

**ОПОРНИЙ КОНСПЕКТ ЛЕКЦІЙ З ДИСЦИПЛІНИ
«ПОДАТКОВИЙ КОНТРОЛЬ»**

Керівник курсу: к.е.н., доцент Валігура В.А.

РОЗДІЛ 1 ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ ПОДАТКОВОГО КОНТРОЛЮ

- 1.1. Сутність податкового контролю. Комплаєнс контроль та податковий аудит.
- 1.2. Система податкового контролю.
- 1.3. Способи здійснення податкового контролю.
- 1.4. Принципи та функції податкового контролю.
- 1.5. Методи податкового контролю.
- 1.6. Ефективність податкового контролю.

1.1. Сутність податкового контролю. Комплаєнс контроль та податковий аудит

Важливе місце серед інструментів державного регулювання економіки виступає державний нагляд (контроль). Законодавство України визначає цей термін, як діяльність уповноважених законом центральних органів виконавчої влади, їх територіальних органів, державних колегіальних органів, органів виконавчої влади Автономної Республіки Крим, органів місцевого самоврядування в межах повноважень, передбачених законом, щодо виявлення та запобігання порушенням вимог законодавства суб'єктами господарювання та забезпечення інтересів суспільства, зокрема належної якості продукції, робіт та послуг, допустимого рівня небезпеки для населення, навколишнього природного середовища¹.

Контроль, як інструмент соціального управління, властивий усім сферам суспільного буття – політиці (політичний контроль), ідеології (ідеологічний контроль), екології (екологічний контроль) тощо. Тобто, в основу класифікації контролю покладено безпосередньо предмет контрольної діяльності. З огляду на роль та місце економічної діяльності людства, пріоритетним є економічний або господарський контроль, тобто контроль, предметом якого виступає економіка. У свою чергу, конкретизуючи область контрольного впливу, економічний контроль можна умовно поділити на фінансовий, бюджетний та податковий контроль:



Рис. 1.1. Співвідношення сфер контролю у сфері економіки.

Як видно з ілюстрації, податковий контроль виступає елементом фінансового, бюджетного контролю, і область його обмежується сферою податковий відносин.

Фахівці в області теорії контролю вважають, що термін «контроль» походить від двох французьких слів *contre* – протилежний, зустрічний, та *role* – примірник документа, який належить співставити (порівняти) з оригіналом для встановлення відповідності. Тобто, в найбільш загальному розумінні процес контролю полягає у порівнянні, співставленні отриманих результатів із тими, які передбачалося одержати.

Податковий контроль виступає визначальним інструментом податкового адміністрування. З допомогою податкового контролю забезпечується належний рівень податкової дисципліни та законслухняності платників податків, а донараховані в процесі контролю податкові платежі і застосовані до порушників санкції дозволяють розширити базу оподаткування та істотно поповнити доходи казни.

¹ Закон України «Про основні засади державного нагляду (контролю) у сфері господарської діяльності» від 05.04.2007 № 877-V [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/877-16>

Здійснюючи податковий контроль, оцінюють діяльність платників податків стосовно дотримання встановлених державою правил оподаткування. Такі правила виражені в законах та підзаконних актах, які деталізують окремі аспекти обчислення податкової бази, декларування та погашення податкових зобов'язань.

Податковий кодекс України визначає податковий контроль, як систему заходів, що вживаються контролюючими органами 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 (стаття 61 Кодексу)².

Як видно із даного визначення, автори Податкового кодексу завдання контролю зводять лише до оцінки дотримання (виконання) певних управлінських норм. Такий контроль прийнято називати комплаєнс-контролем (від англійського *compliance* – відповідність). При здійсненні комплаєнс-контролю вивчається лише стан дотримання управлінських рішень в оподаткуванні (законів та підзаконних актів), не оцінюючи ефективності таких норм.

Упродовж останнього часу все більше теоретиків та практиків схиляються до більш широкого розуміння сутності контролю, його ототожнення з однією із важливих та невід'ємних сторін управління. За таких підходів термін «контролювати ситуацію» означає не тільки встановити відхилення від заданих параметрів функціонування підконтрольного об'єкта, але й тримати ситуацію керованою, не допускати її розвитку у небажаному напрямі. З огляду на зазначене контроль можна визначити, як сукупність заходів, що вживаються суб'єктом управління для забезпечення перебування об'єкта управління в бажаному режимі, недопущення небажаних відхилень.

Мета управління оподаткуванням полягає у ефективному функціонуванні податкової системи через повну та своєчасну сплату платниками своїх податкових зобов'язань, недопущенні відхилень у господарській та фінансовій діяльності, які б привели до зниження податкових зобов'язань та втрат доходів бюджету. З цих позицій важливо забезпечити таку систему спостереження за діяльністю платників податків, яка б давала можливість не тільки оперативно фіксувати небажані ефекти в діяльності платників податків, але й попереджувати неправомірні дії, спонукати платників до добровільного виконання своїх обов'язків перед державним бюджетом. З огляду на це **податковий контроль можна визначати, як систему спостереження (моніторингу) за діяльністю платників податків з метою недопущення порушень податкового законодавства, оперативного виявлення та усунення таких порушень.**

В податковій теорії та практиці широко використовується такий термін, як податковий аудит. Податковий аудит виступає лише одним із сегментів податкового контролю. При здійсненні податкового аудиту оцінюється достовірність задекларованих платником податкових зобов'язань шляхом проведення перевірок звітності платників податків та вивчення документів, на підставі яких така податкова звітність формується.

Поняття «податковий контроль» можна розглядати у двох аспектах – широкому та вузькому розумінні.

У широкому розумінні податковий контроль – невід'ємна частина системи мір державного регулювання, спрямованих на забезпечення ефективної фінансової політики та економічної безпеки держави, на досягнення балансу прав платників податків та фіскальних інтересів держави.

У вузькому розумінні податковий контроль – система заходів, що вживаються контролюючими органами з метою дотримання чинного законодавства з питань оподаткування.

1.2. Система податкового контролю

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 фіскальної 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

² Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2755-17>

боротьби з правопорушеннями при застосуванні податкового та митного законодавства, а також законодавства з питань сплати єдиного внеску, його територіальні органи.

Інформаційна інфраструктура включає джерела, механізми та способи отримання інформації, а також саму інформацію про повноту і своєчасність сплати платниками податків податкових зобов'язань.

Для ефективного здійснення податкового контролю необхідна якісна **методологічна база**. Така база втілюється у відповідних методиках контролю за справлянням окремих платежів чи здійсненням певних фінансових операцій. Будь-яка методика контролю має базуватись на чинному законодавстві та враховувати практику і статистику порушень податкового законодавства, щоб сконцентрувати увагу контролюючого органу на найбільш ризикових ділянках контролю.

Діяльність платника податків оцінюється відповідно до чинного **нормативно-правового забезпечення**. Відповідно дана складова системи податкового контролю включає насамперед законодавче забезпечення справляння самих податків та доповнюється нормами законодавства, що регламентують діяльність контролюючих органів у процесі здійснення податкового контролю.

Невід'ємною складовою системи податкового контролю є його **ресурсна підтримка**, яка виражається у матеріальному та кадровому забезпеченні організації податкового контролю. Ресурси, які витрачаються на організацію податкового контролю мають бути оптимальними, аби належним чином забезпечити процес податкового контролю та не зробити його занадто дорогим. Одним із показників, який характеризує стан ресурсного забезпечення є вартість збору ста грошових одиниць податків. Розраховується цей показник як співвідношення витрат бюджету на функціонування контролюючого органу у сфері оподаткування до обсягу надходжень бюджету від податків і зборів, що контролює цей орган. В Україні цей показник знаходиться в межах 3 грн., натомість у США для того щоб зібрати 100 доларів затрачається близько 0,6 – 0,8 дол.³.

1.3. Способи здійснення податкового контролю

Для досягнення належної результативності податкового контролю передбачається певний арсенал контрольних заходів, комбінація яких забезпечить досягнення бажаних результатів при мінімальних затратах ресурсів.

Податковим кодексом України передбачені такі способи здійснення податкового контролю:

- ведення обліку платників податків;
- інформаційно-аналітичного забезпечення діяльності контролюючих органів;
- перевірок та звірок відповідно до вимог 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.

Відповідно до змісту пункту 63.2 статті 63 ПК України взяттю на облік або реєстрації у контролюючих органах підлягають всі платники податків. Взяття на облік у контролюючих органах юридичних осіб, їх відокремлених підрозділів, а також самозайнятих осіб здійснюється незалежно від наявності обов'язку щодо сплати того або іншого податку та збору.

Із системного аналізу норм підпункту 14.1.1.1 пункту 14.1 статті 14 та статті 62 ПК України можна зробити висновок, що облік платників податків є одним із елементів процесу адміністрування податків, а саме – його початковою стадією, а ведення обліку платників податків є одним із способів здійснення податкового контролю.

Залежно від виду об'єктів обліку, а також з урахуванням інших критеріїв, облік у контролюючих органах здійснюється за процедурами, порядок проведення яких визначений окремо для кожного виду об'єктів.

Виконання обов'язку щодо взяття на облік у контролюючих органах юридичними особами та самозайнятими особами залежить від набуття ними правосуб'єктності, тобто право- та дієздатності, які для цієї категорії осіб виникають одночасно після проходження процедури державної реєстрації в установленому законодавством порядку.

Що стосується фізичних осіб, то взяття їх на облік у контролюючих органах не залежить від обсягу дієздатності таких осіб, визначальним у цьому випадку є наявність об'єкту оподаткування. Реалізація фізичними особами, які не мають повного обсягу дієздатності, обов'язку щодо постановки на облік у контролюючих органах може/має бути здійснена законними представниками таких осіб або їх уповноваженими особами.

1.4. Принципи та функції податкового контролю

³ Крисоватий А.І. Домінанти гармонізації оподаткування: національні вектори та міжнародні орієнтири: [монографія] / А.І. Крисоватий, В.А. Валігура. – Тернопіль: Підручники і посібники, 2010. – С. 85-86.

Законом України «Про основні засади державного нагляду (контролю) у сфері господарської діяльності»⁴ 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. Фіскальна служба, як основний орган податкового контролю в своїй діяльності не повинна бути під безпосередньою опікою інших державних інституцій та реалізувати їх впливи. Забезпечується через виведення фіскальної служби із складу інших державних органів (в Україні – із складу міністерства фінансів та набуття статусу центрального органу виконавчої влади), створення структури, асиметричної адміністративно-територіальному поділу держави (міжрайонні та об'єднані податкові інспекції, податкові округи).

2. Невтручання в оперативно-господарську діяльність підконтрольних об'єктів. Реалізація контрольних функцій повинна здійснюватись без диктату стосовно моделі ведення бізнесу, оптимізації результатів діяльності тощо, що забезпечується через законодавчо встановлену відповідальність контролюючого органу та його працівників за неправомірні дії стосовно підконтрольних об'єктів.

3. Об'єктивність – передбачає адекватну оцінку діяльності контролюваного об'єкта без будь-яких спотворень, зумовлених функціональними інтересами контролюючого органу. Доведення в даний час в Україні до фіскальних органів завдань з мобілізації коштів та оцінка ефективності роботи фіскальної служби за показниками виконання доведених завдань в жодній мірі не сприяє реалізації принципу об'єктивності.

4. Підконтрольність та підзвітність контролюючих органів передбачає наявність реальної системи контролю за діяльністю контролюючих органів з боку виконавчої, законодавчої влади та громадськості. Стосовно України такий принцип не діє в повному форматі, оскільки на розгляд законодавчої чи виконавчої влади жодного разу не виносились питання ефективності роботи фіскальної служби чи раціонального використання ресурсів на її утримання.

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.

Перераховані вище принципи у тій чи іншій мірі закладені у «Правила поведінки посадових осіб Міністерства доходів і зборів», які у 2013 році затверджені та впроваджені відповідним міністерством⁵. Серед принципів етики поведінки посадових осіб органів доходів і зборів знаходимо:

⁴ Закон України «Про основні засади державного нагляду (контролю) у сфері господарської діяльності» від 05.04.2007 № 877-V [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/877-16>

⁵ Наказ Міністерства доходів і зборів України «Про затвердження Правил поведінки посадових осіб Міністерства доходів і зборів України та його територіальних органів» від 15 серпня 2013 року № 357

1. Принцип законності.
2. Принцип пріоритету прав, свобод і законних інтересів людини і громадянина.
3. Принцип компетентності, ефективності та відповідальності.
4. Принцип об'єктивності, справедливості та неупередженості.
5. Принцип толерантності та лояльності.
6. Принцип публічності та відкритості.
7. Принцип політичної нейтральності
8. Принцип конфіденційності.

Цитата з оригіналу документа:

1. Принцип законності.
 - 1.1. Посадові особи органів Міндоходів зобов'язані своїми діями дотримуватись та відстоювати Конституцію України, закони та нормативно-правові акти України.
 - 1.2. Недопущення порушення законодавства з будь-яких мотивів повинно бути морально-етичною нормою поведінки посадових осіб органів Міндоходів.
 - 1.3. Морально-етичним обов'язком посадових осіб органів Міндоходів є не тільки особисте дотримання норм законодавства, але й активна протидія їх порушенням колегами.
 2. Принцип пріоритету прав, свобод і законних інтересів людини і громадянина.
 - 2.1. Визнання, повага, дотримання й захист прав, свобод і законних інтересів людини і громадянина є морально-етичним та професійним обов'язком посадових осіб органів Міндоходів.
 - 2.2. Посадові особи органів Міндоходів зобов'язані поважати честь та гідність будь-якої людини, її ділову репутацію, не проявляти свавілля або байдужість до правомірних вимог громадян, їх об'єднань, а також юридичних осіб, не допускати дискримінації одних осіб шляхом надання іншим непередбачених законодавством пільг або переваг.
 - 2.3. Посадові особи органів Міндоходів толерантно і з повагою ставляться до політичних поглядів, ідеологічних та релігійних переконань інших осіб.
 - 2.4. Посадові особи органів Міндоходів зобов'язані забезпечувати конфіденційність інформації, що стосується приватного життя, честі й гідності громадян, у тому числі колег, що стала відома їм під час виконання службових обов'язків.
 3. Принцип компетентності, ефективності та відповідальності.
 - 3.1. Посадові особи органів Міндоходів відповідають за дії, вчинені ними особисто, а також за дії, вчинені підлеглими за їх вказівкою, та зобов'язані:
 - сумлінно виконувати свої службові обов'язки;
 - компетентно, вчасно, результативно і відповідально виконувати рішення органів державної влади, розпорядження і вказівки своїх керівників;
 - відмовлятися від виконання доручень, що суперечать чинному законодавству України або становлять загрозу правам, що охороняються законодавством, свободам чи інтересам окремих громадян, юридичних осіб, держави або суспільним інтересам, інформувати про це свого керівника, а в разі наполягання на його виконанні – повідомити вищу за посадою особу;
 - приймати рішення лише у межах своїх повноважень;
 - негайно інформувати свого керівника про недостатність ресурсів, навичок чи компетенції для виконання дорученої роботи;
 - при виявленні помилок у своїй роботі, у роботі своїх підлеглих або колег, негайно вживати заходів щодо їх виправлення;
 - не допускати зловживань та неефективного використання державної власності;
 - відповідати за рішення, ухвалені колегіально.
 - 3.2. Посадові особи органів Міндоходів повинні постійно підвищувати рівень своєї професійної компетентності, удосконалювати організацію своєї роботи, поліпшувати стан відповідності своїх знань, умінь і навичок функціям та завданням займаної посади, підвищувати інтелектуальний та культурний рівень за освітньо-професійними програмами та шляхом самоосвіти.
 4. Принцип об'єктивності, справедливості та неупередженості.
 - 4.1. Посадові особи органів Міндоходів зобов'язані діяти у загальнонаціональних інтересах та не повинні використовувати своє службове становище в інтересах окремих осіб за рахунок інтересів інших осіб.
 - 4.2. Посадові особи органів Міндоходів діють об'єктивно, зокрема у відносинах з громадськістю, незважаючи на особисті інтереси, особисте ставлення до будь-яких осіб, на свої політичні погляди, ідеологічні, релігійні або інші особисті погляди чи переконання.

4.3. Посадові особи органів Міндоходів повинні розглядати конфлікт між інтересами різних осіб неупереджено та виключно з позиції законних прав, загальноприйнятих у суспільстві уявлень про справедливість та моральні цінності.

4.4. Посадові особи органів Міндоходів не повинні надавати привілеїв чи застосовувати обмеження за ознаками раси, кольором шкіри, політичними, релігійними та іншими переконаннями, статтю, етнічним та соціальним походженням, майновим станом, місцем проживання, мовними або іншими ознаками.

