірки взаємної заборгованості з контрагентами; дані синтетичного обліку за рахунком 64 «Розрахунки з бюджетом» (за субрахунком «Податок на прибуток»); фінансова звітність; статистична звітність тощо.
Податок на доходи фізичних осіб, військовий збір	Податковий розрахунок сум доходу, нарахованого (сплаченого) на користь платників податку, і сум утриманого з них податку (форма №1ДФ); штатний розпис; накази про

<sup>33</sup> Податковий кодекс України Закон України від 02 груд. 2010 р. № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>

<sup>34</sup> Пугаченко О.Б., Фоміна Т.В. Податковий контроль як інструмент запобігання тіншовій економіці. Стратегічні пріоритети детінізації України у системі економічної безпеки: макро та мікро вимір: Монографія / За ред. Черевка О.В. Черкаси : ПП Чабаненко Ю.А., 2014. С. 259-280, С. 436-441



	<p>призначення та звільнення працівників; Положення про преміювання; розрахунково-платіжні відомості; платіжні відомості; касові документи; особові картки; дані синтетичного обліку за рахунком 64 «Розрахунки з бюджетом» (за субрахунком «Податок з доходів фізичних осіб»), 64 «Розрахунки з бюджетом» (за субрахунком «Військовий збір»), 66 «Розрахунки за виплатами з працівниками»; довідки про вирощування сільськогосподарської продукції у приватних селянських господарствах (у випадку закупівлі сільськогосподарської продукції у населення); заяви про застосування податкової соціальної пільги; заяви про відмову від застосування податкової соціальної пільги; заяви працівників про надання матеріальної допомоги та інших виплат; лікарняні листи; розрахунок відпускних; інші заяви працівників; документи, що підтверджують виплати доходу самозайнятим особам (чеки, квитанції), виконавчі листи; фінансова звітність; статистична звітність тощо.</p>
Податок на додану вартість	<p>Податкова декларація з податку на додану вартість та додатки до неї; договори з покупцями та постачальниками; реєстри отриманих та виданих податкових накладних; отримані та видані податкові накладні та додатки до них; квитанції про реєстрацію податкових накладних до Єдиному реєстрі податкових накладних; первинні документи з надходження товарно-матеріальних цінностей і послуг (прибуткові накладні, акти виконаних робіт, товарно-транспортні накладні тощо); первинні видаткові документи з відвантаження продукції, товарів та надання послуг (видаткові накладні, акти виконаних робіт тощо); виписки установи банку; дані синтетичного обліку за рахунком 64 «Розрахунки з бюджетом» (за субрахунком «Податок на додану вартість»), 31 «Рахунки у банках»; касові документи (прибуткові та видаткові касові ордери, касова книга); приймальні квитанції (у випадку закупівлі сільгосппродукції у населення); реєстри синтетичного обліку за рахунком 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками», 68 «Розрахунки за іншими операціями», 36 «Розрахунки з покупцями та замовниками», 37 «Розрахунки з різними дебіторами»; акти звірки взаємної заборгованості з контрагентами; фінансова звітність; статистична звітність тощо.</p>
Акцизний податок	<p>Декларація акцизного податку та додатки до неї; Заявки на переміщення пального або спирту етилового транспортними засобами, що не є акцизними складами пересувними; Заявка про включення до електронного реєстру суб'єктів господарювання, які використовують спирт етиловий для виробництва продукції хімічного і технічного призначення, парфумерно-косметичної продукції, оцту з харчової сировини; Довідка про розпорядника акцизного складу пального, акцизні склади пального, розташовані на них резервуари пального, витратоміри та рівнеміри; Довідка про зведені за добу підсумкові облікові дані щодо обсягів обігу</p>

	(отримання/відпуску) та залишків пального на акцизному складі пального; перелік підакцизних товарів, які реалізуються підприємством, первинні документи з реалізації підакцизних товарів (накладні, товарнотранспортні накладні, митні декларації тощо), акцизні накладні, Розрахунки коригування акцизної накладної, дані про втрати алкогольних виробів при їх транспортуванні, зберіганні та виробництві, дані синтетичного обліку за рахунком 70 «Доход від реалізації», 64 «Розрахунки з бюджетом» (за субрахунком «Акцизний податок»), 31 «Рахунки у банках»; виписки банку; фінансова звітність, статистична звітність тощо.
Екологічний податок (податок за викиди в атмосферне повітря забруднюючих речовин стаціонарними джерелами забруднення; податок за скиди забруднюючих речовин у водні об'єкти; податок за розміщення відходів у спеціально відведених для цього місцях чи на об'єктах; податок за утворення радіоактивних відходів (включаючи вже накопичені); податок за тимчасове зберігання радіоактивних відходів їх виробниками понад установлений особливими умовами ліцензії строк)	Податкова декларація екологічного податку та додатки до неї 1-6; дозвільні документи; дані про обсяги та види забруднюючих речовин, які викидаються в атмосферне повітря стаціонарними джерелами; дані про обсяги та види забруднюючих речовин, які скидаються безпосередньо у водні об'єкти; дані про обсяги та види (класи) розміщених відходів, крім обсягів та видів (класів) відходів як вторинної сировини, що розміщуються на власних територіях (об'єктах) суб'єктів господарювання; дані про обсяги та категорію радіоактивних відходів, що утворюються внаслідок діяльності суб'єктів господарювання та/або тимчасово зберігаються їх виробниками понад установлений особливими умовами ліцензії строк; дані про обсяги електричної енергії, виробленої експлуатуючими організаціями ядерних установок (атомних електростанцій) дані а налітичного обліку; довідки про густину пального; дані синтетичного обліку за рахунком 64 «Розрахунки з бюджетом» (за субрахунком «Екологічний податок відповідного виду»), 31 «Рахунки у банках», виписки банку; фінансова звітність, статистична звітність тощо.
Рентна плата (рентна плата за користування надрами для видобування корисних копалин; рентна плата за користування надрами в цілях, не пов'язаних з видобуванням корисних копалин; рентна плата за користування радіочастотним ресурсом України; рентна плата за спеціальне використання води; рентна плата за спеціальне використання лісових ресурсів; рентна плата за транспортування нафти і нафтопродуктів магістральними нафтопроводами та нафтопродуктопроводами, транзитне транспортування трубопроводами аміаку територією України)	Податкова декларація з рентної плати та додатки до неї 1-9; дозвільні документи; дані державної експертизи запасів корисних копалин ділянки надр; дані про вартість одиниці товарної продукції гірничого підприємства; дані про обсяг фактично використаної води та встановлені ліміти; дані про вантажомісткість та тривалість використання водних транспортних засобів; дані про обсяги використання води для потреб гідроенергетики; дані про обсяги використано деревини; дані аналітичного та синтетичного обліку за рахунком 64 «Розрахунки з бюджетом» (за субрахунком «Рентна плата відповідного виду»), 31 «Рахунки у банках», виписки банку; фінансова звітність, статистична звітність тощо.

Мито	Зовнішньоекономічний контракт; специфікації; CMR; CARNET TIR; Bill of lading (морський коносамент); AWB; товарно-транспортні накладні; інвойс; проформа-інвойс; договір на транспортно-експедиційне обслуговування; рахунок на надання транспортних послуг; довідка про транспортні витрати; договір про страхування товару; страховий поліс; рахунок на оплату страхування товару; сертифікат про походження товару; декларація про походження товару; дозвільні документи; документи для підтвердження митної вартості, митні декларації; дані синтетичного обліку до рахунків 362 «Розрахунки з іноземними покупцями», 632 «Розрахунки з іноземними постачальниками», 312 «Поточні рахунки в іноземній валюті» тощо
------	--

Під час перевірки різних видів місцевих податків і зборів використовуються документи первинного, аналітичного та синтетичного обліку та звітність, наведені у таблиці 5.4.

Таблиця 5.4.

#### **Джерела інформації для податкової перевірки місцевих податків і зборів**

Об'єкт податкової перевірки	Орієнтовний перелік документів, що підлягають податковій перевірці
Податок на майно (податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки; транспортний податок; плата за землю)	Податкова декларація з податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки та додатки до неї; реєстраційні документи на нерухоме майно; правоустановчі документи на об'єкти житлової та нежитлової нерухомості; інвентарні паспорти; дані про площу об'єктів нерухомості; платіжні документи; інформація про пільги щодо даного податку; дані синтетичного обліку за рахунком 64 «Розрахунки з бюджетом» (за субрахунком «Податок на нерухоме майно»), 31 «Рахунки у банках»; виписки банку тощо. Податкова декларація з плати за землю та додатки до неї; дані про державну реєстрацію прав власності (користування); рішення відповідного органу місцевого самоврядування про передачу земельної ділянки в оренду чи в постійне користування; нормативна грошова оцінка земельної ділянки; дані про напрямок використання земель, дані синтетичного обліку за рахунком 64«Розрахунки з бюджетом» (за субрахунком «Плата за землю»), 31 «Рахунки у банках», виписки банку тощо. Податкова декларація з транспортного податку, технічна документація транспортного засобу, дані про середньоринкову вартість транспортного засобу; дані синтетичного обліку за рахунком 64«Розрахунки з бюджетом» (за субрахунком «Транспортний податок») тощо.
<b>Єдиний податок</b>	
для юридичних осіб	Податкова декларація платника єдиного податку – юридичної особи; Витяг з реєстру платників єдиного податку; дані про види діяльності, якими займається підприємство; штатний розпис; реєстри синтетичного обліку за рахунком 70 «Доходи від реалізації», 71 «Інші операційні доходи», 31 «Рахунки у банках», 64 «Розрахунки з бюджетом» (за субрахунком «Єдиний податок»), виписки установи банку, Книга обліку

	доходів і витрат суб'єкта малого підприємництва, який застосовує спрощену систему оподаткування, обліку та звітності тощо.
для фізичних осіб	Податкова декларація платника єдиного податку – фізичної особи-підприємця; відомості про кількість осіб, які перебувають у трудових відносинах з фізичною особою-підприємцем; дані про види діяльності, якими займається фізична особа-підприємець (Витяг з реєстру платників єдиного податку), книга обліку доходів і витрат, квитанції про сплату єдиного податку тощо
для четвертої групи платників (сільськогосподарські товаровиробники)	Податкова декларація платника єдиного податку четвертої групи; Розрахунок частки сільськогосподарського товаровиробництва; дані про державну реєстрацію прав власності (користування, у т.ч. на умовах оренди); відомості про наявність земельних ділянок; дані про напрями використання земель; дані про площі ріллі, сіножатей, пасовищ, багаторічних насаджень; дані синтетичного обліку за рахунком 70 «Доход від реалізації», дані синтетичного обліку за рахунком 64 «Розрахунки з бюджетом» (за субрахунком «Єдиний податок») тощо.
Збір за місця для паркування транспортних засобів	Податкова декларація збору за місця паркування транспортних засобів; дані про площу земельних ділянок, які згідно з рішенням місцевої ради спеціально відведені для забезпечення паркування транспортних засобів на автомобільних дорогах, тротуарах або інших місцях; дані про площу комунальних гаражів, стоянок, паркінгів, побудованих за рахунок коштів місцевого бюджету; платіжні документи; дані синтетичного обліку за рахунком 64 «Розрахунки з бюджетом» (за субрахунком «Збір за паркування автотранспорту»), 31 «Рахунки у банках», виписки банку тощо.
Туристичний збір	Податкова декларація з туристичного збору; документи, що підтверджують пільги щодо сплати туристичного збору; дані про обсяги реалізованих послуг з проживання (ночівлі) в місцях тимчасового розміщення фізичних осіб; дані синтетичного обліку за рахунком 703 «Доход від надання послуг»; первинні документи (путівки, курсівки); дані синтетичного обліку за рахунком 64 «Розрахунки з бюджетом» (за субрахунком «Туристичний збір»), 31 «Рахунки у банках», виписки банку тощо.

Під час перевірки окремих видів діяльності платників податків використовуються документи первинного, аналітичного та синтетичного обліку та звітність, наведені у таблиці 5.5.

Таблиця 5.5.

Джерела інформації для податкової перевірки окремих видів діяльності платників податків

Об'єкт податкової перевірки	Орієнтовний перелік документів, що підлягають податковій перевірці
Готівкові операції	Касова книга: прибуткові та видаткові касові ордери; Журнал

	реєстрації прибуткових та видаткових касових ордерів; Звіт касира; Звіти про використання коштів, виданих на відрядження або у підзвіт та підтверджувальні документи до них, накази на відрядження; Розрахунок ліміту готівки в касі; договори з установою банку на здійснення розрахунково-касового обслуговування; чекова книжка; розрахункові книжки; фіскальні чеки; Z-звіти; X-звіти; Звіт про використання книг обліку розрахункових операцій (розрахункових книжок); електронні копії розрахункових документів і фіскальних звітних чеків; інформацію про обсяг розрахункових операцій, виконаних у готівковій та/або в безготівковій формі, або про обсяг операцій з купівлі-продажу іноземної валюти; Книга обліку розрахункових операцій; договори на сервісне обслуговування реєстраторів розрахункових операцій; дані синтетичного обліку за рахунками 372 «Розрахунки з підзвітними особами», 30 «Каса», 31 «Рахунки у банках», 33 «Інші кошти», 66 «Розрахунки за виплатами з працівниками», Акти інвентаризації готівкових коштів тощо.
Зовнішньо-економічні операції	Податкова декларація з податку на додану вартість та додатки до неї; зовнішньоекономічний контракт; специфікації; CMR; CARNET TIR; Bill of lading (морський коносамент); AWB; товарно-транспортні накладні; інвойс; проформа-інвойс; договір на транспортно-експедиційне обслуговування; рахунок на надання транспортних послуг; довідка про транспортні витрати; договір про страхування товару; страховий поліс; рахунок на оплату страхування товару; сертифікат про походження товару; декларація про походження товару; дозвільні документи; документи для підтвердження митної вартості, митні декларації; дані синтетичного обліку до рахунків 362 «Розрахунки з іноземними покупцями», 632 «Розрахунки з іноземними постачальниками», 312 «Поточні рахунки в іноземній валюті» тощо.

**Під час взаємодії з платниками податків підрозділи податкового аудиту відповідно до норм Кодексу забезпечують своєчасність та повноту надання і отримання інформації, що стосується:**

дослідження податкової інформації, яка знаходиться в підрозділах податкового аудиту (направлення платнику повністю сформованих запитів, своєчасність опрацювання отриманої інформації та наданого документального підтвердження);

організації перевірки (виду перевірки (документальна, фактична), способу проведення перевірки (виїзна, невиїзна), мети перевірки, підстави для її проведення, тривалості перевірки, періоду діяльності, який буде перевірятись);

початку проведення перевірки (у терміни, встановлені Кодексом);

отримання пояснень та документального підтвердження задекларованих показників з питань перевірки;

питань, які виникають під час проведення перевірки;

питань, що мають бути основою для висновків перевірки;

проведення робочої зустрічі з платником під час проведення перевірки з метою врегулювання спірних (неоднозначних) питань;

оформлення матеріалів перевірки (в тому числі вручення їх платнику податків);

розгляду заперечень на акт перевірки (запрошення платника на розгляд заперечення, розгляд комісією з розгляду заперечень наданих платником пояснень та їх документального

підтвердження, призначення у разі необхідності на прохання платника додаткової перевірки, направлення висновку за результатами розгляду);  
 прийняття податкових повідомлень-рішень;  
 термінів сплати донарахованих грошових зобов'язань та порядку оскарження прийнятих податкових повідомлень-рішень;  
 супроводження процедури оскарження прийнятих рішень в адміністративному та/або судовому порядкух;  
 розгляду скарг на дії працівників підрозділів податкового аудиту;  
 роз'яснення норм законодавства з питань контрольно-перевірочної роботи;  
 обговорення пропозицій щодо внесення змін до законодавства;  
 ознайомлення платника податків із ризиками несплати податків, що обраховуються контролюючим органом;  
 надання платнику інформації про його контрагентів в обсягах, дозволених законодавством [35].

**Засоби комунікації, що використовуються під час взаємодії:**

електронний кабінет (у т. ч. шляхом надання/отримання стандартного аудиторського файлу (SAF-T UA));  
 телекомунікаційний зв'язок;  
 пошта;  
 живе спілкування.

Податкові органи мають право надсилати запит на отримання інформації.

Відповідні повноваження передбачені відразу в декількох нормах ПКУ, зокрема: пп. 20.1.3, пп. 20.1.6, пп. 72.1.6. А підстави для надсилання запиту та процедура його направлення регламентовані ст. 73 ПКУ та Порядком № 1245.

Водночас контролюючі органи можуть надсилати запит не з власної примхи, а лише за наявності однієї з підстав, перелік яких наведено в п. 73.3 ПКУ.

**Рекомендовані літературні джерела:**

Основні: [1, 8, 9, 10]

Допоміжна: [11, 12, 13, 14]

Інформаційні ресурси в мережі Інтернет: [17, 18, 20]

Міжнародні видання: [21]

**Тема 6. Організація роботи ДПС та її територіальних органів**

**Мета заняття:** ознайомити здобувачів вищої освіти з порядком взаємодії між структурними підрозділами Державної податкової служби України та її територіальних органами.

**План лекційного заняття:**

1. Нормативна база роботи ДПС та її територіальних органів
2. Порядок взаємодії між структурними підрозділами Державної податкової служби України та її територіальних органів

**1. Нормативна база роботи ДПС та її територіальних органів**

Робота всього державного апарату – це не хаотичний рух, подібний до теплового руху мікроскопічних часток, а закономірне, цілеспрямоване та контрольоване функціонування складних соціальних утворень, організацій, принципи, методи й особливості роботи яких визначаються законодавством держави.

<sup>35</sup> Хартія податкового аудиту державної податкової служби України <https://www.tax.gov.ua/diyalnist-/podatkovi-audit/nakazi/76074.html>

Діяльність державних органів держави має бути організована так, щоб її результати досягалися ефективно, швидко та з максимальною зручністю для всіх, кого це стосується. Це можливо тоді, коли існують досконалі правила, які визначають усю процедуру такої діяльності.

Нормативна база України - це обґрунтування, на державному рівні, діяльності організації (підприємства). Діяльність всіх організацій (підприємств, установ) завжди спирається на законодавство країни і на нормативні акти, які регулюють діяльність в певній сфері. Державна податкова служба користується в своїй роботі наступними кодексами:

Податковий кодекс України від 02.12.10 № 2755-VI

Водний Кодекс України 06.06.95 N 213/95-ВР

Митний Кодекс України від 11 липня 2002 року N 92-IV

Лісовий Кодекс України 21.01.94 N 3852-XII

Кодекс України "Про надра" від 27.07.94 N 132/94-ВР

Земельний Кодекс України від 25.10.01 N 2768-III

Державна податкова служба керується Положенням про Державну податкову службу України. У положенні описані основні завдання, функції, права ДПС.

ДПС під час виконання покладених на неї завдань взаємодіє в установленому порядку з іншими державними органами, допоміжними органами і службами, утвореними Президентом України, тимчасовими консультативними, дорадчими та іншими допоміжними органами, утвореними Кабінетом Міністрів України, органами місцевого самоврядування, об'єднаннями громадян, громадськими спілками, профспілками та організаціями роботодавців, відповідними органами іноземних держав і міжнародних організацій, а також підприємствами, установами, організаціями.

ДПС в межах повноважень, передбачених законом, на основі і на виконання Конституції та законів України, актів Президента України та постанов Верховної Ради України, прийнятих відповідно до Конституції та законів України, актів Кабінету Міністрів України, наказів Мінфіну видає накази організаційно-розпорядчого характеру, організовує та контролює їх виконання.

Накази ДПС можуть бути скасовані Кабінетом Міністрів України повністю чи в окремій частині.

ДПС очолює Голова, який призначається на посаду та звільняється з посади Кабінетом Міністрів України відповідно до законодавства про державну службу.

Згідно положення Голова ДПС має заступників, зокрема одного першого, які призначаються на посаду та звільняються з посади Кабінетом Міністрів України відповідно до законодавства.

Заступники Голови забезпечують виконання повноважень відповідно до затвердженого Головою розподілу обов'язків.

Для погодженого вирішення питань, що належать до компетенції ДПС, обговорення найважливіших напрямів її діяльності у ДПС може утворюватися колегія.

Рішення колегії можуть бути реалізовані шляхом видання відповідного наказу ДПС.

Державні податкові інспекції є структурними підрозділами територіальних органів центрального органу виконавчої влади, що реалізує державну податкову політику, та діють на підставі положень про такі територіальні органи, затверджених центральним органом виконавчої влади, що реалізує державну податкову політику, в межах функцій, визначених статтею 19.3. ПКУ.

Граничну чисельність державних службовців та працівників ДПС затверджує Кабінет Міністрів України.

Структуру апарату ДПС затверджує її Голова за погодженням з Міністром фінансів.

Штатний розпис, кошторис апарату ДПС затверджує Голова ДПС за погодженням з Мінфіном.

ДПС є юридичною особою публічного права, має печатку із зображенням Державного Герба України та своїм найменуванням, власні бланки, рахунки в органах Казначейства і банках.

Для кожного департаменту і кожної посади готується посадова інструкція, яку працівник підписує коли приступає до роботи.

З регламентом роботи ДПС можна ознайомитись на сайті. Регламент визначає порядок організації роботи, порядок дій керівників та їх взаємодії із підрозділами ДПС.

## **2. Порядок взаємодії між структурними підрозділами Державної податкової служби України та її територіальних органів**

Порядок обміну інформацією між центральним органом виконавчої влади, що реалізує державну податкову політику, його територіальними органами та центральним органом виконавчої влади, що реалізує державну митну політику, його територіальними органами для цілей виконання функцій контролюючих органів визначається центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну фінансову політику. Державні податкові інспекції є структурними підрозділами територіальних органів центрального органу виконавчої влади, що реалізує державну податкову політику, та діють на підставі положень про такі територіальні органи, затверджених центральним органом виконавчої влади, що реалізує державну податкову політику, в межах функцій, визначених статтею 19-3 ПКУ.

Податкові інспектори керуються у своїй роботі Методичними рекомендаціями щодо порядку взаємодії між підрозділами органів Державної податкової служби України при організації, проведенні та реалізації матеріалів перевірок платників податків Наказ від 04.09.2020 року №470.

До початку перевірки керівник перевірки надсилає до інших структурних підрозділів службову записку з інформуванням про дату, мету та строки проведення перевірки. Структурні підрозділи розглядають службову записку та інформує керівника перевірки (надає відповідь) про доцільність або недоцільність залучення фахівця до перевірки. Натомість в ході проведення перевірки у разі виявлення керівником перевірки доцільності залучення працівника іншого структурного підрозділу до перевірки невідкладно інформує відповідний підрозділ не пізніше наступного робочого дня.

Обмін інформацією між органами ДПС, їх структурними підрозділами здійснюється за допомогою запровадженої в органах ДПС системи електронного документообігу під назвою «Управління документообігу» (УДО).

**Рішення про проведення** документальної планової, позапланової та фактичної перевірки відповідно до пункту 77.4 статті 77, пункту 78.4 статті 78, пункту 79.2 статті 79, пункту 80.2 статті 80 та пункту 81.1 статті 81 Кодексу оформлюється наказом, який підписується керівником (його заступником або уповноваженою особою) органу ДПС.

У такому наказі зазначаються дата видачі, найменування органу ДПС, який його видав, та органу ДПС, який буде проводити таку перевірку (у випадках призначення такої перевірки органом ДПС вищого рівня відповідно до підпунктів 78.1.5 та 78.1.12 пункту 78.1 статті 78 Кодексу), найменування та реквізити суб'єкта (найменування або прізвище, ім'я, по батькові фізичної особи — платника податку, а також код за СДРПОУ або реєстраційний номер облікової картки платника податків або серія (за наявності) та номер паспорта (для фізичних осіб, які через свої релігійні переконання відмовляються від прийняття реєстраційного номера облікової картки платника податків та офіційно повідомили про це відповідний контролюючий орган і мають відмітку у паспорті), який перевіряється, та у разі проведення перевірки в іншому місці — адреса об'єкта, перевірка якого проводиться, мета, вид (документальна планова/позапланова виїзна/невиїзна або фактична перевірка), підстави для проведення перевірки, визначені 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) органу ДПС та скріплення відповідною печаткою цього органу.

Рішення про проведення документальних і фактичних перевірок у період дії воєнного стану на території України приймається з урахуванням пункту 69 підрозділу 10 розділу XX Кодексу, чинного на момент прийняття такого рішення.

При організації документальної планової перевірки підставою для видання наказу про її проведення є включення платника податків до затвердженого Головою ДПС (особою, яка виконує його обов'язки) плану - графіка документальних планових перевірок, який оприлюднено на офіційному веб-порталі ДПС.

Накази про проведення позапланових документальних перевірок, що здійснюються відповідно до підпунктів 78.1.5 та 78.1.12 пункту 78.1 статті 78 Кодексу, з урахуванням визначених у них вимог видаються: у разі призначення такої перевірки (на підставі підпункту 78.1.5 пункту 78.1 статті 78 Кодексу) у зв'язку з розглядом заперечень до акта перевірки та/або додаткових документів у порядку, визначеному Кодексом, — керівником (його заступником або уповноваженою особою) територіального органу ДПС, який проводив перевірку. Пропозиції щодо необхідності призначення такої перевірки оформлюються доповідною запискою (висновком) у порядку, визначеному у підпункті 1.2.2 цього пункту.

**Продовження строків проведення документальних та фактичних перевірок здійснюється відповідно до статті 82 Кодексу за наказом керівника (заступника керівника або уповноваженої особи) органу ДПС, який здійснює (очолює) таку перевірку. Статтею 82 Кодексу не обмежується кількість наказів про продовження строків перевірки за умови дотримання визначеної цією статтею тривалості перевірки та забезпечення надання платнику податків (посадовим особам платника податків або його законним (уповноваженим) представникам) копії зазначеного наказу та пред'явлення направлення з відміткою про продовження перевірки.**

Таблиця 6.1.

Види та тривалість податкових перевірок

Види перевірок	Тривалість, роб.днів	Тривалість продовження роб.днів	Призупинення
Документальна планова	30 (великі підприємства)	не більше 15	не більше 30
	20 (середні підприємства)	не більше 10	
	10 (малі підприємства)	не більше 5	
Документальні позапланові	15 (великі підприємства)	не більше 10	
	10 (середні підприємства)	не більше 5	
	5 (малі підприємства) для ФОП які не мають найманих працівників максимальний строк 3 дні (якщо відповідає п.82.2 ПКУ)	не більше 2	
Камеральні	Для всіх підприємств	30 календарних днів	
Фактичні	Для всіх підприємств	10 діб	5 діб

**Продовження проведення перевірки розпочинається у перший робочий день за останнім робочим днем здійснення перевірки, зазначеним у направленні на перевірку. Наказ про продовження перевірки видається у процесі проведення перевірки для недопущення перерви між датою закінчення перевірки згідно з першим направленням та датою продовження перевірки, зазначеною у відповідному наказі.**

В обов'язковому порядку проекти наказів візуються відповідно до вимог щодо порядку погодження проектів розпорядчих та інших документів, передбачених регламентом органу ДПС, затвердженим відповідним наказом.

Для проведення документальної планової та позапланової виїзної або фактичної перевірки платника податків формується **направлення на перевірку** в одному примірнику окремо на кожну посадову (службову) особу, що буде проводити перевірку. Підписується керівником (його заступником або уповноваженою особою) органу ДПС, який здійснює (очолює) перевірку, таскріплюється відповідною печаткою цього органу (у тому числі у разі залучення до перевірки працівників інших органів ДПС).

Направлення на проведення перевірки реєструється в органі ДПС, що його виписав, у електронному Журналі реєстрації видачі направлень на проведення перевірки посадовими особами.

При виданні наказу про продовження термінів проведення документальної виїзної та фактичної перевірки нові направлення на перевірку не виписуються. Про продовження строків перевірки вказується у направленнях, що виписувались на проведення перевірки, із зазначенням основних реквізитів наказу та кількості робочих днів (діб), на які продовжено перевірку.

Допуск посадових осіб до проведення документальних планових або позапланових виїзних та фактичних перевірок визначено статтями 77 — 81 Кодексу.