4.5. Посадові особи органів Міндоходів не повинні публічно демонструвати свої релігійні або політичні переконання чи уподобання, симпатії, антипатії чи виняткову увагу до окремих осіб чи груп осіб.

5. Принцип толерантності та лояльності.

5.1. Посадові особи органів Міндоходів толерантно і з повагою ставляться до політичних поглядів, ідеологічних та релігійних переконань інших осіб.

5.2. Визначаючи головною метою діяльності органів Міндоходів служіння народу України та захист інтересів України, посадові особи органів Міндоходів зобов'язані:

– свідомо та добровільно дотримуватись установлених державою, окремими її органами й установами правил, норм та приписів;

– проявляти відданість, повагу і коректність до держави, її символіки, усіх державних і громадських інститутів;

– підтримувати позитивний імідж органів Міндоходів, постійно сприяти зміцненню їх авторитету;

– сприяти зміцненню довіри громадян до влади, утверджувати чесність, неупередженість та ефективність влади;

– утримуватись від публічних висловлювань, міркувань, оцінок та будь-яким іншим способом висловлювати свою думку, якщо вона принципово відрізняється від політики органів державної влади в цілому та політики Міндоходів, який вони представляють як посадова особи.

5.3. Принцип лояльності стосується відношення посадових осіб органів Міндоходів до усіх гілок державної влади, усіх державних органів та державних службовців.

5.4. Посадові особи органів Міндоходів не можуть брати участь у страйках та вчиняти інші дії, що перешкоджають нормальному функціонуванню органів державної влади.

5.5. Морально-етичним обов'язком посадової особи органу Міндоходів у випадку її принципової незгоди з політикою, яку проводить держава або конкретний орган Міндоходів, посадовою особою якого вона являється, є звільнення зі служби.

6. Принцип публічності та відкритості.

6.1. Морально-етичним обов'язком посадових осіб органів Міндоходів є відкритість для суспільства їх службової діяльності, забезпечення доступності інформації про діяльність органів Міндоходів в обсягах та порядку, встановлених законодавством України.

6.2. Посадові особи органів Міндоходів повинні сприяти публічності та відкритості у діяльності Міндоходів та зобов'язані:

– вимагати надання повної та достовірної інформації, яка стосується вирішення питань, що належать до їх компетенції;

– пояснювати та обґрунтовувати свої рішення та (або) дії у порядку, встановленому нормативно-правовими актами;

– надавати необхідну інформацію колегам, іншим державним службовцям та громадськості у порядку та за умов, передбачених законодавством України.

7. Принцип політичної нейтральності.

7.1. Посадові особи органів Міндоходів повинні дотримуватись у своїй поведінці політичної нейтральності та зобов'язані:

– незалежно від своїх власних політичних поглядів сумлінно виконувати свої службові обов'язки відповідно до вимог законодавства України;

– не підписувати будь-які політичні або ідеологічні документи;

– не брати участь як посадові особи в будь-яких політичних акціях;

– не використовувати своє посадове становище в інтересах політичних партій, інших громадських організацій;

– не використовувати своє посадове становище для передвиборчої агітації на свою користь або на користь інших кандидатів, політичних партій, виборчих блоків.

7.2. Морально-етичним обов'язком посадових осіб органів Міндоходів є виключення будь-якого впливу політичних партій або інших об'єднань громадян на виконання ними службових обов'язків та на рішення, які вони приймають.

7.3. Посадові особи органів Міндоходів не повинні використовувати матеріальні, адміністративні та інші ресурси органів Міндоходів для досягнення будь-яких політичних цілей.

8. Принцип конфіденційності.

Посадовим особам органів Міндоходів забороняється розголошувати довірену їм таємну, службову та конфіденційну інформацію, а також використовувати таку інформацію у власних інтересах або інтересах інших осіб, у тому числі і після звільнення з органів Міндоходів.

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.

1.5. Методи податкового контролю

Контрольний вплив є прерогативою суб'єкта контролю. Його призначення й характер зумовлюють функціональне підпорядкування об'єкта податкового контролю його суб'єктові, що забезпечується за допомогою владних повноважень, якими держава наділяє суб'єкта податкового контролю. Суб'єкт контролю, реалізуючи свої повноваження, тим самим впливає на об'єкт; на цій основі забезпечується упорядкований і стійкий розвиток податкових відносин і їх захист. У цьому й полягає сутність контрольного впливу суб'єкта податкового контролю на його об'єкт. Такий вплив здійснюється за допомогою різних способів (прийомів), іменованих у науковій літературі методами контролю⁶.

Окремі науковці виділяють різні методи податкового контролю, які мають використовуватися у процесі його здійснення. На нашу думку методи податкового контролю можна класифікувати на: загальнонаукові та спеціальні (рис. 1.2).

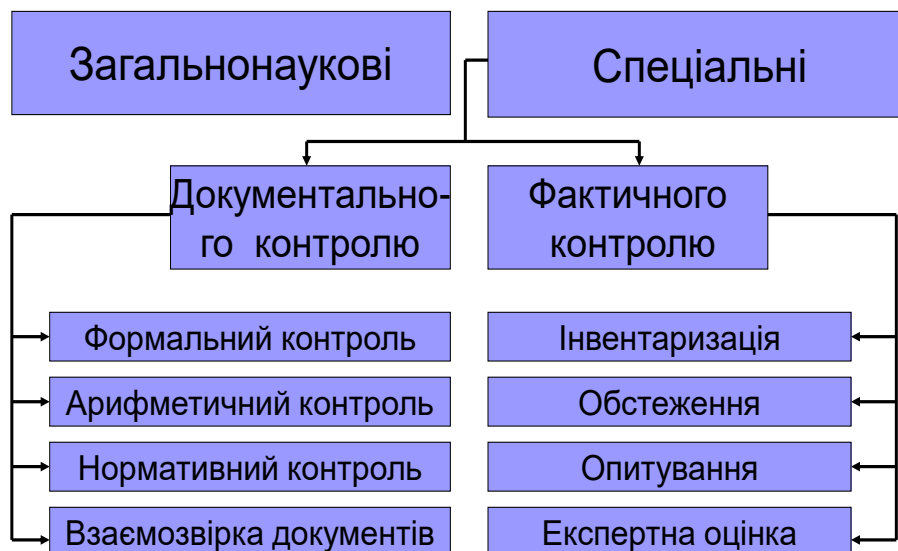


Рис. 1.2. Методи податкового контролю.

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.

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:

⁶ Рева Д. М. Метод податкового контролю як спосіб контрольного впливу / Д.М. Рева // Право та інновації. – 2013. – № 4. – С. 137-149.

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. У податковій практиці зустрічаються випадки, коли ревізори роблять поспішні висновки про недостовірність документів за формальними ознаками. Зазначимо, згідно чинного Податкового кодексу забороняється вилучення оригіналів первинних фінансово-господарських, бухгалтерських та інших документів за винятком випадків, передбачених кримінально-процесуальним законодавством.

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. Найефективнішим такий вид контролю є щодо визначення привильності нарахування податкового зобов'язання та кредиту по ПДВ та розрахунку податку на прибуток підприємств.

Фактичний податковий контроль зумовлює використання контролюючими органами специфічних прийомів і способів, що дозволяють встановити фактичні дані щодо кількісних та якісних показників об'єктів оподаткування, їх відповідності даним податкового обліку. 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 – це перевірка і документальне підтвердження наявності та стану, оцінка активів та зобов'язань (майно, вкладення підприємства в статутні фонди інших підприємств, розрахунки з дебіторами та кредиторами) підприємства.

2. Обстеження – полягає в огляді територій та приміщень, які використовуються у процесі господарської діяльності платника податків, з метою виявлення можливих ознак заниження податкових зобов'язань. Обстеження проводять здебільшого у процесі попереднього контролю.

3. Опитування – метод податкового контролю, який полягає у зборі інформації, що стосується діяльності платника податків з його працівників, а також будь-яких осіб, які можуть нею володіти.

4. Експертна оцінка – це метод фактичного контролю, що ґрунтується на проведенні кваліфікованими фахівцями експертизи дійсних обсягів і якості виконаних робіт, обґрунтованості нормативів виходу готової продукції, особливо акцизної, правильності встановлення кодів товарів, виходу продукції при давальницькій схемі переробки сировини і т. ін.

При проведенні податкового контролю використовуються також такі методи фактичного контролю, як хронометраж та огляд. При потребі, до проведення перевірки залучаються поняті, перекладачі та спеціалісти відповідного профілю.

1.6. Ефективність 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. 1.3.).

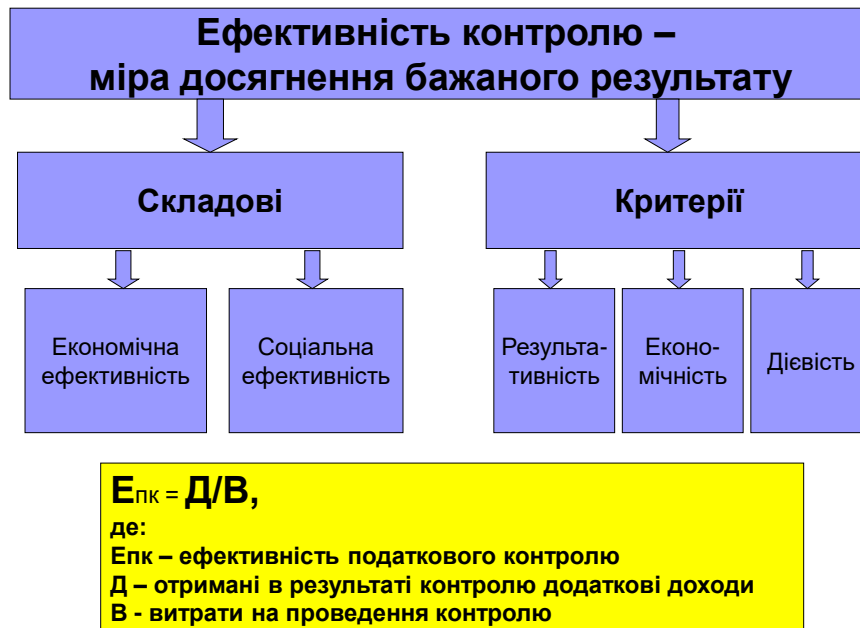


Рис. 1.3. Складові та критерії ефективності податкового контролю.

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 контролю них 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.

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.

РОЗДІЛ 2 НОРМАТИВНЕ ТА ІНФОРМАЦІЙНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ПОДАТКОВОГО КОНТРОЛЮ

2.1. Нормативне забезпечення податкового контролю.

2.2. Права та обов'язки платників стосовно податкового контролю.

2.3. Інформаційно-аналітичне забезпечення податкового контролю.

2.4. Інформаційні запити.

2.5. Державний реєстр фізичних осіб в системі інформаційного забезпечення контрольної діяльності.

2.6. Документальне забезпечення податкового контролю.

2.7. Зустрічні звірки, порядок їх здійснення.

2.1. 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 відіграла державна податкова служба.

Узагальнюючи власну практику контрольної-економічної роботи та зарубіжний досвід, фіскальна 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.

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.

2.2. Права та обов'язки платників стосовно податкового контролю

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:

- 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.

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 перевірки;

- 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.

2.3. Інформаційно-аналітичне забезпечення податкового контролю

У вітчизняному законодавстві інформаційно-аналітичне забезпечення трактується, як один із способів податкового контролю. Інформаційному забезпеченні податкового контролю присвячена глава 7 Податкового кодексу. Як зазначено в ст. 71 даного документа, інформаційно-аналітичне забезпечення діяльності контролюючих органів – комплекс заходів щодо збору, опрацювання та використання інформації, необхідної для виконання покладених на контролюючі органи функцій.

Відповідно до ст. 1 Закону України «Про інформацію» від 02.10.1992 р. № 2657-ХІІ (в редакції від 02.03.2014 р.)⁷, інформація – це будь-які відомості та/або дані, які можуть бути збережені на матеріальних носіях або відображені в електронному вигляді.

Стаття 10 зазначеного Закону диференціює категорію інформації за критерієм змісту на невичерпну кількість видів, до яких належить власне і податкова інформація, що є основою інформаційної діяльності контролюючих органів. При цьому, пунктом 14.1.171 ст. 14.1 Податкового кодексу України передбачено, що з приводу правовідносин, які підлягають регулюванню зазначеним Кодексом, поняття «податкова інформація» вживається саме у значенні, визначеному Законом України «Про інформацію».

Податкова інформація – сукупність відомостей і даних, що створені або отримані суб'єктами інформаційних відносин у процесі поточної діяльності і необхідні для реалізації покладених на контролюючі органи завдань і функцій у порядку, встановленому Податковим кодексом України (ст. 16 Закону України «Про інформацію»).

В Україні інформаційні відносини базуються на таких принципах:

- гарантованість права на інформацію;
- відкритість, доступність інформації та свобода її обміну;
- об'єктивність, вірогідність інформації;
- повнота і точність інформації;
- законність одержання, використання, поширення та зберігання інформації.

Податкова інформація відноситься до інформації із спеціальним режимом доступу.

За режимом доступу податкова інформація розподіляється на відкриту інформацію та інформацію з обмеженим доступом.

Відкрита податкова інформація – це уся агрегована або знеособлена інформація, крім тієї, що використовується для цілей внутрішнього контролю та відбору платників податків для аудиту.

Агрегована інформація – це знеособлена інформація, узагальнена за певною ознакою.

Знеособлена інформація – це персоніфікована інформація, перетворена таким чином, що не дає змоги ідентифікувати особу.

Персоніфікована інформація – це інформація про конкретну особу з її ідентифікацією.

Податковою інформацією з обмеженим доступом вважається конфіденційна або таємна інформація.

Податкова інформація з обмеженим доступом – це уся персоніфікована інформація, а також та, що є винятком у визначенні відкритої податкової інформації. Вона є конфіденційною, крім випадків, коли вона є таємною згідно із Законом України «Про державну таємницю». Обіг такої інформації може відбуватися між суб'єктами владних повноважень у рамках їх прав, визначених Податковим кодексом та іншими законами України.

З метою податкового контролю органи фіскальної служби отримують інформацію із зовнішніх та внутрішніх джерел.

До зовнішніх інформаційних джерел відносять:

1. Від платників податків та податкових агентів, зокрема інформація:

– що міститься в податкових деклараціях, розрахунках, звітах про використання доходів (прибутків) неприбуткової організації, інших звітних документах;

– що міститься у наданих великими платниками податків в електронній формі копіях документів з обліку доходів, витрат та інших показників, пов'язаних із визначенням об'єктів оподаткування (податкових зобов'язань), первинних документах, які ведуться в електронній формі, реєстрах бухгалтерського обліку, фінансовій звітності, інших документах, пов'язаних з обчисленням та сплатою податків і зборів;

– про фінансово - господарські операції платників податків;

– про застосування реєстраторів розрахункових операцій;

2. Від органів виконавчої влади, органів місцевого самоврядування та Національного банку України, зокрема інформація:

– про об'єкти оподаткування, що надаються та/або реєструються такими органами. Зазначена інформація повинна містити, зокрема, вид, характеристики, індивідуальні ознаки об'єкта оподаткування (в разі наявності), за якими його можна ідентифікувати;

– про результати здійснення державного контролю за господарською діяльністю платника податків;

– що міститься у звітних документах (крім персоніфікованої статистичної інформації), які подаються платником податків органам виконавчої влади та/або органам місцевого самоврядування;

– про встановлені органами місцевого самоврядування ставки місцевих податків, зборів та надані такими органами податкові пільги;

– про дозволи, ліцензії, патенти, свідоцтва на право провадження окремих видів діяльності, яка повинна містити, зокрема:

⁷ Закон України «Про інформацію» від 02.10.1992 р. № 2657-ХІІ [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2657-12>

- найменування платника податків, якому видані такі дозволи, ліцензії, патенти;
 - податковий номер або реєстраційний номер облікової картки фізичної особи;
 - вид дозвільного документа;
 - вид діяльності, на провадження якої видано дозвільний документ;
 - дату видачі дозвільного документа;
 - строк дії дозвільного документа, інформацію про припинення (зупинення) дії дозвільного документа із зазначенням підстав такого припинення (зупинення);
 - сплату належних платежів за видачу дозвільного документа;
 - перелік місць провадження діяльності, на яку видано дозвільний документ;
 - про експортні та імпорتنі операції платників податків;
3. Від банків, інших фінансових установ – інформація про наявність та рух коштів на рахунках платника податків;
4. Від органів влади інших держав, міжнародних організацій або нерезидентів;
5. За результатами податкового контролю;
6. Для інформаційно-аналітичного забезпечення діяльності також використовується інша інформація, оприлюднена як така, що підлягає оприлюдненню відповідно до законодавства та/або добровільно чи за запитом надана контролюючому органу в установленому законом порядку.

2.4. Інформаційні запити

Органи фіскальної служби держави мають право звернутися до платників податків та інших суб'єктів інформаційних відносин із письмовим запитом про подання інформації, вичерпний перелік та підстави надання якої встановлено законом, необхідної для виконання покладених на податкові органи функцій, завдань, та її документального підтвердження.

Такий запит підписується керівником (заступником керівника) фіскального органу і повинен містити перелік інформації, яка запитується, та документів, що її підтверджують, а також підстави для надіслання запиту.

Письмовий запит про подання інформації надсилається платнику податків або іншим суб'єктам інформаційних відносин за наявності хоча б однієї з таких підстав:

1. За результатами аналізу податкової інформації, отриманої в установленому законом порядку, виявлено факти, які свідчать про порушення платником податків податкового, валютного законодавства, законодавства у сфері запобігання та протидії легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом, або фінансуванню тероризму та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи;

2. Для визначення рівня звичайних цін на товари (роботи, послуги) під час проведення перевірок та в інших випадках, передбачених статтею 39 Податкового кодексу;

3. Виявлено недостовірність даних, що містяться у податкових деклараціях, поданих платником податків;

4. Щодо платника податків 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; акцизної накладної покупцю або про порушення порядку заповнення та/або порядку реєстрації акцизної накладної;

5. У разі проведення зустрічної звірки;

6. В інших випадках, визначених Податковим кодексом.

Запит вважається врученим, якщо його надіслано поштою листом з повідомленням про вручення за податковою адресою або надано під розписку платнику податків або іншому суб'єкту інформаційних відносин або його посадовій особі.

Платники податків та інші суб'єкти інформаційних відносин зобов'язані подавати інформацію, визначену у запиті контролюючого органу, та її документальне підтвердження протягом одного місяця з дня, що настає за днем надходження запиту. У разі коли запит складено з порушенням вимог платник податків звільняється від обов'язку надавати відповідь на такий запит.

Інформація на запит контролюючого органу надається Національним банком України, іншими банками безоплатно у порядку і обсягах, встановлених Законом України «Про банки і банківську діяльність».

Порядок отримання інформації контролюючими органами за їх письмовим запитом визначається Кабінетом Міністрів України.

Інформація про наявність та рух коштів на рахунках платника податків надається банками та іншими фінансовими установами контролюючим органам за рішенням суду. Для отримання такої інформації контролюючий орган звертається до суду.

2.5. Державний реєстр фізичних осіб в системі інформаційного забезпечення контрольної діяльності

З метою систематизації податкової інформації про фізичних осіб – платників податків, контролюючи органи у сфері оподаткування України з 1 січня 1996 року ведуть Державний реєстр фізичних осіб – платників податків. Державний реєстр складається з інформаційного фонду, до якого включалися дані про індивідуальні ідентифікаційні номери, що надаються фізичним особам-платникам податків (в подальшому – номери реєстраційних карток платників податків) і зберігаються за ними протягом усього їх життя, загальні відомості про фізичних осіб-платників податків та сплату фізичними особами податків та інших обов'язкових платежів.

Фізична особа – платник податків, яка через свої релігійні переконання відмовляється від прийняття реєстраційного номера облікової картки платника податків, зобов'язана особисто подати відповідному органу державної фіскальної служби повідомлення та документи для забезпечення її обліку за прізвищем, ім'ям, по батькові і серією та номером паспорта, а також пред'явити паспорт. Облік таких фізичних осіб ведеться в окремому реєстрі Державного реєстру за прізвищем, ім'ям, по батькові та серією і номером паспорта без використання реєстраційного номера облікової картки.

До Державного реєстру вноситься інформація про:

1. Громадян України;
2. Іноземців та осіб без громадянства, які постійно проживають в Україні;
3. Іноземців та осіб без громадянства, які не мають постійного місця проживання в Україні, але відповідно до законодавства зобов'язані сплачувати податки в Україні або є засновниками юридичних осіб, створених на території України.

До облікової картки фізичної особи - платника податків та повідомлення (для фізичних осіб, які через свої релігійні переконання відмовляються від прийняття реєстраційного номера облікової картки платника податків) вноситься така інформація:

- прізвище, ім'я та по батькові;
- дата народження;
- місце народження (країна, область, район, населений пункт);
- місце проживання, а для іноземних громадян - також громадянство;
- серія, номер свідоцтва про народження, паспорта (аналогічні дані іншого документа, що посвідчує особу), ким і коли виданий.

До інформаційної бази Державного реєстру включаються такі дані про фізичних осіб:

- джерела отримання доходів;
- об'єкти оподаткування;
- сума нарахованих та/або отриманих доходів;
- сума нарахованих та/або сплачених податків;
- інформація про податкову знижку та податкові пільги платника податків.

До Державного реєстру вносяться відомості про державну реєстрацію, реєстрацію та взяття на облік фізичних осіб - підприємців і осіб, які провадять незалежну професійну діяльність. Такі відомості включають:

- дати, номери записів, свідоцтв та інших документів, а також підстави державної реєстрації, реєстрації та взяття на облік, припинення підприємницької чи незалежної професійної діяльності, інші реєстраційні дані;
- інформацію про державну реєстрацію, реєстрацію та взяття на облік змін у даних про особу, заміну чи продовження дії довідок про взяття на облік;
- місце провадження діяльності, телефони та іншу додаткову інформацію для зв'язку з фізичною особою - підприємцем чи особою, яка здійснює незалежну професійну діяльність;
- види діяльності;
- громадянство та номер, що використовується під час оподаткування в країні громадянства, - для іноземців;
- системи оподаткування із зазначенням періодів її дії.

Фізична особа - платник податків незалежно від віку (як резидент, так і нерезидент), для якої раніше не формувалася облікова картка платника податків та яка не включена до Державного реєстру, зобов'язана особисто або через законного представника чи уповноважену особу подати відповідному контролюючому органу облікову картку фізичної особи - платника податків, яка є водночас заявою для реєстрації в Державному реєстрі, та пред'явити документ, що посвідчує особу.

Фізична особа подає облікову картку фізичної особи - платника податків або повідомлення (для фізичних осіб, які через свої релігійні переконання відмовляються від прийняття реєстраційного номера облікової картки платника податків) до контролюючого органу за своєю податковою адресою, а фізична особа, яка не має постійного місця проживання в Україні, - контролюючого органу за місцем отримання доходів або за місцезнаходженням іншого об'єкта оподаткування.

Для заповнення облікової картки фізичної особи - платника податків використовуються дані документа, що посвідчує особу. Для заповнення повідомлення (для фізичних осіб, які через свої релігійні переконання відмовляються від прийняття реєстраційного номера облікової картки платника податків) використовуються дані паспорта.

Форма облікової картки фізичної особи - платника податків та повідомлення (для фізичних осіб, які через свої релігійні переконання відмовляються від прийняття реєстраційного номера облікової картки платника податків) і порядок їх подання встановлюються центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну податкову і митну політику.

Фізична особа несе відповідальність згідно із законом за достовірність інформації, що подається для реєстрації у Державному реєстрі.

Органи державної реєстрації актів цивільного стану, органи внутрішніх справ, органи, що здійснюють реєстрацію фізичних осіб зобов'язані подавати відповідним контролюючим органам інформацію щодо зміни даних, які включаються до облікової картки фізичної особи - платника податків, щомісяця, але не пізніше 10 числа наступного місяця.

Порядок подання такої інформації та взаємодії суб'єктів інформаційних відносин визначається Кабінетом Міністрів України.

Фізичні особи - платники податків зобов'язані подавати контролюючим органам відомості про зміну даних, які вносяться до облікової картки або повідомлення (для фізичних осіб, які через свої релігійні переконання відмовляються від прийняття реєстраційного номера облікової картки платника податків і мають відмітку у паспорті), протягом місяця з дня виникнення таких змін шляхом подання відповідної заяви за формою та у порядку, визначеними центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну податкову і митну політику.

Про проведення державної реєстрації фізичної особи - платника податків у Державному реєстрі та внесення змін до даних, які містяться у Державному реєстрі, центральний орган виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну податкову і митну політику, інформує територіальний орган:

- за місцем обліку фізичної особи;
- за місцем проживання фізичної особи;
- за місцем отримання доходів чи місцезнаходженням іншого об'єкта оподаткування фізичної особи.

За зверненням платника податків, його законного представника або уповноваженої особи контролюючий орган видає документ, що засвідчує реєстрацію у Державному реєстрі, крім 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.

У такому документі зазначається реєстраційний номер облікової картки платника податків.

Порядок формування реєстраційного номера облікової картки платника податків визначається та затверджується центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну податкову і митну політику.

Форма документа і порядок його видачі встановлюються центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну податкову і митну політику.

Контролюючим органом за місцем проживання фізичної особи - платника податків на прохання такої особи до паспорта можуть бути внесені (сьома, восьма або дев'ята сторінки) дані про реєстраційний номер облікової картки платника податків з Державного реєстру.

У разі виявлення недостовірних даних або помилок у поданій обліковій картці або повідомленні (для фізичних осіб, які через свої релігійні переконання відмовляються від прийняття реєстраційного номера облікової картки платника податків) фізичній особі може бути відмовлено у реєстрації та/або внесенні відмітки до паспорта або продовжено строк реєстрації.

Реєстраційний номер облікової картки платника податків або серія 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) використовуються органами державної влади та органами місцевого самоврядування, юридичними особами незалежно від організаційно-правових форм, включаючи установи Національного банку України, банки та інші фінансові установи, біржі, особами, які провадять незалежну професійну діяльність, фізичними особами - підприємцями, а також фізичними особами в усіх документах, які містять інформацію про об'єкти оподаткування фізичних осіб або про сплату податків, зокрема у разі:

- виплати доходів, з яких утримуються податки згідно із законодавством України. Фізичні особи зобов'язані подавати інформацію про реєстраційний номер облікової картки юридичним та фізичним особам, що виплачують їм доходи;
- укладення цивільно-правових договорів, предметом яких є об'єкти оподаткування та щодо яких виникають обов'язки щодо сплати податків і зборів;
- відкриття рахунків у банках або інших фінансових установах, а також у розрахункових документах під час здійснення фізичними особами безготівкових розрахунків;
- заповнення фізичними особами митних декларацій під час перетину митного кордону України;
- сплати фізичними особами податків і зборів;
- проведення державної реєстрації фізичних осіб - підприємців або видачі таким особам спеціальних дозволів (ліцензій тощо) на провадження деяких видів господарської діяльності, а також реєстрації незалежної професійної діяльності;
- реєстрації майна та інших активів фізичних осіб, що є об'єктом оподаткування, або прав на нього;

- подання контролюючим органам декларацій про доходи, майно та інші активи;
- реєстрації транспортних засобів, що переходять у власність фізичних осіб;
- оформлення фізичним особам пільг, субсидій та інших соціальних виплат з державних цільових фондів;
- в інших випадках, визначених законами України та іншими нормативно-правовими актами.

Документи, пов'язані з проведенням зазначених операцій, які не мають реєстраційного номера облікової картки платника податків або серії та номера 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), вважаються оформленими з порушенням вимог законодавства України.

Контролюючий орган зазначає реєстраційний номер облікової картки платника податків або серію 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) у всіх повідомленнях, що надсилаються йому.

Кожен платник податків зазначає реєстраційний номер своєї облікової картки платника податків або серію 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) в усіх звітних або інших документах, а також в інших випадках, передбачених законодавством України.

Відомості з Державного реєстру:

- використовуються контролюючими органами виключно для здійснення контролю за дотриманням податкового законодавства України;
- є інформацією з обмеженим доступом, крім відомостей про взяття на облік фізичних осіб - підприємців та осіб, які провадять незалежну професійну діяльність.

Органи виконавчої влади та органи місцевого самоврядування, самозайняті особи, податкові агенти подають безоплатно в порядку, встановленому Кабінетом Міністрів України, контролюючим органам за своїм місцезнаходженням інформацію про фізичних осіб, що пов'язана з реєстрацією таких осіб як платників податків, нарахуванням, сплатою податків і контролем за дотриманням податкового законодавства України, із зазначенням реєстраційних номерів облікових карток платника податків або серії та номера паспорта (для фізичних осіб, які мають відмітку у паспорті про право здійснювати будь-які платежі за серією та номером паспорта), зокрема:

- органи виконавчої влади та органи місцевого самоврядування, юридичні особи та фізичні особи - підприємці, податкові агенти - про дату прийняття на роботу або звільнення з роботи фізичних осіб протягом 40 календарних днів, що настають за останнім календарним днем звітного (податкового) кварталу;
- органи внутрішніх справ - про транспортні засоби, щодо яких у фізичних осіб виникає або припиняється право власності, щомісяця, але не пізніше 10 числа наступного місяця;
- органи державної реєстрації морських, річкових та повітряних суден - про судна, щодо яких у фізичних осіб виникає або припиняється право власності, щомісяця, але не пізніше 10 числа наступного місяця;
- органи державної реєстрації актів цивільного стану - про фізичних осіб, які померли (для закриття облікових карток), а також про зміну фізичними особами прізвища, імені, по батькові, дати і місця народження щомісяця, але не пізніше 10 числа наступного місяця;
- органи, що здійснюють реєстрацію приватної нотаріальної, адвокатської, іншої незалежної професійної діяльності та видають свідоцтва про право на провадження такої діяльності, - про видачу або анулювання реєстраційного посвідчення - у п'ятиденний строк від дня провадження відповідної дії;
- органи державної реєстрації прав - про оподатковане нерухоме майно, щодо якого у фізичних осіб виникає або припиняється право власності;
- органи опіки і піклування, виховні, лікувальні заклади, заклади соціального захисту населення та інші заклади, що відповідно до законодавства здійснюють опіку, піклування або управління майном підопічного, зобов'язані повідомляти про встановлення опіки над фізичними особами, визнаними судом недієздатними, опіку, піклування і управління майном малолітніх, інших неповнолітніх фізичних осіб, фізичних осіб, обмежених судом у дієздатності, дієздатних фізичних осіб, над якими встановлене піклування у формі патронажу, піклування або управління майном фізичних осіб, визнаних судом безвісно відсутніми, а також про подальші зміни, пов'язані із зазначеною опікою, піклуванням або управлінням майном, у контролюючі органи за місцем свого перебування не пізніше, як протягом п'яти календарних днів від дня прийняття відповідного рішення;
- органи, що здійснюють реєстрацію фізичних осіб, - про фізичних осіб, які зареєстрували своє місце проживання у відповідному населеному пункті чи місце проживання яких знято з реєстрації в такому населеному пункті, щомісяця, але не пізніше 10 числа наступного місяця, а також про втрачені, викрадені паспорти громадянина України у п'ятиденний строк з дня надходження відповідних заяв фізичних осіб та про паспорти громадянина України померлих громадян щомісяця, але не пізніше 10 числа наступного місяця;
- інші органи виконавчої влади та органи місцевого самоврядування - інформацію про інші об'єкти оподаткування.

Реєстраційний номер облікової картки платника податків складається з десяти цифр. Перші п'ять цифр кодують дату народження власника номера – зазвичай, це п'ятизначне число, яке є кількістю днів від 31 грудня 1899 року до дати народження особи. Однак, якщо однакову дату народження мають більше 5000 чоловіків (або жінок), то в деяких із них перші п'ять цифр будуть іншими. Наприклад, для дати народження 1 січня 1947 року реєстраційний номер може починатися як із цифри «1», так і з цифри «8». Наступні 4 цифри (включаючи передостанню) – означають порядковий номер людини, що народилася в цей день. Передостання цифра позначає стать власника: якщо цифра непарна, стать – чоловіча, парна – жіноча стать. Десята цифра – контрольна.

Алгоритм присвоєння реєстраційного номера передбачає, що в один день народилося не більше 5000 осіб чоловічої статі, та 5000 осіб – жіночої. Якщо в якийсь день народилося осіб більше, ніж передбачено алгоритмом, то особі призначається номер, який не відповідає даті народження або статі такої особи. Є повідомлення, що також можуть призначати код, в якому перша цифра замінюється на «8», тобто технічно, з точки зору алгоритму, така особа народилася у «майбутньому».

Цікавий приклад – номери близнюків:

– дві дівчинки: [XXXXXX 00740] та [XXXXXX 00762];

– хлопчик і дівчинка: [XXXXXX 00653] та [XXXXXX 00402].

Буквою «X» замінено перші п'ять цифр, що означають дату народження, для збереження конфіденційності інформації. Звичайно, що в кожній парі вони однакові.