При цьому слід врахувати, що територіальні органи ДПС забезпечують неухильне дотримання порядку проведення документальних перевірок, визначених статтею 77 Кодексу. Крім того, підрозділ територіального органу ДПС, який здійснює (очолює) документальну планову перевірку, забезпечує надсилання (вручення) платнику податків (посадовій особі платника податків або його законному (уповноваженому) представнику) у порядку, встановленому Кодексом, не пізніше ніж за **10 календарних** днів до початку документальної планової перевірки:

письмового повідомлення про проведення документальної планової перевірки згідно із затвердженим Головою ДПС (особою, яка виконує його обов'язки) планом—графіком (із залишенням копії в органі ДПС);

копії наказу про проведення документальної планової перевірки.

Повідомлення підписується керівником (його заступником або уповноваженою особою) територіального органу ДПС, завіряється відповідною печаткою цього органу та реєструється в електронному Журналі реєстрації повідомлень про проведення перевірок платників податків.

При організації документальних планових та позапланових невиїзних перевірок необхідно враховувати особливості їх проведення, визначені статтями 77, 78 та 79 розділу II Кодексу.

За результатами документальної планової або позапланової та фактичної перевірки складається акт (довідка), який підписується, реєструється та вручається (надсилається) платнику податків (посадовим особам (уповноваженим представникам) платника податків) з дотриманням вимог щодо порядку оформлення і реалізації матеріалів перевірок, встановлених статтею 86 Кодексу, та відповідними нормативно-правовими актами центрального органу виконавчої влади, що формує державну фінансову політику, та/або методичними рекомендаціями і розпорядчими документами ДПС, виданими у межах компетенції.

При цьому акт (довідка) документальної планової або позапланової чи фактичної перевірки складається на бланку органу ДПС, який здійснював (очолював) таку перевірку та видавав наказ на її проведення.

У разі якщо перевірка платника податків проводилась із залученням працівників декількох структурних підрозділів та/або підрозділів інших територіальних органів

ДПС/апарату ДПС, зазначені працівники забезпечують надання працівнику, що здійснює (очолює) перевірку, оформлених з дотриманням вимог нормативно-правових актів та розпорядчих документів ДПС відповідних матеріалів для включення їх до акта (довідки) перевірки та/або відповідних додатків до нього не пізніше 2 (при проведенні перевірок платників податків, які мають філії (відділення, відокремлені підрозділи) - не пізніше 5) робочих днів з дня завершення перевірки.

Акти (довідки) документальних та інших видів перевірок платників податків зберігаються в органі ДПС, який здійснював (очолював) таку перевірку.

Підрозділ податкового аудиту, який очолює документальну перевірку згідно з планом-графіком (здійснює (очолює) проведення документальної позапланової перевірки), не пізніше ніж за 2 робочі дні до дня початку перевірки забезпечує інформування підрозділів, які повідомили про участь у перевірці або залучені до перевірки за рішенням керівника (його заступника або уповноваженої особи) територіального органу ДПС/керівництва ДПС.

Працівники підрозділів, що здійснюють (очолюють) перевірки, вносять необхідну інформацію до підсистеми «Податковий аудит» ІКС «Податковий блок» на кожному етапі організації, проведення (у т. ч. зупинення, поновлення) та реалізації матеріалів перевірок (при направленні повідомлення платнику податків про початок документальної планової (невійзної позапланової) перевірки, оформленні наказу і направлення на проведення перевірки, наказу про зупинення чи поновлення перевірки, реєстрації акта (довідки) перевірки (звірки), інших складених актів (довідок), складанні Протоколів тощо) не пізніше наступного робочого дня за днем вчинення відповідних дій або надходження відповідної інформації (інформація щодо прийняття, направлення та вручення податкових повідомлень-рішень, вимог та рішень щодо єдиного внеску вноситься в день вчинення відповідних дій або надходження відповідної інформації).

У разі, якщо день внесення інформації припадає на вихідний, святковий або неробочий день, то днем внесення інформації вважається перший робочий день після вихідного, святкового або неробочого дня.

Крім того, до підсистеми «Податковий аудит» ІКС «Податковий блок» вносяться дані та скановані копії відповідних документів, передбачених процесом «Контроль якості аудиту» підсистеми «Податковий аудит» ІКС «Податковий блок».

Процес «Контроль якості аудиту» підсистеми «Податковий аудит» передбачає послідовне внесення інформації щодо таких етапів: організація перевірки, проведення перевірки, оформлення матеріалів перевірок та реалізації матеріалів документальних і фактичних перевірок.

У разі несплати у встановлений законом строк суми узгодженого грошового зобов'язання, визначеного за результатами перевірки, заходи з погашення таких сум здійснюються працівниками підрозділів органів ДПС, до функціональних обов'язків яких належить проведення роботи з податковим боргом відповідно до нормативно—правових актів, які регулюють зазначені питання.

#### **Рекомендовані літературні джерела:**

Основні: [1, 2, 8]

Допоміжна: [15]

Інформаційні ресурси в мережі Інтернет: [17]

Міжнародні видання: [21]

**Модуль II. Податковий аудит**  
**Змістовий модуль 3.**

**Податковий аудит юридичних осіб і методичні аспекти перевірок окремих видів податків, платежів і зборів**

**Тема 7. Підготовка та здійснення окремих видів податкових перевірок**

**Мета заняття:**

**План лекційного заняття:**

1. Відбір платників податків
2. Доперевірочний аналіз платників податків
3. Підготовка і здійснення документальних перевірок (планові, позапланові, виїзні, невиїзні)
4. Підготовка і здійснення камеральних та фактичних перевірок

**1. Відбір платників податків для проведення планових перевірок**

План-графік документальних планових перевірок на поточний рік оприлюднюється на офіційному веб-сайті центрального органу виконавчої влади, що реалізує державну податкову 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 (абз. 1-3 п. 77.2 ст. 77 Податкового кодексу України).

**Платники податків** — це суб'єкти, які сплачують податки за рахунок коштів, що їм належать. Хто безпосередньо сплачує податок — другорядне питання: це може бути особисто платник податків, його представник або податковий агент.

**Контролюючі органи по відношенню до ПП** – це податкові і митні органи.

Порядок формування плану-графіка проведення документальних планових перевірок платників податків затверджено наказом Міністерства фінансів України від 02.06.2015 №524<sup>[36]</sup>.

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.

Структура планів графіків виїзних документальних перевірок зображено на рис.7.1.

<sup>36</sup> Наказ Міністерства фінансів України «Про затвердження Порядку формування плану-графіка проведення документальних планових перевірок платників податків від 02.06.2015 р. № 524 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/z0751-15#n266>

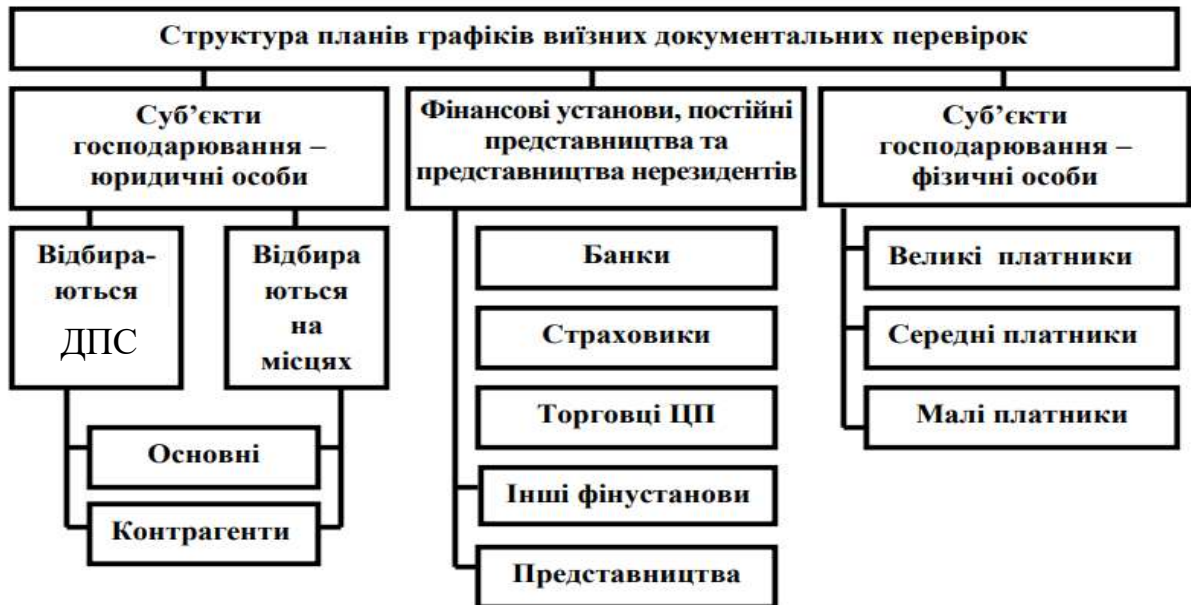


Рис. 7.1. Структура планів графіків виїзних документальних перевірок

Згідно додатку 3 до Порядку формування плану-графіка проведення документальних планових перевірок платників податків (пункт 1 розділу II) складається з чотирьох розділів (табл.7.1):

Таблиця 7.1

**Структура плану-графіка проведення документальних планових перевірок платників податків**

План-графік	
код	назва розділу, підрозділу або групи
1	2
1000	розділ I. Документальні планові перевірки платників податків - юридичних осіб
1100	A. Платники податків, які належать до кластерних об'єднань платників податків, та їх контрагенти
1101	A. Основні підприємства, які належать до кластерних об'єднань
1102	A. Найбільші контрагенти, через які здійснюються товарно-грошові операції (включаючи посередницькі структури, експортерів, імпортерів, філії, інших платників податків - юридичних осіб)
1200	Б. Інші платники податків, які відбираються на регіональному рівні
1201	Б. Основні підприємства
1202	Б. Найбільші контрагенти, через які здійснюються товарно-грошові операції (включаючи посередницькі структури, експортерів, імпортерів, філії, інших платників податків)

	податків - юридичних осіб)
2000	розділ II. Документальні планові перевірки фінансових установ та постійних представництв нерезидентів
2100	Банки та їх відокремлені підрозділи
2200	Страховики та їх відокремлені підрозділи
2300	Торговці цінними паперами та їх відокремлені підрозділи
2400	Інші небанківські установи та їх відокремлені підрозділи
2500	Постійні представництва та представництва нерезидентів
3000	розділ III. Документальні планові перевірки платників податків - фізичних осіб
3100	I група. Платники податків - фізичні особи, у яких обсяг доходу за рік не перевищує 20 млн грн
3200	II група. Платники податків - фізичні особи, у яких обсяг доходу за рік становить 20 млн грн або більше та не перевищує 100 млн гривень
3300	III група. Платники податків - фізичні особи, у яких обсяг доходу за рік перевищує 100 млн грн
4000	розділ IV. 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
4100	I група. Великі платники - платники податків - юридичні особи, які мають чисельність найманих працівників понад 250 осіб
4200	II група. Середні платники - платники податків - юридичні особи, які мають чисельність найманих працівників від 50 до 250 осіб
4300	III група. Малі платники - платники податків - юридичні особи, які мають чисельність найманих працівників менше ніж 50 осіб

\* Для фізичних осіб, які через свої релігійні переконання відмовляються від прийняття реєстраційного номера облікової картки платника податків та повідомили про це відповідний контролюючий орган і мають відмітку у паспорті.

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

Внесення змін до плану-графіка проведення документальних планових перевірок на поточний рік допускається не частіше одного разу в першому та одного разу в другому кварталі такого року, крім випадків коли зміни пов'язані із змінами найменування платника податків, що вже був включений до плану-графіка, та/або виправлення технічних помилок.

Документальна перевірка платника податків, який був включений до плану-графіка проведення документальних планових перевірок на поточний рік внаслідок внесення змін у такому році (інших ніж зміни найменування платника податків, що вже був включений до плану-графіка, та/або виправлення технічних помилок), може бути розпочата **не раніше 1 липня поточного року** в разі внесення змін до плану-графіка проведення документальних

перевірок на поточний рік у першому кварталі такого року і не раніше 1 жовтня поточного року в разі внесення змін до плану-графіка проведення документальних перевірок на поточний рік у другому кварталі такого року.

Оновлений план-графік оприлюднюється на офіційному веб-сайті центрального органу виконавчої влади, що реалізує державну податкову політику, до 30 числа останнього місяця кварталу (у випадках змін найменування платника податків, що вже був включений до плану-графіка, та/або виправлення технічних помилок - до 30 числа місяця, що передує місяцю, в якому будуть проводитися такі документальні планові перевірки).

## **2.Доперевірочний аналіз платників податків**

Для здійснення документальної перевірки контролюючий орган спочатку проводить так званий доперевірочний аналіз діяльності платника податків. Передбачається, що такий аналіз допоможе попередньо виявити ризикові операції платника, які можуть свідчити про потенційні порушення податкового, валютного та іншого законодавства.

Такий відбір здійснюється на наступних принципах:

- режим найбільшого сприяння для законслухняних платників;
- своєчасне реагування на ознаки можливих податкових порушень;
- невідворотність настання відповідальності за допущені порушення;
- обгрунтованість вибору об'єктів контролю.

Тобто, відбір платників для проведення планових документальних перевірок проводиться на ризикоорієнтованій основі, тобто, до планів перевірок у першочерговому порядку включаються платники із найбільшими ризиками ухилення від оподаткування.

Найбільш поширені комбіновані методики, які передбачають відбір платників для проведення перевірок шляхом поєднання цілеспрямованого та випадкового відбору.

У цілеспрямованому порядку відбираються платники із найбільшою вірогідністю ухилення від оподаткування.

Випадковий відбір доповнює цілеспрямований і здійснюється шляхом генерування комп'ютером у безсистемному порядку ідентифікаційних номерів платників податків. Конкретні методики відбору використовуються кожною державою, виходячи із вітчизняних традицій оподаткування та порядку організації контролю.

В найбільш загальному розумінні відбір платників для податкових перевірок здійснюється за такою схемою (рис. 7.2). Фахівці податкової служби на підставі вивчення інформації про податкову поведінку зареєстрованих платників визначають перелік потенційних порушників законодавства. Матеріали на суб'єктів господарювання з ознаками фіктивності та суб'єктів, які не звітуються, не знаходяться за вказаною адресою, передаються силовим підрозділам для встановлення фактичного місця перебування та проведення необхідних розслідувань.

За критеріями ризику та шляхом випадкового відбору формують перелік платників, які підлягають перевірці. До планів перевірок включають також підприємства, рекомендовані фіскальним органом вищого рівня.

Доперевірочний аналіз проводиться на підставі тієї інформації про платника податків та його фінансово-господарської діяльності, яка вже є в інформаційних базах даних контролюючих органів, а також раніше виявлена в процесі здійснення податкового контролю та в ході виконання інших покладених на контролюючі органи функцій і завдань. Така інформація може бути отримана як із внутрішніх, так і із зовнішніх джерел.

### **Зокрема, на підставі зазначеної інформації вивчаються:**

- показники поданих платником декларацій і фінзвітності на предмет узгодженості їх показників, структури та динаміки кожної складової таких показників у розрізі рядків і періодів, які перевірялися;
- динаміка та рівень сплати податку.

**У ході доперевірочного аналізу:**

- указується частка (питома вага) кожної складової доходів, витрат, нарахованої амортизації в загальній сумі показників фінзвітності та декларації за відповідний період. При цьому звертається увага на статті, які суттєво змінилися, і досліджується правомірність їх формування;

- оцінюється структура податкових різниць, які виникають відповідно до ПК та відображені платником у поданих деклараціях;

- порівнюються дані декларацій і додатків до них із даними фінзвітності платника.

### **3. Підготовка і здійснення документальних перевірок**

**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, реєстрів 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.

Саме **виїзні перевірки** є найбільш ефективними, тому що дозволяють податковому органу використовувати різноманітні методи контрольної діяльності і відповідно отримати набагато більше інформації про фінансово-господарську діяльність платника податків.

**Основна частка** донарахованих податків, штрафних санкцій припадає саме на документальні перевірки.

У цілому документальна податкова перевірка покликана виявити всі істотні порушення податкового законодавства, допущені платником податків протягом періоду, що перевіряється. **Метою документальної податкової перевірки** є здійснення контролю за дотриманням платником податків законодавства про податки і збори, виявлення податкових правопорушень, а також документальне підтвердження податковими органами фактів зазначених правопорушень.

#### **Основні завдання документальної податкової перевірки:**

- всебічне дослідження обставин фінансово-господарської діяльності суб'єкта господарювання, що перевіряється, які мають значення для формування висновків про правильність обчислення, повноту і своєчасність перерахування до бюджетів визначених податків, зборів, обов'язкових платежів;

- виявлення викривлень та невідповідностей у змісті досліджуваних документів, фактів порушення порядку ведення бухгалтерського обліку, складання податкової звітності;

- аналіз впливу виявлених порушень на формування податкової бази за різними видами податків, зборів, обов'язкових платежів;

- формування доказової бази за фактами виявлених податкових правопорушень і забезпечення документального відображення цих порушень;

- донарахування сум податків, зборів, обов'язкових платежів, не сплачених або не повністю сплачених у результаті заниження платником податків бази оподаткування або неправильного обчислення податків;

- формування пропозицій про усунення виявлених порушень і притягнення платників податків до відповідальності за виявлені порушення податкового законодавства.

Документальні перевірки можуть бути планові та позапланові. Документальна планова перевірка повинна бути передбачена у плані-графіку проведення планових документальних перевірок.



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.

**Документальні позапланові перевірки** можуть бути виїзними та невиїзними.

**Документальна позапланова виїзна перевірка здійснюється за наявності хоча б однієї з таких підстав:**

отримано податкову інформацію, що свідчить про порушення платником податків валютного, податкового та іншого не врегульованого Податковим Кодексом законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, якщо платник податків не надасть пояснення та їх документальні підтвердження на обов'язковий письмовий запит контролюючого органу, в якому зазначаються порушення цим платником податків відповідно валютного, податкового та іншого не врегульованого цим Кодексом законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, протягом **15 робочих днів** з дня, наступного за днем отримання запиту;

платником податків не подано в установленій законом строк податкову декларацію, розрахунки, звіт про контрольовані операції або документацію з трансфертного ціноутворення, якщо їх подання передбачено законом;

платником податків подано контролюючому органу уточнюючий розрахунок з відповідного податку за період, який перевірявся контролюючим органом;

виявлено недостовірність даних, що містяться у податкових деклараціях, поданих платником податків, якщо платник податків не надасть пояснення та їх документальні підтвердження на письмовий запит контролюючого органу, в якому зазначено виявлену недостовірність даних та відповідну декларацію **протягом 15 робочих днів з дня, наступного за днем отримання запиту;**

платником податків подано в установленому порядку контролюючому органу заперечення до акта перевірки та/або додаткові документи, або скаргу на прийняте за її результатами податкове повідомлення-рішення, в яких вимагається повний або частковий перегляд результатів відповідної перевірки або скасування прийнятого за її результатами податкового повідомлення-рішення у разі, коли платник податків у своїй скарзі (запереченнях) посилається на обставини, що не були досліджені під час перевірки, та об'єктивний їх розгляд неможливий без проведення перевірки. Така перевірка проводиться виключно з питань, що стали предметом оскарження. **Наказ про проведення документальної позапланової перевірки з підстав, зазначених у цьому підпункті, видається:**

у разі розгляду заперечення до акту перевірки та/або додаткових, – контролюючим органом, який проводив перевірку;

під час проведення процедури адміністративного оскарження – контролюючим органом вищого рівня, який розглядає скаргу платника податків;

розпочато процедуру реорганізації юридичної особи (крім перетворення), припинення юридичної особи або підприємницької діяльності фізичної особи-підприємця, закриття постійного представництва чи відокремленого підрозділу юридичної особи, в тому числі іноземної компанії, організації, порушено провадження у справі про визнання банкрутом платника податків або подано заяву про зняття з обліку платника податків;

платником подано декларацію, в якій заявлено до відшкодування з бюджету податок на додану вартість та/або з від'ємним значенням з податку на додану вартість, яке становить

більше 100 тис. гривень. Документальна позапланова перевірка з підстав, визначених у цьому підпункті, проводиться виключно щодо законності декларування заявленого до відшкодування з бюджету податку на додану вартість та/або з від'ємного значення з податку на додану вартість, яке становить більше 100 тис. гривень;

щодо платника податку подано скаргу про ненадання таким платником податків податкової накладної покупцю або про допущення продавцем товарів/послуг помилок при зазначенні обов'язкових реквізитів податкової накладної, та/або порушення продавцем/покупцем граничних термінів реєстрації в Єдиному реєстрі податкових накладних податкової накладної та/або розрахунку коригування у разі ненадання таким платником податків протягом **15 робочих днів** з дня, наступного за днем отримання письмового запиту контролюючого органу, в якому зазначається інформація із скарги, пояснень та документального підтвердження на цей запит;

щодо платника податку подано скаргу про ненадання таким платником податків акцизної накладної покупцю або про порушення порядку заповнення та/або порядку реєстрації акцизної накладної у разі ненадання таким платником податків протягом **15 робочих днів з дня**, наступного за днем отримання письмового запиту контролюючого органу, в якому зазначається інформація із скарги, пояснень та документального підтвердження на цей запит;

отримано судове рішення суду (слідчого судді) про призначення перевірки, винесену ними відповідно до закону;

контролюючим органом вищого рівня в порядку контролю за діями або бездіяльністю посадових осіб контролюючого органу нижчого рівня здійснено перевірку документів обов'язкової звітності платника податків або матеріалів документальної перевірки, проведеної контролюючим органом нижчого рівня, і виявлено невідповідність висновків акта перевірки вимогам законодавства або неповне з'ясування під час перевірки питань, що повинні бути з'ясовані під час перевірки для винесення об'єктивного висновку щодо дотримання платником податків вимог законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи. **Наказ про проведення документальної позапланової перевірки** в цьому випадку приймається контролюючим органом вищого рівня лише у тому разі, коли стосовно посадових осіб контролюючого органу нижчого рівня, які проводили документальну перевірку зазначеного платника податків, розпочато службове розслідування або їм повідомлено про підозру у вчиненні кримінального правопорушення;

у разі отримання інформації про ухилення податковим агентом від оподаткування виплаченої (нарахованої) найманим особам (у тому числі без документального оформлення) заробітної плати, пасивних доходів, додаткових благ, інших виплат та відшкодувань, що підлягають оподаткуванню, у тому числі внаслідок неукладення платником податків трудових договорів з найманими особами згідно із законом, а також здійснення особою господарської діяльності без державної реєстрації. Така перевірка проводиться виключно з питань, що стали підставою для проведення такої перевірки;

у разі отримання документально підтвердженої інформації та даних, що свідчать про невідповідність умов контрольованої операції принципу «втягнутої руки» та/або встановлення невідповідності умов контрольованої операції принципу «втягнутої руки»;

неподання платником податків або подання з порушенням вимог ПКУ звіту про контрольовані операції та/або документації з трансфертного ціноутворення або у разі встановлення порушень під час моніторингу такого звіту або документації;

отримано звіт про контрольовані операції, надісланий платником податків. У такому разі перевірка проводиться виключно з питань контролю трансфертного ціноутворення;

платником податків не подано в установлений ПКУ строк уточнюючий розрахунок для виправлення помилок, виявлених за результатами електронної перевірки, проведеної за заявою платника податків;

виявлено розбіжності даних, що містяться у зареєстрованих акцизних накладних/розрахунках коригування в Єдиному реєстрі акцизних накладних та деклараціях з акцизного податку, поданих платником акцизного податку, що реалізує пальне або спирт етиловий;

платником податків не надано для проведення зустрічної звірки інформацію, визначену у запиті контролюючого органу, протягом **10 робочих днів з дня, наступного за днем отримання запиту**. Така перевірка проводиться виключно з питань, зазначених у запиті контролюючого органу;

платником податку подано заяву про проведення перевірки до поданої заявки на поповнення обсягів залишку пального.

Документальна позапланова **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.

Вона проводиться в приміщенні контролюючого органу на підставі передбачених для документальної виїзної перевірки документів та даних, наданих платником податків у визначених ПКУ 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), копії наказу про проведення документальної позапланової невиїзної перевірки та письмового повідомлення про дату початку та місце проведення такої перевірки.

Незалежно від виду податків, зборів, обов'язкових платежів, що перевіряються та обсягу контрольних процедур **для забезпечення найбільш якісного проведення документальної перевірки податковий інспектор-ревізор повинен** ретельно ознайомитись із суб'єктом перевірки та основними аспектами його діяльності. **Для цього він повинен:**

встановити юридичну та фактичну адресу підприємства, дату державної реєстрації та постановки на облік в контролюючих органах, форму власності, організаційно-правову форму, наявність представництв, філій, дочірніх підприємств;

визначити види діяльності, якими може займатися підприємство у відповідності із статутними документами та кодами КВЕД (довідка зі статистики), наявність виданих патентів, ліцензій, дозволів, проаналізувати дані про пільгові види діяльності;

встановити наявність відкритих поточних та валютних рахунків в установах банків;

з'ясувати чи здійснює підприємство свою діяльність у сфері зовнішньоекономічної діяльності, види експортно-імпортних операцій;

встановити наявність зареєстрованих в органах ДПС реєстраторів розрахункових операцій та результати перевірок підприємства з питань дотримання встановленого порядку застосування готівки;

вивчити дані про результати попередніх документальних перевірок та прийняті по ним рішення;

проаналізувати фінансову, статистичну та податкову звітність;

вивчити та проаналізувати номенклатуру продукції та видів послуг і робіт, що виготовляються (надаються) підприємству;

дослідити технологічний процес та організаційну структуру підприємства, звернувши увагу на рух товарно-матеріальних цінностей, напівфабрикатів, комплектуючих виробів, готової продукції, оскільки підприємства можуть мати значну інфраструктуру, яка включає основне виробництво, допоміжне виробництво, управління капітального будівництва, об'єкти соціальної сфери, підсобне господарство, підприємства громадського харчування, автотранспортне господарство тощо;

вивчити та оцінити систему бухгалтерського та податкового обліку. **Документальна податкова перевірка проводиться за такими основними етапами та передбачає перевірку:**

наявності та якості складання первинної документації, пов'язаної з визначенням бази оподаткування певним видом податків, зборів, платежів;

правильності визначення платника податків, зборів, платежів (чи дійсно даний суб'єкт господарювання повинен сплачувати певні податки, збори, платежі);

правильності визначення бази оподаткування, дати виникнення податкових зобов'язань за певним видом податків, зборів, платежів;

повноти і своєчасності сплати окремих видів податків, зборів, платежів;

правильності відображення інформації на рахунках обліку, в реєстрах аналітичного та синтетичного обліку;

дотримання вимог законодавства щодо складання усіх видів звітності підприємства;

взаємоузгодженості показників фінансової, статистичної та податкової звітності;

визначення відповідальності за виявлені в ході перевірки недоліки та порушення.

**Перший етап передбачає виконання наступних контрольних процедур:**

перевірка документів за формальними ознаками;

перевірка документів за змістом;

арифметична перевірка документів;

нормативна перевірка документів;

зустрічна перевірка документів.

**Арифметична перевірка документів** здійснюється шляхом перерахунку результатів таксування, загальних підсумків, узгодження нарахувань і утримань (знижок) тощо з метою визначення правильності підрахунків. Нормативна перевірка документів здійснюється шляхом зіставлення фактичних витрат на одиницю товару, роботи чи послуг з нормативними або плановими (встановленими законами, постановами, кошторисами, лімітами) з метою встановлення обґрунтованості списання на виробництво сировини і матеріалів, палива, використання фонду оплати праці тощо.

**Зустрічна перевірка** документів проходить шляхом звірки (зіставлення) даних, відображених у документі, що перевіряється, з даними другого примірника цього ж документа чи із записами в інших взаємопов'язаних документах, які перебувають на підконтрольному об'єкті або в інших підприємствах, установах чи організаціях.

**Другий етап пов'язаний** із визначенням того, чи необхідно згідно законодавства суб'єкту господарювання, що підлягає перевірці, сплачувати той чи інший податок, збір, обов'язковий платіж.