2.6. Документальне забезпечення податкового контролю

Дотримання вимог податкового законодавства при здійсненні податкового контролю оцінюється шляхом вивчення документів, що опосередковують фінансову та іншу діяльність платника податків. Платники податків зобов'язані вести облік доходів, витрат та інших показників, пов'язаних з визначенням об'єктів оподаткування та податкових зобов'язань, на підставі первинних документів, реєстрів бухгалтерського обліку, фінансової звітності, інших документів, пов'язаних з обчисленням і сплатою податків і зборів, ведення яких передбачено законодавством.

Платники податків зобов'язані забезпечити зберігання документів, пов'язаних з оподаткуванням, не менш як 1095 днів з дня подання податкової звітності, для складення якої використовуються зазначені документи, а у разі її неподання – з граничного терміну подання такої звітності. У разі ліквідації платника такі документи за період діяльності платника податків не менш як 1095 днів, що передували даті ліквідації платника податків, передаються до архіву. Якщо документи, пов'язані з предметом перевірки, проведенням процедури адміністративного оскарження прийнятого за її результатами податкового повідомлення-рішення або судового розгляду, такі документи повинні зберігатися до закінчення перевірки та передбаченого законом строку оскарження прийнятих за її результатами рішень або вирішення справи судом, але не менше 1095 днів.

У разі втрати, пошкодження або дострокового знищення документів, платник зобов'язаний у п'ятиденний строк з дня такої події письмово повідомити про це орган державної фіскальної служби за місцем обліку. Платник зобов'язаний відновити втрачені документи протягом 90 календарних днів з дня, що настає за днем надходження повідомлення до контролюючого органу. У разі неможливості проведення перевірки платника податків, терміни проведення таких перевірок переносяться до дати відновлення та надання документів до перевірки.

У разі якщо до закінчення перевірки платник податків не надає посадовим особам контролюючого органу, які проводять перевірку, документи, що підтверджують показники податкової звітності, вважається, що такі документи були відсутні у такого платника податків на час складення такої звітності. Якщо платник податків після закінчення перевірки та до прийняття рішення контролюючим органом за результатами такої перевірки надає документи, що підтверджують показники, відображені таким платником податків у податковій звітності, не надані під час перевірки), такі документи повинні бути враховані контролюючим органом під час розгляду ним питання про прийняття рішення.

Якщо посадова особа контролюючого органу, яка здійснює перевірку, відмовляється з будь-яких причин від врахування документів, наданих платником податків під час проведення перевірки, платник податків має право до закінчення перевірки надіслати листом з повідомленням про вручення та з описом вкладеного або надати безпосередньо до контролюючого органу, який призначив проведення перевірки, копії таких документів (засвідченою печаткою платника податків (за наявності печатки) та підписом платника податків - фізичної особи або посадової особи платника податків - юридичної особи). Протягом трьох робочих днів з дня отримання акта перевірки платник податків має право надати до контролюючого органу, що призначив перевірку, документи, визначені в акті перевірки як відсутні.

У разі якщо під час проведення перевірки платник податків надає документи менше ніж за три дні до дня її завершення або коли надіслані документи надійшли до контролюючого органу менше ніж за три дні до дня завершення перевірки, проведення перевірки продовжується.

Якщо надіслані документи надійшли до контролюючого органу після завершення перевірки, контролюючий орган має право не приймати рішення за результатами проведеної перевірки та призначити позапланову документальну перевірку такого платника податків.

2.7. Зустрічні звірки, порядок їх здійснення

Одним із найбільш ефективних методів контрольної роботи були зустрічні перевірки. Проведення таких перевірок активно використовувалось органами державної контрольно-ревізійної та податкової служб для встановлення достовірності бухгалтерських та інших документів при проведенні ревізій та перевірок. Особливо часто вдавалися до проведення зустрічних перевірок органи державної податкової служби при здійсненні контролю достовірності задекларованих до відшкодування сум податку на додану вартість.

Із впровадженням в Україні законодавства про дерегулювання підприємницької діяльності та впорядкування контрольної діяльності на проведення зустрічних перевірок фактично було накладено табу. Контрольно-ревізійній службі вдалося відстояти право на проведення таких перевірок, помінявши назву «зустрічна перевірка» на «зустрічну звірку». Аналогічний термін з'явився і у Податковому кодексі України. Згідно з нормами цього кодексу, з метою отримання податкової інформації контролюючі органи мають право проводити зустрічні звірки даних суб'єктів господарювання щодо платника податків та даних щодо неприбуткових організацій.

Зустрічною звіркою вважається співставлення даних первинних бухгалтерських та інших документів суб'єкта господарювання, що здійснюється контролюючими органами з метою документального підтвердження господарських відносин з платником податків та зборів, а також підтвердження відносин, виду, обсягу і якості операцій та розрахунків, що здійснювалися між ними, для з'ясування їх реальності та повноти відображення в обліку платника податків, у тому числі між платником податку та неприбутковими організаціями.

Зустрічні звірки не є перевітками і проводяться в порядку, визначеному Кабінетом Міністрів України. Порядок та методика проведення зустрічних звірок визначені Постановою КМУ від 27 грудня 2010 року № 1232 та наказом Державної фіскальної служби України від 17.07.2015 № 511 «Про затвердження Методичних рекомендацій щодо організації та проведення органами державної фіскальної служби зустрічних звірок, обміну податковою інформацією при здійсненні податкового контролю»

У відповідності до цих документів, зустрічні звірки проводяться у випадку, коли при проведенні планових чи позапланових перевірок платників податків виникають достатні підстави сумніватися у достовірності певних документів чи здійснених господарських або фінансових операцій даного платника податків із його контрагентами. Процедура проведення зустрічних звірок залежить від того, де такий контрагент перебуває на податковому обліку. Якщо він знаходиться на обліку у контролюючому органі, що здійснює перевірку платника податків, цей же контролюючий орган і буде проводити звірку. Якщо контрагент знаходиться на обліку в іншому контролюючому органі, звірка проводитиметься іншим контролюючим органом за зверненням контролюючого органу – ініціатора зустрічної звірки.

Технологічно звірка проводиться шляхом надсилання контрагенту чи контролюючому органу за місцем знаходження контрагента відповідного письмового запиту. У запиті зазначаються відомості про операцію (операції), які підлягають звірці та наводиться повний перелік питань, дати відповідь на які необхідно при проведенні зустрічної звірки для з'ясування реальності здійснених операцій та повноти їх відображення в обліку платника податків.

Матеріали податкових звірок враховуються при оцінці дотримання платником, стосовно якого проводиться податкова перевірка, вимог податкового законодавства. Якщо інформація стосовно зустрічної звірки надійшла до контролюючого органу після завершення перевірки і підтверджує достовірність запитуваних даних, вона долучається до матеріалів перевірки. Якщо ж достовірність відповідних операцій (показників) не підтверджується, контролюючий орган, що завершив податкову перевірку платника, ініціює позапланову перевірку.

Згідно з даною методикою, відбір платників для проведення зустрічних звірок здійснюється за ризикоорієнтованими підходами, тобто зустрічні звірки проводяться стосовно тих платників, вірогідність порушення чинного законодавства у яких є досить високою. Висновок про проведення зустрічної звірки робиться на підставі співставлення показників податкових декларацій, за матеріалами автоматизованих інформаційних систем контролюючих органів, повідомленнями служб податкової міліції, відомостями з інших джерел, які можуть свідчити про можливі порушення.

РОЗДІЛ 3 ОРГАНІЗАЦІЯ ПОДАТКОВОГО КОНТРОЛЮ В УКРАЇНІ

- 3.1. Контролюючі органи у сфері оподаткування.
- 3.2. Функції контролюючих органів.
- 3.3. Права контролюючих органів.
- 3.4. Обов'язки і відповідальність посадових осіб контролюючих органів.
- 3.5. Функціональний та спеціалізований податковий контроль у системі ДФС України.
- 3.6. Організація спеціалізованого податкового контролю.

3.1. Контролюючі органи у сфері оподаткування

З часу створення податкової служби України на неї покладалися функції контролю за дотриманням податкового законодавства. Крім того, окремі контрольні повноваження в частині здійснення податкового контролю здійснювали інші державні органи: контрольно-ревізійна служба (нині державна фінансова інспекція), фінансові органи місцевих державних адміністрацій, органи управління державними позабюджетними фондами, правоохоронні органи системи МВС, СБУ та прокуратури.

Політика дерегулювання підприємницької діяльності, яка проводилась у державі, потребувала упорядкування системи органів господарського, фінансового контролю, більш тісної координації їх дій. В грудні 2000 року Верховна Рада України приймає Закон №2181 «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами», де вперше визначено виключний перелік контролюючих органів у сфері оподаткування та визначено сфери їх контрольного впливу. До таких органів віднесено Державну податкову службу (контроль податкових платежів), Державну митну службу (контроль мита, ПДВ та акцизного збору у сфері зовнішньоекономічної діяльності), Пенсійний фонд та фонди державного соціального страхування (внески до Пенсійного фонду, фондів соціального страхування від тимчасової втрати працездатності, безробіття та нещасних випадків на виробництві).

Відповідно до норм вищезгаданого закону, інші державні органи фінансового контролю, а також правоохоронні органи були позбавлені права проведення перевірок у сфері оподаткування.

Подальше закріплення така позиція на обмеження кола контролюючих органів отримала у початковій редакції Податкового кодексу України, який відніс до контролюючих органів Державну податкову службу, Державну митну службу та Пенсійний фонд (рис. 3.1).

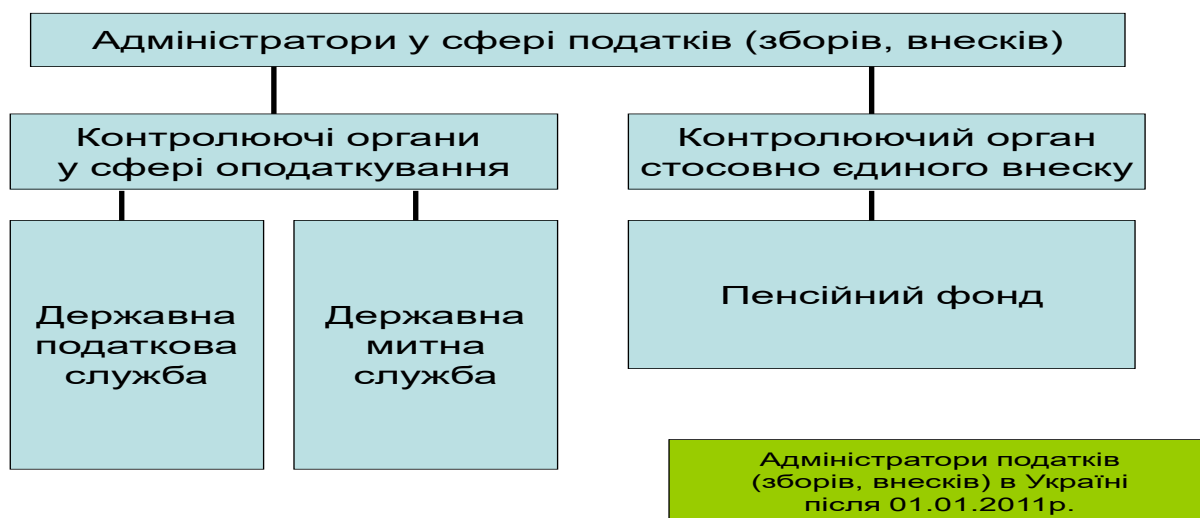


Рис. 3.1. Адміністратори у сфері податків після прийняття Податкового кодексу України та до моменту створення Міністерства доходів і зборів України.

Указом Президента України від 24.12.2012 № 726/2012 «Про деякі заходи з оптимізації системи центральних органів виконавчої влади» реорганізовано Державну податкову службу України та Державну митну службу в Міністерство доходів і зборів України. Одночасно на Міністерство доходів і зборів покладено функції контролю за єдиним соціальним внеском.

В доопрацьованому варіанті Податкового кодексу України до контролюючих органів віднесено органи доходів і зборів – 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 та його територіальні органи. Таким органом стало Міністерство доходів і зборів.

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

Проте вже 1 березня 2014 року Кабінет Міністрів України приймає постанову №67, якою визнає недоцільність консолідації адміністраторів податкових і митних платежів в єдиній службі. Незадовго таке рішення було переглянуто – 21 травня Постановою КМУ від 21 травня 2014 року створено Державну фіскальну службу.

3.2. Функції контролюючих органів

Податковим кодексом України та Положенням про Державну фіскальну службу, затвердженим Постановою КМУ України від 21.05.2014 №236 «Про Державну фіскальну службу України» передбачені такі функції:

Контролюючі органи	ДФС
здійснюють адміністрування податків, зборів, платежів;	здійснює адміністрування податків і зборів, митних та інших платежів, єдиного внеску в порядку, встановленому законом, забезпечує контроль за своєчасністю, достовірністю, повнотою їх нарахування та сплати до бюджету і відповідних позабюджетних фондів;
контролюють своєчасність подання платниками податків та платниками єдиного внеску передбаченої законом звітності (декларацій, розрахунків та інших документів, пов'язаних з обчисленням і сплатою податків, зборів, платежів), своєчасність, достовірність, повноту нарахування та сплати податків, зборів, платежів;	контролює своєчасність подання платниками податків та єдиного внеску передбаченої законом звітності, своєчасність, достовірність, повноту нарахування та сплати податків і зборів, єдиного внеску, митних та інших платежів; здійснює контроль за дотриманням податкового і митного законодавства, законодавства щодо трансфертного ціноутворення, законодавства щодо адміністрування єдиного внеску та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого законом покладено на ДФС;
надають адміністративні послуги платникам податків, зборів, платежів;	
здійснюють контроль за встановленими законом строками проведення розрахунків в іноземній валюті, за додержанням порядку приймання готівки для подальшого переказу (крім приймання готівки банками), за дотриманням суб'єктами господарювання установлених законодавством обов'язкових вимог щодо забезпечення можливості розрахунків за товари (послуги) з використанням електронних платіжних засобів, порядку проведення готівкових розрахунків за товари (послуги), проведення розрахункових операцій, а також за наявністю ліцензій на провадження видів господарської діяльності, що підлягають ліцензуванню відповідно до закону, наявністю торгових патентів;	організовує проведення перевірок щодо дотримання встановлених законом строків здійснення розрахунків в іноземній валюті, готівкових розрахунків та наявності ліцензій;
здійснюють контроль за додержанням виконавчими органами сільських і селищних рад порядку прийняття та обліку податків і зборів від платників податків, своєчасністю і повнотою перерахування зазначених сум до бюджету;	здійснює контроль за дотриманням виконавчими комітетами сільських і селищних рад порядку прийняття та обліку податків і зборів від платників податків, своєчасністю і повнотою перерахування зазначених сум до бюджету;
здійснюють контроль за правомірністю бюджетного відшкодування податку на додану вартість;	здійснює контроль за правомірністю бюджетного відшкодування податку на додану вартість;
реєструють та ведуть облік платників податків, осіб, які здійснюють операції з товарами, що перебувають під митним контролем, об'єктів оподаткування та об'єктів, пов'язаних з оподаткуванням, проводять диференціацію платників податків;	здійснює диференціацію платників податків;
забезпечують достовірність та повноту обліку	здійснює облік платників податків та єдиного внеску,