**Третій етап перевірки** є найбільш складним та трудомістким. За кожним окремим податком, збором, платежем складається окрема методика. Проте, у загальному вигляді даний етап передбачає виконання наступних контрольних процедур:

встановлення ставки оподаткування певним видом податків зборів, платежів;

визначення бази оподаткування, яка встановлена законодавством для кожного окремого податку;

перевірка правильності обчислення податку, збору, платежу;

перевірка правильності визначення податкових подій за непрямими податками;

перевірка дотримання дати виникнення податкових зобов'язань.

Перевірка повноти і своєчасності перерахування податків, зборів, платежів становить **четвертий етап перевірки** та ґрунтується на даних виписок банку, платіжних доручень, квитанцій тощо. Для цього податковий інспектор-ревізор повинен співставити дати перерахування податків, зборів, платежів з датами граничного терміну їх сплати. Прострочення сплати тягне за собою нарахування пені. Слід додати, що, в залежності від податку, збору, платежу, порядок обчислення пені різний.

**П'ятим етапом** є перевірка правильності відображення господарських операцій на рахунках обліку, в регістрах аналітичного та синтетичного обліку, яка передбачає здійснення наступних процедур:

ознайомлення із залишками за субрахунками до рахунку 64 «Розрахунки з бюджетом», 65 «Розрахунки зі страхування» які містять інформацію про недоплати та переплати за певними видами податків, зборів, платежів;

перевірка повноти відображення господарських операцій в регістрах аналітичного і синтетичного обліку;

перевірка точності відображення розрахунків з бюджетом в первинних документах, регістрах аналітичного і синтетичного обліку, звітності (інформація, наведена в первинних документах абсолютно тотожна даним аналітичного, синтетичного обліку і звітності);

відповідності законодавчо-нормативній базі порядку відображення господарських операцій в регістрах аналітичного і синтетичного обліку, звітності (дані в обліку відображені з урахуванням тих законодавчих норм, які діяли у той період, що підлягає перевірці);

узгодженості інформації, наведеної у первинних документів з даними регістрів аналітичного і синтетичного обліку.

Шостий етап передбачає перевірку дотримання нормативних вимог щодо складання тих чи інших форм звітності, яке подається підприємством до контролюючих органів. Слід підкреслити, що узгодженість повинна бути не лише між фінансовою, статистичною та податковою звітністю, але й між формами різних видів податкової звітності. Показники різних звітів треба звіряти за однакові періоди, а щодо показників одного звіту – доцільно проводити арифметичну перевірку зі звітами попередніх періодів (у звітах, де облік ведеться наростаючим підсумком).

#### **4. Підготовка і здійснення камеральних та фактичних перевірок**

**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.

Камеральні перевірки покликані виконувати такі **завдання**:

камеральними перевірками повинно бути охоплено 100% всієї наданої платником податків звітності;

проведення перевірок повинно відбуватись із залученням додаткових документів, пояснень та відомостей;

проведення контрольних заходів щодо платників податків, які ведуть фінансово-господарську діяльність з негативним фінансовим результатом, протягом декількох податкових періодів;

проведення контрольних заходів щодо платників податків, які підпадають під низьке податкове навантаження;

контроль за платниками податків, що відносяться до категорії фірм «одноденок», «обнальщиків», «нульовок»;

організація роботи комісій з легалізації тіньової заробітної плати;

проведення перевірок з питань дотримання валютного законодавства

проведення перевірок щодо правомірності відшкодування сум ПДВ з бюджету;

системний аналіз діяльності та податкових зобов'язань платників податків;

визначення зон ризику і попередній відбір платників податків для проведення виїзної податкової перевірки.

**Етапами проведення камеральної податкової перевірки є:**

- перевірка повноти надання податкової звітності;
- візуальна перевірка повноти та чіткості заповнення документів, в т.ч. перевірка титульного листа;
- арифметичний контроль;
- перевірка своєчасності подання податкової звітності, обґрунтованості застосування податкових пільг тощо;
- аналіз підстав для обчислення і сплати податків, пов'язаних з використанням природних ресурсів;
- аналіз і співставлення показників звітності і декларацій платників податків, а також іншої інформації.

Камеральна перевірка даних, заявлених у податковій звітності, проводиться протягом **30 календарних днів** (якщо інше не передбачено ПКУ), що настають за граничним терміном отримання такої звітності. Камеральна перевірка податкової звітності з податку на додану вартість, поданої платниками податку, які мають право на автоматичне бюджетне відшкодування, проводиться протягом **20 календарних днів**, наступних за граничним терміном подання податкової декларації.

**Камеральні перевірки можуть проводитися у два способи:** в електронному вигляді;

підрозділами податкового та митного аудиту / доходів і зборів з фізичних осіб шляхом зіставлення даних програмних продуктів, результатів автоматизованого контролю податкової звітності, інформації з інших джерел.

Підставою, про яку найчастіше йдеться у наказі про проведення фактичної перевірки є норми п.п. 80.2.5 п. 80.2 ст. 80 «Порядок проведення фактичної перевірки» ПКУ, — здійснення контролюючим органом функцій, визначених законодавством у сфері виробництва і обігу спирту, алкогольних напоїв, тютюнових виробів, рідин, що використовуються в електронних сигаретах, пального.

Фактична перевірка здійснюється без попередження платника податків на підставі рішення керівника 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.

Посадові особи податкової служби мають право приступити до проведення фактичної перевірки за умови пред'явлення таких документів:

- направлення на проведення перевірки;
- копії наказу про проведення перевірки;
- службового посвідчення осіб, які зазначені в направленні на проведення перевірки.

Слід зазначити, що непред'явлення вказаних документів, або пред'явлення документів, що оформлені з порушенням є підставою для недопущення податківців до перевірки.

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.

Завжди потрібно розписуватися, зазначати про незгоду та подавати нормативно обґрунтовані заперечення. Податковий кодекс вибудований таким чином, що така відмова виключно на користь контролюючого органу.

Тривалість фактичних перевірок не повинна перевищувати 10 діб.

Продовження строку таких перевірок здійснюється за рішенням керівника (його заступника або уповноваженої особи) контролюючого органу не більш як на 5 діб.

Також слід зазначити, що платник податків зобов'язаний надати посадовим (службовим) особам контролюючих органів у повному обсязі всі документи, що належать або пов'язані з предметом перевірки. Такий обов'язок виникає у платника податків після початку перевірки.

При проведенні перевірок посадові (службові) особи контролюючого органу 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, платежів, порушення вимог іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи. Такі копії повинні бути засвідчені підписом платника податків або його посадової особи та скріплені печаткою (за наявності).

Відповідний запит на отримання копій документів повинен бути поданий посадовою (службовою) особою контролюючого органу не пізніше ніж за п'ять робочих днів до дати закінчення перевірки.

Таким чином, відсутність запиту контролюючого органу, поданого у вказаний вище термін, унеможлиблює й надання платником податків копій документів.

Забороняється вилучення оригіналів первинних, фінансово-господарських, бухгалтерських та інших документів за винятком випадків, передбачених кримінальним процесуальним законодавством.

Отримання копій документів оформляється описом.

**Фактична перевірка може бути проведена, якщо суб'єкт підприємництва:**

здійснює розрахункові операції, тобто операції у готівковій та безготівковій формі (за платіжними картками) у разі проведення їх із застосуванням РРО);

веде касові операції (тобто операції, які оформляються прибутковими і видатковими касовими ордерами), у тому числі й розрахункові операції, звільнені від проведення їх через РРО відповідно до Закону України «Про застосування реєстраторів розрахункових операцій у сфері торгівлі, громадського харчування та послуг»;

провадить діяльність, що підлягає ліцензуванню та/або патентуванню, потребує отримання різного роду дозвільних документів (у тому числі свідоцтв про державну реєстрацію);

виробляє підакцизні товари та/або бере участь в їх обігу (купівлі, продажу тощо);

є роботодавцем.

У цьому випадку суб'єкт підприємництва перевіряється на предмет дотримання не лише трудового законодавства щодо своїх найманих працівників, але й податкового, оскільки роботодавець є податковим агентом, і ступінь його відповідальності набагато зростає. Достатньо наявності одного із перелічених вище факторів, щоб до суб'єкт підприємництва підпав під фактичну перевірку. Окрім цього, під час фактичної перевірки з'ясовується наявність у суб'єкта підприємництва документа, що підтверджує його державну реєстрацію.

**Тривалість фактичної перевірки не має перевищувати 10 діб.** В окремих випадках за рішенням керівника органу ДПС строк перевірки може бути **збільшено**, але **не більш ніж на 5 діб**. Під час проведення фактичної перевірки податківці можуть проводити хронометраж господарських операцій. **Хронометраж** – процес спостереження за веденням господарської діяльності платника податків, який здійснюється під час проведення фактичних перевірок та застосовується органами державної податкової служби з метою встановлення реальних показників щодо діяльності платника податків, що здійснюється на відповідному місці її проведення.

За результатами хронометражу складається довідка, яка підписується посадовими особами органу ДПС та посадовими особами суб'єкта господарювання або його представника та/або особами, що фактично здійснюють розрахункові операції.

Фактична перевірка може бути проведена для контролю щодо припинення порушення законодавства, одноразово протягом 12 місяців з дати складання акту за результатами

попередньої перевірки. Тому контролюючі органи мають право перевіряти періоди, які вже були перевірені за наявності законодавчо визначених підстав для такої перевірки. При цьому, платники податків не можуть бути притягнуті до юридичної відповідальності одного виду за одне й те саме правопорушення, яке вже було відображено в акті попередньої перевірки.

**Рекомендовані літературні джерела:**

Основні: [1, 3, 4, 5, 9, 10]

Допоміжна: [12, 15, 16]

Інформаційні ресурси в мережі Інтернет: [17-20]

Міжнародні видання: [21]

**Тема 8. Перевірка правильності нарахування, повноти і своєчасності сплати податків і зборів**

**Мета заняття:** пояснити здобувачам вищої освіти хід та правильність нарахування, повноти та своєчасності сплати податків і зборів.

**План лекційного заняття:**

1. Перевірка правильності нарахування та сплати податку на додану вартість
2. Перевірка правильності нарахування та сплати податку на прибуток підприємства
3. Перевірка правильності нарахування та сплати акцизного податку
4. Перевірка правильності нарахування та сплати ПДФО та військового збору
5. Перевірка правильності нарахування та сплати інших податків та зборів

**1. Перевірка правильності нарахування та сплати податку на додану вартість**

**Податок на додану вартість (ПДВ)** — це непрямий податок, який входить до ціни товарів (робіт, послуг). Його сплачує покупець, але облік та перерахування до державного бюджету здійснює продавець (податковий агент).

Процес реєстрації платником ПДВ описаний у ст. 181, 182 Податкового кодексу України. Платником ПДВ можна зареєструватися двома способами: добровільно, примусово.

**За добровільним рішенням** платником ПДВ може бути будь-яка особа, яка провадить або планує провадити господарську діяльність, обсяги оподатковуваних операцій у якої відсутні або є меншими ніж 1 млн. грн. Реєстрація здійснюється за її заявою (форма № 1-ПДВ, затверджена наказом Мінфіну від 14.11.2014 № 1130).

**Обов'язковій** платником ПДВ підлягають особи, в яких загальна сума здійснення операцій з постачання товарів (послуг), що підлягають оподаткуванню ПДВ, нарахована (сплачена) такій особі протягом останніх 12 календарних місяців, сукупно **перевищує 1 млн. грн.** (без урахування ПДВ). Така особа зобов'язана зареєструватися як платник ПДВ. Для цього вона має подати до контролюючого органу за своїм місцезнаходженням (місцем проживання) заяву за формою № 1-ПДВ. **Строк подання заяви** — не пізніше **10-го числа календарного місяця**, що настає за місяцем, у якому вперше досягнуто обсягу оподатковуваних операцій 1 млн. грн.

Вимога щодо обов'язкової реєстрації платником ПДВ **не поширюється** на осіб, які є платниками єдиного податку першої — третьої груп.

Увесь перелік осіб, які можуть бути платниками ПДВ, визначено **статтею 180 Податкового кодексу України**. Окрім зазначених, ними можуть бути:

- будь-яка особа, яка ввозить товари на митну територію України в обсягах, які підлягають оподаткуванню ПДВ;
- особа, яка веде облік результатів діяльності за договором про спільну діяльність без утворення юридичної особи;



- особа — управитель майна, яка веде окремий податковий облік з ПДВ щодо господарських операцій, пов'язаних з використанням майна, отриманого в управлінні за договорами управління майном;

- особа-інвестор (оператор), яка веде окремий податковий облік, пов'язаний з виконанням угоди про розподіл продукції.

Порядок надання податкової декларації з ПДВ і строки розрахунків з бюджетом передбачено статтею 203 ПК. Для платників ПДВ встановлено **місячний звітний період**.

Податкову декларацію з ПДВ подають за базовий звітний (податковий) період, що дорівнює календарному місяцю, **протягом 20 календарних днів**, що настають за останнім календарним днем звітного (податкового) місяця.

Якщо останній день строку подання податкової декларації припадає на вихідний або святковий день, то останнім днем строку вважається операційний (банківський) день, що настає за вихідним або святковим днем (п. 49.20 ПК).

Сума податкового зобов'язання, зазначена платником ПДВ у поданій ним податковій декларації, **підлягає сплаті протягом 10 календарних днів**, що настають за останнім днем відповідного граничного строку для подання податкової декларації.

У разі, коли граничний строк сплати зобов'язання зі сплати податків припадає на вихідний або святковий день, то останнім днем сплати є операційний (банківський) день, який настане за цим вихідним чи святковим днем (п. 57.1 ПК).

**Об'єктом оподаткування** є операції платників ПДВ із:

- постачання товарів і послуг, місце постачання яких розташоване на митній території України;

- ввезення товарів на митну територію України (імпорт);

- вивезення товарів за межі митної території України (експорт);

- постачання послуг із міжнародних перевезень пасажирів і багажу та вантажів залізничним, автомобільним, морським і річковим та авіаційним транспортом.

Порядок визначення бази оподаткування в разі постачання товарів і послуг встановлено статтями 188-192 ПК.

За загальним правилом базу оподаткування ПДВ визначають **на основі договірної вартості товарів** (послуг), що постачаються, з урахуванням загальнодержавних податків і зборів (крім акцизного податку на реалізацію суб'єктами господарювання роздрібною торгівлі підакцизних товарів, збору на обов'язкове державне пенсійне страхування, що справляється з вартості послуг стільникового рухомого зв'язку, податку на додану вартість та акцизного податку на спирт етиловий, що використовується виробниками — суб'єктами господарювання для виробництва лікарських засобів, у т. ч. компонентів крові і вироблених з них препаратів (крім лікарських засобів у вигляді бальзамів та еліксирів).

**Мінімальна база оподаткування ПДВ:**

- придбані товари, послуги — не нижче за ціну придбання;

- самостійно виготовлені товари, послуги — не нижче за звичайні ціни;

- необоротні активи — не нижче ніж балансова (залишкова) вартість за даними бухгалтерського обліку, що склалася станом на початок звітного (податкового) періоду, протягом якого провадять операції з постачання (у разі відсутності обліку необоротних активів — виходячи зі звичайної ціни).

Для товарів, що їх ввозять на митну територію України, базою оподаткування є контрактна вартість, але **не нижче за митну вартість** цих товарів, з урахуванням мита й акцизного податку, що підлягають сплаті і включаються до ціни товарів.

**Ставки ПДВ встановлюють від бази оподаткування у таких розмірах:**

**20%** (основна ставка ПДВ) — застосовується до більшості операцій, крім операцій, що не є об'єктом оподаткування, звільнених від оподаткування, та операцій, до яких застосовують ставки 14%, 7% та 0%;

**14%** — у разі постачання та імпорту сільгосппродукції згідно з відповідним переліком;

**7%** — у разі постачання лікарських засобів та медичних препаратів на митній території України та їх ввезення на митну територію України, а також для операцій з постачання послуг культури, кіноіндустрії, туризму, а саме:

із показу (проведення) театральних, оперних, балетних, музичних, концертних, хореографічних, лялькових, циркових, звукових, світлових та інших вистав, постановок, виступів професійних мистецьких колективів, артистичних груп, акторів та артистів (виконавців), кінематографічних прем'єр, культурно-мистецьких заходів;

із показу оригіналів музичних творів, демонстрації виставкових проектів, проведення екскурсій для груп та окремих відвідувачів у музеях, зоопарках та заповідниках, відвідування їх територій та об'єктів відвідувачами;

із розповсюдження, демонстрування, публічного сповіщення і публічного показу фільмів, адаптованих відповідно до законодавства в україномовні версії для осіб з порушеннями зору та осіб з порушеннями слуху;

із тимчасового розміщування (проживання), що надають готелі і подібні засоби тимчасового розміщування (клас 55.10 група 55 КВЕД ДК 009:2010). Знижена ставка ПДВ на ці послуги діяла два роки, з 01.01.2021 до 01.01.2023 (п. 74 підрозділу 2 розділу XX «Перехідні положення» ПК);

**0%** — для експорту товарів та окремих операцій, визначених статтею 195 ПК.

**Сума ПДВ додається до ціни товарів (послуг).**

**Податкове зобов'язання** — зобов'язання платника податків сплатити до бюджетів або державних цільових фондів відповідну суму коштів у порядку та у строки, визначені податковим законодавством України.

Податкові зобов'язання виникають **за правилом «першої події»**: або на дату отримання попередньої оплати, або на дату відвантаження товарів (надання послуг, виконання робіт).

**Датою виникнення податкових зобов'язань** з постачання товарів (послуг) вважається дата, яка припадає на податковий період, протягом якого відбувається будь-яка з подій, що сталася раніше:

- дата надходження коштів від покупця як оплата товарів або послуг, що підлягають постачанню (зарахування коштів на банківський рахунок постачальника, а в разі постачання товарів або послуг за готівку — дата оприбуткування коштів до каси платника ПДВ, а в разі відсутності такої — дата інкасації готівки у банківській установі, що обслуговує платника ПДВ;

- дата відвантаження товарів, а в разі експорту товарів — дата оформлення митної декларації, що засвідчує факт перетинання митного кордону України, оформлена відповідно до вимог митного законодавства, а для послуг — дата оформлення документа, що засвідчує факт постачання послуг платником податку.

**Податковий кредит** — це сума, на яку платник ПДВ має право зменшити податкове зобов'язання звітного (податкового) періоду.

**Податковий кредит** звітного періоду визначається виходячи з договірної (контрактної) вартості товарів чи послуг і складається із сум ПДВ, нарахованих (сплачених) платником протягом такого звітного періоду у зв'язку з:

придбанням або виготовленням товарів (у т. ч. в разі їх імпорту) і послуг;

придбанням (будівництвом, спорудженням) основних засобів, у т. ч. в разі їх імпорту.

Податковий кредит нараховують незалежно від того, чи почали такі товари або послуги та основні засоби використовувати в оподатковуваних операціях у межах господарської діяльності платника ПДВ протягом звітного податкового періоду, а також від того, чи здійснював платник ПДВ оподатковувані операції протягом такого звітного податкового періоду (п. 198.3 ПК).

Так само як податкові зобов'язання, податковий кредит визначають **за правилом «першої події»**.

Датою віднесення сум податку до податкового кредиту вважають дату тієї події, що сталася раніше:

- дату списання коштів із банківського рахунку платника ПДВ на оплату товарів (послуг);
- дату отримання платником ПДВ товарів (послуг).

Для операцій із ввезення на митну територію України товарів датою віднесення сум ПДВ до податкового кредиту є дата сплати ПДВ на митниці, а для операцій з постачання послуг нерезидентом на митній території України — дата складення платником податкової накладної за такими операціями, за умови реєстрації такої податкової накладної в Єдиному реєстрі податкових накладних (ЄРПН).

До податкового кредиту належать суми ПДВ, сплачені (нараховані) у зв'язку з придбанням товарів (послуг) за умови, що вони підтверджені (п. 198.6 ПК):

- податковими накладними (розрахунками коригування) до таких податкових накладних, зареєстрованими в Єдиному реєстрі податкових накладних;

- митними деклараціями;
- іншими документами.

**Перелік інших документів** обмежений, згідно з пунктом 201.11 ПК до нього увійшли:

- транспортний квиток;
- готельний рахунок;
- рахунок, що виставляють платникові ПДВ за послуги зв'язку;
- рахунок, що виставляють платникові ПДВ за інші послуги, вартість яких визначається за показниками приладів обліку, що містять загальну суму платежу, суму ПДВ та податковий номер продавця, крім тих, форму яких встановлено міжнародними стандартами;

- касові чеки, які містять суму отриманих товарів (послуг), загальну суму нарахованого податку (із визначенням фіскального номера та податкового номера постачальника). При цьому з метою такого нарахування загальна сума отриманих товарів (послуг) не може перевищувати 200 грн. за день (без урахування ПДВ).

- бухгалтерська довідка.

Податкові накладні та / або розрахунки до них, складені та зареєстровані в ЄРПН після 01.07.2017 платником ПДВ, який здійснює операції з постачання товарів / послуг, є для покупця таких товарів / послуг достатньою підставою для нарахування, та не потребує будь-якого іншого додаткового підтвердження (п. 201.10 ПК).

Головним документом, який підтверджує право платника ПДВ на податковий кредит, є податкова накладна.

**Обов'язкові реквізити податкової накладної** (п. 201.1 ПК):

- порядковий номер;
- дата складання;
- повна або скорочена назва, зазначена у статутних документах юридичної особи чи прізвище, ім'я та по батькові фізичної особи, зареєстрованої як платник ПДВ, — продавця та покупця товарів (послуг);

- податковий номер та індивідуальний податковий номер продавця та покупця;
- опис (номенклатура) товарів і послуг та їх кількість, обсяг;
- ціна постачання без урахування ПДВ;
- ставка податку і відповідна сума податку у цифровому значенні;
- загальна сума коштів, що підлягають сплаті з урахуванням ПДВ;

- код товару згідно з УКТ ЗЕД, для послуг — код послуги згідно з Державним класифікатором продукції та послуг; платники податків, крім випадків постачання піддакцизних товарів та товарів, ввезених на митну територію України, мають право зазначити

код товару згідно з УКТ ЗЕД або код послуги згідно з Державним класифікатором продукції та послуг неповністю, але не менше ніж чотири перших цифри відповідного коду.

**Сума ПДВ до сплати = податкове зобов'язання – податковий кредит**

Усі податкові накладні та розрахунки коригування до них складають лише в електронному вигляді та реєструють у ЄРПН незалежно від розміру ПДВ. Мається на увазі, що реєстрації в ЄРПН підлягають усі без винятку податкові накладні. Навіть ті, що їх не видають покупцям: складені на неплатників ПДВ, у разі умовного постачання, на пільгові операції, операції негосподарської діяльності, а також на послуги нерезидента з місцем постачання в Україні.

За загальним правилом зареєструвати в ЄРПН податкову накладну можливо лише за умови дотримання вимог щодо наявності відповідної реєстраційної суми ПДВ (так званого реєстраційного ліміту).

Починаючи з 01.07.2015 платник ПДВ має право зареєструвати податкові накладні та/або розрахунки коригування в ЄРПН на суму податку ( $\Sigma_{\text{Накл}}$ ), обчислену за такою **формулою**:

$$\Sigma_{\text{Накл}} = \Sigma_{\text{НаклОтр}} + \Sigma_{\text{Митн}} + \Sigma_{\text{ПопРах}} + \Sigma_{\text{Овердрафт}} - \Sigma_{\text{НаклВид}} - \Sigma_{\text{Відшкод}} - \Sigma_{\text{Перевищ}}$$

де  $\Sigma_{\text{Накл}}$  — реєстраційний ліміт;

$\Sigma_{\text{НаклОтр}}$  — загальна сума ПДВ за отриманими податковими накладними та розрахунками коригування, зареєстрованими в ЄРПН;

$\Sigma_{\text{Митн}}$  — загальна сума ПДВ, сплаченого платником під час ввезення товарів на митну територію України;

$\Sigma_{\text{ПопРах}}$  — загальна сума поповнення з поточного рахунку платника ПДВ рахунку в СЕА ПДВ;

$\Sigma_{\text{Овердрафт}}$  — середньомісячний розмір сум ПДВ, які за останніх 12 звітних (податкових) місяців були задекларовані платником до сплати до бюджету й погашені чи розстрочені або відстрочені, а також задекларовані платником — сільськогосподарським підприємством, що обрав спеціальний режим оподаткування. Цей показник щокварталу (протягом перших шести робочих днів кварталу) підлягає автоматичному перерахунку, який його здійснюють шляхом віднімання суми попереднього збільшення і додавання суми збільшення згідно з поточним перерахунком;

$\Sigma_{\text{НаклВид}}$  — загальна сума ПДВ за виданими податковими накладними та розрахунками коригування, зареєстрованими в ЄРПН;

$\Sigma_{\text{Відшкод}}$  — загальна сума ПДВ, заявлена платником до бюджетного відшкодування;

$\Sigma_{\text{Перевищ}}$  — загальна сума перевищення податкових зобов'язань, зазначених у деклараціях з ПДВ з урахуванням поданих уточнюючих розрахунків до них, над сумою ПДВ, що міститься у складених таким платником податкових накладних та розрахунках коригування до таких податкових накладних, зареєстрованих в ЄРПН.

З 01.01.2017 у разі недостатності реєстраційного ліміту платник ПДВ має право зареєструвати податкову накладну або розрахунок коригування в ЄРПН на суму ПДВ, що дорівнює значенню показника  $\Sigma_{\text{Перевищ}}$ , зменшеного на суму задекларованих до сплати податкових зобов'язань за періоди починаючи з 01.07.2015 та збільшеного на значення показника  $\Sigma_{\text{ПопРах}}$  незалежно від значення показника  $\Sigma_{\text{Накл}}$  (п. 200-1.9 ПК).

Одним з основних елементів системи електронного адміністрування (СЕА) ПДВ є запровадження для усіх платників ПДВ окремих спеціальних банківських рахунків. Ними користуються для сплати ПДВ до бюджету.

**Порядок електронного адміністрування податку на додану вартість затверджено постановою КМУ від 16.10.2014 № 569** (далі — Порядок № 569).

Згідно з пунктом 25 Порядку № 569 з **поточного рахунку** платника сплачують до бюджету:

- податкові зобов'язання з ПДВ, самостійно донараховані платником ПДВ за уточнюючим розрахунком;
- податкові зобов'язання з ПДВ, визначені контролюючим органом;
- штрафні санкції;
- пеню.

Порядок визначення суми податку, що підлягає сплаті (перерахуванню) до державного бюджету України або відшкодуванню з державного бюджету України (бюджетному відшкодуванню), і строки проведення розрахунків встановлено у статті 200 ПК.

Сума податку ( $\sum_{\text{пдв}}$ ), що підлягає сплаті (перерахуванню) до державного бюджету України або бюджетному відшкодуванню, визначається як різниця між сумою податкового зобов'язання ( $\sum_{\text{пз}}$ ) звітного (податкового) періоду і сумою податкового кредиту ( $\sum_{\text{пк}}$ ) такого звітного (податкового) періоду:

$$\sum_{\text{пдв}} = \sum_{\text{пз}} - \sum_{\text{пк}}$$

У разі якщо  $\sum_{\text{пз}} - \sum_{\text{пк}} > 0$ , це означає, що  $\sum_{\text{пдв}}$  підлягає сплаті (перерахуванню) до державного бюджету України.

Якщо  $\sum_{\text{пз}} - \sum_{\text{пк}} < 0$ , це означає —  $\sum_{\text{пдв}}$  підлягає бюджетному відшкодуванню.

Які платежі з яких рахунків платники сплачують до бюджету

Таблиця 8.1.

Сплата ПДВ до бюджету	
До бюджету перераховують	
з електронного рахунку	з поточного рахунку
<ul style="list-style-type: none"> <li>• ПДВ-зобов'язання за декларацією</li> <li>• суму недоплати за уточнюючим розрахунком</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• самостійно нарахований штраф у разі виправлення помилки за УР і пеню</li> <li>• пеню і штрафи, що нарахували податківці</li> <li>• суми ПДВ, що нарахували податківці</li> </ul>

За несвоєчасну сплату ПДВ платник податку сплатить штраф у розмірі:

- **5%** погашеної суми податкового боргу — у разі затримки до 30 календарних днів включно, наступних за останнім днем строку сплати суми грошового зобов'язання;
- **10%** погашеної суми податкового боргу — у разі затримки більше 30 календарних днів, наступних за останнім днем строку сплати суми грошового зобов'язання (п. 124.1 ПК).

Якщо кошти з електронного рахунку в СЕА ПДВ в оплату узгодженої суми грошового зобов'язання, визначеного в уточнюючому розрахунку до декларації з ПДВ, зараховуються на наступний операційний (банківський) день, штрафи, визначені вище не застосовують до платника ПДВ.

Якщо податківці встановлять, що діяння, щодо порушення термінів сплати, вчинені умисно, платника оштрафують у розмірі **25%** від суми несплаченого (несвоєчасно сплаченого) грошового зобов'язання (п. 124.2 ПК).

Порушення вчинені повторно протягом 1095 календарних днів або які призвели до прострочення сплати грошового зобов'язання на строк більше 90 календарних днів, — тягнуть за собою накладення штрафу в розмірі **50%** від суми несплаченого (несвоєчасно сплаченого) грошового зобов'язання (п. 124.3).

**Перевірка правильності включення в податковий кредит сум ПДВ спрямована на виявлення таких порушень:**

1) протиправне використання права на віднесення сум ПДВ до податкового кредиту. Право на податковий кредит виникає у разі здійснення операцій з:

а) придбання або виготовлення товарів (у тому числі в разі їх ввезення на митну територію України) та послуг;

б) придбання (будівництво, спорудження, створення) необоротних активів, у тому числі при їх ввезенні на митну територію України (у тому числі у зв'язку з придбанням та/або ввезенням таких активів як внесок до статутного фонду та/або при передачі таких активів на баланс платника податку, уповноваженого вести облік результатів спільної діяльності);

в) отримання послуг, наданих нерезидентом на митній території України, та в разі отримання послуг, місцем постачання яких є митна територія України;

г) ввезення необоротних активів на митну територію України за договорами оперативного або фінансового лізингу (підпункт 198.1 статті 198 Податкового кодексу України).

2) невірне встановлення дати виникнення права платника податку на віднесення сум податку до податкового кредиту. Датою виникнення такого права вважається дата першої з подій: дата списання коштів з банківського рахунка платника податку на оплату товарів/послуг; дата отримання платником податку товарів/послуг (підпункт 198.2 статті 198 Податкового кодексу України).

3) неправильне визначення суми податкового кредиту з податку на додану вартість. Податковий кредит звітного періоду визначається виходячи з договірної (контрактної) вартості товарів/послуг (у разі здійснення контрольованих операцій - не вище рівня звичайних цін, визначених відповідно до статті 39 Податкового кодексу) та складається з сум податків, нарахованих (сплачених) платником податку за ставкою, встановленою пунктом 193.1 статті 193 цього Кодексу, протягом такого звітного періоду у зв'язку з: придбанням або виготовленням товарів (у тому числі при їх імпорті) та послуг з метою їх подальшого використання в оподатковуваних операціях у межах господарської діяльності платника податку; придбанням (будівництвом, спорудженням) основних фондів (основних засобів, у тому числі інших необоротних матеріальних активів та незавершених капітальних інвестицій у необоротні капітальні активи), у тому числі при їх імпорті, з метою подальшого використання в оподатковуваних операціях у межах господарської діяльності платника податку (підпункт 198.3 статті 198 Податкового кодексу України). Крім цього, якщо платник податку придбає (виготовляє) товари/послуги та необоротні активи, які призначаються для їх використання в операціях, що не є об'єктом оподаткування або звільняються від оподаткування, то суми податку, сплачені (нараховані) у зв'язку з таким придбанням (виготовленням), не відносяться до податкового кредиту зазначеного платника (підпункт 198.4 статті 198 Податкового кодексу України). В процесі перевірки необхідно проконтролювати щоб до податкового кредиту не було віднесено суми податку, сплаченого (нарахованого) у зв'язку з придбанням товарів/послуг, не підтверджені зареєстрованими в Єдиному реєстрі податкових накладних податковими накладними (або підтверджені податковими накладними, оформленими з порушенням вимог статті 201 цього Кодексу) чи не підтверджені митними деклараціями, іншими документами, передбаченими пунктом 201.11 статті 201 цього Кодексу (підпункт 198.6 статті 198 Податкового кодексу України).

Щодо платників ПДВ **найбільш поширеними перевірками** є: камеральна; документальна планова; документальна позапланова.

ДПС має право провести **документальну позапланову перевірку** платника податку протягом 60 календарних днів, що настають за граничним строком подачі декларації ПДВ, якщо у декларації заявлено відшкодування суми ПДВ більше 100 тис. грн або міститься від'ємне значення з ПДВ більше 100 тис. грн (пп. 78.1.8 ПКУ).

може бути проведена після отримання письмового запиту від ДПС про роз'яснення недостовірності даних, що містяться в поданих деклараціях (тут може бути строк позовної давності 1095 днів), якщо платник податку протягом 15 робочих днів з дня наступного після його отримання не відповів на такий запит, надавши пояснення та документальні підтвердження.

Якщо підприємство отримало письмовий запит від ДПС – потрібно дати вчасну відповідь та бути готовими до можливої перевірки, якщо ДПС ним не задовольниться.

Крім цього, позапланову документальну перевірку платника ПДВ слід чекати (п. 78.1 ПКУ):

при неподанні в установлений строк податкової декларації з ПДВ;

подача платником податку заперечення на акт перевірки або скарги на податкове повідомлення-рішення з вимогою повного або часткового перегляду результатів перевірки.

**Перевірка реєстрації платників ПДВ** може бути здійснена безкоштовно за допомогою офіційного сайту ДПС України. Перевірка статусу платника ПДВ зменшує ризику бути включеним у план документальних перевірок ДПС.

Ще є можливість перевіряти своїх контрагентів за допомогою ще одного сайту ДПС: база “Дізнайся більше про свого бізнес-партнера”.

**Податкова перевірка закінчується складанням** (п. 86.1 ПКУ):

**акта** – якщо в ході перевірки були встановлені порушення;

**довідки** – за відсутності порушень.

Протягом **15 календарних днів після вручення акта**, орган ДПС вручає податкове повідомлення-рішення (ППР), якщо платник податку не подав до ДПС заперечення на акт перевірки.

**ППР** – це письмове повідомлення органу ДПС про зобов'язання платника податків сплатити суму грошового зобов'язання, визначених згідно ПКУ та інших нормативних документів, контроль за виконанням яких покладено на орган ДПС (пп. 14.1.157 ПКУ).

**ППР містить** (п. 58.1 ПКУ):

підставу для нарахування податкового зобов'язання;

посилання на відповідні норми закону;

суму податкового зобов'язання, яку повинен сплатити платник податку;

суму зменшеного (збільшеного) бюджетного відшкодування та/або суму зменшення від'ємного значення ПДВ;

розрахунки податкового зобов'язання і штрафних (фінансових) санкцій.

**ППР вважається врученим**, якщо воно передане посадовій особі такого платнику податків під підпис або надіслане рекомендованим листом з повідомленням про вручення.

У декларації з ПДВ не відображаються донарахування податку, нарахування штрафних санкцій і пені. Відображаються тільки порушення визначені ППР В3 і В4, що впливають на суму від'ємного значення, яке включається до складу податкового кредиту наступного звітного періоду.

## 2. Перевірка правильності нарахування та сплати податку на прибуток підприємства

**Податок на прибуток підприємств** — це прямий податок, сплачуваний підприємствами з прибутку, одержаного від реалізації продукції (робіт, послуг), основних фондів, нематеріальних активів, цінних паперів, валютних цінностей, інших видів фінансових ресурсів та матеріальних цінностей, а також із прибутку від орендних операцій, роялті та від позареалізаційних операцій.

Як відомо, базова (основна) ставка податку на прибуток підприємств становить **18%**. Це встановлено п. 136.1 Податкового кодексу України (далі – ПКУ).

Таблиця 8.2.

Ставки податку на прибуток

Ставка податку на прибуток	Вид доходу
18%	Базова (основна) ставка податку на прибуток
3%	Від об'єкта оподаткування – за договорами страхування
0%	За договорами з довгострокового страхування життя, договорами добровільного медичного страхування та договорами страхування у межах недержавного пенсійного забезпечення, зокрема договорів страхування додаткової пенсії
0, 4, 5, 6, 12, 15, 18 і 20%	Доходи нерезидентів та прирівняних до них осіб із джерелом їх походження з України у випадках, встановлених п. 141.4 ПКУ
10%	Від доходу, отриманого від азартних ігор з використанням гральних автоматів
18%	Від доходу, отриманого від букмекерської діяльності, азартних ігор (у т. ч. казино), крім доходу, отриманого від азартних ігор з використанням гральних автоматів, зменшеного на суму виплачених виплат гравцю
18%	Від скоригованого прибутку контрольованої іноземної компанії, визначеного відповідно до ст. 39-2 ПКУ
30%	Від суми доходів, визначених пп. 134.1.4 ПКУ – під час провадження діяльності з випуску та проведення лотерей (з урахуванням п. 48 підрозд. 4 розд. XX ПКУ):
9%	Від бази оподаткування, визначеної відповідно до п. п. 135.2, 137.10 та п. 141.9-1 (крім пп.141.9-1.3 і 141.9-1.4) ПКУ – під час провадження діяльності резидентами Дія Сіті – платниками податку на особливих умовах відповідно до Закону України «Про стимулювання розвитку цифрової економіки в Україні» від 15.07.2021 р. № 1667-IX

**Звітний період:** Квартал

**Подання:** 40 дн. після звітного кварталу

**Сплата:** 50 дн. після звітного кварталу

До переліку питань, що включаються до плану документальної перевірки платника, зокрема, увійшли (додаток 1 до Методрекомедацій № 244):



- перевірка правильності та повноти визначення фінансового результату до оподаткування за правилами бухгалтерії відповідно до НП(С)БО або МСФЗ;
- перевірка достовірності, повноти нарахування та сплати податку на прибуток, а також правомірності визначення сум від'ємного значення об'єкта обкладення податком на прибуток.

Як впливає з положень Наказу № 244, **перевірка повноти оподаткування прибутку включає:**

- доперевірочний аналіз показників декларацій і фінзвітності платника;
- більш докладний аналіз показників, аналогічний доперевірочному, який здійснюється безпосередньо в ході документальної перевірки;
- відображення результатів перевірки в Акті.

#### **Доперевірочний аналіз**

Для здійснення документальної перевірки контролюючий орган спочатку проводить так званий доперевірочний аналіз діяльності платника податків. Передбачається, що такий аналіз допоможе попередньо виявити ризикові операції платника, які можуть свідчити про потенційні порушення податкового, валютного та іншого законодавства.

Доперевірочний аналіз проводиться на підставі тієї інформації про платника податків та його фінансово-господарської діяльності, яка вже є в інформаційних базах даних контролюючих органів, а також раніше виявлена в процесі здійснення податкового контролю та в ході виконання інших покладених на контролюючі органи функцій і завдань. Така інформація може бути отримана як із внутрішніх, так і із зовнішніх джерел.

Зокрема, на підставі зазначеної інформації вивчаються:

- показники поданих платником декларацій і фінзвітності на предмет узгодженості їх показників, структури та динаміки кожної складової таких показників у розрізі рядків і періодів, які перевірялися;
- динаміка та рівень сплати податку.

#### **У ході доперевірочного аналізу:**

- указується частка (питома вага) кожної складової доходів, витрат, нарахованої амортизації в загальній сумі показників фінзвітності та декларації за відповідний період. При цьому звертається увага на статті, які суттєво змінилися, і досліджується правомірність їх формування;

- оцінюється структура податкових різниць, які виникають відповідно до ПК та відображені платником у поданих деклараціях;

- порівнюються дані декларацій і додатків до них із даними фінзвітності платника.

У результаті проведеного аналізу контролюючий орган розраховує виявити, наприклад, наступні **ризик**и в оподаткуванні прибутку:

- заниження доходів/завищення витрат у бухгалтерії та, як результат, заниження фінрезультату до оподаткування, відображеного в декларації;

- заниження показника доходів від будь-якого виду діяльності, визначеного за правилами бухгалтерії (ряд. 01 декларації), що призводить до непроведення коригувань фінрезультату до оподаткування на різниці, передбачені розд. III ПК;

- неправильне відображення амортизаційних відрахувань і відповідних податкових різниць;

- виправлення показників фінзвітності без відповідного коригування даних декларації та додатків до неї;

- неправильне перенесення податкових збитків минулих періодів і т. п.

**Зверніть увагу**, що при аналізі показників фінзвітності платника податківці визнають ризиками, наприклад:

- реалізацію продукції нижче від собівартості (значення ряд. 2050 Звіту про фінансові результати (далі – Звіт) перевищує значення ряд. 2000 Звіту);

- завищення адміністративних витрат (показник ряд. **2130** Звіту, поділений на показник ряд. **2090** Звіту та помножений на 100 %, перевищує 80 %);
- завищення витрат на збут (показник ряд. **2150** Звіту, поділений на показник ряд. **2090** Звіту та помножений на 100 %, перевищує 80 %).

#### «Перевірочний» аналіз

Подальший аналіз правомірності формування показників декларації та фінзвітності платника податків для виявлення та опрацювання ризиків здійснюється вже в ході самої документальної перевірки.

Такий аналіз проводиться шляхом поглибленого порівняння показників декларації та фінзвітності з даними реєстрів бухгалтеру за звітні періоди, що перевіряються.

Для цього на підставі даних реєстрів бухгалтеру (оборотно-сальдові відомості, журнали, Головна книга і т. п.) і показників фінзвітності платника фахівці контролюючого органу складають **реєстри кореспонденції рахунків бухгалтеру та показників фінрезультату до оподаткування в деклараціях і Звітах** (далі – Реєстри) за відповідні звітні періоди, що підлягають перевірці. Реєстри підписуються посадовими особами платника та перевіряючими й додаються до Акта. Зразок Реєстру наведено в додатку 6 до зразка Акта.

Зазначимо, що крім оцінки правильності формування показників Звітів і декларацій контролюючий орган перевіряє також **господарські договори та первинні документи**, на підставі яких господарські відображені в бухгалтерських реєстрах, правильність **дати визнання** в бухгалтеру доходів і витрат, а також відповідність відображення господарських принципам **облікової політики підприємства**.

У результаті проведеного аналізу звітності та документів платника податківці можуть установити наявність, наприклад, **ризиків**:

- заниження доходів/завищення витрат від будь-якого виду діяльності, визначених за правилами бухгалтеру;
- завищення (заниження) затрат на формування (коригування) резервів;
- несплати авансових внесків із податку на прибуток під час виплати дивідендів;
- необкладення виплат нерезиденту податком на доходи з українського джерела і т. д.

Підсумком документальної перевірки є складання контролюючим органом Акта, у якому, зокрема, робиться висновок про правильність декларування податку на прибуток, повноти та своєчасності його сплати, а також вказуються суми заниження або завищення податкових зобов'язань (за наявності).

При цьому в Акті обов'язково відображаються результати перевірки повноти декларування показників таких рядків декларації:

- рядка **01** – за доходами від діяльності платника (за вирахуванням непрямих податків), визначеними за правилами бухгалтеру. І, як наслідок, відображається факт дотримання платником обов'язку застосовувати коригування фінрезультату до оподаткування на різниці, установлені розд. III ПК;
- рядка **02** – щодо достовірності визначення показників фінрезультату до оподаткування перевірених звітних періодів;
- рядка **03** – щодо відображення податкових різниць, передбачених ПК. При цьому оцінюється, які саме різниці вплинули на показник даного рядка.

Крім того, в Акті зазначається правомірність застосування пільг із податку на прибуток і достовірність визначення прибутку або збитку від пільгової діяльності.

### 3. Перевірка правильності нарахування та сплати акцизного податку

**Акцизний податок** — це непрямий податок на споживання підакцизних товарів (продукції), що включається до ціни таких товарів (продукції).

#### Платники акцизного податку

Платниками податку є:

1) Особа, постійне представництво, які виробляють підакцизні товари (продукцію) на митній території України, у тому числі з давальницької сировини.

2) Особа - суб'єкт господарювання, постійне представництво, які ввозять підакцизні товари (продукцію) на митну територію України.

3) Фізична особа - резидент або нерезидент, яка ввозить підакцизні товари (продукцію) на митну територію України в обсягах, що підлягають оподаткуванню, відповідно до митного законодавства.

4) Особа, яка реалізує конфісковані підакцизні товари (продукцію), підакцизні товари (продукцію), визнані безхазяйними, підакцизні товари (продукцію), за якими не звернувся власник до кінця строку зберігання, та підакцизні товари (продукцію), що за правом успадкування чи на інших законних підставах переходять у власність держави, якщо ці товари (продукція) підлягають реалізації (продажу) в установленому законодавством порядку.

5) Особа, яка реалізує або передає у володіння, користування чи розпорядження підакцизні товари (продукцію), що були ввезені на митну територію України із звільненням від оподаткування до закінчення строку, визначеного законом.

6) Особа, на яку покладається дотримання вимог митних режимів, що передбачають звільнення від оподаткування, у разі порушення таких вимог.

7) Особа, на яку покладається виконання умов щодо цільового використання підакцизних товарів (продукції), на які встановлено ставку податку 0 гривень за 1 літр 100-відсоткового спирту, 0 євро за 1000 кг нафтопродуктів у разі порушення таких умов.

8) Особа, на яку при здійсненні операцій з підакцизними товарами (продукцією), які не підлягають оподаткуванню або звільнюються від оподаткування, покладається виконання умов щодо цільового використання підакцизних товарів (продукції) в разі порушення таких умов.

9) Особа - суб'єкт господарювання роздрібною торгівлю, яка здійснює реалізацію підакцизних товарів.

10) Оптовий постачальник електричної енергії.

11) Виробники електричної енергії, які мають ліцензію на право здійснення підприємницької діяльності з виробництва електричної енергії і продають її поза оптовим ринком електричної енергії.

12) Особа - власник ввезеного на митну територію України вантажного транспортного засобу, що переобладнується у легковий автомобіль, з якого справляється акцизний податок.

13) Особа (у тому числі юридична особа, що веде облік результатів діяльності за договором про спільну діяльність без створення юридичної особи), постійне представництво, які реалізують пальне або спирт етиловий.

14) Особа - суб'єкт господарювання, постійне представництво, які використовують товари (продукцію) як пальне для заправлення транспортних засобів, обладнання або пристроїв з двигунами внутрішнього згоряння із запалюванням від стиснення, з двигунами внутрішнього згоряння з іскровим запалюванням, з двигунами внутрішнього згоряння з кривошипно-шатунним механізмом.

15) Замовники, за дорученням яких виробляються підакцизні товари (продукція) з давальницької сировини, сплачують податок виробнику.

В Україні встановлені такі види ставок акцизного податку:

**адвалорна** - обчислюється в процентному відношенні від вартості підакцизного товару;

**специфічна** - встановлюється у вартісному вираженні за одиницю товару;

**адвалорна і специфічна одночасно** - в такому випадку окремо обчислюється сума податку за адвалорною ставкою, окремо за специфічною і фактично сплачується та, за якою сума податку є більшою.

**Підакцизні товари:**

Спирт та алкоголь, включаючи столове вино та пиво (виняток квас живого бродіння)  
 Тютюнові вироби та їх замітники, в тому числі тютюн для електронних сигарет  
 Транспортні засоби (транспортні засоби для перевезення 10 чел. і більше (наприклад, автобуси), моторні транспортні засоби для перевезення вантажів, легкові автомобілі і електромобілі, мотоцикли  
 Електроенергія  
 Рідини, що використовуються в електронних сигаретах  
 Пальне та його суміш

В Україні податкові марки представлені марками державного мита та акцизними марками. **Акцизні марки** – це спеціальний знак, який наноситься на підакцизний товар, що відповідає спеціальним вимогам безпеки і підтверджує сплату акцизного податку.

Маркування алкогольної продукції та тютюнових виробів розпочалося відповідно до Указу Президента України від 12.07.95 року [37]. **Головна мета запровадження такого фіскального інструменту** – запобігання ухиленню від сплати акцизного збору та обігу неякісних і підроблених товарів. Незважаючи на окремі труднощі, маркування дозволило активно протидіяти ухиленню від оподаткування у сфері обігу підакцизних товарів. Зважаючи на ефективність такого інструменту, в Податковому кодексі пролонговано його подальше застосування. Зокрема, ст. 226 Податкового кодексу України передбачено, що у разі виробництва на митній території України алкогольних напоїв і тютюнових виробів чи ввезення таких товарів на митну територію України платники податку зобов'язані забезпечити їх маркування марками встановленого зразка у такий спосіб, щоб марка акцизного податку розривалася під час відкупорювання (розкривання) товару.

Кабінетом Міністрів України затверджене Положення про виготовлення, зберігання, продаж марок акцизного податку та маркування алкогольних напоїв і тютюнових виробів. Зразки марок розробляються податковою службою держави разом з Мінфіном, СБУ, МВС, Мін'юстом, затверджуються Кабінетом Міністрів України та виготовляються на спеціалізованих підприємствах системи Національного банку.

Замовлення на виготовлення марок акцизного податку розміщує Державна податкова служба, яка в подальшому розподіляє виготовлену продукцію в розрізі своїх територіальних управлінь. Замовлення формуються на підставі заявок виробників та імпортерів підакцизної продукції. Марка для лікєро-горілочаних напоїв вітчизняного виробництва виготовляється у зеленій кольоровій гамі, для виноробної продукції вітчизняного виробництва – червоній (рис. 1), для лікєро-горілочаної продукції імпортного виробництва – фіолетовій, для виноробної продукції імпортного виробництва – оранжевій (рис.1).



Рис.8.1. Зразки марок акцизного податку

<sup>37</sup> Указ Президента України «Про марки акцизного збору на алкогольні напої та тютюнові вироби» від 12.07.1995 № 609/95 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/609/95>

Безпосередньо функції проведення перевірок дотримання порядку розрахунків за готівку покладені на підрозділи податкового аудиту, в структурі яких функціонують відділи контролю.

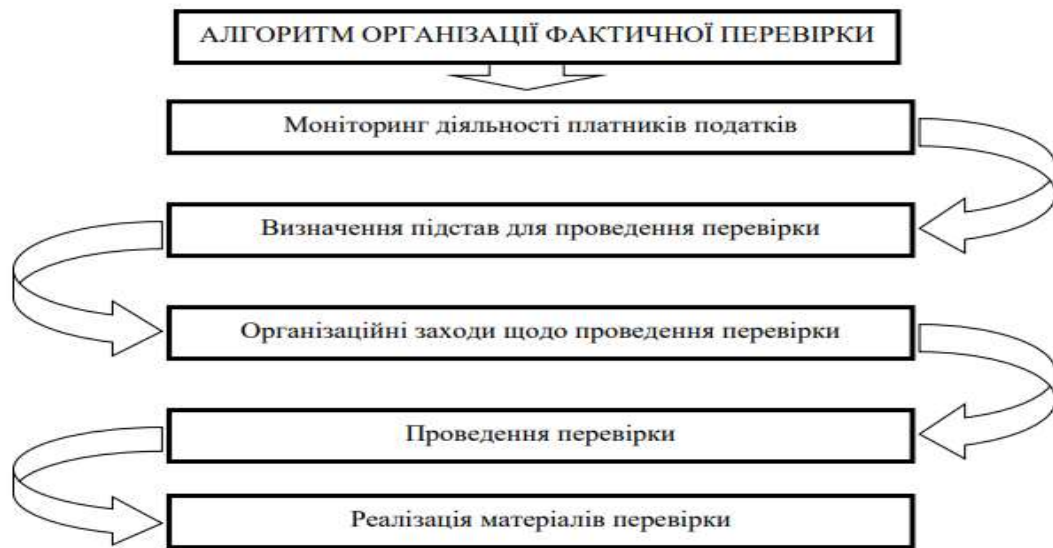


Рис. 8.2. Взаємодія контролюючих органів при документуванні порушень

Порядок проведення **камеральної податкової перевірки** акцизного податку затверджено Листом державної фіскальної служби України від 22.11.2016 р. № 37477/7/99-99-12-03-03-17.

Під час прийняття декларацій та розрахунків передбачається перевірка тільки наявності та достовірності заповнення всіх обов'язкових реквізитів платника, інші показники, зазначені в поданій податковій звітності, до її прийняття перевірячі не підлягають [38].

Камеральну перевірку даних, заявлених у податковій звітності з акцизного податку, орган державної податкової служби проводить у такі строки:

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.

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

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 органу державної фіскальної служби, які проводили перевірку, і після реєстрації в органі державної фіскальної служби 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 органу ДПС, за результатами камеральної перевірки Декларації.

Під час перевірки Декларації та додатків до неї необхідно визначити:

<sup>38</sup> Щодо проведення камеральної перевірки декларації акцизного податку : лист ДФСУ від 22.11.16 р. № 37477/7/99-99-12-03-03-17 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://sfs.gov.ua/podatki-tazbori/zagalnoderjavni-podatki/aktsizniy-podatok/listi-dps/232800.html>

- правильність застосування розміру ставок акцизного податку та періоду їх запровадження з урахуванням залишків спирту та готової продукції за результатами їх інвентаризації на перше число періоду, з якого запроваджуються нові ставки акцизного податку;
- правильність застосування курсу гривні до євро, необхідного для обчислення податкових зобов'язань;
- правомірність застосування платником податків пільг з акцизного податку із урахуванням Довідника пільг, наданих чинним законодавством зі сплати податків та зборів: застосування нульової ставки або знижених ставок податку на підакцизні товари (продукцію);
- визначення операцій та оборотів, які не підлягають або звільняються від оподаткування акцизним податком, зокрема, при експортних операціях наявність належно оформлених митних декларацій;
- правомірність визначення платником податків суми коригування податкового зобов'язання;
- правильність обчислення штрафних санкцій та/або пені, які зазначаються внаслідок виправлення платником самостійно виявленої помилки, допущеної у попередніх звітних періодах тощо [3].



Рис. 8.1. Камеральна перевірка декларації з акцизного податку

Що стосується порядку проведення документальної виїзної податкової перевірки акцизного податку, то його не регламентовано нормативно-законодавчими актами України.

Напрямами податкового контролю акцизного податку під час проведення документальної виїзної перевірки є:

1. Наявність ліцензії на виробництво та/або торгівлю підакцизними товарами, при цьому слід звернути особливу увагу на суб'єктів господарювання, які здійснюють роздрібну торгівлю, оскільки в останніх повинна бути наявна ліцензія 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.

4. Правильність відображення дати виникнення податкових зобов'язань. Основним методом податкового обліку є метод нарахувань, що ускладнює процес обліку для платників податку на додану вартість, які мають відображати виникнення податкових зобов'язань при поставці підакцизних товарів за різними датами.

5. Здійснення коригування ставок акцизного податку на індекс споживчих цін.

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

7. Відповідність максимальної роздрібною ціни на тютюнові вироби даним декларації про встановлення максимальних роздрібних цін.

8. 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.

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

10. Правильність наклеювання марок на підакцизну продукцію.

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

12. Своєчасність сплати акцизного податку.

За результатами проведення позапланових виїзних перевірок у разі встановлення порушень законодавства оформляється акт перевірки, а в разі відсутності порушень – довідка

Відповідно до положень п.п. 75.1.3 п. 75.1 ст. 75 Податкового кодексу України (далі – ПКУ) 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).

#### **4. Перевірка правильності нарахування та сплати ПДФО та військового збору**

**ПДФО** — це один із загальнодержавних податків, це податок, що стягується з фізичних або юридичних осіб (платників податків), який змінюється залежно від відповідного доходу або прибутку (оподатковуваного доходу). Податок на прибуток, як правило, обчислюється як добуток податкової ставки, зменшений на оподатковуваний прибуток.

**Платниками податку є:**

**фізична особа – резидент**, яка отримує доходи як з джерела їх походження в Україні, так і з іноземних доходів;

**фізична особа – нерезидент**, яка отримує доходи з джерела їх походження в Україні;  
**податковий агент.**

Таблиця 8.3.