платників податків та платників єдиного внеску, суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності, об'єктів оподаткування та об'єктів, пов'язаних з оподаткуванням;	осіб, які здійснюють операції з товарами, що перебувають під митним контролем, 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, ведення яких покладено законодавством на контролюючі органи;	здійснює в межах повноважень, передбачених законом, формування та ведення реєстрів, банків та баз даних, а також забезпечує ведення реєстру страхувальників єдиного внеску;
забезпечують ведення обліку податків, зборів, платежів;	забезпечує ведення обліку податків і зборів, платежів;
забезпечують перегляд рішень контролюючих органів нижчого рівня у встановленому законодавством порядку;	
вирішують відповідно до Митного кодексу України питання щодо реалізації компромісу;	
здійснюють ліцензування діяльності суб'єктів господарювання з виробництва спирту, алкогольних напоїв і тютюнових виробів, оптової торгівлі спиртом, оптової та роздрібною торгівлі алкогольними напоями і тютюновими виробами та контроль за таким виробництвом;	
здійснюють контроль у сфері виробництва, обігу та реалізації підакцизних товарів, контроль за їх цільовим використанням, забезпечують міжгалузеву координацію у цій сфері;	
забезпечують контроль за прийняттям декларацій про максимальні роздрібні ціни на підакцизні товари (продукцію), встановлені виробником або імпортером, та узагальненням відомостей, зазначених у таких деклараціях, для організації роботи та контролю за повнотою обчислення і сплати акцизного податку;	
здійснюють заходи щодо запобігання та виявлення порушень законодавства у сфері виробництва та обігу спирту, алкогольних напоїв і тютюнових виробів;	проводить роботу, пов'язану з боротьбою з незаконним виробництвом, переміщенням, обігом спирту, алкогольних напоїв та тютюнових виробів;
проводять роботу щодо боротьби з незаконним виробництвом, переміщенням, обігом спирту, алкогольних напоїв і тютюнових виробів;	здійснює контроль за виробництвом та обігом спирту, алкогольних напоїв і тютюнових виробів та забезпечує міжгалузеву координацію у цій сфері;
організують роботу, пов'язану із замовленням марок акцизного податку, їх зберіганням, продажем, відбором зразків, з метою проведення експертизи щодо їх автентичності та здійснюють контроль за наявністю таких марок на пляшках (упаковках) з алкогольними напоями і пачках (упаковках) тютюнових виробів під час їх транспортування, зберігання і реалізації;	організує роботу, пов'язану із замовленням марок акцизного податку, їх зберіганням, продажем, відбором зразків з метою проведення експертизи щодо їх автентичності та здійснення контролю за наявністю таких марок на пляшках (упаковках) з алкогольними напоями і пачках (упаковках) тютюнових виробів під час їх транспортування, зберігання і реалізації;
забезпечують контроль за дотриманням суб'єктами господарювання, які провадять роздрібну торгівлю тютюновими виробами, вимог законодавства щодо максимальних роздрібних цін на тютюнові вироби, встановлених виробниками або імпортерами таких виробів;	здійснює контроль за прийняттям декларацій про максимальні роздрібні ціни на підакцизні товари (продукцію), встановлені виробником або імпортером, та узагальненням відомостей, зазначених у таких деклараціях, для організації роботи та контролю за повнотою обчислення і сплати акцизного податку; здійснює контроль за дотриманням суб'єктами господарювання, які провадять роздрібну торгівлю тютюновими виробами, вимог законодавства щодо максимальних роздрібних цін на тютюнові вироби, встановлених виробниками або імпортерами таких виробів;
забезпечують контроль за дотриманням суб'єктами господарювання, які провадять оптову або роздрібну торгівлю алкогольними напоями, вимог законодавства щодо мінімальних оптово-відпускних або роздрібних цін на такі напої;	здійснює контроль за дотриманням суб'єктами господарювання, які провадять оптову або роздрібну торгівлю алкогольними напоями, вимог законодавства щодо мінімальних оптово-відпускних або роздрібних цін на такі напої;

організують роботу з виявлення, обліку, зберігання, оцінки та розпорядження безхазяйним майном та іншим майном, що переходить у власність держави, а також з обліку, попередньої оцінки, зберігання майна, вилученого та конфіскованого за порушення митного і податкового законодавства;	організує роботу з виявлення, обліку, зберігання, оцінки, розпорядження безхазяйним майном, а також іншим майном, що переходить у власність держави, та з обліку, попередньої оцінки, зберігання майна, вилученого, конфіскованого за порушення митного та податкового законодавства;
здійснюють відстрочення, розстрочення та реструктуризацію грошових зобов'язань та/або податкового боргу, недоїмки із сплати єдиного внеску, а також списання безнадійного податкового боргу;	проводить роботу з відстрочення, розстрочення та реструктуризації грошових зобов'язань та/або податкового боргу, погоджує з Мінфіном рішення про розстрочення або відстрочення грошових зобов'язань платників податків чи податкового боргу на строк, що виходить за межі одного бюджетного періоду, здійснює в межах повноважень, передбачених законом, списання безнадійного податкового боргу;
розробляють та затверджують порядки, інструкції, положення, форми розрахунків, звітів, декларацій, інших документів з питань, що належать до компетенції контролюючих органів;	розробляє форми податкових декларацій (розрахунків), звітності та інших документів;
прогнозують, аналізують надходження податків, зборів, платежів, визначених Податковим та Митним кодексами України, Законом України «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування», джерела податкових надходжень, вивчають вплив макроекономічних показників, законодавства, угод про вступ до міжнародних організацій, інших міжнародних договорів України на надходження податків, зборів, платежів, розробляють пропозиції щодо збільшення їх обсягу та зменшення втрат бюджету;	готує пропозиції щодо прогнозу доходів бюджетів і надходжень єдиного внеску з урахуванням прогнозу макроекономічних показників і тенденцій розвитку світової економіки; подає Мінфіну на основі макроекономічних показників та тенденцій розвитку світової економіки пропозиції щодо визначення прогнозних (індикативних) показників доходів державного бюджету для складення проекту закону про Державний бюджет України на відповідний рік; проводить аналіз надходження податків і зборів, інших платежів, визначених Податковим та Митним кодексами України, Законом України «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування», вивчає вплив макроекономічних показників і змін законодавства на надходження податків, інших платежів, розробляє пропозиції щодо збільшення їх обсягу та зменшення втрат бюджету;
забезпечують розвиток, впровадження та технічне супроводження інформаційно-телекомунікаційних систем і технологій, автоматизацію процедур, зокрема, контроль за повнотою та правильністю виконання митних формальностей, організують впровадження електронних сервісів для суб'єктів господарювання;	
надають консультації відповідно до Податкового кодексу, законодавства з питань сплати єдиного внеску та інформаційно-довідкові послуги з питань оподаткування й іншого законодавства, контроль за додержанням якого покладено на контролюючі органи;	надає консультації відповідно до Податкового та Митного кодексів України, а також законодавства з питань сплати єдиного внеску; проводить періодичне узагальнення податкових консультацій, за погодженням з Мінфіном затверджує узагальнюючі податкові консультації;
забезпечують інформування громадськості про реалізацію державної податкової і митної політики;	
розробляють пропозиції до проектів міжнародних договорів України з питань оподаткування та забезпечують виконання укладених міжнародних договорів;	
узагальнюють практику застосування законодавства з питань оподаткування, законодавства з питань сплати єдиного внеску, розробляють проекти нормативно-правових актів;	узагальнює практику застосування законодавства з питань, що належать до компетенції ДФС, розробляє пропозиції щодо вдосконалення законодавчих актів, актів Президента України та Кабінету Міністрів України, нормативно-правових актів міністерств та в установленому порядку подає їх Міністру фінансів;

	розробляє проекти законів України, актів Президента України, Кабінету Міністрів України, наказів Мінфіну з питань, що належать до сфери діяльності ДФС;
організують взаємодію та обмін інформацією з державними органами інших держав згідно із законодавством, міжнародними договорами України, здійснюють міжнародне співробітництво у податковій і митній сферах;	взаємодіє та здійснює обмін інформацією з органами державної влади, державними органами іноземних держав, міжнародними договорами України; здійснює міжнародне співробітництво, забезпечує виконання зобов'язань, узятих за міжнародними договорами України, з питань, що належать до її компетенції, у тому числі шляхом надання взаємної адміністративної допомоги у запобіганні, виявленні та розслідуванні порушень законодавства з питань державної митної справи, на підставі міжнародних угод;
подають центральному органу виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну податкову і митну політику, та центральному органу виконавчої влади, що реалізує державну політику у сфері казначейського обслуговування бюджетних коштів, звіти та інформацію про надходження податків, зборів, платежів, контроль за справлянням яких покладено на контролюючі органи;	
забезпечують визначення в установлених Податковим кодексом, іншими законами України випадках сум податкових та грошових зобов'язань платників податків, застосування і своєчасне стягнення сум передбачених законом штрафних (фінансових) санкцій (штрафів) за порушення податкового, валютного та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи;	
вживають заходів до виявлення, аналізу та перевірки фінансових операцій, які можуть бути пов'язані з легалізацією (відмиванням) доходів, одержаних злочинним шляхом, або фінансуванням тероризму, щодо відповідності законодавству;	
забезпечують іншим державним органам у встановлених законом випадках доступ до інформації з баз даних центрального органу виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну податкову і митну політику;	
здійснюють контроль та забезпечують надання допомоги у стягненні податкового боргу в міжнародних правовідносинах за запитами компетентних органів іноземних держав;	здійснює погашення податкового боргу платників податків, а також стягнення своєчасно ненарахованих та/або несплачених сум єдиного внеску з платників єдиного внеску; здійснює застосування адміністративного арешту (арешту) майна платників податків та/або зупинення видаткових операцій на їх рахунках у банках, фінансових санкцій до платників єдиного внеску; ініціює застосування до платників податків та платників єдиного внеску судових процедур банкрутства; здійснює в межах повноважень, передбачених законом, погашення заборгованості з інших платежів, що віднесені до компетенції ДФС;
забезпечують стягнення сум простроченої заборгованості суб'єктів господарювання перед державою (Автономною Республікою Крим чи територіальною громадою міста) за кредитами (позиками), залученими державою (Автономною Республікою Крим чи територіальною громадою міста) або під державні (місцеві) гарантії, а також за	проводить роботу із стягнення заборгованості із суб'єктів господарювання за кредитами та позиками, залученими державою або під державні гарантії;

кредитами із бюджету в порядку, визначеному Податковим кодексом та іншими законами України;	
здійснюють відомчий контроль та внутрішній аудит за додержанням вимог законодавства і виконанням службових обов'язків у контролюючих органах, на підприємствах, в установах, організаціях, що належать до сфери їх управління;	
організують інформаційно-аналітичне забезпечення та автоматизацію процесів адміністрування;	
забезпечують виконання функцій та повноважень, покладених на підрозділи податкової міліції;	отримує і реєструє заяви, повідомлення та іншу інформацію про кримінальні та інші правопорушення у сфері оподаткування та бюджетній сфері, приймає щодо них передбачені законом рішення; виявляє кримінальні та інші правопорушення у сфері оподаткування, митній та бюджетній сферах, а також встановлює місцезнаходження платників податків, опитує їх засновників, посадових осіб; проводить відповідно до закону оперативно-розшукову діяльність, досудове розслідування, а також вживає заходів до відшкодування завданих державі збитків; здійснює розшук осіб, які переховуються від слідства та суду за кримінальні правопорушення у сфері оподаткування, митній та бюджетній сферах; вживає заходів для виявлення, аналізу та перевірки фінансових операцій, які можуть бути пов'язані з легалізацією (відмиванням) доходів, одержаних злочинним шляхом, або фінансуванням тероризму; вживає заходів контролю за ціноутворенням під час операцій між пов'язаними особами та зовнішньоекономічних операцій з резидентами країн із низьким рівнем оподаткування; виявляє причини та умови, що призвели до вчинення кримінальних та інших правопорушень у сфері оподаткування, митній та бюджетній сферах, вживає заходів до їх усунення; отримує від органів, що здійснюють державний фінансовий контроль, матеріали ревізій та іншу інформацію в разі виявлення фактів порушення законодавства; забезпечує у ДФС та її територіальних органах безпеку діяльності, а також державних службовців та працівників від протиправних посягань, пов'язаних з виконанням ними службових обов'язків;
погоджують рішення Національної комісії з цінних паперів та фондового ринку щодо встановлення ознак фіктивності емітента цінних паперів, а також щодо встановлення порядку визначення емітента цінних паперів таким, що відповідає ознакам фіктивності;	
розглядають та погоджують фінансові плани державних підприємств, акціонерних, холдингових компаній та інших суб'єктів господарювання з часткою державної власності, їх дочірніх підприємств та здійснюють моніторинг виконання ними показників розрахунків з бюджетом та державними цільовими фондами, затверджених узгодженими фінансовими планами;	
надають послуги електронного цифрового підпису;	бере в установленому порядку участь у наданні послуг електронного цифрового підпису;
звертаються до суду у випадках, передбачених законодавством;	звертається до суду у випадках, передбачених законом;
здійснюють інші функції, визначені законами	здійснює інші повноваження, визначені законом;

України.	<p>вирішує відповідно до Митного кодексу України питання щодо реалізації компромісу;</p> <p>здійснює ведення митної статистики та Української класифікації товарів зовнішньоекономічної діяльності (УКТЗЕД);</p> <p>здійснює контроль за:</p> <ul style="list-style-type: none"> - дотриманням суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності і громадянами установленого законодавством порядку переміщення товарів, транспортних засобів через митний кордон України; - застосуванням відповідно до закону заходів тарифного та нетарифного регулювання під час переміщення товарів через митний кордон України і після завершення операцій митного контролю та митного оформлення; - правильністю визначення митної вартості товарів відповідно до закону, а також за правильністю визначення країни походження та класифікації згідно з Українською класифікацією товарів зовнішньоекономічної діяльності (УКТЗЕД) товарів, що переміщуються через митний кордон України; <p>забезпечує застосування митних режимів, здійснення митного контролю та митного оформлення товарів, поміщених у відповідні митні режими;</p> <p>живає заходів до захисту прав інтелектуальної власності у процесі зовнішньоекономічної діяльності, недопущення переміщення через митний кордон України контрафактних товарів;</p> <p>здійснює контроль за дотриманням суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності законодавства з питань державного контролю за міжнародними передачами товарів військового призначення та подвійного використання в межах повноважень, передбачених законом;</p> <p>проводить верифікацію (встановлення достовірності) сертифікатів про походження товарів з України та здійснює у випадках, установлених міжнародними договорами, видачу сертифікатів про походження;</p> <p>здійснює ліцензування митної брокерської діяльності, діяльності суб'єктів господарювання з виробництва спирту, алкогольних напоїв і тютюнових виробів, з оптової торгівлі спиртом, оптової та роздрібною торгівлі алкогольними напоями і тютюновими виробами;</p> <p>надає повноваження на провадження діяльності з надання митним органам фінансових гарантій забезпечення сплати митних платежів;</p> <p>здійснює у випадках, передбачених законом, провадження у справах про порушення митних правил та у справах про адміністративні правопорушення;</p> <p>здійснює кінологічне забезпечення діяльності ДФС;</p> <p>провадить дослідження і експертну діяльність у податковій та митній сферах;</p> <p>здійснює разом з митними органами іноземних держав заходи щодо вдосконалення процедури пропуску через державний кордон України товарів і транспортних засобів, їх митного контролю та митного оформлення;</p> <p>впроваджує спрощені митні процедури відповідно до законодавства та сприяє створенню відповідних умов для полегшення торгівлі, сприяє транзиту,</p>
----------	--

	<p>збільшенню товарообігу та пасажиропотоку через митний кордон України; проводить аналіз та здійснює управління ризиками з метою визначення форм і обсягів митного та податкового контролю; здійснює контроль за доставкою товарів, які перебувають під митним контролем, до митних органів призначення; застосовує та контролює процедури використання гарантій забезпечення сплати митних платежів, взаємодіє з гарантами; здійснює стягнення коштів у разі невиконання забезпечених фінансовою гарантією зобов'язань із сплати митних платежів; забезпечує розвиток, здійснює впровадження і технічне супроводження інформаційних, телекомунікаційних та інформаційно-телекомунікаційних систем і технологій, автоматизацію процедур, зокрема контроль за повнотою та правильністю виконання митних формальностей, організовує впровадження електронних сервісів для суб'єктів господарювання; надає дозволи на відкриття та експлуатацію митних складів, складів тимчасового зберігання, магазинів безмитної торгівлі, вантажних митних комплексів, вільних митних зон комерційного або сервісного типу, видачу сертифікатів уповноваженого економічного оператора; запобігає та протидіє контрабанді та порушенням митних правил на митній території України; виявляє причини та умови, що сприяли вчиненню контрабанди та інших правопорушень у сфері державної митної справи, вживає заходів до їх усунення; збирає, аналізує, узагальнює інформацію про порушення законодавства у сфері митної справи, за результатами прогнозує тенденції розвитку негативних процесів; проводить облік, зберігання, оцінку вилученого, прийнятого на зберігання, розміщеного у митний режим відмови на користь держави майна, а також майна, виявленого в зоні митного контролю, власник якого невідомий, та розпорядження ним; здійснює допуск перевізників-резидентів до перевезень на умовах Митної конвенції про міжнародне перевезення вантажів із застосуванням книжки МДП (Конвенції МДП) 1975 року; здійснює допущення дорожніх транспортних засобів та контейнерів до перевезення товарів під митними печатками і пломбами;</p>
	<p>здійснює заходи щодо запобігання та виявлення порушень законодавства у сфері виробництва та обігу спирту, алкогольних напоїв і тютюнових виробів, затверджує норми втрат та виходу спирту, виноматеріалів, алкогольних напоїв, тютюнових виробів, порядок їх розроблення і застосування; здійснює контроль за дотриманням правил переміщення валютних цінностей через митний кордон України; забезпечує здійснення санітарно-епідеміологічного, ветеринарно-санітарного, фітосанітарного, екологічного контролю щодо товарів, що</p>