## Ставки ПДФО у 2023 році

ІСНУЮЧІ СТАВКИ ПДФО 2023			
18%	9%	5%	0%**
<ul style="list-style-type: none"> <li>• <b>основна ставка, зарплата, винагорода за цивільно-правовими договорами;</b></li> <li>• оподаткування 3-го та наступного об'єкта нерухомості проданого за рік (за мінусом витрат);</li> <li>• продаж 3-го та наступного автомобіля за рік</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• дивіденди нерезидентам , суб'єктам, які не платники податку на прибуток, у т.ч. єдиноподатникам</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• продаж другого об'єкта нерухомості за рік;</li> <li>• продаж другого автомобіля за рік;</li> <li>• продаж нерухомості, яка була у власності менше 3-х років;</li> <li>• спадщина, подарунки</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• спадщина від близьких родичів, подарунки від дружини/чоловіка, продаж першого об'єкта нерухомості за рік, продаж, продаж першого автомобіля за рік</li> </ul>
* від осіб, які не входять до 1-го чи другого кола споріднення;			
** 0% – це означає, що ПДФО не сплачується, але задекларувати такі доходи потрібно			

Минулий рік (2022) відзначився об'єднанням звітності з ЄСВ і податкової звітності. Підставою для об'єднання стали зміни до ПКУ та Закону «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування» від 08.07.2010 № 2464 (далі — Закон про ЄСВ), за якими ЄСВ-звітність подається у складі звітності з ПДФО. Стосується це не лише зарплатної звітності, але й податкових декларацій про майновий стан і доходи та з єдиного податку. За задумом це мало зменшити кількість звітності для бухгалтерів, а також уніфікувати правила заповнення декларацій по ЄСВ та ПДФО/ВЗ.

Об'єднаний звіт (він же — Податковий розрахунок) замінив, а точніше поєднав між собою два колишні звіти: Звіт з ЄСВ (форма Д4); колишній Податковий розрахунок (форма 1ДФ).

Повна назва результату цього поєднання – **Податковий розрахунок сум доходу, нарахованого (сплаченого) на користь платників податків – фізичних осіб, і сум утриманого з них податку, а також сум нарахованого єдиного внеску.**

Як і вся квартальна податкова звітність об'єднаний звіт подається протягом **40 к. дн.** після кінця кварталу.



## Додатки податкового розрахунку, що потрібні комерційному сектору

Код Додатка	Призначення та назва додатка	Хто подає
Додаток 1 (Д1)	Відомості про нарахування зарплати (доходу, грошового забезпечення) застрахованим особам	всі суб'єкти
Додаток 4 (4ДФ)	Відомості про суми нарахованого доходу, утриманого та сплаченого ПДФО та військового збору	всі суб'єкти
Додаток 5 (Д5)	Відомості про трудові відносини осіб та період проходження військової служби	ті суб'єкти, у кого були відповідні події**
Додаток 6 (Д6)	Відомості про наявність підстав для обліку стажу окремим категоріям осіб відповідно до законодавства.	роботодавці, у яких є працівники, які потребують обліку спецстажу*

\* є ще Додаток 2 (Д2), Додаток 3 (Д3), які можуть заповнювати лише бюджетні установи/організації;

\*\* до таких подій належать (див. абз. 2 п. 5 Розд. IV Порядку № 4):

укладання або розірвання трудового договору, у т.ч. й при працевлаштуванні на нове робоче місце;

укладання ЦПД або закінченні його дії у звітному кварталі;

переведення особи на іншу постійну посаду або роботу у одній і тій же установі/організації;

працівника було переміщено з одного структурного підрозділу до іншого;

призначенні працівника на нову посаду (увага! такого раніше не було у Звіті з ЄСВ);

надання або закінчення відпустки у зв'язку з вагітністю та пологами; надання відпустки по догляду за дитиною по досягненню нею 3(6) років

Більшість роботодавців комерційного сектору (як юрособи, так і ФОП) заповнюють: заголовний й проміжний блок основної частини звіту; розділ 1 зведеної інформації по ЄСВ основної частини звіту;

Додаток Д1 – персоніфікований розрахунок ЄСВ. Це аналог Таблиці 6 Звіту з ЄСВ;

Додаток 4ДФ – персоніфікований розрахунок ПДФО/ВЗ. Це аналог форми 1ДФ;

Додаток 5ДФ – відомості про зміни у трудових відносинах. Якщо такі підстави були. Це аналог Таблиці 5 Звіту з ЄСВ.

Новим є те, що його слід подавати й при призначенні працівника на нову посаду.

Щодо Додатка 6 (Д6), то він є аналогом Таблиці 7 Звіту з ЄСВ і подається тоді, коли є особи, по яким рахується спецстаж.

Додаток 5ДФ Податкового розрахунку. Те ж саме — при звільненні або прийнятті на роботу. Досвід заповнення попередніх попередників полегшує заповнення нового Звіту, адже існує майже повна аналогічність форм звітності та правил їхнього заповнення, а також ознак доходу, кодів застрахованих осіб, які використовуються.

Відповідальність за несплату, несвоєчасну сплату й недоплату ПДФО

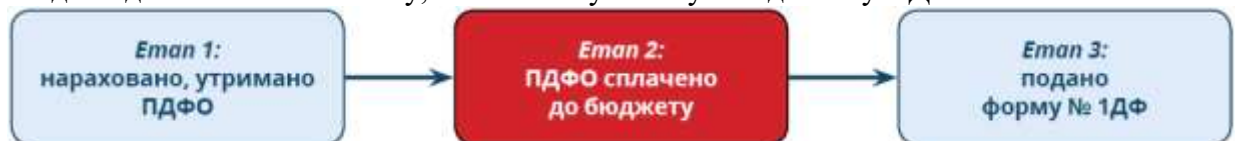


Рис. 8.4. Етапи податкового розрахунку

Таке порушення може виникнути в тому випадку, коли податковий агент правильно нарахував податок, зазначивши його у формі № 1ДФ, але помилково сплатив меншу суму.

Згідно з приписами ПКУ податок на доходи фізосіб сплачують до бюджету під час виплати оподаткованого доходу (пп. 168.1.2 ПКУ). У разі якщо оподатковуваний дохід

нараховують, але не виплачують, ПДФО слід перерахувати до бюджету протягом 30 к. дн., наступних за останнім днем місяця, у якому відбулося таке нарахування (пп. 168.1.5 ПКУ).

А ось коли оподатковуваний дохід надають у негрошовій формі чи виплачують готівкою з каси податкового агента, податок сплачують (перераховують) до бюджету протягом банківського дня, що настає за днем такого нарахування (виплати, надання), — пп. 168.1.4 ПКУ.

Тож, якщо податковий агент недоплатив ПДФО та ВЗ до бюджету або взагалі не сплатив податок, а граничний строк для його сплати минув, у разі виявлення цього факту контролерами на нього чекають санкції — див. таблицю 1.

Таблиця 8.5.

### Санкції за несплату, несвоєчасну сплату й недоплату ПДФО

№ з/п	Вид санкції	Розмір	Підстава для застосування
1	Фінансова відповідальність	25% суми податку, що підлягає нарахуванню та/або сплаті до бюджету; 50% суми податку, якщо ті самі дії вчинені повторно протягом 1095 днів; 75% суми податку, якщо порушення відбувається втретє та більше	п. 127.1 ПКУ
2	Адміністративна відповідальність	від 2 до 3 НМДГ (від 34 грн до 51 грн) повторно протягом року — від 3 до 5 НМДГ (від 51 грн до 85 грн)	ст. 163 <sup>4</sup> КпАП
3	Пеня	За кожен календарний день прострочення згідно з правилами, установленими ст. 129 ПКУ	п. 129.1, п. 129.4 ПКУ

Своєю чергою, зверніть увагу: зазначені вище штрафи з п. 127.1 ПКУ не застосовують, якщо ненарахування, неутримання та/або несплата (неперерахування) податку на доходи фізичних осіб самостійно виявляє податковий агент під час проведення перерахунку цього податку, передбаченого п. 169.4 ПКУ, та виправляє в наступних податкових періодах протягом податкового (звітного) року згідно з нормами ПКУ (абз. 8 п. 127.1 ПКУ).

**Військовий збір** – по-суті, це обов'язковий платіж, який тимчасово ввели на фінансування потреб Збройних сил України (ЗСУ), СБУ під час проведення АТО/ООС у зв'язку з російською агресією на території України (далі – ВЗ). Стягується військовий збір на основі п. 161 підрозд. 10 Перехідних положень ПКУ. Про тимчасовість військового збору свідчить той факт, що він так і не був введений до переліку загальнодержавних та місцевих податків і зборів, який містить ст. 9 і ст. 10 ПКУ.

Військовий збір навіть немає окремого податкового звіту та декларується в об'єднаному податковому розрахунку разом з ПДФО та ЄСВ.

Крім того, що даний збір у переважній більшості випадків сплачується у нерозривному тандемі з ПДФО:

якщо сплачується ПДФО, то сплачується й військовий збір. Однак винятки з цього неписаного правила теж є.

**Платниками військового збору є** (п. 162.1 ПКУ):

фізособи-резиденти при отриманні доходу з джерел їх походження в Україні, а також з іноземних доходів. Це як звичайні фізособи, так і підприємці загальної системи оподаткування;

фізособи-нерезиденти при отриманні доходів з джерел їх походження в Україні;

податкові агенти фізосіб, що сплачують збір за них та від їх імені з зарплати, доходів за цивільно-правовими договорами (ЦПД) та інших доходів (аналогічно з ПДФО).

Наразі на період дії воєнного стану не підлягають оподаткуванню військовим збором доходи у вигляді грошового забезпечення військовослужбовців та працівників:

ЗСУ;

Нацгвардії України;

працівників правоохоронних органів;

СБУ;

Служби зовнішньої розвідки України;

Державної прикордонної служби України;

осіб рядового, начальницького складу, військовослужбовців, працівників МВС, Управління державної охорони України, Державної служби спеціального зв'язку та захисту інформації України, інших утворених відповідно до законів України військових формувань;

інших осіб на період їх безпосередньої участі в здійсненні заходів із забезпечення нацбезпеки і оборони, відсічі і стримуванні збройної агресії РФ.

**Звільнення від ВЗ поширюється лише на грошове забезпечення, а не зарплату.**

**Ставка військового збору** також стандартна завжди – 1,5% від бази оподаткування.

**Базою оподаткування військовим збором є сам дохід.**

Формула для розрахунку така:

**$VZ = \text{Зарплата (винагорода за ЦПД, інший об'єкт оподаткування)} \times 0,015$**

**Об'єкти обкладання військовим збором:**

загальний місячний (річний) оподатковуваний дохід, які особа отримує в роботодавця; доходи з джерелом походження в Україні, які обкладаються ПДФО під час їхнього нарахування, виплати, нарахування; іноземні доходи.

У нерезидентів їхні іноземні доходи військовим збором не обкладаються.

**Доходи, з яких сплачувався військовий збір у 2022 році:**

зарплата – як основна, так і додаткова, інші заохочувальні виплати та компенсаційні виплати, одним словом, весь фонд оплати праці;

лікарняні – як оплата перших 5 днів непрацездатності, так і сплата лікарняних за рахунок ФСС.

Військовий збір на лікарняні нараховується за тим же принципом, що й з зарплати (лікарняні за ПКУ прирівняні до зарплати як для цілей оподаткування ПДФО, так і ВЗ);

доходи за цивільно-правовими договорами;

доходи від продажу майна і немайнових прав, зокрема дохід від продажу рухомого і нерухомого майна за правилами ст. 172 і 173 ПКУ.

Військовий збір від продажу нерухомого майна справляється за правилом: якщо сплачується ПДФО, то сплачується й ВЗ.

**Військовий збір не утримується по таких виплатах:**

допомога по вагітності й пологам, адже декретні не обкладаються й ПДФО (пп. 165.1.1 ПКУ);

житлові субсидії;

кошти, які були отримані на відрядження або під звіт, по яким авансовий звіт було подано й затверджено;

аліменти (як добровільні, так і примусові). Військовий збір з аліментів не справляється, як і ПДФО;

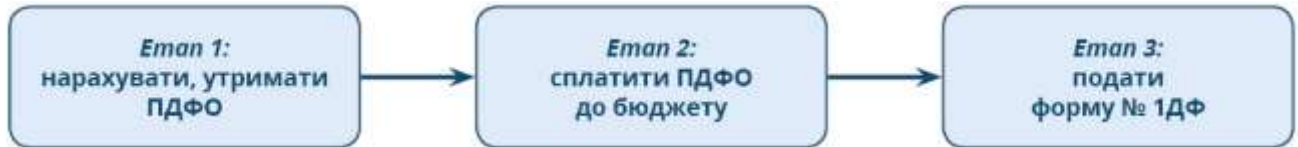
продаж нерухомості, якщо в звітний період здійснена лише одна операція відчуження майна і дане майно належало власнику більше 3-х років або було отримано як спадщина (п. 172.1 ПКУ). ПДФО також у такому разі не сплачується;

продаж (обмін) протягом звітного року одного з об'єктів рухомого майна у вигляді легкового автомобіля, мотоцикла, мопеда. ПДФО також не сплачується.

При продажу 2-х – уже оподатковується (ПДФО + ВЗ);

поворотна фінансова допомога;

подарунки, якщо вони не перевищують 25% мінімальної зарплати на 01.01 звітного року. Якщо ж є перевищення, то ВЗ, які і ПДФО, стягується лише з суми перевищення; спадщина та подарунки, які отримані від осіб першого та другого ступеня споріднення, так як по ним застосовується нульова ставка ПДФО; грошове забезпечення військовослужбовців. Однак поза воєнним станом він є.



**Рис. 8.5. Обов'язки осіб, які відповідно до ПКУ мають статус податкових агентів**

Щодо штрафів і військового збору, то вони аналогічні тим, які застосовуються щодо ПДФО. Нагадуємо основні з них:

неподання, несвоєчасне подання, подання із недостовірними даними або помилками додатку 4ДФ до Податкового розрахунку — штраф 1020 грн (повторно протягом року — 2040 грн) (п. 119.1 ПКУ);

несплата узгодженої суми зобов'язання з військового збору — штраф 10% у разі затримки до 30 к. дн. і штраф 20% за більшої затримки (п. 126.1 ПКУ);

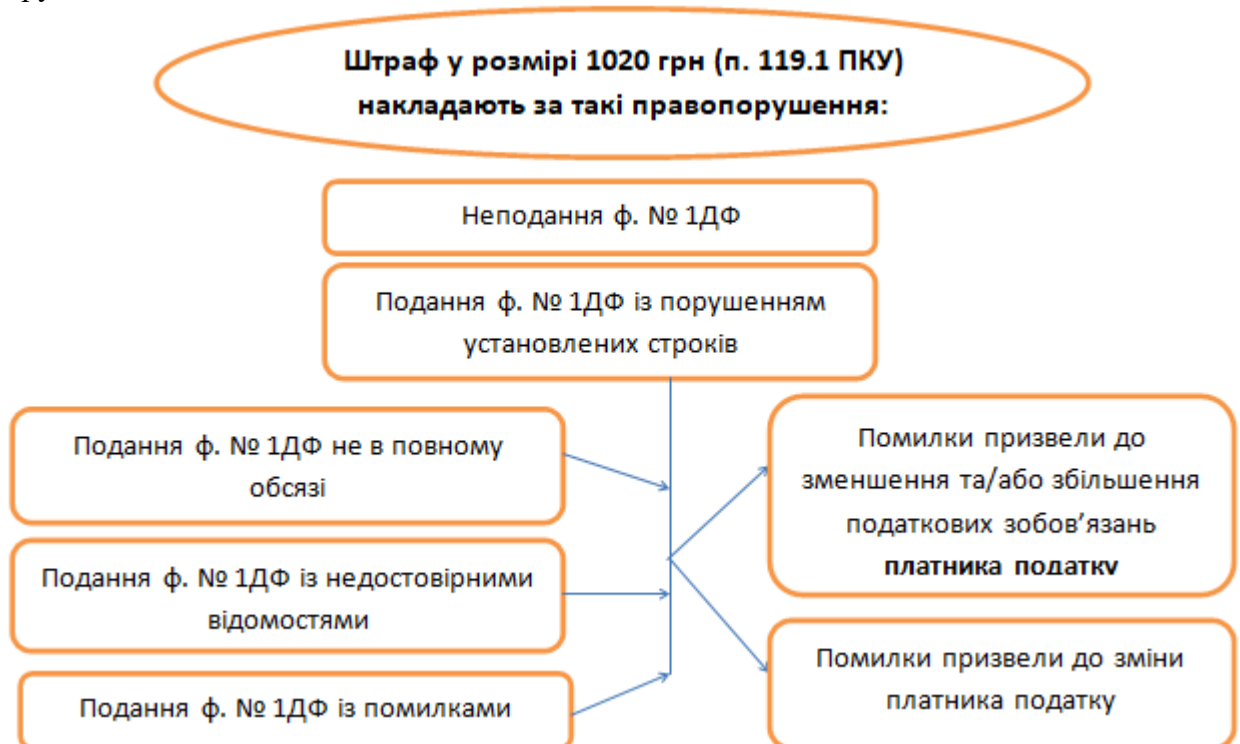
несплата військового збору податковим агентом — штраф 25%.

У разі повторного порушення протягом 1095 днів і більше — 50% (якщо втретє — 75%) (п. 127.1 ПКУ). Також нараховують пеню:

120% ставки НБУ, якщо порушення виявив орган ДПС з першого дня прострочення сплати ВЗ;

100% ставки НБУ, якщо порушення виявив сам платник податку (податковий агент). Тоді пеню нараховують починаючи з 91-го дня після граничного строку сплати ВЗ (ст. 129 ПКУ).

Отже, на підставі норм п. 119.1 ПКУ можна дійти висновків, що штрафи накладають за такі порушення:



**Рис. 8.6. Схема накладення штрафів згідно з п. 119.1 ПКУ**

Адмінштраф на посадових осіб підприємств, установ й організацій, а також на громадян — суб'єктів підприємницької діяльності може бути накладено **не пізніше ніж через 2 місяці з дня вчинення правопорушення**, а в разі триваючого правопорушення — не пізніше як через 2 місяці з дня його виявлення (ст. 38 КпАП).

### 5. Єдиний податок

Платник єдиного податку не має права здійснювати господарські операції по незареєстрованим кодам КВЕД. Наслідок – втрата реєстрації платником єдиного податку. І перейти на загальну систему він має з **1-го числа місяця**, наступного за податковим звітним періодом, коли відбулося таке порушення.

Кількість груп єдиного податку всього чотири, з них:

**1 та 2 групи** – виключно для фізосіб-підприємців. Ставки податку протягом року у фіксованій грошовій сумі, тобто сума податку не залежить ні від доходу, ні від прибутку;

**3 група** – можуть бути як фізособи-підприємці, так і юрособи. Оподатковується дохід, а не прибуток суб'єкта господарювання;

**4 група** – лише для сільськогосподарських виробників (як фізосіб-підприємців, так і юридичних осіб). Зокрема тут можуть бути фермерські господарства. Ставка податку залежить лише від нормативної грошової оцінки землі та площ земельних ділянок. Виходить, що сума податку не залежить ні від доходу, ні від прибутку такого суб'єкта господарювання.

З 01 квітня 2022 року на період воєнного стану створена спецгрупа ЄП в межах групи 3. Вона **тимчасова** й платник податку, який її обрав, автоматично буде повернутий на ту систему оподаткування, яку він мав раніше — з першого місяця, який буде наступний за місяцем закінчення воєнного стану (пп. 9 підрозд. 8 Перехідних положень ПКУ).

Таблиця 8.6.

ТЕРМІНИ СПЛАТИ ЄДИНОГО ПОДАТКУ	
Група платників	Строки
1	Щомісяця. Раз на місяць (авансом) не пізніше за 20-те число (включно) поточного місяця*
2	
3	Щокварталу. Протягом 10 к. днів після граничної дати подання декларації (декларація подається у кварталний термін, тобто впродовж 40 к. днів по закінченню кварталу)
3 (спецгрупа)	Щомісяця. Протягом 10 к. днів після граничної дати подання декларації (декларація подається у місячний термін, тобто впродовж 20 к. днів по закінченню місяця)
* сплатити внесок потрібно, навіть коли немає доходу від діяльності	

**Платники першої-другої груп.** За несплата авансових внесків з єдиного податку карають штрафом — 50% ставки ЄП (п. 122.1 Податкового кодексу України; ПК). У 2022 році це:

- 134,20 грн — для першої групи;
- 670,00 грн — для другої групи.

Сума штрафу є фіксованою і не залежить від суми недоплати. Тому незалежно від того, недоплатив платник внеску чи взагалі його не сплатив, доведеться заплатити однаковий штраф.

**Платники третьої групи.** Для таких єдинників розмір штрафу залежить від строку, на який затримали сплату податку (п. 126.1 ПК):

- менше ніж 30 днів — 10% суми боргу;
- понад 30 днів — 20% суми боргу.

Таблиця 8.7

## Джерела інформації для податкової перевірки за єдиним податком

Об'єкт податкової перевірки	Орієнтовний перелік документів, що підлягають податковій перевірці
для юридичних осіб	Податкова декларація платника єдиного податку – юридичної особи; Витяг з реєстру платників єдиного податку; дані про види діяльності, якими займається підприємство; штатний розпис; реєстри синтетичного обліку за рахунком 70 «Доходи від реалізації», 71 «Інші операційні доходи», 31 «Рахунки у банках», 64 «Розрахунки з бюджетом» (за субрахунком «Єдиний податок»), виписки установи банку, Книга обліку доходів і витрат суб'єкта малого підприємництва, який застосовує спрощену систему оподаткування, обліку та звітності тощо.
для фізичних осіб	Податкова декларація платника єдиного податку – фізичної особи-підприємця; відомості про кількість осіб, які перебувають у трудових відносинах з фізичною особою-підприємцем; дані про види діяльності, якими займається фізична особа-підприємець (Витяг з реєстру платників єдиного податку), книга обліку доходів і витрат, квитанції Єдиний податок про сплату єдиного податку тощо.
для четвертої групи платників (сільськогосподарські товаровиробники)	Податкова декларація платника єдиного податку четвертої групи; Розрахунок частки сільськогосподарського товаровиробництва; дані про державну реєстрацію прав власності (користування, у т.ч. на умовах оренди); відомості про наявність земельних ділянок; дані про напрями використання земель; дані про площі ріллі, сіножатей, пасовищ, багаторічних насаджень; дані синтетичного обліку за рахунком 70 «Доход від реалізації», дані синтетичного обліку за рахунком 64 «Розрахунки з бюджетом» (за субрахунком «Єдиний податок») тощо.

**Платники єдиного податку першої та другої групи звільняються від обов'язку нарахування, сплати та подання податкової звітності з таких податків і зборів:**

- 1) податку на прибуток підприємств;
- 2) податку на доходи фізичних осіб у частині доходів (об'єкта оподаткування), що отримані в результаті господарської діяльності платника єдиного податку;
- 3) податку на додану вартість з операцій з постачання товарів, робіт та послуг, місце постачання яких розташоване на митній території України;
- 4) податку на майно (в частині земельного податку), крім земельного податку за земельні ділянки, що не використовуються платниками єдиного податку для провадження господарської діяльності;

**Доходом платника єдиного податку першої – третьої груп є:**

- 1) для фізичної особи – підприємця – дохід, отриманий протягом податкового (звітного) періоду в грошовій формі (готівковій та/або безготівковій); матеріальній або нематеріальній формі. При цьому до доходу не включаються отримані такою фізичною особою пасивні

доходи у вигляді процентів, дивідендів, роялті, страхові виплати і відшкодування, а також доходи, отримані від продажу рухомого та нерухомого майна, яке належить на праві власності фізичній особі та використовується в її господарській діяльності;

2) для юридичної особи – будь-який дохід, включаючи дохід представництв, філій, відділень такої юридичної особи, отриманий протягом податкового (звітного) періоду в грошовій формі (готівковій та/або безготівковій); матеріальній або нематеріальній формі. При продажу основних засобів юридичними особами – платниками єдиного податку дохід визначається як сума коштів, отриманих від продажу таких основних засобів. До суми доходу платника єдиного податку включається вартість безоплатно отриманих протягом звітного періоду товарів (робіт, послуг).

До суми доходу платника єдиного податку третьої групи, який є платником податку на додану вартість за звітний період також включається сума кредиторської заборгованості, за якою минув строк позовної давності. До суми доходу платника єдиного податку третьої групи (юридичні особи) за звітний період включається вартість реалізованих протягом звітного періоду товарів (робіт, послуг), за які отримана попередня оплата (аванс) у період сплати інших податків і зборів. У разі надання послуг, виконання робіт за договорами доручення, комісії, транспортного експедирування або за агентськими договорами доходом є сума отриманої винагороди повіреного (агента).

Ще 17 березня 2022 року був оприлюднений закон 2120-ІХ, який скасував мораторій на проведення фактичних перевірок представників бізнесу, що продають товари першої необхідності:

- харчів;
- засобів особистої гігієни;
- лікарських засобів, медичних препаратів;
- тютюнових виробів;
- пального.

**Фактична перевірка** проводиться на підставі хоча б однієї з причин:

отримання інформації, що свідчить про необґрунтоване завищення цін на ті чи інші товари;

отримання інформації щодо неможливості розрахуватися за товар чи послугу картою;

отримання письмового звернення покупця про завищені ціни або неможливість розрахуватися картою.

## 6. Екологічний податок

**Платниками податку** є суб'єкти господарювання, юридичні особи, що не провадять господарську (підприємницьку) діяльність, бюджетні установи, громадські та інші підприємства, установи та організації під час провадження діяльності яких на території України і в межах її континентального шельфу здійснюються: викиди забруднюючих речовин в атмосферне повітря стаціонарними джерелами забруднення; скиди забруднюючих речовин безпосередньо у водні об'єкти; розміщення відходів у спеціально відведених для цього місцях; утворення радіоактивних відходів (включаючи вже накопичені); тимчасове зберігання радіоактивних відходів їх виробниками понад установлені особливими умовами ліцензії строк (ст. 240).

**Об'єктом та базою оподаткування** є: обсяги та види забруднюючих речовин, які викидаються в атмосферне повітря стаціонарними джерелами, у водні об'єкти; обсяги та види (класи) розміщених відходів, крім обсягів та видів (класів) відходів як вторинної сировини, що розміщуються на власних територіях (об'єктах) суб'єктів господарювання; обсяги електричної енергії, виробленої експлуатуючими організаціями ядерних установок (атомних електростанцій) (ст. 242).

**Ставки екологічного податку встановлені в статтях 243 – 248 ПКУ.**

**Базовий податковий (звітний) період** - календарний квартал.

Декларацію подають всі підприємства, ФОП, представники нерезидентів, бюджетні організації, комунальні підприємства, які мають джерела забруднення.

Платники податку та податкові агенти складають податкові декларації та подають їх протягом **40 календарних днів**, що настають за останнім календарним днем податкового (звітного) кварталу, до контролюючих органів та **сплачують податок протягом 10 календарних днів**, що настають за останнім днем граничного строку подання податкової декларації.

Якщо місце подання податкових декларацій не збігається з місцем перебування на податковому обліку підприємства, установи, організації, громадянина - суб'єкта підприємницької діяльності, яким в установленому порядку видано дозвіл на викиди забруднюючих речовин в атмосферне повітря стаціонарними джерелами, спеціальне водокористування та розміщення відходів, до контролюючого органу, в якому таке підприємство, установа, організація або громадянин - суб'єкт підприємницької діяльності перебуває на обліку, подаються протягом **40 календарних днів**, що настають за останнім календарним днем податкового (звітного) періоду, копії відповідних податкових декларацій.

Якщо платник податку з початку звітного року не планує здійснення викидів, скидів забруднюючих речовин, розміщення відходів, утворення радіоактивних відходів протягом звітного року, то такий платник податку повинен повідомити про це відповідний контролюючий орган за місцем розташування джерел забруднення та скласти заяву про відсутність у нього у звітному році об'єкта обчислення екологічного податку. В іншому разі платник податку зобов'язаний подавати податкові декларації.

Відповідальність така ж, як і за деклараціями з інших податків і зборів. Неподання або несвоєчасне подання податкової декларації екологічного податку тягне за собою штраф згідно п. 120.1 ПК:

340 грн – якщо перший раз;

1020 грн – за кожне повторне неподання чи несвоєчасне подання протягом року. Штраф буде навіть, якщо викидів не було, але заяву про відсутність викидів не подали.

Таблиця 8.8

**Джерела інформації для податкової перевірки правильності нарахування та сплати екологічного податку**

<b>Об'єкт податкової перевірки</b>	<b>Орієнтовний перелік документів, що підлягають податковій перевірці</b>
Екологічний податок (податок за викиди в атмосферне повітря забруднюючих речовин стаціонарними джерелами забруднення; податок за скиди забруднюючих речовин у водні об'єкти; податок за розміщення відходів у спеціально відведених для цього місцях чи на об'єктах; податок за утворення радіоактивних відходів (включаючи вже накопичені); податок за тимчасове зберігання радіоактивних відходів їх виробниками понад установлений особливими умовами ліцензії строк)	Податкова декларація екологічного податку та додатки до неї 1-6; дозвільні документи; дані про обсяги та види забруднюючих речовин, які викидаються в атмосферне повітря стаціонарними джерелами; дані про обсяги та види забруднюючих речовин, які скидаються безпосередньо у водні об'єкти; дані про обсяги та види (класи) розміщених відходів, крім обсягів та видів (класів) відходів як вторинної сировини, що розміщуються на власних територіях (об'єктах) суб'єктів господарювання; дані про обсяги та категорію радіоактивних відходів, що утворюються внаслідок діяльності суб'єктів господарювання та/або тимчасово зберігаються їх виробниками понад установлений особливими умовами ліцензії строк; дані про обсяги електричної



	енергії, виробленої експлуатуючими організаціями ядерних установок (атомних електростанцій) дані аналітичного обліку; довідки про густину пального; дані синтетичного обліку за рахунком 64 «Розрахунки з бюджетом» (за субрахунком «Екологічний податок відповідного виду»), 31 «Рахунки у банках», виписки банку; фінансова звітність, статистична звітність тощо.
--	--

## 7. Податок на майно

**Податок на нерухомість** - це частина комплексного податку на майно (до нього ще належать плата за землю та транспортний податок, ст. 265 ПКУ). Сплачують податок на нерухомість у місцеві бюджети (ст. 10 ПКУ).

В ст. 266.1 ПКУ визначені наступні категорії платників податку на нерухомість:

фізичні та юридичні особи, в тому числі нерезиденти, які є власниками об'єктів житлової та/або нежитлової нерухомості.

**Головною умовою є наявність права власності на нерухоме майно і тут слід враховувати наступне:**

право власності на нерухомість має бути зареєстроване у Державному реєстрі речових прав на нерухоме майно;

податок мають сплачувати і нерезиденти;

фізособи (у т.ч. підприємці) податок сплачують, але самі його не нараховують. За них це здійснює ДПС на основі інформації зі згаданого вище Держреєстру; юрособи нараховують податок самостійно й декларують його;

правила оподаткування податком для юросіб і фізосіб (у т.ч. підприємців) відрізняються.

Для фізосіб діють окремі правил щодо житлової нерухомості, визначені п. 266.7.1 ПКУ, а також пільга за ст. 266.4.1 ПКУ; є правила щодо нерухомості, яка знаходиться у частковій або спільній власності (пп. 266.1.1 ПКУ).

Об'єктом оподаткування є об'єкт житлової та нежитлової нерухомості, в тому числі його частка.

Таблиця 8.9.

Нерухоме майно, що відрізняється від земельної ділянки	
Житлова нерухомість	Нежитлова нерухомість
Жилі будинки, жилі будинки присадибного типу, прибудови до житлового будинку, квартири, котеджі, кімнати в багатосімейних (комунальних) квартирах, садові будинки, дачні будинки.	Будівлі готельні, будівлі офісні, будівлі торгіві, гаражі, будинки промислові, склади, будинки для публічних виступів (казино, ігрові дома), господарські (присадибні) будівлі, інші будівлі.

Податок на нерухоме майно для фізичних осіб у 2023 році ДПС враховує при нарахуванні вимоги п. 266.7.1 ПКУ, а також пільга за пп. 266.4.1 ПКУ, які діють щодо житлової нерухомості:

база оподаткування квартир зменшується на 60 кв. метрів (незалежно від кількості таких квартир, зменшується загальна площа);

база оподаткування для будинків зменшується на 120 кв. метрів; якщо є велика житлова нерухомість (більше 300 кв. метрів для квартир, 500 кв. метрів для будинків), то сума податку на нерухомість збільшується на рік на 25000 грн на кожний такий об'єкт.

Базою оподаткування податку на нерухоме майно є загальна площа об'єкта житлової та нежитлової нерухомості, в тому числі його часток.

Податкове зобов'язання за звітний рік з податку на нерухомість сплачується:

фізичними особами — протягом 60 днів з дня вручення податкового повідомлення-рішення;

юридичними особами — авансовими внесками щокварталу до 30 числа місяця, що настає за звітним кварталом, які відображаються в річній податковій декларації.

Таблиця 8.10

Джерела інформації для податкової перевірки правильності нарахування та податку на майно

Об'єкт податкової перевірки	Орієнтовний перелік документів, що підлягають податковій перевірці
Податок на майно (податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки; транспортний податок; плата за землю)	Податкова декларація з податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки та додатки до неї; реєстраційні документи на нерухоме майно; правоустановчі документи на об'єкти житлової та нежитлової нерухомості; інвентарні паспорти; дані про площу об'єктів нерухомості; платіжні документи; інформація про пільги щодо даного податку; дані синтетичного обліку за рахунком 64 «Розрахунки з бюджетом» (за субрахунком «Податок на нерухоме майно»), 31 «Рахунки у банках»; виписки банку тощо. Податкова декларація з плати за землю та додатки до неї; дані про державну реєстрацію прав власності (користування); рішення відповідного органу місцевого самоврядування про передачу земельної ділянки в оренду чи в постійне користування; нормативна грошова оцінка земельної ділянки; дані про напрямок використання земель, дані синтетичного обліку за рахунком 64«Розрахунки з бюджетом» (за субрахунком «Плата за землю»), 31 «Рахунки у банках», виписки банку тощо. Податкова декларація з транспортного податку, технічна документація транспортного засобу, дані про середньоринкову вартість транспортного засобу; дані синтетичного обліку за рахунком 64«Розрахунки з бюджетом» (за субрахунком «Транспортний податок») тощо.

**Камеральні перевірки** даних, заявлених у податковій декларації з податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, рекомендовано проводити протягом 30 календарних днів, що настають за граничним терміном отримання такої звітності.

При цьому, камеральній перевірці підлягає вся податкова звітність суцільним порядком і згода платника податків на перевірку та його присутність під час проведення камеральної перевірки не обов'язкова.

**Терміни подання декларації** за пп. 266.7.5 ПКУ платники податку - юридичні особи подають **декларацію про податок на нерухомість до 20 лютого** поточного року за місцезнаходженням об'єкта/об'єктів оподаткування. Щодо новоствореного (нововведеного) об'єкта житлової та/або нежитлової нерухомості декларація юридичною особою - платником подається **протягом 30 календарних днів з дня виникнення права власності на такий об'єкт.**

**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.

**Рекомендовані літературні джерела:**

Основні: [1, 3, 4, 9]

Допоміжна: [12, 16]

Інформаційні ресурси в мережі Інтернет: [17-20]

Міжнародні видання: [21]

**Тема 9. Узагальнення та реалізація результатів податкової перевірки**

**Мета заняття:** пояснити здобувачам вищої освіти основні вимоги до оформлення результатів податкової перевірки.

**План лекційного заняття:**

1. Основні вимоги до оформлення документальних перевірок
2. Зміст акта (довідки) документальної перевірки
3. Інформативні додатки до акта (довідки) документальної перевірки
4. Підписання акта (довідки) документальної перевірки, порядок їх реєстрації та зберігання

**1. Основні вимоги до оформлення документальних перевірок**

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

**акт документальної перевірки** - документ, який підтверджує факт проведення документальної перевірки та відображає її результати;

**довідка документальної перевірки** - документ, який підтверджує факт проведення документальної перевірки та відображає її результати і є носієм доказової інформації про не встановлення фактів порушень вимог податкового, валютного та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи.

Відтепер в акті документальної перевірки обов'язково наводиться інформація щодо фактів та обставин, які підтверджують та доводять наявність вини платника податків (з детальним їх описом; дослідженням, яке доводить, що платник податків мав можливість для дотримання правил та норм, встановлених ПКУ, проте не вжив достатніх заходів для їх дотримання; документами та інформацією, яка підтверджує наявність вини платника податків), а також інформація щодо пом'якшуючих обставин або обставин, що звільняють від фінансової відповідальності платника податків.

Крім того, розширено вимоги щодо складання **акта про неможливість проведення перевірки**. Такий акт складається невідкладно та підписується посадовими особами контролюючого органу, реєструється не пізніше наступного робочого дня в контролюючому органі. До такого акта додаються матеріали, що підтверджують факти, наведені в такому акті.

Зазначений акт та матеріали надсилаються контролюючим органом платнику податку в порядку, визначеному ст. 42 ПКУ.

Платники податків, які подають звітність в електронній формі та/або пройшли електронну ідентифікацію онлайн в електронному кабінеті, можуть здійснювати листування з контролюючими органами засобами електронного зв'язку в електронній формі з дотриманням вимог законів України "Про електронні документи та електронний документообіг" та "Про електронні довірчі послуги".

**Датою вручення платнику податків документа є дата**, зазначена у квитанції про доставку у текстовому форматі, що відправляється з електронного кабінету автоматично та свідчить про дату та час доставки документа платнику податків. У разі якщо доставка документа відбулася після 18 години, датою вручення документа платнику податків вважається наступний робочий день. Якщо доставка відбулася у вихідний чи святковий день, датою вручення документа платнику податків вважається перший робочий день, що настає за вихідним або святковим днем.

**У разі неотримання** контролюючим органом квитанції про доставку документа в електронний кабінет **протягом двох робочих днів** з дня його надіслання такий документ у паперовій формі на третій робочий день з дня відправлення з електронного кабінету надсилається за адресою (місцезнаходженням, податковою адресою) платника податків рекомендованим листом з повідомленням про вручення або особисто вручається платнику податків (його представнику).

При цьому строк доставки документа в електронний кабінет, не зараховується до строку надіслання документів, визначеного цим Кодексом.

У разі **якщо пошта не може вручити платнику податків документ** у зв'язку з відсутністю за місцезнаходженням посадових осіб платника податків, їхньою відмовою прийняти документ, незнаходження фактичного місця розташування (місцезнаходження) платника податків або з інших причин, документ вважається врученим платнику податків у день, зазначений поштовою службою в повідомленні про вручення із зазначенням причини невручення.

На вимогу платника податків, який отримав документ в електронній формі, контролюючий орган надає такому платнику податків відповідний документ у паперовій формі протягом трьох робочих днів з дня надходження відповідної вимоги (у паперовій або електронній формі) платника податків.

#### **Матеріали перевірки - це:**

акт (довідка) документальної перевірки з інформативними додатками, які є його невід'ємною частиною;

заперечення, надані платником податків до акта (довідки) документальної перевірки (у разі їх наявності на час розгляду);

пояснення та їх документальне підтвердження, які надані платником податків відповідно до відповідей у письмовій формі, які попередньо йому були надані на його запити. Також варто бути присутнім під час проведення перевірок та надавати пояснення з питань, що виникають під час таких перевірок, та за власною ініціативою пояснення з питань, що не запитувалися контролюючим органом, ознайомлюватися та отримувати акти (довідки) перевірок, проведених контролюючими органами, перед підписанням актів (довідок) про проведення перевірки, у разі наявності зауважень щодо змісту (тексту) складених актів (довідок) підписувати їх із застереженням та подавати контролюючому органу письмові заперечення в порядку, встановленому цим Кодексом.

### **2. Зміст акта (довідки) документальної перевірки**

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

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

податкова адреса платника податків чи місце розташування об'єкта права власності, стосовно якого проводиться така перевірка, номери телефону, телефаксу та адреса електронної пошти;

повне і скорочене (за наявності) найменування платника податків - юридичної особи відповідно до установчих документів / прізвище, ім'я, по батькові платника податків - фізичної особи, податковий номер платника податків (код за ЄДРПОУ або реєстраційний (обліковий) номер платника податків для юридичної особи / реєстраційний номер облікової картки платника податків або серія (за наявності) та/або номер паспорта);

підстави для проведення перевірки відповідно до закону;

інформація про план (перелік питань) перевірки платника податків, який є невід'ємною частиною акта (довідки) документальної перевірки;

дата видачі та номер направлення на проведення документальної виїзної перевірки, найменування контролюючого органу, який його виписав, реквізити наказу про проведення перевірки;

інформація про вручення під підпис або надсилання копії наказу про проведення перевірки, про ознайомлення під підпис з направленням(и) на проведення перевірки (вручення їх копій у випадках, передбачених законом);

інформація про відмову платника податків (керівника платника податків або уповноваженої ним особи) розписатися у направленні на проведення перевірки та про факт складання посадовими особами контролюючого органу акта, який засвідчує факт такої відмови;

інформація про відмову в допуску посадових осіб контролюючого органу до проведення перевірки із зазначенням періодів недопуску та про складені акти, що засвідчують такі факти, із зазначенням пояснень та заявлених причин відмови;

інформація про підписання (отримання) або відмову у підписанні (отриманні) актів, що засвідчують факт відмови у допуску до проведення перевірки (складених посадовими особами контролюючого органу) та/або наданні письмових пояснень платником податків до зазначених актів (при складенні актів, які засвідчують факт відмови у допуску, відповідно до вимог статті 81 Податкового кодексу наводиться також інформація про складення відповідних актів, що засвідчують такі факти);

посади, назва структурного підрозділу, найменування контролюючого органу, звання, прізвища та імена посадових осіб, що проводили перевірку;

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

період, за який проводилася документальна перевірка діяльності платника податків. У разі невідповідності періоду, за який перевіряються питання дотримання валютного та іншого законодавства, сплати єдиного внеску, такий період зазначається окремо;

інформація про надсилання (вручення) платнику податків повідомлення про проведення документальної перевірки (у випадках, передбачених законом);

інформація про наявність журналу реєстрації перевірок платника податків та вчинення в ньому запису про проведення перевірки;

прізвище, ім'я, по батькові платника податків / керівника або інших посадових чи уповноважених осіб платника податків, що представляють його інтереси у встановленому законом порядку, з відома та/або у присутності яких проведено перевірку;

інформація про останню попередню документальну планову перевірку (документальну позапланову перевірку з усіх питань) із зазначенням найменування контролюючого органу, що проводив перевірку, дати та номери акта перевірки, періоду перевірки (встановлені порушення та вжиті заходи щодо усунення виявлених недоліків). Аналогічно наводиться інформація про інші перевірки, результати яких впливають на проведення та висновки цієї перевірки.

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

1) строк проведення документальної перевірки (дату початку та дату закінчення перевірки) із зазначенням (у разі наявності):

строку продовження або перенесення строків проведення документальної перевірки;  
строку зупинення документальної перевірки.

При цьому зазначаються реквізити наказів контролюючого органу про зупинення, продовження або перенесення строків її проведення (у разі їх складання);

2) інформацію про посадових осіб платника податків, керівника та/або осіб, відповідальних за фінансово-господарську діяльність за період, що перевіряється, із зазначенням розпорядчих документів про призначення та звільнення із займаної посади;

3) дані про реєстрацію (перереєстрацію) платника податків, дані про взяття на облік в контролюючих органах, реєстраційні дані, в тому числі платника податку на додану вартість (далі - ПДВ), єдиного податку, єдиного внеску, код основного виду економічної діяльності (для постійних представництв або представництв нерезидентів додатково зазначити основний вид діяльності нерезидента - головної компанії), клас професійного ризику виробництва (при проведенні перевірок єдиного внеску);

4) перелік відокремлених підрозділів, а також об'єктів, пов'язаних з оподаткуванням, у тому числі із зазначенням тих, які здійснюють зовнішньоекономічну діяльність;

5) інформацію про види діяльності, які здійснював платник податків за період, що перевірявся, та види діяльності, що потребували отримання дозволів, ліцензій, патентів, свідоцтв на право здійснення таких видів діяльності (номер і дата їх видачі, найменування органу, що їх видав, строк (термін) їх дії);

6) інформацію про дебіторську (кредиторську) заборгованість, операції з векселями та цінними паперами;

7) дані про розмір статутного капіталу, засновників юридичної особи (для постійних представництв або представництв нерезидентів зазначити повну назву та країну нерезидента - головної компанії), розмір їх внесків до статутного капіталу, форму внесення (у разі потреби), а також код за ЄДРПОУ, реєстраційний номер облікової картки платника податків або серія (за наявності) та номер паспорта (для фізичних осіб, які через свої релігійні переконання відмовились від прийняття реєстраційного номера облікової картки платника податків та повідомили про це відповідний контролюючий орган і мають відмітку у паспорті), реєстраційний (обліковий) номер (для постійних представництв або представництв нерезидентів);

8) інформацію про те, чи є платник податків засновником (учасником), акціонером інших платників податків;

9) дані про наявність рахунків у банках та інших фінансових установах із зазначенням інформації щодо надання повідомлення про їх відкриття (закриття); про ліцензії Національного банку України, якщо їх отримання передбачено законом;

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

11) інформацію про запити, які у разі потреби надані (надіслані) платнику податків або посадовим особам платника податків (керівнику платника податків або уповноваженій ним особі) щодо надання для проведення перевірки документів (копій документів), пояснень, довідок, інформації тощо.

Такі запити підписуються посадовими особами, що проводять перевірку, та вручаються платнику податків (керівнику платника податків або уповноваженій ним особі) під підпис. У разі неможливості вручити запит безпосередньо платнику податків або посадовим особам платника податків (керівнику платника податків або уповноваженій(им) ним особі(ам)) такі запити можуть бути підписані керівником контролюючого органу (його заступником або

уповноваженою особою) та надіслані платнику податків у порядку, встановленому статтею 42 Податкового кодексу;

12) інформацію про складені акти про ненадання у визначений у запиті строк (відмови від надання) або надання не в повному обсязі документів (їх копій), пояснень, довідок та інформації, акти відмови платника податків, керівника платника податків або уповноваженої ним особи від підписання зазначених актів.

Акти, що засвідчують такі факти, складаються у довільній формі із зазначенням посади, прізвища, імені, по батькові платника податків, керівника або уповноваженої ним особи та переліку ненаданих документів, а також причин відмови в їх наданні;

13) інформацію про прийняті рішення контролюючим органом щодо продовження строку надання документів (їх копій) за письмовою заявою платника податків, керівника платника податків або уповноваженої ним особи;

14) інформацію про оформлення актів довільної форми про передачу документів, що містять комерційну таємницю або є конфіденційними, для огляду, вивчення та їх повернення, підписані посадовими особами контролюючого органу, платником податків та уповноваженими особами суб'єктів господарювання (у разі складання);

15) інформацію про направлення запитів на проведення зустрічних звірок, запитів до інших органів державної влади, до страхових компаній та банківських установ, запитів до уповноважених органів іноземних країн тощо (у разі їх направлення). Також в акті (довідці) документальної перевірки відображаються інформація, отримана на запити, та результати проведення зустрічних звірок;

16) інформацію про проведені платником податків під час здійснення перевірки інвентаризації його основних фондів, товарно-матеріальних цінностей, коштів, у тому числі зняття залишків товарно-матеріальних цінностей, готівки, а також інформацію щодо інвентаризації документів, розрахунків (у разі її проведення);

17) інформацію про проведений аналіз фінансово-господарської діяльності платника податків (у разі його здійснення);

18) загальні положення акта (довідки) документальної позапланової перевірки мають містити дані, передбачені цим пунктом, залежно від питань, що підлягали перевірці.

Інформація, передбачена у підпунктах 11-16 цього пункту, може зазначатись у загальних положеннях або в описовій частині акта (довідки) перевірки (у разі потреби її використання для обґрунтування виявлених порушень).

#### **4. Описова частина акта (довідки) документальної перевірки складається так:**

1) результати документальної перевірки дотримання податкового законодавства групуються за окремими видами податків, зборів відповідно до затвердженого плану (переліку питань) перевірки. У цій частині акта (довідки) документальної 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) документальної перевірки у разі потреби 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, збір отримано пільги з розбивкою за роками в межах звітних періодів, що перевіряються);

2) у разі встановлення перевіркою порушень податкового законодавства за кожним відображеним в акті документальної перевірки фактом порушення необхідно:

викласти зміст порушення з посиланням на конкретні пункти і статті законодавчих актів (міжнародних договорів, згода на обов'язковість яких надана Верховною Радою України і якими регулюються питання оподаткування), що порушені платником податків, зазначити період (календарний день, місяць, квартал, півріччя, три квартали, рік) фінансово-

господарської діяльності платника податків та господарську операцію, при здійсненні якої вчинено це порушення;

викласти зміст порушень (у разі їх встановлення), в тому числі щодо правильності та повноти визначення фінансового результату до оподаткування згідно з первинними документами, бухгалтерським обліком відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності, своєчасності, достовірності, повноти нарахування та сплати податків та зборів, виконання законодавства з інших питань, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи;

вказати інформацію щодо фактів та обставин, які підтверджують та доводять наявність вини платника податків (з детальним їх описом; дослідженням, яке доводить, що платник податків мав можливість для дотримання правил та норм, встановлених Кодексом, проте не вжив достатніх заходів для їх дотримання; документи та інформацію, яка підтверджує наявність вини платника податків), а також інформацію щодо наявності пом'якшуючих обставин або обставин, що обтяжують або звільняють від фінансової відповідальності платника податків;

вказати первинні документи, на підставі яких вчинено записи у податковому та/або бухгалтерському обліку, навести реєстри бухгалтерського обліку, кореспонденцію рахунків операцій та інші документи, пов'язані з обчисленням і сплатою податків, зборів, та докази, що підтверджують наявність факту порушення;

у разі відсутності первинних документів, документів податкового та/або бухгалтерського обліку, інших документів, що підтверджують факт порушення, або у разі ненадання їх для перевірки - вказати перелік цих документів;

у разі отримання під час перевірки копій документів, які підтверджують факт виявленого порушення, про це робиться запис із відображенням підстав для їх отримання, а також переліку цих документів;

у разі відмови платника податків, посадових осіб платника податків (керівника платника податків або уповноважених ним осіб) надати документи та/або копії документів посадовій особі контролюючого органу така особа складає акт у довільній формі, що засвідчує факт відмови, із зазначенням посади, прізвища, імені, по батькові платника податків, посадової особи платника податків, уповноваженої здійснювати від його імені юридичні дії, та переліку документів (копій документів), які йому запропоновано подати, факт складання такого акта відображається в акті (довідці) документальної перевірки;

у разі надання платником податків, посадовими особами платника податків (керівником платника податків або уповноваженою ним особою) посадовим особам контролюючого органу письмових пояснень щодо встановлених порушень податкового законодавства та/або причин ненадання первинних та інших документів, що підтверджують встановлені порушення, або їх копій факти надання таких пояснень необхідно відобразити в акті документальної перевірки;

3) виявлені факти однотипних порушень та порушень, які повторюються, групуються у відомості або таблиці, що додаються до акта документальної перевірки. Зазначені відомості або таблиці мають містити повний перелік однотипних порушень податкового законодавства із зазначенням звітного періоду, до якого вони належать (назва, дата і номер документа, відповідно до якого здійснено операцію, суть операції). Зазначені додатки мають бути підписані посадовими особами контролюючого органу, які проводили перевірку, або особами, уповноваженими на це у встановленому порядку, а також платником податків, посадовими особами платника податків (керівником платника податків або уповноваженою ним особою);

4) результати документальної перевірки з питань дотримання вимог валютного законодавства, законодавства у сфері запобігання та протидії легалізації (відмивання) доходів, одержаних злочинним шляхом, або фінансуванню тероризму чи фінансуванню



розповсюдження зброї масового знищення та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, оформляються аналогічно результатам перевірки з питань дотримання вимог податкового законодавства;

5) у разі встановлення порушення у сфері зовнішньоекономічної діяльності необхідно відобразити такі відомості: номер, дату зовнішньоекономічного договору (контракту) та його суму; країну 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); номенклатуру товарів договору (контракту) згідно з кодами Української класифікації товарів зовнішньоекономічної діяльності; суму дебіторської заборгованості з порушенням законодавчо встановлених граничних строків розрахунків у сфері ЗЕД;

б) результати документальної перевірки щодо дотримання вимог законодавства про збір та ведення обліку єдиного внеску оформлюються аналогічно результатам перевірки дотримання вимог податкового законодавства.

При цьому обов'язковому дослідженню та відображенню в акті (довідці) документальної перевірки підлягають питання, визначені планом (переліком питань) перевірки, зокрема такі питання:

ведення первинних документів про нарахування, обчислення та сплату єдиного внеску; достовірність та повнота відображення у звітності сум, на які нараховується та з яких утримується єдиний внесок;

правильність нарахування та утримання єдиного внеску;

правомірність застосування та правильність обчислення понижуючого коефіцієнта до ставки єдиного внеску;

повнота сплати єдиного внеску (авансових платежів) одночасно з виплатою сум заробітної плати (доходу), на суми якої (якого) нараховується єдиний внесок. Результати перевірки щодо сплати суми єдиного внеску (авансових платежів) одночасно з виплатою сум заробітної плати (доходу), на суми якої нараховується єдиний внесок, оформляються в таблиці окремим додатком, який додається до акта (довідки) перевірки;

виявлені факти порушень банківськими установами встановленого порядку перерахування коштів для сплати сум єдиного внеску;

7) в акті (довідці) документальної перевірки зазначається інформація про проведення огляду виробничих, складських, торговельних та інших приміщень платника податків, що перевіряється, з відображенням результатів такого огляду у відповідному акті (у разі його проведення);

8) в акті (довідці) документальної перевірки відображається інформація про складання протоколів про адміністративні правопорушення (у разі їх складання під час проведення перевірок);

9) в акті документальної перевірки відображається інформація стосовно: виявлених порушень щодо неподання, подання не у встановлений термін звітів про контрольовані операції, повідомлень про участь у міжнародній групі компаній, звітів в розрізі країн міжнародної групи компаній; невиключення до поданого звіту про контрольовані операції інформації про всі здійснені протягом звітного періоду контрольовані операції та/або невиключення до поданого звіту в розрізі країн міжнародної групи компаній відповідної інформації, передбаченої Кодексом; надання недостовірної інформації в повідомленні про участь у міжнародній групі компаній та/або у звіті в розрізі країн міжнародної групи компаній.

#### **5. Висновок акта (довідки) документальної перевірки складається так:**

1) зазначається опис виявлених перевіркою порушень податкового, валютного та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, з

посиланням на підпункти, пункти, статті законодавчих актів або загальний висновок щодо відсутності таких порушень;

2) інформація щодо виявлених порушень податкового та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, відображається у національній валюті України у розрізі податків та зборів, єдиного внеску з розбивкою за роками та податковими (звітними) періодами у межах періоду, що перевіряється. Виявлені порушення валютного законодавства відображаються у розрізі зовнішньоекономічних договорів (контрактів) та здійснених операцій з ними;

3) в акті документальної перевірки не допускається визначення виду і розміру штрафних (фінансових) санкцій за встановлені порушення;

4) відображається кількість складених примірників акта (довідки) документальної перевірки та відмітка про вручення (надсилання) одного примірника платнику податків (керівнику платника податків або уповноваженій ним особі).