	<p>переміщуються через митний кордон України, а також контролю за переміщенням культурних цінностей у формі попереднього документального контролю в пунктах пропуску через державний кордон України; здійснює державний експортний контроль під час проведення митного контролю та митного оформлення товарів;</p> <p>вживає заходів до спорудження, облаштування, утримання і проведення ремонту пунктів пропуску для автомобільного сполучення через державний кордон України;</p>
	<p>складає звітність щодо стану розрахунків платників податків із бюджетом та сплати єдиного внеску, а також інших показників роботи за напрямками діяльності ДФС;</p> <p>застосовує санкції за несвоєчасність подання звітності, встановленої законодавством, контроль за дотриманням якого покладено на ДФС;</p> <p>організовує ведення обліку технічних засобів фіксування проведення готівкових розрахунків;</p> <p>здійснює розгляд звернень громадян та юридичних осіб з питань, пов'язаних з діяльністю ДФС;</p> <p>формує інформаційну політику ДФС та її територіальних органів;</p> <p>оприлюднює на єдиному веб-порталі та в офіційному друкованому виданні ДФС акти та інші офіційні документи з питань, що належать до її компетенції;</p> <p>виступає засновником засобів масової інформації з питань, що належать до компетенції ДФС;</p> <p>здійснює контроль та забезпечує надання допомоги у стягненні податкового боргу та недоїмки з єдиного внеску в міжнародних правовідносинах за запитами компетентних органів іноземних держав;</p> <p>здійснює прогнозування та планування видатків на матеріально-технічне забезпечення і розвиток діяльності ДФС;</p> <p>здійснює внутрішній контроль та внутрішній аудит за дотриманням вимог законодавства і виконанням службових, посадових обов'язків у ДФС, її територіальних органах, на підприємствах, в установах та організаціях, що належать до сфери її управління;</p> <p>організовує науково-технічну, інвестиційну, інформаційну, видавничу діяльність, є засновником навчальних закладів та науково-дослідних установ;</p> <p>здійснює управління об'єктами державної власності;</p> <p>укладає в установленому порядку міжвідомчі договори з митними та податковими органами іноземних держав, проводить в межах повноважень, передбачених законом, переговори та консультаційну роботу з підготовки міжнародних договорів з питань, що належать до компетенції ДФС, готує пропозиції щодо укладення таких договорів, а також припинення та/або зупинення їх дії;</p> <p>проводить відповідно до законодавства перевірки і звірки платників податків (крім Національного банку), у тому числі після проведення митного контролю та митного оформлення;</p> <p>проводить відповідно до законодавства перевірки і звірки платників податків (крім Національного банку), у тому числі після проведення митного контролю та</p>

	<p>митного оформлення; здійснює контроль за дотриманням порядку проведення готівкових розрахунків за товари (послуги), за наявністю ліцензій на провадження видів господарської діяльності, що підлягають ліцензуванню відповідно до закону, за наявністю торгових патентів; проводить контрольні розрахункові операції до початку перевірки платника податків щодо дотримання ним порядку проведення готівкових розрахунків та застосування реєстраторів розрахункових операцій; застосовує до фінансових установ, які не подали відповідним територіальним органам ДФС в установленій законом строк повідомлення про відкриття або закриття рахунків платників податків чи розпочали здійснення видаткових операцій за рахунком платника податків до отримання повідомлення відповідного територіального органу ДФС про взяття рахунка на облік у ДФС, фінансові (штрафні) санкції в установлених Податковим кодексом України розмірах.</p>
--	---

3.3. Права контролюючих органів

Податковий кодекс України	Положення про ДФС
<p>запрошувати платників податків, зборів, платежів або їх представників для перевірки правильності нарахування та своєчасності сплати податків, зборів, платежів, дотримання вимог іншого законодавства, у тому числі законодавства у сфері запобігання та протидії легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом, або фінансуванню тероризму, контроль за додержанням якого покладено на контролюючі органи. Письмові повідомлення про такі запрошення надсилаються в порядку, встановленому Податковим кодексом України, не пізніше ніж за 10 календарних днів до дня запрошення рекомендованими листами, в яких зазначаються підстави запрошення, дата і час, на які запрошується платник податків (представник платника податків);</p>	<p>запрошувати платників податків або їх представників для перевірки правильності нарахування та своєчасності сплати податків, зборів, митних та інших платежів;</p>
<p>для здійснення функцій, визначених законом, отримувати безоплатно від платників податків, у тому числі благодійних та інших неприбуткових організацій, усіх форм власності у порядку, визначеному законодавством, довідки, копії документів, засвідчені підписом платника або його посадовою особою та скріплені печаткою (за наявності), про фінансово-господарську діяльність, отримані доходи, видатки платників податків та іншу інформацію, пов'язану з обчисленням та сплатою податків, зборів, платежів, про дотримання вимог законодавства, здійснення контролю за яким покладено на контролюючі органи, а також фінансову і статистичну звітність у порядку та на підставах, визначених законом;</p>	
<p>отримувати безоплатно від державних органів, органів місцевого самоврядування, підприємств, установ та організацій усіх форм власності та їх посадових осіб, у тому числі від органів, які забезпечують ведення відповідних державних</p>	<p>отримувати безоплатно від державних органів та органів місцевого самоврядування, підприємств, установ, організацій незалежно від форми власності та їх посадових осіб, а також від громадян та їх об'єднань інформацію, документи і матеріали,</p>

реєстрів (кадастрів), інформацію, документи і матеріали;	необхідні для виконання покладених на неї завдань, а також фінансову і статистичну звітність у порядку та на підставах, визначених законом;
проводити відповідно до законодавства перевірки і звірки платників податків (крім Національного банку України), у тому числі після проведення процедур митного контролю та/або митного оформлення;	
отримувати безоплатно від платників податків, а також від установ Національного банку України, банків та інших фінансових установ довідки у порядку, встановленому Законом України «Про банки і банківську діяльність» та Податковим кодексом, довідки та/або копії документів про наявність банківських рахунків, а на підставі рішення суду – інформацію про обсяг та обіг коштів на рахунках, у тому числі про ненадходження в установлені строки валютної виручки від суб'єктів господарювання;	отримувати безоплатно від платників податків, а також від установ Національного банку, банків та інших фінансових установ довідки у порядку, встановленому Законом України «Про банки і банківську діяльність» та Податковим кодексом України, довідки та/або копії документів про наявність банківських рахунків, а на підставі рішення суду – інформацію про обсяг та обіг коштів на рахунках, зокрема про ненадходження в установлені строки валютної виручки від суб'єктів господарювання;
запитувати та вивчати під час проведення перевірок первинні документи, що використовуються в бухгалтерському обліку, реєстри, фінансову, статистичну та іншу звітність, пов'язану з обчисленням і сплатою податків, зборів, платежів, виконанням вимог законодавства, контроль за додержанням якого покладено на контролюючі органи;	
отримувати від платників податків, платників єдиного внеску та надавати у межах, передбачених законом, документи в електронному вигляді;	отримувати від платників податків, а також надавати в межах, передбачених законом, документи в електронному вигляді;
під час проведення перевірок у платників податків – фізичних осіб, а також у посадових осіб платників податків – юридичних осіб та платників єдиного внеску перевіряти документи, що посвідчують особу, а також документи, що підтверджують посаду посадових осіб та/або осіб, які фактично здійснюють розрахункові операції;	під час проведення перевірок у платників податків – фізичних осіб, а також у посадових осіб платників податків – юридичних осіб перевіряти документи, що посвідчують особу;
вимагати під час проведення перевірок від платників податків, що перевіряються, проведення інвентаризації основних засобів, товарно-матеріальних цінностей, коштів, зняття залишків товарно-матеріальних цінностей, готівки. У разі відмови платника податків (його посадових осіб або осіб, які здійснюють готівкові розрахунки та/або провадять діяльність, що підлягає ліцензуванню, патентуванню та/або сертифікації) від проведення такої інвентаризації або ненадання для перевірки документів, їх копій (за умови наявності таких документів) застосовуються заходи, передбачені статтею 94 Податкового кодексу;	вимагати під час документальних перевірок від платників податків, що перевіряються, проведення інвентаризації основних фондів, товарно-матеріальних цінностей, коштів; вимагати від платників податків, що перевіряються, зняття залишків товарно-матеріальних цінностей, готівки;
здійснювати контроль за додержанням законодавства з питань регулювання обігу готівки (крім банків), порядку проведення готівкових розрахунків за товари (послуги), за наявністю ліцензій на провадження видів господарської діяльності, що підлягають ліцензуванню відповідно до закону, торгових патентів, за додержанням порядку приймання готівки для подальшого переказу (крім приймання готівки банками), за дотриманням суб'єктами господарювання установлених законодавством обов'язкових вимог щодо забезпечення можливості розрахунків за	

товари (послуги) з використанням електронних платіжних засобів;	
проводити контрольні розрахункові операції до початку перевірки платника податків щодо дотримання ним порядку проведення готівкових розрахунків та застосування реєстраторів розрахункових операцій. Товари, отримані службовими (посадовими) особами контролюючих органів під час проведення контрольної розрахункової операції, підлягають поверненню платнику податків у непошкодженому вигляді. У разі неможливості повернення такого товару відшкодування витрат здійснюється відповідно до законодавства з питань захисту прав споживачів;	
вимагати під час проведення перевірок від посадових або службових осіб платника податків залучення повноважних осіб для спільного з працівниками контролюючого органу зняття показань внутрішніх та зовнішніх лічильників, якими обладнані технічні пристрої, що використовуються у процесі провадження діяльності, що перевіряється;	вимагати під час проведення перевірок від посадових або службових осіб платника податків залучення повноважних осіб для спільного з працівниками ДФС зняття показань внутрішніх та зовнішніх лічильників, якими обладнані технічні пристрої, що використовуються у процесі провадження діяльності, яка перевіряється;
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;	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) чи пов'язані з іншими об'єктами оподаткування та/або можуть бути джерелом погашення податкового боргу в порядку, передбаченому Податковим кодексом України;
у разі виявлення порушення вимог податкового чи іншого законодавства України, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, надсилати платникам податків письмові запити щодо надання засвідчених належним чином копій документів;	вимагати під час проведення перевірок виготовлення і надання засвідчених підписом платника податків або його посадовою особою та скріплених печаткою (за її наявності) копій первинних документів, які свідчать про порушення податкового та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на ДФС, та отримувати їх у платників податків у встановленому Податковим кодексом України порядку;
вимагати під час проведення перевірок від керівників та інших посадових осіб підприємств, установ та організацій, а також фізичних осіб – підприємців та фізичних осіб, які провадять незалежну професійну діяльність, усунення виявлених порушень законодавства;	вимагати від керівників та відповідних посадових осіб фізичних і юридичних осіб – платників податків, які перевіряються, припинення дій, що перешкоджають здійсненню законних повноважень службовими (посадовими) особами ДФС, усунення виявлених порушень податкового, митного та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на ДФС, та контролювати виконання законних вимог службових (посадових) осіб ДФС;
користуватися у службових справах засобами зв'язку, що належать платникам податків, з їх дозволу або з дозволу посадових осіб таких платників;	
залучати у разі потреби фахівців, експертів та перекладачів;	залучати в установленому порядку до виконання окремих робіт, участі у вивченні деяких питань вчених і фахівців, працівників центральних та місцевих органів виконавчої влади, а також підприємств, установ та організацій;
визначати у порядку, встановленому Податковим кодексом, суми податкових та грошових зобов'язань платників податків;	визначати у передбачених Податковим кодексом України випадках суми податкових та грошових зобов'язань платників податків;

<p>застосовувати до платників податків передбачені законом фінансові (штрафні) санкції (штрафи) за порушення податкового чи іншого законодавства, контроль за додержанням якого покладено на контролюючі органи; стягувати до бюджетів та державних цільових фондів суми грошових зобов'язань та/або податкового боргу у випадках, порядку та розмірі, встановлених Податковим кодексом та іншими законами України; стягувати суми недоїмки із сплати єдиного внеску; стягувати суми простроченої заборгованості суб'єктів господарювання перед державою (Автономною Республікою Крим чи територіальною громадою міста) за кредитами (позиками), залученими державою (Автономною Республікою Крим чи територіальною громадою міста) або під державні (місцеві) гарантії, а також за кредитами із бюджету в порядку, визначеному Податковим кодексом та іншими законами України;</p>	
<p>одержувати безоплатно необхідні відомості для ведення Єдиного реєстру податкових накладних, формування інформаційного фонду Державного реєстру фізичних осіб – платників податків від платників податків, а також Національного банку України та його установ – про суми доходів, виплачених фізичним особам, та утриманих з них податків, зборів, платежів; від органів, уповноважених проводити державну реєстрацію суб'єктів, видавати ліцензії на провадження видів господарської діяльності, що підлягають ліцензуванню відповідно до закону, – про державну реєстрацію та видачу ліцензій суб'єктам господарської діяльності; від органів, що здійснюють реєстрацію фізичних осіб, – про громадян, які прибули на проживання до відповідного населеного пункту чи вибули з нього; від органів державної реєстрації актів цивільного стану – про фізичних осіб, які померли; інформацію, необхідну для забезпечення реєстрації та обліку платників податків, об'єктів оподаткування та об'єктів, пов'язаних з оподаткуванням;</p>	<p>отримувати безоплатно від органів державної влади, Національного банку, органів місцевого самоврядування, інших суб'єктів під час здійснення ними владних управлінських функцій відповідно до законодавства, зокрема на виконання делегованих повноважень, від юридичних осіб, фізичних осіб – підприємців, самозайнятих осіб, податкових агентів, фізичних осіб інформацію, необхідну для забезпечення реєстрації та обліку платників податків, об'єктів оподаткування та об'єктів, пов'язаних з оподаткуванням, для формування та ведення Єдиного банку даних про платників податків – юридичних осіб та інших реєстрів, Державного реєстру фізичних осіб – платників податків;</p>
<p>одержувати безоплатно від органів статистики дані, необхідні для використання у проведенні аналізу фінансово-господарської діяльності підприємств, установ, організацій усіх форм власності;</p>	<p>отримувати від органів виконавчої влади необхідну інформацію, пов'язану з обчисленням та сплатою податків, зборів, платежів, у випадках, передбачених законодавством, а також відомості, необхідні для проведення аналізу фінансово-господарської діяльності підприємств, установ та організацій усіх форм власності;</p>
<p>отримувати від нотаріусів за письмовим запитом інформацію про вступ фізичної особи у права спадкоємця з обов'язковим зазначенням повних даних про таку особу та даних про майно, отримане за правом спадкування;</p>	<p>отримувати від нотаріусів на письмові запити інформацію про вступ фізичної особи у права спадкоємця з обов'язковим зазначенням повних даних про таку особу та даних про майно, отримане за правом спадкування;</p>
<p>надавати відповідно до закону інформацію з Державного реєстру фізичних осіб – платників податків та Державного реєстру страхувальників органам державної влади, Пенсійному фонду України та органам фондів загальнообов'язкового державного соціального страхування;</p>	
<p>отримувати безоплатно від органів, що забезпечують ведення відповідних державних реєстрів (кадастрів), інформацію, необхідну для здійснення повноважень</p>	

<p>контролюючих органів щодо забезпечення погашення податкового боргу платника податків. Строк надання інформаційних довідок цими органами на письмові запити контролюючих органів не може перевищувати п'яти робочих днів з дня отримання таких запитів;</p>	
<p>приймати рішення про зміну основного місця обліку та переведення великих платників податків на облік у контролюючі органи, що здійснюють податкове супроводження великих платників податків, знімати їх з обліку і переводити до інших контролюючих органів;</p>	
<p>користуватися інформаційними базами даних державних органів, державними, у тому числі урядовими, системами зв'язку і комунікацій, мережами спеціального зв'язку та іншими технічними засобами відповідно до закону;</p>	
<p>застосовувати до фінансових установ, які не подали відповідним контролюючим органам в установленій законом строк повідомлення про відкриття або закриття рахунків платників податків або розпочали здійснення видаткових операцій за рахунком платника податків до отримання повідомлення відповідного контролюючого органу про взяття рахунка на облік у такого органу, фінансові (штрафні) санкції (штрафи) в установленому Податковим кодексом розмірі;</p>	
<p>стягувати з банків та інших фінансових установ пеню за несвоєчасне виконання ними рішень суду та доручень платників податків про сплату податків, зборів, платежів;</p>	<p>стягувати з установ банків та інших фінансово-кредитних установ пеню за несвоєчасне виконання ними рішень суду та доручень платників податків про сплату податків та інших платежів;</p>
<p>приймати рішення про розстрочення та відстрочення грошових зобов'язань або податкового боргу, а також про списання безнадійного податкового боргу у порядку, передбаченому законодавством;</p>	
<p>звертатися до суду, у тому числі подавати позови до підприємств, установ, організацій та фізичних осіб, щодо визнання оспорюваних правочинів недійсними та застосування визначених законодавством заходів, пов'язаних із визнанням правочинів недійсними, а також щодо стягнення в дохід держави коштів, отриманих за нікчемними договорами;</p>	<p>звертатися у передбачених законом випадках до суду;</p>
<p>звертатися до суду щодо зупинення видаткових операцій платника податків на рахунках такого платника податків у банках та інших фінансових установах (крім операцій з видачі заробітної плати та сплати податків, зборів, єдиного внеску, а також визначених контролюючим органом грошових зобов'язань платника податків, погашення податкового боргу), у тому числі при недопущенні посадових осіб контролюючих органів до обстеження територій та приміщень;</p>	
<p>звертатися до суду, якщо платник податків перешкоджає виконанню податковим керуючим повноважень, визначених Податковим кодексом, щодо зупинення видаткових операцій на рахунках платника податків шляхом накладення арешту на цінні папери та/або кошти та інші цінності такого платника податків, що знаходяться в банку (крім операцій з видачі заробітної плати та сплати податків, зборів, єдиного внеску, а також визначених</p>	