### **3. Інформативні додатки до акта (довідки) документальної перевірки**

1. Залежно від фінансово-господарської діяльності платника податків та результатів перевірки до інформативних додатків належать:

затверджений керівником (заступником керівника або уповноваженою особою) контролюючого органу та підписаний начальником відділу (управління) працівника, що очолює перевірку, план (перелік питань) перевірки платника податків;

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

розрахунок податкового зобов'язання та/або іншого зобов'язання, контроль за сплатою якого покладено на контролюючі органи, зменшення (збільшення) суми податкових зобов'язань та/або податкового кредиту та/або зменшення бюджетного відшкодування з податку на додану вартість, та/або зменшення (збільшення) від'ємного значення об'єкта оподаткування податку на прибуток або від'ємного значення суми податку на додану вартість, штрафних (фінансових) санкцій (штрафів) та пені у випадках, встановлених податковим, валютним та іншим законодавством, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, з наведенням в ньому дати та номера декларації (уточнюючого розрахунку) або звіту, відповідного звітнього періоду, щодо якого здійснюється розрахунок податкового (грошового) зобов'язання, бюджетного відшкодування, від'ємних значень об'єктів оподаткування, а також іншої інформації, необхідної для визначення грошового зобов'язання;

розрахунок донарахованих сум єдиного внеску в розрізі застрахованих осіб, а також розрахунок фінансових санкцій та пені;

пояснення та їх документальне підтвердження, зауваження або заперечення платника податків, посадових осіб платника податків (керівника платника податків або уповноваженої ним особи) щодо виявлених порушень або з інших питань, що виникли під час перевірки, в тому числі щодо відсутності вини та наявності пом'якшуючих обставин, або обставин, що звільняють від фінансової відповідальності платника податків, щодо дій (бездіяльності) посадових осіб контролюючого органу, що проводили документальну перевірку;

акт відмови платника податків, керівника платника податків або уповноваженої ним особи поставити свій підпис у направленні на проведення перевірки;

акт відмови в допуску до проведення перевірки посадових осіб контролюючого органу;

акт про неможливість проведення перевірки;

акт відмови платника податків, керівника платника податків або уповноваженої ним особи від підписання (отримання) акта, що засвідчує факт відмови у допуску до проведення перевірки, та/або надання письмових пояснень платником податків;

запити, надані (надіслані) платнику податків, посадовим особам платника податків (керівнику платника податків або уповноваженій ним особі) щодо надання окремих

документів (копій документів), пояснень, довідок, інформації тощо, які необхідні для проведення перевірки;

акт про ненадання платником податків документів (їх копій), пояснень, довідок, інформації тощо, які необхідні для проведення перевірки у визначений у запиті строк (у разі його складання), акт відмови від надання або надання не в повному обсязі документів (їх копій), пояснень, довідок та інформації;

акт, який засвідчує факт надання документів менше ніж за 3 дні до дня завершення перевірки;

інші матеріали, що підтверджують наявність або відсутність фактів порушень податкового, валютного та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи;

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

оригінали або завірені в установленому законодавством порядку копії документів, що підтверджують наявність або відсутність фактів порушень податкового, валютного та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, у разі їх отримання;

опис отриманих копій документів;

дані про виконання зовнішньоекономічних договорів (контрактів) (експортних, імпорتنних, бартерних, з переробки давальницької сировини на території України та за її межами тощо);

акти обстеження виробничих, складських, торговельних та інших приміщень платника податків;

копії матеріалів (описи, відомості, протоколи) про результати проведеної платником податків інвентаризації основних фондів, товарно-матеріальних цінностей, коштів тощо;

документи, що підтверджують вилучення документів (їх копій), якщо вилучення було наявним, у випадках та в порядку, передбачених законом;

інші матеріали, що мають значення для прийняття податкового повідомлення-рішення (вимоги про сплату боргу (недоїмки) зі сплати єдиного внеску, а також рішень про застосування штрафних санкцій) та вжиття інших заходів за результатами перевірки.

2. Усі додатки, які складені під час перевірки та містять інформацію про діяльність платника податку (крім додатків, що містять інформацію службового характеру, аналіз фінансово-господарської діяльності платника податків та про опрацювання встановлених ризикових операцій, матеріали зустрічних звірок), відомості або таблиці, в яких згруповані факти однотипних порушень та порушень, які повторюються, підписуються посадовими особами контролюючого органу, які проводили перевірку, або особами, уповноваженими на це у встановленому порядку, та платником податків (керівником платника податків або уповноваженою ним особою) або їх законними представниками (у разі наявності) та додаються до двох примірників акта (довідки) документальної перевірки та є його (її) невід'ємною частиною.

Додатки, що містять інформацію з обмеженим доступом, службового характеру, аналіз фінансово-господарської діяльності платника податків та опрацювання встановлених ризикових операцій, матеріали зустрічних звірок додаються лише до примірника акта (довідки) документальної перевірки, який залишається в контролюючому органі.

3. До акта (довідки) документальної позапланової перевірки, документальної невід'ємної перевірки додаються інформативні додатки залежно від питань, що підлягали перевірці.

#### **4. Підписання акта (довідки) документальної перевірки, порядок їх реєстрації та зберігання**

1. До підписання акта (довідки) документальної перевірки враховуються пояснення (у разі наявності), надані платником податків, посадовими особами платника податків (керівником платника податків або уповноваженою ним особою) під час перевірки.

У разі надання заперечень до акта перевірки та/або додаткових документів і пояснень щодо встановлених перевіркою порушень акт перевірки, заперечення та/або додаткові документи і пояснення розглядаються комісією такого контролюючого органу з питань розгляду заперечень та пояснень до акта перевірки (далі - комісія з питань розгляду заперечень), яка є постійно діючим колегіальним органом при відповідних контролюючих органах. Склад комісії та порядок її роботи затверджується наказом керівника контролюючого органу.

2. Акт (довідка) документальної перевірки складається у **двох примірниках**, підписується посадовими особами контролюючого органу, які проводили перевірку, або особами, уповноваженими на це у встановленому порядку, та реєструється в контролюючому органі протягом 5 робочих днів з дня, що настає за днем закінчення установленого для проведення перевірки строку (для платників податків, які мають філії та/або застосовують консолідовану сплату,- протягом 10 робочих днів), з дотриманням визначених вимог щодо реєстрації актів документальних перевірок.

При цьому строк складення акта (довідки) документальної перевірки не зараховується до строку проведення перевірки, встановленого Податковим кодексом (з урахуванням його продовження).

3. Акт (довідка) документальної перевірки після його (її) реєстрації надається платнику податків (керівнику платника податків або уповноваженій ним особі), який зобов'язаний його підписати.

**У разі відмови платника податків**, посадових осіб (керівника платника податків або уповноваженої ним особи) або його законних представників від підписання акта (довідки) документальної перевірки посадовими особами контролюючого органу складається відповідний акт, що засвідчує факт такої відмови, про що ставиться відмітка в акті (довідці) документальної перевірки. Один примірник акта або довідки про результати виїзної документальної перевірки у день його підписання або відмови від підписання вручається або надсилається платнику податків чи його законному представнику у порядку, визначеному статтею 42 Податкового кодексу.

Відмова платника податків (керівника платника податків або уповноваженої ним особи) або його законних представників від підписання акта документальної перевірки або отримання його примірника не звільняє платника податків від обов'язку сплатити визначені контролюючим органом за результатами перевірки грошові зобов'язання та/або суми недоїмки з єдиного внеску.

При цьому в акті про відмову від підписання акта (довідки) документальної перевірки ставиться відмітка про ознайомлення (відмову від ознайомлення) платника податків (керівника платника податків або уповноваженої ним особи) зі змістом акта (довідки) документальної перевірки, а також про ознайомлення з наслідками такої відмови. Акт відмови від підписання акта (довідки) документальної перевірки в день його складання реєструється у спеціальному журналі реєстрації актів контролюючого органу в порядку, визначеному пунктом 4 цього розділу.

Один примірник акта (довідки) документальної перевірки з відповідними додатками у день його підписання або відмови від підписання вручається (надсилається) платнику податків (керівнику платника податків або уповноваженій ним особі).

При цьому в акті (довідці) документальної перевірки на першому аркуші у верхньому лівому куті зазначаються дата реєстрації акта (довідки) документальної перевірки та номер акта (довідки) документальної перевірки, який містить, зокрема, але не виключно,

порядковий номер з єдиного Журналу реєстрації актів (довідок) перевірок, код структурного підрозділу, відповідального за проведення перевірки.

Акти про відмову від підписання акта (довідки) документальної перевірки, про відмову платника податків, посадових осіб платника податків (керівника платника податків або уповноваженої ним особи) від отримання примірника акта (довідки) документальної перевірки або неможливості його (її) вручення та підписання у зв'язку з відсутністю платника податків (керівника платника податків або уповноваженої ним особи) за місцезнаходженням та інші акти (крім актів та довідок документальних перевірок), складання яких передбачено цим Порядком, реєструються у єдиному **Спеціальному журналі реєстрації** актів, який ведеться контролюючим органом в електронному вигляді. Ведення такого журналу та реєстрація в ньому актів здійснюються у порядку, передбаченому абзацами першим та другим цього пункту.

У разі отримання від платника податків у визначеному цим пунктом порядку заперечень до акта перевірки та/або додаткових документів і пояснень, контролюючий орган зобов'язаний повідомити платника податків про місце і час проведення розгляду матеріалів перевірки. Таке повідомлення надсилається платнику податків протягом двох робочих днів з дня отримання від нього заперечень та/або додаткових документів і пояснень, але не пізніше ніж за чотири робочих дні до дня їх розгляду.

**Платник податків має право брати участь у процесі розгляду матеріалів перевірки особисто або через свого представника.** Безпосередньо під час розгляду матеріалів перевірки платник податку має право надавати письмові та/або усні пояснення з приводу предмета розгляду.

Відсутність платника податку або його представника, повідомленого в передбаченому статтею 86 Податкового кодексу порядку про час і місце розгляду матеріалів перевірки, не є перешкодою для розгляду матеріалів перевірки.

Порядок розгляду матеріалів перевірки комісією з питань розгляду заперечень здійснюється відповідно до вимог підпункту 86.7.4 пункту 86.7 статті 86 Податкового кодексу.

У разі встановлення необхідності проведення позапланової документальної перевірки у порядку, встановленому підпунктом 78.1.5 пункту 78.1 статті 78 Податкового кодексу, висновок за результатами розгляду матеріалів перевірки приймається комісією з питань розгляду заперечень після проведення такої перевірки з урахуванням її результатів.

У разі незгоди платника податків або його представників з висновками перевірки чи фактами і даними, викладеними в акті (довідці) перевірки, проведеної на підставі підпункту 78.1.5 пункту 78.1 статті 78 Податкового кодексу, у зв'язку з розглядом наданих у порядку, визначеному цим пунктом, заперечень до акта (довідки) перевірки, або розглядом скарги на прийняте контролюючим органом податкове повідомлення-рішення, вони мають право подати свої заперечення до контролюючого органу, який проводив таку перевірку, протягом п'яти робочих днів з дня, наступного за днем отримання акта (довідки) документальної перевірки. Розгляд таких заперечень окремо не здійснюється. Такі заперечення долучаються до матеріалів перевірки або матеріалів щодо розгляду скарги, а наведені в них факти та дані враховуються контролюючим органом при формуванні у передбаченому цим підпунктом порядку висновку за результатами розгляду матеріалів перевірки або під час розгляду скарги на прийняте податкове повідомлення-рішення у порядку, встановленому статтею 56 Податкового кодексу.

**За результатами розгляду заперечень та/або додаткових документів і пояснень складається висновок,** що є невід'ємною частиною матеріалів перевірок, у якому зазначаються наведені в акті (довідці) документальної перевірки висновки, факти та дані, щодо яких надано заперечення та/або додаткові документи і пояснення платником податків, короткий зміст заперечень і пояснень, перелік документів та їх зміст.

Також у висновку наводиться:

інформація про те, чи вчинив платник податку, щодо якого було складено акт перевірки, порушення податкового, валютного та/або іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи;

інформація щодо розгляду комісією з питань розгляду заперечень обставин вчинених правопорушень, які відображені в акті перевірки, а також встановлених при розгляді наданих платником податків відповідно до пункту 86.7 статті 86 Податкового кодексу письмових пояснень та їх документального підтвердження (зокрема, щодо обставин, що стосуються події правопорушення, та вжитих платником податків заходів щодо дотримання правил та норм законодавства, з посиланням на документи та інші фактичні дані, що підтверджують зазначені обставини);

інформація щодо дослідження питання наявності або відсутності обставин, що виключають вину у вчиненні правопорушення (крім правопорушень, відповідальність за які настає незалежно від наявності вини), пом'якшують або звільняють від відповідальності;

інформація щодо дослідження питання стосовно необхідності проведення перевірки у порядку, встановленому підпунктом 78.1.5 пункту 78.1 статті 78 Податкового кодексу;

розмір грошових зобов'язань та/або сума зменшення бюджетного відшкодування та/або зменшення від'ємного значення об'єкта оподаткування податком на прибуток, або від'ємного значення суми податку на додану вартість, та/або заниження чи завищення суми податкових зобов'язань, заявленої у податковій декларації, або суми податкового кредиту, заявленої у податковій декларації з податку на додану вартість, а також про необхідність надсилання (вручення) платнику податків відповідного податкового повідомлення-рішення у випадках, передбачених Податковим кодексом.

У висновку наводиться обґрунтування позиції контролюючого органу стосовно кожного питання, порушеного в запереченнях та/або додаткових документах і поясненнях, та підбиваються підсумки щодо обґрунтованості заперечень та/або можливості врахування додаткових документів і пояснень.

При розгляді матеріалів перевірки досліджуються всі наявні фактичні дані, що стосуються предмета розгляду, у тому числі документи, надані платником податків або витребувані у нього, письмові та усні пояснення платника податку, інші фактичні дані, що наявні або доступні контролюючому органу.

Висновок підписується посадовими особами, що входять до складу комісії з питань розгляду заперечень контролюючого органу та були залучені до розгляду заперечень та/або додаткових документів і пояснень до акта (довідки) документальної перевірки, та у день його підписання реєструється в Журналі реєстрації висновків, складених за результатами розгляду заперечень та/або додаткових документів і пояснень платника податків до акта (довідки) документальної перевірки (далі - Журнал реєстрації висновків), що ведеться зокрема, але не виключно, порядковий номер з Журналу реєстрації висновків, комплексний індекс структурного підрозділу, відповідального за проведення перевірки.

Зазначений висновок є складовою частиною (додатком) матеріалів документальної перевірки, які залишаються в контролюючому органі, та враховується керівником (його заступником або уповноваженою особою) контролюючого органу при прийнятті податкового повідомлення-рішення.

На підставі висновку складається обґрунтована письмова відповідь щодо результатів розгляду заперечень та/або додаткових документів і пояснень, яка підписується керівником контролюючого органу (його заступником або уповноваженою особою), та надсилається платнику податків у порядку, визначеному статтею 42 Податкового кодексу.

6. Перший примірник акта (довідки) документальної перевірки, усі додатки до нього та інші матеріали перевірки зберігаються в контролюючому органі, який здійснював перевірку.

До примірника акта (довідки) документальної перевірки, що зберігається в контролюючому органі, додаються документи, що підтверджують факт надсилання (вручення) акта (довідки) документальної перевірки адресату.

Строк зберігання актів (довідок) та інших матеріалів документальних перевірок у контролюючих органах становить 5 років (у разі оскарження результатів перевірки строк збільшується (за потреби)).

**Рекомендовані літературні джерела:**

Основні: [1, 3-10]

Допоміжна: [12, 16]

Інформаційні ресурси в мережі Інтернет: [17-20]

Міжнародні видання: [21]

**Змістовий модуль 4. Оцінювання ефективності податкового контролю в Україні**

**Мета заняття:** пояснити здобувачм вищої освіти економічну сутність трансфертного ціноутворення, розглянути дію принципу «витагнутої руки».

**Тема 10. Податковий контроль у сфері трансфертного ціноутворення**

**План лекційного заняття:**

1. Економічна сутність трансфертного ціноутворення
2. Трирівнева структури звітності з трансфертного ціноутворення
3. Принцип «витагнутої руки»
4. Штрафні санкції в трансфертному ціноутворенні

**1. Економічна сутність трансфертного ціноутворення**

Більша частина товарного експорту України здійснюється через третіх осіб (54%), а 9,5% таких операцій реалізується саме через офшори [39]. Масштабне вивезення капіталу з нашої країни підтверджується й тим, що 88,9% прямих інвестицій з України здійснюється в Кіпр і традиційно ця ж країна на першому місці серед інвесторів в Україну [40].

Загострення проблем відтоку капіталу до офшорів та ухиляння від оподаткування шляхом використання угод із пов'язаними особами спричинило значне збільшення дефіциту Державного бюджету.

Зазначена проблематика є актуальною сьогодні і ставе перед науковцями питання обґрунтування необхідності державного регулювання трансфертного ціноутворення як одного з інструментів виведення капіталу із тіні, в контексті податкового аудиту.

Основні зловживання з ухилянням від сплати податків та мінімізацією податкових зобов'язань припадають на великомасштабні зовнішньоекономічні операції за участю великих підприємств. Загальні обсяги недоотриманих бюджетом коштів внаслідок таких операцій становлять мільярди доларів, більше сотні мільярдів гривень. Основним інструментом, що дозволяє уникати або суттєво зменшувати обсяг податкових зобов'язань, є трансферне ціноутворення у відносинах із нерезидентами. Здійснення контролю за трансферним ціноутворенням – не просто тренд розвитку податкових систем різних країн, але і запобігання реальним загрозам і викликам у сфері оподаткування, переміщення капіталів, гармонійного економічного розвитку більшості країн світу[41].

<sup>39</sup> Податкові експерти виявлятимуть офшорні махінації через міжнародні бази даних. Прес-служба ДПС України URL: <http://minrd.gov.ua/media-tsentri/novini/79424.html> (дата звернення 24.10.2021)

<sup>40</sup> Статистичні дані про прямі іноземні інвестиції в економіку України. Державна служба статистики. Офіційний сайт. URL: <http://www.ukrstat.gov.ua/>

<sup>41</sup> Корінь І.С. Розвиток трансфертного ціноутворення в умовах глобалізації та шляхи підвищення ефективності режиму трансфертних цін. *Науковий вісник Ужгородського національного університету*. №38.2021. с. 57-62.

Трансфертне ціноутворення є відносно новим напрямом у діяльності фіскальних структур. Багато запитань пов'язано також із тим, що керівництво з трансфертного ціноутворення Організації економічного співробітництва і розвитку (ОЕСР) «Про трансферне ціноутворення для транснаціональних корпорацій і податкових органів» зазначає: «Трансферне ціноутворення не є точною наукою, але вимагає від податкових органів і платників податків проведення експертних оцінок».

**Трансфертне ціноутворення** - це система визначення звичайної ціни товарів та/або результатів робіт (послуг) в операціях, визнаних відповідно до статті 39 Податкового кодексу України (далі - ПКУ) контрольованими.

Першою країною, у середині 1960-х, яка прийняла спеціальне законодавство, що детально регулює питання трансфертного ціноутворення, є США.

Основним міжнародним документом в галузі податкового регулювання трансфертного ціноутворення є керівництво Організації з економічного співробітництва та розвитку (ОЕСР) 1995 року «Про трансфертне ціноутворення для транснаціональних корпорацій і податкових органів»

Імплементация трансфертного ціноутворення в законодавство України була розпочата з прийняттям Закону №408-VII «Про внесення змін до податкового кодексу України щодо трансфертного ціноутворення» від **4 липня 2013** року, фактично саме він став індикатором еволюції «звичайної ціни» до «трансфертної ціни».

**З 1 вересня 2013** року в Податковий кодекс були введені поняття трансфертної ціни, контрольованих операцій, з'явилися критерії визначення і система штрафів.

**З 1 січня 2015** року питання ТЦ законодавчо ще більш зміцнилось, узагальнивши кращі стандарти світової практики і стало максимально близьким до керівництва ОЕСР з ТЦ України для багатонаціональних корпорацій та податкових служб.

Наказ Мінфіну № 706 «Щодо проведення моніторингу контрольованих операцій»

Наказ № 344 «Порядку проведення перевірки з питань дотримання платником податків принципу "витагнутої руки"»

Дані накази було оновлено вже на початку 2020 року з врахуванням норм які вносить Правила BEPS, що частково імплементовано Законом №466 «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо вдосконалення адміністрування податків, усунення технічних та логічних неузгодженостей у податковому законодавстві»

Досліджуючи історичні аспекти розвитку трансфертного ціноутворення, можна зазначити такі його характерні риси на сучасному етапі:

- суб'єктами трансфертного ціноутворення є пов'язані особи;
- об'єктами трансфертного ціноутворення є контрольовані операції;
- механізм дії: спеціальні ціни, визначені за встановленими податковим законодавством методами;
- мета: контроль податкових платежів платників податків та збільшення податкових надходжень до бюджету;
- нормативна база: податкове законодавство.

Тому метою застосування трансфертного ціноутворення є перешкоджання пов'язаним особам під час здійснення контрольованих операцій штучно занижувати показники прибутку і доходу.





Рис.10.1. Податковий контроль за ТЦ

## 2. Трирівнева структура звітності з трансфертного ціноутворення

Завдяки реформуванню податкової системи у сфері трансфертного ціноутворення Україна стає на шлях поглиблення інтеграції в міжнародні ринки збуту та формування сприятливого інвестиційного клімату, що може стати передумовою безперечного економічного зростання держави.

Міністерство фінансів запровадило трирівневу структуру звітності з трансфертного ціноутворення у межах імплементації частини плану BEPS

За даними Мінфіну, йдеться про звітність з трансфертного ціноутворення (Local file), глобальну документацію з трансфертного ціноутворення (Master file) та звіт у розрізі країн (Country-by-Country Report).

Рішення схвалене у межах імплементації положень кроку 13 Плану протидії розмиванню бази оподаткування та виведенню прибутку з-під оподаткування (план BEPS).

Документація з трансфертного ціноутворення (Local File) – сукупність документів або єдиний документ, складений у довільній формі, який повинен містити інформацію відповідно до вимог підпункту 39.4.6 пункту 39.4 статті 39 ПКУ.

Глобальна документація з трансфертного ціноутворення (Master File) – сукупність документів або єдиний документ, складений у довільній формі, який повинен містити інформацію відповідно до вимог підпункту 39.4.7 пункту 39.4 статті 39 ПКУ.

Звіт у розрізі країн міжнародної групи компаній (Country-by-Country Report) – звіт, що подається платниками податків у разі, якщо сукупний консолідований дохід міжнародної групи компаній, в яку входить платник податків, за фінансовий рік, що передує звітному року, розрахований згідно зі стандартами бухгалтерського обліку, які застосовує материнська компанія міжнародної групи (а у разі відсутності інформації - відповідно до міжнародних стандартів бухгалтерського обліку), перевищує еквівалент 750 млн євро та за наявності однієї із обставин, зазначених у підпункті 39.4.10 пункту 39.4 статті 39 ПКУ.

Звіт у розрізі країн міжнародної групи компаній містить інформацію в розрізі кожної юрисдикції, у якій зареєстрований учасник міжнародної групи компаній або в якій міжнародна група компаній здійснює свою діяльність відповідно до вимог підпункту 39.4.11 пункту 39.4 статті 39 ПКУ.

Також з урахуванням змін, передбачених законом №466-IX від 16.01.2020, Мінфіном затверджено форму та порядок складання повідомлення про участь у міжнародній групі компаній, затверджено форму та порядок подання повідомлення про укладання форвардного,

ф'ючерного контракту або контракту на здійснення операцій з сировинними товарами, а також оновлено форму та порядок складання звіту про контрольовані операції.

Запровадження зазначеної структури звітності дозволить отримувати комплексну інформацію щодо діяльності міжнародних груп компаній в розрізі конкретних юрисдикцій, а також здійснювати ефективний аналіз обсягів діяльності, структури операцій та специфіки діяльності міжнародних груп компаній для цілей контролю трансфертного ціноутворення.

Мінфін нагадує про норми статті 39 ПКУ щодо:

- подання платниками податків звіту у розрізі країн міжнародної групи компаній – вперше застосовуються до фінансового року, який закінчується у 2021 році, але не раніше ніж у рік, в якому компетентними органами укладено багатосторонню угоду про автоматичний обмін міждержавними звітами (Multilateral Competent Authority Agreement on the Exchange of Country-by-Country Reports);

- запиту контролюючих органів до платників податків про подання глобальної документації з трансфертного ціноутворення (майстер-файлу) – вперше застосовуються щодо фінансового року, який закінчується у 2021 році;

- подання платниками податків повідомлення про участь у міжнародній групі компаній – вперше застосовуються у 2021 році за 2020 рік.

### **3. Принцип «витагнутої руки»**

З 1 січня 2015 року держава посилила вимоги до питань ТЦУ. Так, було впроваджено статтю ст. 39 Податкового кодексу України та безпосередньо п. 39.1. має назву «Принцип «витагнутої руки». У зазначеному пункті встановлено:

- Платник податку, який бере участь у контрольованій операції, повинен визначати обсяг його оподаткованого прибутку відповідно до принципу «витагнутої руки»;

- Обсяг оподаткованого прибутку, отриманого платником податку, який бере участь в одній чи більше контрольованих операціях, вважається таким, що відповідає принципу «витагнутої руки», якщо умови зазначених операцій не відрізняються від умов, що застосовуються між непов'язаними особами у співставних неконтрольованих операціях;

- Якщо умови в одній чи більше контрольованих операціях не відповідають принципу «витагнутої руки», прибуток, який був би нарахований платнику податків в умовах контрольованої операції, що відповідає зазначеному принципу, включається до оподаткованого прибутку платника податку;

- Встановлення відповідності умов контрольованої операції принципу «витагнутої руки» проводиться за методами, визначеними пунктом 39.3 цієї статті, з метою перевірки правильності, повноти нарахування та сплати податку на прибуток підприємств.

Серед джерел інформації, що використовуються контролюючими органами для встановлення відповідності умов контрольованої операції принципу «витагнутої руки», можна виділити такі:

- інформація, отримана в рамках міжнародних угод;
- бази даних для пошуку зіставних юридичних осіб: «Amadeus», «Ruslana»;
- відкриті державні реєстри;
- публікації в офіційних ЗМІ;
- дані від аналітично-інформаційного агентства «АПК-Інформ»;
- комерційні видання;
- цінові довідки ДП «Держзовнішінформ», ДП «Укрпромзовнішекспертиза»;
- ціни, що склались за результатами публічних торгів (аукціонів), тендерів, біржові котирування;
- ринкові дослідження;
- опитування співробітників підприємства тощо.

Правило «витагнутої руки» є основним стандартом контролю за трансфертним ціноутворенням. Без його повноцінного розуміння практичне використання методів визначення ціни у контрольованих операціях буде ускладнене.

Коли ж операції визнають «контрольованими»?

з 1 січня 2015 року:

- річний дохід платника податків перевищує 50 млн. грн. (за вирахуванням не прямих податків)

- обсяг господарських операцій з контрагентом – нерезидентом перевищує 5 млн. грн.

з 2017 року:

- річний дохід платника податків перевищує 150 млн. грн. (за вирахуванням не прямих податків)

- обсяг господарських операцій з контрагентом – нерезидентом перевищує 10 млн. грн.

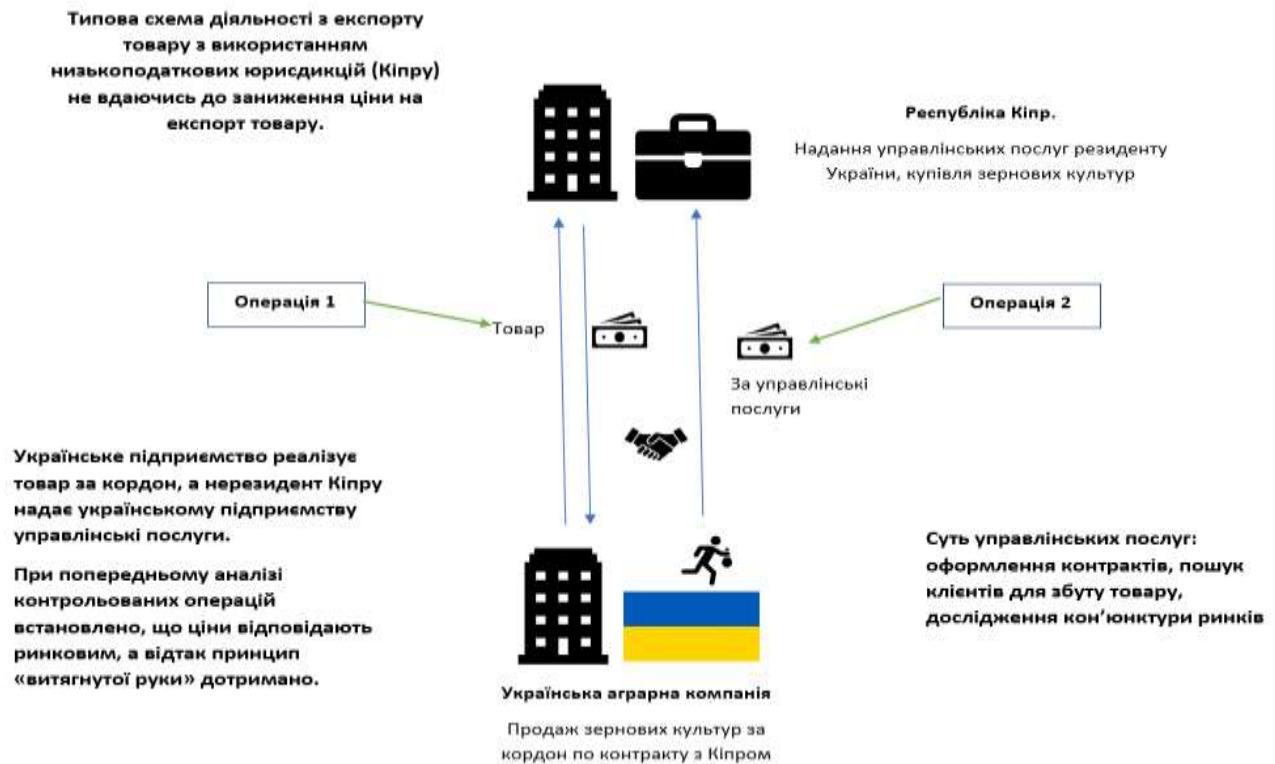


Рис.10.2. Схема продажу зернових культур за кордон по контракту з Кіпром

Внесення Україною змін до Податкового кодексу України в сфері трансфертного ціноутворення є значним кроком уперед у боротьбі з впливом капіталу з країни та ледве не найбільшим джерелом фінансових ресурсів у розпорядженні уряду. Нами узагальнені особливості механізму трансфертного ціноутворення, проаналізовано нормативну базу щодо трансфертного ціноутворення. Значною особливістю державного регулювання в сфері трансфертного ціноутворення є дуже жорсткі фінансові санкції при ухиленні від дотримання вимог законодавства.

#### 4. Штрафні санкції в трансфертному ціноутворенні

**Штрафи у сфері ТЦУ (прожитковий мінімум працездатного громадянина на 01.01.2023 р. – 2684 грн)**

– **Неподання звіту про контрольовані операції**

Якщо ви не подасте звіт про к/о, то за всіма незадекларованими операціями вам доведеться викласти 300 прожиткових мінімумів працездатного громадянина, що у 2023 р. становить **805 200** гривень.

– **Незадекларовані к/о**

При відсутності задекларованих контрольованих операцій державі буде потрібно виплатити 1% від суми цих операцій. При цьому сума штрафу не повинна перевищувати 300 прожиткових мінімумів (тобто **805 200** гривень), зафіксованих за станом на 1 січня звітного року за весь обсяг незадекларованих контрольованих операцій, здійснених у цьому році.

– **Несвоєчасне подання звіту про к/о**

Невчасно поданий звіт про контрольовані операції обійдеться вам в 1 прожитковий мінімум, зафіксований на 1-е січня звітного року, і виплатити цей мінімум доведеться за кожен прострочений день. При цьому сума штрафу не повинна перевищувати 300 прожиткових мінімумів.

– **Невчасне декларування контрольованих операцій**

У цьому випадку штраф буде таким, як і за невчасне подання звіту про к/о: 1 прожитковий мінімум, зафіксований на 01.01 звітного року, за кожен прострочений день, але не вище 300 розмірів прожиткового мінімуму (**805 200** гривень).

– **Неподання Документації з ТЦУ**

Штраф за неподання Документації з трансфертного ціноутворення становитиме 3% від обсягу контрольованих операцій, за якими платник податків повинен був підготувати таку Документацію. При цьому сума штрафу не повинна перевищувати 200 прожиткових мінімумів працездатного громадянина (тобто **536 800** гривень), зафіксованих за станом на 1 січня звітного року за весь обсяг контрольованих операцій, здійснених у цьому році.

– **Несвоєчасне подання Документації**

За невчасно подану Документацію в Україні карають 2-ма розмірами прожиткового мінімуму працездатного громадянина за станом на 1-е січня звітного року, які виплачуються за всі прострочені дні (**5 368** гривень за день), але не вище 200 розмірів прожиткового мінімуму (**536 800** гривень).

– **Не подані звіти про к/о та Документація по закінченню місяця після крайнього терміну виплати штрафів «першої групи» («старих штрафів у новій редакції»)**

Якщо протягом 30-ти календарних днів, наступних після крайньої дати виплати штрафів «1-ї групи», ви не подаєте Документацію з ТЦУ, на вас накладуть штраф в розмірі 5 прожиткових мінімумів, встановлених на 1-е січня звітного року, які ви зобов'язані сплатити за кожен прострочений день (а це складе **13 420** гривень щодня).

– **Недотримання принципу «витягнутої руки»**

Не слід забувати, що в разі виявлення податковою перевіркою недотримання компанією принципу «витягнутої руки», нараховуються додаткові податкові зобов'язання з податку на прибуток.

– **Неподання Повідомлення про участь у міжнародній групі компаній**

За неподання повідомлення про участь у МГК або надання недостовірної інформації передбачено штраф у розмірі 50 прожиткових мінімумів для працездатної особи, встановлений законом на 1 січня податкового (звітного) року. У 2022 році прожитковий мінімум складав **2 481** гривня. Отже, розмір штрафу дорівнював **124 050** гривень. Повідомлення про участь у МГК, згідно з п. 53 підрозділу 10 розділу XX Перехідних положень ПКУ, вперше було подано у 2021 році за 2020 рік (до 1 жовтня 2021 року).

**Рекомендовані літературні джерела:**

Основні: [1]

Допоміжна: [12, 13, 16]

Інформаційні ресурси в мережі Інтернет: [22, 23]

Міжнародні видання: [21]

## Тема 11. Оцінювання ефективності податкового контролю в Україні

**Мета заняття:** розубрати зі здобувачами вищої освіти поняття «ефективність», ознайомити з критеріями ефективності податкового контролю.

### План лекційного заняття:

1. Поняття «ефективність» та систематизація наукових трактувань поняття «ефективність».
2. Методичні засади оцінювання ефективності податкового контролю.
3. Критерії оцінювання ефективності податкового контролю.
4. Макроекономічне навантаження контрольно-перевірочних заходів.
5. Суб'єктивні та об'єктивні чинники та їх вплив на ефективність податкового контролю.

### 1. Поняття «ефективність» та систематизація наукових трактувань поняття «ефективність»

Досліджуючи наукову літературу, можна побачити, що не існує єдиного підходу до сутності цієї складної категорії (таблиця 1).

Таблиця 11.1

Підходи до визначення поняття «ефективність»

Джерело	Визначення
В. Петті, Ф. Кене [ <sup>42</sup> , с. 119]	ефективність – результативність управління стосовно дій суб'єкта управління – уряду держави
Д. Рікардо [ <sup>43</sup> , с.6]	ефективність – економічна категорія, яка визначає співвідношення результату до визначеного виду витрат
В. Андрійчук [ <sup>44</sup> , с.9]	ефективність – це результативність певної дії, процесу, що вимірюється співвідношенням між отриманим результатом і витратами (ресурсами), що його спричинили
І. Павленко [ <sup>45</sup> ]	ефективність - комплексна оцінка кінцевих результатів використання трудових, матеріальних, інформаційних та фінансових ресурсів підприємства у виробництві товарів та наданні послуг за певний термін
Б. Жнякін та В. Краснова [ <sup>46</sup> , с. 3]	ефективність — це співвідношення результату (ефекту) з витратами, що викликали цей ефект

Робота має бути як результативною, так і ефективною. За словами П. Друкера, результативність є наслідком того, що робляться потрібні слушні речі; а ефективність - наслідок того, що правильно створюються ці самі речі. Перше і друге є однаково важливим [<sup>47</sup>].

<sup>42</sup> Проблема эффективности в современной науке / Под ред. А.Д. Урсула. – Кишинев, 1985. – 256 с.

<sup>43</sup> Куценко А.В. Організаційно-економічний механізм управління ефективністю діяльності підприємств споживчої кооперації України : монографія / А.В. Куценко. – Полтава : РВВ ПУСКУ, 2008. – 205 с.

<sup>44</sup> Андрійчук В.Г. Ефективність діяльності аграрних підприємств: теорія, методика, аналіз. К. : КНЕУ, 2005. 292 с.

<sup>45</sup> Рябкова О.В. Сутність результативності та ефективності діяльності підприємства. URL: [http://mev-hnu.com/load/2013/7\\_konkurentnij\\_potencial\\_pidpriemstva\\_metodi\\_ta\\_mekhanizmi\\_pidvishhennja/37-1-0-246](http://mev-hnu.com/load/2013/7_konkurentnij_potencial_pidpriemstva_metodi_ta_mekhanizmi_pidvishhennja/37-1-0-246). 7.

<sup>46</sup> Стрілець Є.М. Ефективність як економічна категорія / Є.М. Стрілець. – Запоріжжя : КПУ, 2013. – С. 9.

<sup>47</sup> Проблема визначення ефективності. Методичні підходи до оцінки ефективності діяльності підприємства [Електронний ресурс] / Режим доступу : [http://pidruchniki.com/1854051647541/ekonomika/problema\\_viznachennya\\_efektivnosti\\_metodichni\\_pidhodi\\_otsinki\\_efektivnosti\\_diyalnosti\\_pidpriemstva](http://pidruchniki.com/1854051647541/ekonomika/problema_viznachennya_efektivnosti_metodichni_pidhodi_otsinki_efektivnosti_diyalnosti_pidpriemstva)

Найбільш поширеною є класифікація, згідно з якою ефективність виступає в трьох видах:

Економічна;  
соціальна;  
соціально-економічна.

Ця класифікація ефективності є основою всіх інших поділів і тому є загальною.



Рис. 11.1. Підходи до визначення поняття «ефективність» в теорії управління [48]

Ефективність є багатоаспектним і складним економічним поняттям, під яким розуміють:

по-перше, результативність діяльності (процесу, проекту, реалізації заходів), що характеризується відношенням отриманого економічного ефекту до витрат ресурсів, які зумовили отримання цього результату;

по-друге, комплексну оцінку результатів використання всіх видів ресурсів;

по-третє, міру досягнення поставлених цілей.

## 2. Методичні засади оцінювання ефективності податкового контролю.

На даному етапі розвитку економіки України організація ефективного податкового контролю набуває важливого значення, оскільки рівень доходів зведеного бюджету безпосередньо залежить від ступеня ефективності діяльності контролюючих органів, що здійснюють податковий контроль. Пропонуємо виділяти економічну та соціальну ефективність податкового контролю (рис. 11.2.)

<sup>48</sup> Морщенко Т.С., Біляк О.М. Огляд підходів до визначення економічної сутності поняття «ефективність». URL: [https://old-zdia.znu.edu.ua/gazeta/evzdia\\_8\\_082.pdf](https://old-zdia.znu.edu.ua/gazeta/evzdia_8_082.pdf)

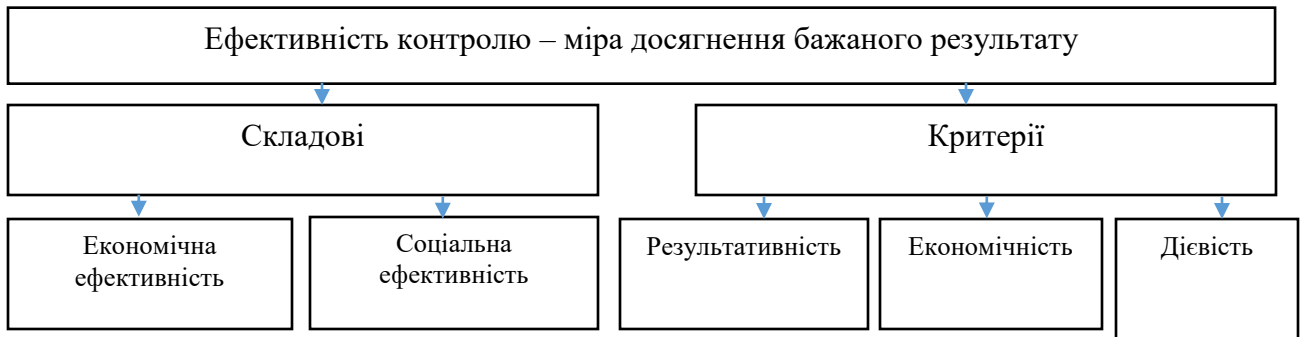


Рис. 11.2. Складові та критерії ефективності податкового контролю.

$$E_{пк} = D/V,$$

де:

$E_{пк}$  – ефективність податкового контролю;

$D$  – отримані в результаті контролю додаткові доходи;

$V$  - витрати на проведення контролю.

Економічну ефективність податкового контролю можна виразити через показник, який розраховується як відношення отриманих в результаті контролю додаткових доходів до витрат на проведення контролю. Однак цей показник є доволі суб'єктивним, адже контролюючі органи часто донараховують податкові платежі, штрафи та пеню, але не завжди ці суми надходять у вигляді коштів до бюджету. Це пов'язано зі скасуванням великої кількості рішень контролюючих органів у судовому порядку, що не залежить від контролюючих органів і знижує ефективність їх діяльності. Крім цього виникає дискусія як визначити витрати на проведення контролю. Якщо за цей показник взяти усі витрати бюджету, спрямовані на утримання контролюючих органів, то постає питання їх співвідношення із отриманими в результаті контролю додатковими доходами. Тобто контролюючі органи спрямовують свою роботу не тільки на додаткове нарахування платежів, а й на організацію їх добровільної сплати. Тому більш правильним є підхід врахування лише витрат на функціонування підрозділів, що займаються додатковими нарахуваннями, а підрахунок таких витрат не завжди можна здійснити.

Оцінювати податковий контроль можна також з точки зору соціальної ефективності. Вона може виражатися у зниженні девіантної поведінки платників податків та збільшенні рівня добровільної сплати податкових платежів за рахунок превентивних заходів податкового контролю. Іншою стороною соціальної ефективності є підвищення доходів бюджету внаслідок додаткових надходжень в результаті застосування контрольних дій. В результаті формування таких надходжень можуть здійснюватись витрати соціального характеру.

На нашу думку, економічна ефективність податкового контролю не завжди відображає хорошу результативність діяльності контролюючих органів. Так, при підвищенні рівня добровільної сплати податків, економічна ефективність контролю може знижуватись, оскільки зменшуються донарахування, які здійснюються за рахунок виявлення порушень податкового законодавства.

Показник	Формула	Еталонне значення
(1) Показник витрат податкових органів на проведення одної перевірки ( $B_{ДПС}$ ), грн	$B_{ДПС} = \frac{C_i * 3 / \Pi_{i1} * 12}{K_{mi}}$ де $i$ – кількість періодів; $C_i$ – чисельність податкових інспекторів в $i$ -му році, осіб; $3 / \Pi_{i1}$ – середньомісячна заробітна плата податкового інспектора в $i$ -му році, тис. грн; $K_{mi}$ – кількість перевірок, проведених податковими інспекторами в $i$ -му році, од.	$B_{ДПС} \rightarrow \min$
(2) Коефіцієнт загальної економічної ефективності контрольно-перевірочної роботи податкових інспекторів ( $K_{ЕЕФ}$ ), од.	$K_{ЕЕФ} = \frac{C_i}{(3 / \Pi_{i1} * C_{mi}) * 12 + B}$ де $i$ – кількість періодів; $C_i$ – сума фактично сплачених податкових зобов'язань до бюджету з донарахованих за результатами податкових перевірок сум в $i$ -му році, тис. грн; $3 / \Pi_{i1}$ – середньомісячна заробітна плата одного податкового інспектора в $i$ -му році, тис. грн; $C_{mi}$ – чисельність податкових інспекторів в $i$ -му році, осіб; $B$ – середньорічний обсяг витрат на утримання відділу податкового контролю (крім фонду оплати праці), тис. грн	$K_{ЕЕФ} < 1$
(3) Показник вартості робочого часу, витраченого суб'єктами господарювання при проведенні перевірок податковими інспекторами ( $B_{рвч}$ ), грн	$B_{рвч} = \Pi_i * \overline{C}_i * \overline{T}_i * \frac{3 / \Pi_{i1} * 12}{PД_i}$ де $i$ – кількість періодів; $\Pi_i$ – кількість діючих підприємств, що перевіряються в $i$ -му році, од.; $\overline{C}_i$ – середня чисельність працівників, які відволікалися на перевірку на одному підприємстві в $i$ -му році, осіб; $\overline{T}_i$ – середня тривалість перевірок на одному підприємстві в $i$ -му році, робочих днів; $3 / \Pi_{i1}$ – середньомісячна заробітна плата одного працівника підприємства, залученого до перевірок (керівник, бухгалтер, фінансист тощо) в $i$ -му році, тис. грн; $PД_i$ – середня кількість робочих днів у місяці	$B_{рвч} \rightarrow \min$
(4) Частка витрат підприємств на податковий контроль в адміністративних витратах підприємства ( $f_i$ ), %	$f_i = \frac{B_{рвч} * 100\%}{P_i}$ де $i$ – кількість періодів; $B_{рвч}$ – вартість робочого часу, який суб'єкти господарювання витрачають при проведенні податкових перевірок; $P_i$ – адміністративні витрати підприємств досліджуваної територіальної одиниці в $i$ -му році, тис. грн	$f_i \rightarrow \min$

Рис. 8.3. Методичний підхід до оцінки економічної ефективності податкового контролю

Використання запропонованого методичного підходу (рис.11.2) дозволить комплексно дослідити економічну ефективність контрольно-перевірочного процесу в Україні, виявити недоліки в діяльності контролюючих органів, назвати їх причини та розробити заходи для усунення.

Його перевагами насамперед є можливість:

- застосування на всіх рівнях управління органів контролю;
- кількісного параметричного дослідження економічної ефективності податкового контролю в динаміці.

Загалом при оцінюванні економічної ефективності податкового контролю доцільно застосовувати таке.

1. Показники та коефіцієнти аналізувати системно та в динаміці.

2. Розраховувати та порівнювати значення показників між податковими інспекціями, враховуючи показники донараховань на одного податкового інспектора і фактично сплачених податків і зборів до бюджету з донарахованих за результатами перевірок сум у розрахунку на одного податкового інспектора.

3. Здійснювати розрахунок запропонованих показників у розрізі галузей економіки, адміністративних областей тощо для їх подальшого порівняння, виявлення основних тенденцій, попередження дисбалансів у процесі здійснення контрольно-перевірочних заходів для забезпечення повноти та своєчасності надходжень податкових платежів до бюджету. Складність вітчизняної податкової системи негативно впливає на діяльність підприємств і



приватних підприємств. Загальний податковий тягар складається не лише з податків та інших обов'язкових платежів, але й з витрат на оплату часу працівників підприємств, пов'язаного з дотриманням податкового законодавства, здійсненням податкового контролю тощо.

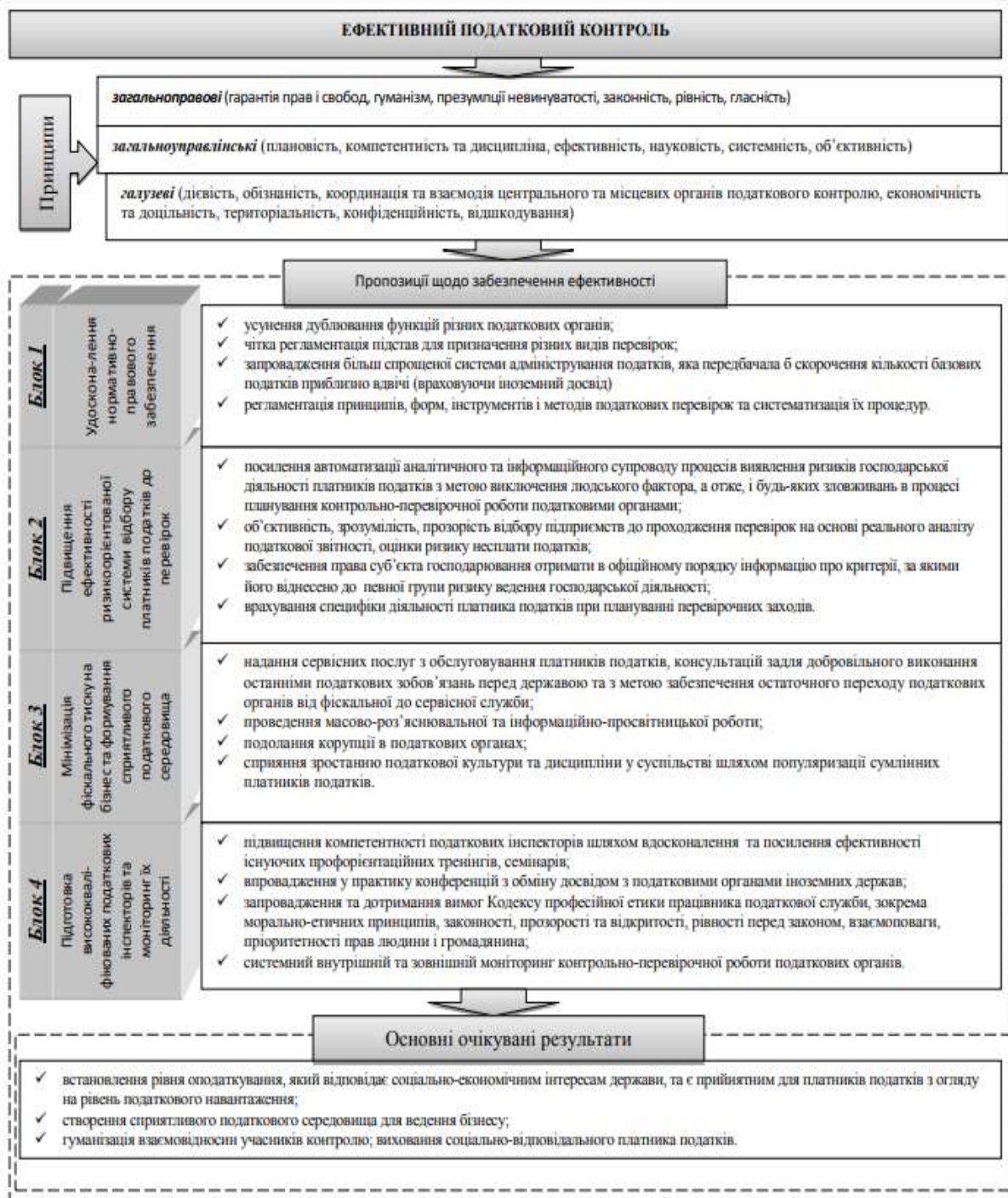


Рис.11.3. Пропозиції щодо забезпечення ефективності податкового контролю в Україні

### 3. Критерії оцінювання ефективності податкового контролю.

Критеріями ефективності податкового контролю є його результативність, економічність та дієвість. Результативність податкового контролю характеризується ступенем виявлених порушень в результаті здійснення контрольних заходів.

Тобто завдання контролюючих органів полягає не у здійсненні суцільного контролю, а в перевірці діяльності саме тих платників, які порушують податкове законодавство. Для цього контролюючі органи розробляють методики відбору платників із високим ступенем ризику для перевірок. Критерій економічності контролю полягає у мінімізації витрат на його здійснення. Для цього створюються електронні сервіси для платників податків, впроваджуються ризикоорієнтовані технології контролю, які дадуть змогу мінімізувати витрати. Дієвість контролю проявляється у ступені порушень податкового законодавства. Наслідками податкового контролю, у випадку виявлення порушень, завжди має бути відповідальність платника. Якщо фінансова, адміністративна, чи кримінальна відповідальність є достатньо високою, то сама її наявність спонукає платника діяти в межах закону. Натомість низькі фінансові чи інші санкції не діють на платника в напрямку підвищення його законслухняності.

**Рекомендовані літературні джерела:**

Основні: [1]

Допоміжна: [12]

Інформаційні ресурси в мережі Інтернет: [17]

Міжнародні видання: [21]

## 7. РЕКОМЕНДОВАНА ЛІТЕРАТУРА

### 7.1. Основна

1. Податковий кодекс України: Кодекс від 02 груд. 2010 року № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>
2. Положення про Державну податкову службу України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/227-2019-%D0%BF#n15>
3. Про затвердження Зразка форми акта (довідки) документальної планової/позапланової виїзної перевірки податкового, валютного та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, та Методичних рекомендацій щодо оформлення матеріалів документальних перевірок. Наказ ДПС України від 25.02.2021. № 244. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0244912-21#Text>
4. Про затвердження форми акта (довідки) про результати перевірки з питань дотримання платником податків принципу «витягнутої руки» та Вимог до його (її) складення. Наказ Міністерства фінансів України від 13.07.2017 № 629. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0931-17#Text>
5. Про затвердження Методичних рекомендацій щодо порядку взаємодії між підрозділами органів державної податкової служби при організації, проведенні та реалізації матеріалів перевірок платників податків" (зі змінами). Наказ ДПС України від 04.09.2020 № 470. URL: <https://tax.gov.ua/diyalnist-/podatkoviy-audit/nakazi/76357.html>
6. Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування. Закон України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2464-17#Text>
7. Про затвердження Порядку проведення контролюючими органами зустрічних звірок. Постанова Кабінету Міністрів України від 27.12.2010. № 1232. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1232-2010-%D0%BF#Text>
8. Про затвердження Методичних рекомендацій щодо організації та проведення контролюючими органами зустрічних звірок, обміну податковою інформацією при здійсненні податкового контролю. Наказ ДПС України від 29.01.2020. № 47. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0047912-20#Text>
9. Про затвердження Методичних рекомендацій щодо складання плану-графіка проведення документальних планових перевірок суб'єктів господарювання. Наказ ДПС України від 27.06.2012 р. № 553. <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0553837-12#Text>
10. Про внесення змін до Порядку надіслання контролюючими органами податкових повідомлень-рішень платникам податків. Наказ Міністерства фінансів України від 31.12.2020 № 846. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0222-21#Text>

### 7.2. Допоміжна

11. Артюх О. В. Податковий аудит у системі фінансового контролю : монографія. Одеса : Видавничий дім «Гельветика», 2018. 412 с.
12. Валігура В.А. Податковий контроль: навч. посіб./ М-во освіти і науки України; Терноп. нац. екон. ун-т; Ф-т фінансів. - Тернопіль: ТНЕУ, 2016. - 230 с.
13. Вареник В. Податковий контроль та антикорупційна політика: закордонний досвід// Бухгалтерський облік і аудит, 2017.- №1. - С.29-36
14. Податковий контроль в Україні: проблеми та пріоритети підвищення ефективності : монографія / М.І. Мельник, І.В. Лещух. – Львів : ДУ «Інститут регіональних досліджень ім. М.І. Долишнього НАН України», 2015. – 330 с.
15. Податкове планування та основи податкової оптимізації : навчальний посібник / Я. В. Самусевич, А. В. Височина. Суми : Сумський державний університет, 2021. 344 с.
16. Фоміна Т. В., Пугаченко О. Б. Організація і методика податкових перевірок: навчальний посібник. Дніпро : Середняк Т. К., 2020. 292 с.

### 7.3. Інформаційні ресурси в мережі Інтернет

17. Офіційний сайт Державної податкової служби України. URL: <http://tax.gov.ua/>.
18. Офіційний сайт Верховної ради України, розділ «Законодавство України». URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws>
19. Офіційний сайт Кабінету Міністрів України. URL: <https://www.kmu.gov.ua/>
20. Офіційний сайт Міністерства фінансів України. URL: <https://www.mof.gov.ua/uk>

#### **7.4. Міжнародні видання**

21. Tax adviser. URL: <https://www.taxadvisermagazine.com/tax-voice>
22. Transfer pricing. URL: [www.oecd.org/tax/transfer-pricing/](http://www.oecd.org/tax/transfer-pricing/)
23. Practical Manual on Transfer Pricing for Developing Countries. URL: [https://www.un.org/development/desa/financing/sites/www.un.org.development.desa.financing/files/2020-03/UN\\_Manual\\_TransferPricing.pdf](https://www.un.org/development/desa/financing/sites/www.un.org.development.desa.financing/files/2020-03/UN_Manual_TransferPricing.pdf)