контролюючим органом грошових зобов'язань платника податків, погашення податкового боргу), та зобов'язання такого платника податків виконати законні вимоги податкового керуючого, передбачені Податковим кодексом;	
звертатися до суду щодо накладення арешту на кошти та інші цінності, що знаходяться в банку, платника податків, який має податковий борг, у разі якщо у такого платника податків відсутнє майно та/або його балансова вартість менша суми податкового боргу, та/або таке майно не може бути джерелом погашення податкового боргу;	
звертатися до суду щодо стягнення коштів платника податків, який має податковий борг, з рахунків у банках, що обслуговують такого платника податків, на суму податкового боргу або його частини;	
звертатися до суду щодо стягнення з дебіторів платника податків, який має податковий борг, сум дебіторської заборгованості, строк погашення якої настав та право вимоги якої переведено на контролюючий орган, у рахунок погашення податкового боргу такого платника податків;	
звертатися до суду щодо нарахування та сплати податкових зобов'язань, коригування від'ємного значення об'єкта оподаткування або інших показників податкової звітності у результаті застосування звичайних цін;	
звертатися до суду щодо припинення юридичної особи та припинення фізичною особою – підприємцем підприємницької діяльності та/або про визнання недійсними установчих (засновницьких) документів суб'єктів господарювання;	
звертатися до суду із заявою про вилучення оригіналів первинних фінансово-господарських та бухгалтерських документів у випадках, передбачених Податковим кодексом;	
звертатися до суду із заявами щодо порушення справ про банкрутство;	
звертатися до суду щодо застосування санкцій, пов'язаних із заборобою організації і проведення азартних ігор на території України;	
складати стосовно платників податків – фізичних осіб та посадових осіб платників податків – юридичних осіб протоколи про адміністративні правопорушення та виносити постанови у справах про адміністративні правопорушення у порядку, встановленому законом;	
проводити аналіз та здійснювати управління ризиками з метою визначення форм та обсягів податкового і митного контролю;	
здійснювати інші повноваження, передбачені законом.	
	скликати наради, утворювати комісії та робочі групи, проводити наукові конференції, семінари з питань, що належать до її компетенції;
	користуватися відповідними інформаційними базами даних державних органів, державною системою урядового зв'язку та іншими технічними засобами;
	вилучати в установленому законодавством порядку під час проведення перевірок у підприємств, установ та організацій, фізичних осіб – підприємців та

	фізичних осіб, які провадять незалежну професійну діяльність, копії документів, що підтверджують зниження розміру заробітної плати (доходу) та інших виплат, на які нараховується єдиний внесок;
	надсилати платникам податків в межах повноважень, передбачених законом, у разі виявлення порушень вимог законодавства письмові запити щодо надання засвідчених належним чином копій документів, безпосередньо пов'язаних із виявленими порушеннями;
	проводити, зокрема у взаємодії з іншими правоохоронними органами, спеціальні заходи, у тому числі контрольовані поставки щодо виявлення, попередження, припинення контрабанди наркотичних засобів, психотропних речовин, їх аналогів та прекурсорів, а також заходи з переміщення товарів під негласним контролем;
	організувати взаємодію і обмін інформацією з митними, правоохоронними органами та іншими органами іноземних держав з питань протидії незаконному переміщенню наркотичних засобів, психотропних речовин, їх аналогів та прекурсорів;
	порушувати в установленому законом порядку питання про притягнення до відповідальності осіб, винних у порушенні податкового, митного, бюджетного законодавства та законодавства про єдиний внесок;
	вчиняти правочини, спрямовані на забезпечення виконання функцій, передбачених законодавством.

3.4. Обов'язки і відповідальність посадових осіб контролюючих органів

Посадові особи контролюючих органів зобов'язані:

1. Дотримуватися Конституції України та діяти виключно у відповідності з Податковим кодексом та іншими законами України, іншими нормативними актами;
2. Забезпечувати сумлінне виконання покладених на контролюючі органи функцій;
3. Забезпечувати ефективну роботу та виконання завдань контролюючих органів відповідно до їх повноважень;
4. Не допускати порушень прав та охоронюваних законом інтересів громадян, підприємств, установ, організацій;
5. Коректно та уважно ставитися до платників податків, їх представників та інших учасників відносин, що виникають під час реалізації норм Податкового кодексу та інших законів, не принижувати їх честі та гідності;
6. Не допускати розголошення інформації з обмеженим доступом, що одержується, використовується, зберігається під час реалізації функцій, покладених на контролюючі органи;
7. Надавати органам державної влади та органам місцевого самоврядування на їх письмовий запит відкрити податкову інформацію в порядку, встановленому законом.

За невиконання або неналежне виконання своїх обов'язків посадові особи контролюючих органів несуть відповідальність згідно із законом. Шкода, завдана неправомірними діями посадових осіб контролюючих органів, підлягає відшкодуванню за рахунок коштів державного бюджету, передбачених таким контролюючим органам.

3.5. Функціональний та спеціалізований податковий контроль у системі ДФС України

В теорії контролю прийнято розрізняти функціональний та інституціональний (спеціалізований) контроль. На усіх рівнях управління функціональний контроль здійснюють структурні підрозділи які, виконуючи властиві їм управлінські функції та процедури, реалізують також контрольні повноваження. Для прикладу, до створення Міністерства доходів і зборів, в системі податкової служби України діяли структурні підрозділи, які здійснювали адміністрування податку на додану вартість, податку на прибуток підприємств, податку на доходи фізичних осіб тощо.

У складі Міндоходів на рівні центрального апарату базовими підрозділами були департаменти контролю об'єктів і операцій, доходів і зборів з фізичних осіб та департамент митної справи. Основними їх

завданнями було адміністрування відповідних платежів та здійснення контролю за своєчасністю, достовірністю та повнотою їх нарахування і сплати.

Департамент оподаткування та контролю об'єктів і операцій здійснював такі основні функції: організація та контроль за своєчасністю, достовірністю, повнотою нарахування та сплатою податку на прибуток, ПДВ, акцизного податку, екологічного податку, фіксованого сільськогосподарського податку, збору за користування радіочастотним ресурсом України, збору за спеціальне використання води, збору за спеціальне використання лісових ресурсів, збору у вигляді цільової надбавки до діючого тарифу на електричну та теплову енергію, збору у вигляді цільової надбавки до діючого тарифу на природний газ, рентної плати за транспортування нафти і нафтопродуктів магістральними нафтопроводами та нафтопродуктопроводами, транзитне транспортування трубопроводами природного газу та аміаку територією України, плати за землю, плати за користування надрами, місцевих податків та зборів, координація роботи з розробки проектів нормативно-правових актів, розпорядчих документів Міндоходів тощо.

Департамент доходів і зборів з фізичних осіб організував контроль за своєчасністю, достовірністю, повнотою нарахування та сплати податку на доходи фізичних осіб, податків, зборів, внесків самозайнятими особами, державного мита, єдиного соціального внеску, збору за першу реєстрацію транспортного засобу, податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, юридичними та фізичними особами, екологічного податку з фізичних осіб – підприємців, ПДВ платниками податків – фізичними особами, правомірності бюджетного відшкодування ПДВ платникам податків – фізичним особам.

Даний департамент виконував також функції з формування планів-графіків документальних перевірок фізичних осіб та супроводження таких перевірок на місцях, організації документальних та камеральних перевірок.

Практично така ж структура діє і у Державній фіскальній службі, проте департаменту оподаткування та контролю об'єктів і операцій повернута традиційна назва – департамент оподаткування юридичних осіб.

Функціональний податковий контроль в ряді випадків має значні переваги над спеціалізованим податковим контролем, який реалізується в основному через механізми планових та позапланових податкових перевірок. Такі переваги здебільшого зводяться до можливості оперативно виявити чи попередити можливі порушення чинного законодавства про оподаткування і запобігти значним бюджетним втратам.

Наповненню бюджету значною мірою сприяють заходи щодо поглиблення співпраці з платниками, упровадження сучасних технологій податкового сервісу, підвищення рівня роботи з погашення прострочених податкових зобов'язань.

3.6. Організація спеціалізованого податкового контролю

Відповідно до Наказу ДФС України від 09.07.14 №1 «Про введення в дію Структури та Штатного розпису Державної фіскальної служби України» **функції спеціалізованого податкового контролю** на рівні центрального апарату ДФС виконують:

1. Департамент податкового та митного аудиту;
2. Департамент внутрішнього аудиту та контролю;
3. Департамент контролю за обігом та оподаткуванням підакцизних товарів.

За такою ж схемою створюються відповідні підрозділи на обласному рівні та на рівні низових податкових інспекцій. Для прикладу, в головних територіальних управліннях ДФС функціонують управління податкового та митного аудиту, в об'єднаних податкових інспекціях та податкових інспекціях – управління або відділи податкового аудиту (залежно від масштабів діяльності).

До складу департаменту **податкового та митного аудиту** центрального апарату державної фіскальної служби входять такі підрозділи:

1. Управління податкового аудиту:

- відділ організації та супроводження перевірок платників податків;
- відділ перевірок трансфертного ціноутворення.

2. Управління перевірок платників податків ризикових категорій:

- відділ супроводження перевірок платників податків ризикових категорій;
- відділ моніторингу ризикових операцій.

3. Управління планування та інформаційного забезпечення:

- відділ планування та координації контрольної-перевірочної роботи;
- інформаційно – аналітичний відділ.

4. Управління методології та якості аудиту:

- відділ перевірки якості аудиту;
- відділ методології аудиту.

5. Управління аудиту фінансових установ та валютного контролю:

- відділ організації перевірок фінансових установ;
- відділ контролю за валютними операціями та операціями у сфері ЗЕД.

6. Управління митного аудиту:

- відділ контролю митної вартості та митних платежів;

– відділ проведення митного аудиту.

7. Управління перевірок з окремих питань:

– відділ податкового аудиту окремих платників;

– відділ спеціальних перевірок;

– відділ контролю за проведенням розрахункових операцій, організації та координації фактичних перевірок.

Основними завданнями Департаменту є:

1. Здійснення контролю за додержанням податкового та митного законодавства, іншого законодавства у випадках, коли здійснення такого контролю покладено на Державну фіскальну службу України, правильністю обчислення, повнотою і своєчасністю сплати до бюджетів, державних цільових фондів податків, зборів та інших платежів, установлених законодавством.

2. Виконання безпосередньо, а також організація роботи головних управлінь ДФС в областях, містах Києві та Севастополі, Міжрегіонального головного управління – Центрального офісу з обслуговування великих платників та державних податкових інспекцій, пов'язаної із здійсненням контролю за своєчасністю, достовірністю, повнотою нарахування та сплати податків та зборів (обов'язкових платежів); контролю за додержанням порядку проведення готівкових розрахунків за товари (послуги) у встановленому законом порядку, а також контролю за наявністю свідоцтв про державну реєстрацію суб'єктів підприємницької діяльності та ліцензій на провадження видів господарської діяльності, що підлягають ліцензуванню відповідно до закону, торгових патентів.

3. Розробка проектів законів України та інших нормативно-правових актів щодо форм та методів проведення планових та позапланових виїзних перевірок у рамках контролю за додержанням законодавства.

Департамент виконує такі функції:

1. Складання та супроводження плану-графіка проведення планових документальних перевірок суб'єктів господарювання.

2. Організація проведення документальних перевірок юридичних осіб.

3. Аналітично-інформаційне забезпечення контрольно-перевірочної роботи.

4. Здійснення митного контролю шляхом проведення документальних перевірок.

5. Податковий контроль за трансфертним ціноутворенням.

6. Організація контролю за валютними операціями, своєчасністю проведення розрахунків та оподаткуванням у сфері ЗЕД, за дотриманням законодавства України.

7. Організація проведення фактичних перевірок платників податків.

8. Здійснення контролю дотримання митного законодавства суб'єктами господарювання в частині своєчасності, достовірності, повноти нарахування та сплати митних платежів після випуску товарів шляхом організації та проведення контрольно-перевірочних заходів.

9. Аналіз та управління ризиками з метою визначення форм та обсягів митного та податкового контролю в частині здійснення контрольно-перевірочних заходів.

10. Організація роботи з ризиками несплати податків для формування плану-графіка проведення планових документальних перевірок суб'єктів господарювання.

11. Здійснення провадження у справах про адміністративні правопорушення у випадках, передбачених законом.

12. Здійснення інших визначених законами України повноважень, покладених на Державну фіскальну службу України.

До складу департаменту **внутрішнього аудиту та контролю** центрального апарату державної фіскальної служби входять такі підрозділи:

1. Управління внутрішнього контролю:

– відділ комплексного контролю;

– відділ комплексного контролю;

– відділ тематичних перевірок.

2. Управління внутрішнього аудиту:

– відділ аудиту відповідності та фінансового аудиту;

– відділ аудиту ефективності.

3. Управління аналітичної роботи та координації діяльності регіональних підрозділів:

– інформаційно-аналітичний відділ;

– відділ моніторингу та аналізу скарг на дії посадових осіб.

4. Відділ оперативного контролю.

Основними завданнями Департаменту є:

1. Здійснення відомчого контролю та внутрішнього аудиту в ДФС, територіальних органах, на підприємствах, в установах та організаціях, що належать до сфери його управління, з питань організації роботи, виконання покладених на них завдань і функцій, виконання вимог норм чинного законодавства та нормативно-правових актів ДФС;

2. Здійснення фінансового аудиту та аудиту відповідності щодо контролю за використанням бюджетних коштів, правильності ведення бухгалтерського обліку, збереженням активів та управлінням

державним майном органами ДФС і підпорядкованими підприємствами, що належать до сфери управління ДФС;

3. Виявлення і аналіз причин порушення норм чинного законодавства та нормативно-правових актів ДФС у діяльності ДФС, її територіальних органів та підприємств, установ і організацій, заснованих за їх участі;

4. Керівництво, координація та контроль роботи управлінь (відділів) відомчого контролю та внутрішнього аудиту територіальних управлінь ДФС в областях, містах Києві та Севастополі та Центрального офісу.

Департамент виконує такі функції та процедури:

1. Організація та проведення, за необхідності, із залученням працівників структурних підрозділів ДФС та її територіальних органів, перевірок та внутрішніх аудитів стану організації роботи в ДФС, її територіальних органах, підвідомчих установах;

2. Організація та проведення, за необхідності, із залученням працівників структурних підрозділів ДФС та її територіальних органів перевірок інформації, викладеної у друкованих, аудіовізуальних засобах масової інформації, а також отриманої від правоохоронних органів та з інших джерел, щодо причетності посадових осіб ДФС та її територіальних органів до порушень чинного законодавства;

3. Організація та проведення у межах компетенції перевірок стану організації роботи структурних підрозділів у ДФС, її територіальних органах, які виявляють кримінальні та інші правопорушення у сфері оподаткування, митній та бюджетній сферах;

4. Підготовка та проведення перевірок організації та ефективності заходів щодо усунення недоліків, виявлених попередніми перевірками, виконання вимог наказів ДФС, виданих за їх результатами;

5. Організація фінансового аудиту та аудиту відповідності діяльності ДФС, її територіальних органів та підвідомчих установ щодо законності та достовірності фінансової і бюджетної звітності, правильності ведення бухгалтерського обліку, дотримання актів законодавства, планів, процедур, контрактів з питань стану збереження активів та управління державним майном;

6. Організація аудиту ефективності функціонування системи внутрішнього контролю, ступеня виконання і досягнення цілей, визначених у річних планах, ефективності планування і виконання бюджетних програм та результатів їх виконання, якості надання адміністративних послуг та виконання функцій, завдань, визначених актами законодавства, а також оцінка ризиків, які негативно впливають на виконання функцій і завдань ДФС та відповідними територіальними органами;

7. Розгляд та участь у розгляді звернень, скарг громадян, суб'єктів господарювання, органів державної влади та народних депутатів України з питань правомірності дій посадових осіб ДФС та підготовка за результатами довідок, висновків, іншої інформації;

8. Підготовка за результатами комплексних, тематичних, оперативних перевірок пропозицій та зауважень щодо ефективності застосування податкового і митного законодавства, законодавства щодо адміністрування єдиного соціального внеску та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на ДФС;

9. Організація та проведення службових розслідувань стосовно посадових осіб, посади яких відносяться до номенклатури ДФС, відповідно до вимог чинного законодавства;

10. Підготовка за результатами перевірок, службових розслідувань, внутрішніх аудитів пропозицій щодо застосування заходів дисциплінарного стягнення (впливу) до посадових осіб ДФС, її територіальних органів та підвідомчих установ;

11. Отримання від підвідомчих структурних підрозділів територіальних органів ДФС звітів про результати проведення перевірок, внутрішніх аудитів, їх аналіз та узагальнення;

12. Координація роботи та здійснення контролю за роботою підвідомчих структурних підрозділів територіальних органів ДФС, затвердження (погодження) планів їх роботи;

13. Взаємодія з Державною фінансовою інспекцією України з питань методичного забезпечення внутрішнього аудиту та погодження планів роботи;

14. Аналіз результатів моніторингу митних оформлень, а також інформації, у тому числі оперативної, що надходить від правоохоронних органів України, інших контролюючих органів України, митних органів іноземних держав, міжнародних організацій, юридичних та фізичних осіб щодо можливих порушень законодавства України з питань державної митної справи;

15. Аналіз результатів перевірок щодо законності здійснення зовнішньоекономічних операцій;

16. Перевірка додержання посадовими особами підрозділів митного оформлення митниць вимог законодавства, що визначають порядок запобігання та протидії контрабанді та боротьби з порушеннями митних правил.

Структура департаменту контролю за обігом та оподаткуванням підакцизних товарів:

1. Відділ ліцензування та контролю за виробництвом, обігом спирту і спиртовмісної продукції;

2. Відділ ліцензування та контролю за виробництвом і обігом алкогольних напоїв;

3. Відділ ліцензування та контролю за виробництвом і обігом тютюнових виробів;

4. Відділ контролю за виробництвом та обігом марок акцизного податку;

5. Відділ акцизного податку;

6. Відділ моніторингу, організаційно-аналітичної роботи та інформаційного забезпечення;

На Департамент покладено такі основні завдання і функції:

- організація та контроль за своєчасністю, достовірністю, повнотою нарахування та сплати акцизного податку, крім акцизного податку з операцій з відчуження цінних паперів та операцій з деривативами;
- організація контролю за цільовим використанням підакцизних товарів (продукції), що не підлягають оподаткуванню акцизним податком, звільняються від оподаткування та оподатковуються за нульовою ставкою;
- організація роботи з прийняття декларацій про максимальні роздрібні ціни на підакцизні товари (продукції), встановлені виробником або імпортером, та узагальнення відомостей таких декларацій для здійснення контролю за повнотою обчислення та сплати акцизного податку;
- ліцензування діяльності суб'єктів господарювання з виробництва спирту, алкогольних напоїв і тютюнових виробів, оптової торгівлі спиртом, оптової та роздрібною торгівлі алкогольними напоями і тютюновими виробами;
- здійснення контролю за виробництвом та обігом спирту, алкогольних напоїв і тютюнових виробів та забезпечення міжгалузевої координації у цій сфері;
- організація роботи, пов'язаної із замовленням марок акцизного податку, їх зберіганням, продажем, відбором зразків з метою проведення експертизи щодо їх автентичності, та здійснення контролю за наявністю цих марок на пляшках (упаковках) з алкогольними напоями і на пачках (упаковках) тютюнових виробів під час транспортування, зберігання і реалізації;
- контроль за дотриманням суб'єктами господарювання, які провадять роздрібну торгівлю тютюновими виробами, максимальних роздрібних цін на тютюнові вироби, встановлених виробниками або імпортерами таких виробів;
- контроль за дотриманням суб'єктами господарювання, які провадять оптову або роздрібну торгівлю алкогольними напоями, встановлених мінімальних оптово-відпускних або роздрібних цін на такі напої;
- організація та контроль погашення податкового боргу з податків і зборів платників податків, заборгованості з інших платежів в межах компетенції;
- організація, координація та контроль за роботою підвідомчих структурних підрозділів територіальних органів ДФС щодо застосування адміністративного арешту майна та коштів на рахунку платника податків, який має податковий борг, та/або зупинення видаткових операцій на рахунку у банку такого платника податків;
- організація роботи з підготовки пропозицій щодо застосування адміністративного арешту майна та коштів на рахунку платника податків, який має податковий борг, та/або зупинення видаткових операцій на рахунку у банку такого платника податків;
- організація і контроль за підготовкою матеріалів для звернення ДФС до суду з питань арешту коштів на рахунку, обґрунтування застосування адміністративного арешту майна платника податків, який має податковий борг, та/або зупинення видаткових операцій на рахунках у банку такого платника податків.

РОЗДІЛ 4 НЕПРЯМІ МЕТОДИ ПОДАТКОВОГО КОНТРОЛЮ

4.1. Необхідність, види та світовий досвід застосування непрямих методів.

4.2. Вітчизняна практика непрямих методів контролю.

4.3. Податковий кодекс про застосування «звичайних цін».

4.4. Податковий контроль у сфері трансфертного ціноутворення.

4.1. Необхідність, види та світовий досвід застосування непрямих методів

Загальновідомо, що розміри податків залежать не тільки від оподатковуваної бази і ставок, але і від методів їхнього визначення. Ці методи можна розділити на прямі і непрямі.

На заході до найбільш поширених методів визначення податкових зобов'язань за непрямыми способами відносять:

- метод руху готівки (порівнюються готівкові надходження та витрати);
- метод банківського депозиту (порівнюється рух коштів на рахунках в банках та дані декларацій про отримані доходи);
- метод походження та використання коштів (порівнюються дані про надходження та витрачання активів);
- метод власного капіталу (збільшення активів спричиняє зростання оподатковуваного доходу);
- процентний метод (порівнюються показники даного підприємства з аналогічними за галузями і умовами роботи).

Непрямі методи визначення доходу активно використовуються в ряді держав світу, в. т. ч. і високорозвинених, переважно тоді, коли у платника відсутні необхідні відомості або подається завідомо необ'єктивна інформація.

В Німеччині оціночне визначення доходу може бути застосовано, якщо платник податків не надає на запит фіскальної служби відомості для підтвердження даних, зазначених у декларації, або додаткові документи (якщо на підставі наявних документів немає можливості достовірно визначити реальний дохід). Після цього податковий орган надає платнику офіційний розрахунок податку, який може бути оскаржений протягом одного місяця.

У Франції використовується процедура *taxation d'office* – оцінка доходу. Вона застосовується, наприклад, коли платник податків не подає в строк податкову декларацію і не реагує протягом 30 днів на вимогу податкового органу надати потрібні відомості. А також при відсутності відповіді на запити податкового органу або перешкоджання податкової перевірки. У ході процедури *taxation d'office* податкові органи оцінюють податкову базу на підставі доступної інформації (наприклад, про спосіб життя платника податків) і направляють повідомлення, яке він не може оскаржити в звичайному порядку. Платник податків повинен бути повідомлений про підстави оцінки доходу як мінімум за 30 днів до початку процедури стягнення податку може оскаржити результати оцінки в судовому порядку. Що стосується строків давності, то для оцінки з податку на прибуток і ПДВ – це три роки.

У Великобританії податкова адміністрація може вдатися до непрямих методів у випадку обману або якщо інспектору не надана повна інформація про доходи, протягом 20 років.

В Австрії починають оцінювати доходи, якщо платник податків не вів належного обліку або відмовився надати інформацію про дохід або витрати.

У США, непрямі методи в практиці контрольної роботи федерального податкового відомства застосовуються вже давно й насамперед у галузях господарства, пов'язаних з обігом великих сум готівки, де облік і контроль значно ускладнені. Якщо платник податків не в змозі надати податковому органу звітні дані необхідної повноти і складу, податковий орган зобов'язаний реконструювати доходи платника податку непрямим методом.

Податкове відомство США рекомендує використовувати метод процентного вмісту при проведенні перевірок так званих сімейних закладів, наприклад американських піцерій. Розрахунок виходу продукції за виходом продуктів (інгредієнтів) або метод процентного вмісту широко застосовується в практиці роботи податкового відомства США. У даному випадку цей непрямий метод визначення оподатковуваної бази платника податків використовується для реконструкції виручки піцерії (доходу платника податку).

У посібниках для податкових інспекторів підкреслюється, що описуваний метод слід застосовувати лише у випадку, якщо інспектор достовірно встановив, що він не може використовувати облікові дані, представлені платником податків, з їх очевидною ненадійністю. В умовах, коли облікові дані платника податку не є повними або надійними, застосування податковим інспектором методу процентного вмісту для розрахунку оподатковуваної бази є правомірним і прийнятним з точки зору податкового арбітражу США.

В залежності від характеру вирішуваних задач і поставлених цілей непрямі методи визначення доходів та відповідно податкових зобов'язань за кордоном згруповані наступним чином:

1. Обліково-статистичні методи:

- а) метод специфічних індикаторів;

- б) структурний метод;
- в) метод м'якого моделювання;
- г) експертний метод;
- д) змішані методи.

Обліково-статистичні методи засновані на вивченні масових статистичних закономірностей. Найбільш точна оцінка з використанням даних методів може бути дана прихованій виробничій діяльності, тобто діяльності, яка здійснюється на законних підставах, але не декларується (дані методи неефективні для оцінки заборонених видів діяльності).

Загальний підхід до оцінки приховування доходів з використанням даних методів полягає в тому, що тіньове виробництво є вихідним, оскільки саме воно визначає і доходи, і витрати. Розглянемо методи більш докладно.

а) **Метод специфічних індикаторів.** Пов'язаний з використанням якого-небудь одного показника, що відображає рівень економічної діяльності. Передбачає застосування інформації спецобстежень, опитувань, перевірок та їх аналізу для виявлення розбіжностей між доходами і витратами окремих груп платників податків, а також для характеристики окремих аспектів тіньової діяльності або для її оцінки з певної групи економічних одиниць. У цій підгрупі можна виділити:

– порівняння доходів і витрат. Суть його в тому, що доходом платника вважаються як мінімум його витрати. Це логічно, але некоректно, так як встановлюється лише частина доходу. Цей метод використовується в Естонії, але був скасований у Німеччині та Франції.

Окрема група непрямих методів ґрунтується на застосуванні так званих податків «cash-flow», тобто податків на потоки грошових коштів. Ці податки по суті є податками на споживання. Податкам на потоки грошових коштів притаманні такі риси, як простота їх визначення і ясність, нейтральність по відношенню до капіталовкладень, а також легкість адміністрування.

Виділяють три типи податків «cash-flow» в залежності від бази оподаткування.

У першому випадку (R-based Corporate Cash-Flow Tax, real) базою податку є чистий потік реальних трансакцій на грошовому вираженні, тобто різниця виручки від реалізації і вартості використовуваних у виробництві факторів.

Другий тип податку на потоки грошових коштів (RF-based Corporate Cash-Flow Tax, real plus financial) відрізняється від податку на чистий потік реальних трансакцій тим, що в його базу включається ще й різниця між отриманими позиками і виплаченим боргом і різниця отриманих та сплачених відсотків.

Нарешті, за третім типом податку на потоки грошових коштів (S-based Corporate Cash-Flow Tax) оподатковуються чисті потоки коштів від підприємства акціонерам, тобто сума виплачених дивідендів і викуплених акцій за вирахуванням нових випусків акцій.

– метод банківських надходжень та внесків. ґрунтується на принципі, що всі надходження на рахунки платника податків у вітчизняних та іноземних банках є доходом. В економіках, заснованих на готівкових розрахунках і бартерах, він не ефективний.

– метод товарних потоків. Сенс цього методу полягає в тому, що товарний потік будується для найважливіших продуктів і товарних груп. А мета полягає в побудові специфічної балансової моделі та виявленні слабких місць у наявній інформаційній базі. Наприклад, якщо за яким-небудь товаром виробництво та імпорту менше сумарного використання, то необхідно вирішити, яка частина інформації (дані з виробництва або імпорту) більш надійна, і дорахувати іншу частину.

– метод за показником зайнятості (італійський метод). Італійська статистична служба ІСТАТ є сьогодні найбільш авторитетною в питаннях визначення параметрів приховування доходів. Італійські статистики основний акцент зробили на обстеженні витрат робочої сили. Первинні дані отримують в результаті спеціально організованого обстеження домашніх господарств на основі випадкової вибірки. Питання, які задаються при обстеженні, стосуються кількості годин, відпрацьованих опитуваними в тій чи іншій галузі.

Перевага такого підходу полягає в тому, що людям, яких не розпитують про доходи, немає сенсу приховувати або спотворювати інформацію про робочий час. Потім інформація перераховується в середні людино-дні по галузях народного господарства. При використанні податковими службами цих узагальнених по галузях даних виявляються розбіжності між відомостями підприємства, що перевіряється, і статистичними даними. У разі значних розбіжностей робляться відповідні висновки.

б) **Структурний метод.** Даний метод заснований на використанні інформації про розміри приховування доходів у різних галузях народного господарства. Застосовуючи даний метод, податкові органи (або інший контролюючий орган) на підставі даних перевірок у попередніх періодах розраховують дані про розміри приховування доходів у різних галузях народного господарства і враховують його при подальших перевірках. Це призводить до того, що в момент перевірки податковий інспектор (інша посадова особа) шукає непрямі дані, що підтверджують приховування доходів на ту чи іншу суму в залежності від галузі, в якій діє суб'єкт (юридична чи фізична особа), що перевіряється. Метод малоефективний, оскільки тягне за собою упереджене ставлення особи, що перевіряє, до платника, діяльність якого перевіряється.

в) **Метод м'якого моделювання.** Пов'язаний з виділенням сукупності факторів, що визначають приховування доходів, і спрямований на розрахунок їх показників. Суть методу така ж, як попереднього, але при цьому перевіряючий шукає непрямі дані, що підтверджують приховування доходів, тільки в тому випадку,

якщо при перевірці він виявив певну сукупність факторів (фактори визначаються самостійно кожним контролюючим органом), які опосередковано вказують на приховування доходів. І тільки після цього робиться розрахунок показників, які відображають розрахункову величину прихованих доходів.

г) **Експертний метод.** Експерт спочатку визначає, наскільки можна довіряти даним по якій-небудь галузі, виду злочинної діяльності і т. п. А потім, після збору даних зі звичайних джерел, їх автоматично перераховують на певну величину. Методологію експертних оцінок визначає сам експерт. Багато зв'язків і відносини, які представляються експерту очевидними і які він використовує для оцінки, важко піддаються кількісному опису. Проблема використання методу полягає в тому, щоб знайти достатньо кваліфікованого експерта, здатного дати оцінку, правильність якої може підтвердитися лише через певний час, після отримання додаткової інформації, або ж вона так і залишиться робочою гіпотезою, покладеною в основу розрахунку.

Один з найпоширеніших методів експертних оцінок оподаткування – метод «чистої цінності». Це вимірювання змін у майновому стані особи з додаванням його передбачуваних витрат. Припустимо, хтось, не маючи офіційних джерел доходу, зареєстрував на себе за рік два «мерседеса». Це найбільш справедливий метод, так як прагне встановити дійсні доходи особи, і в цьому відношенні його концепція відповідає концепції податку – вилучати частину доходу. Проте він досить складний у застосуванні (потребує встановлення доходів особи на початку і наприкінці періоду та аналізу його способу життя), не розрахований на масове застосування. Наприклад, у Франції беруться до уваги витрати дружини (чоловіка) і дітей платника податків. Підраховуються не тільки власність, а й ефективне використання невласного майна. Якщо майно використовувалося не цілий рік або використовувалося кількома особами, розраховується пропорція. Ця сума порівнюється з податковою декларацією. Якщо є різниця в 33% в поточному і минулому році, тоді податок розраховується з передбачуваного доходу. Очевидно, що цей метод вимагає величезної кількості сил і часу і доцільний лише стосовно великих платників податків.

Іноді підготовка впливу на несумлінного платника податків проведена настільки скрупульозно, що викликає захоплення. Наприклад, доведено, що Лучано Паваротті не був резидентом однієї з офшорних територій, так як в будинку, де він нібито проживав, розмір душевої занадто малий – він явно не міг бути використаний Паваротті (досить великої статури).

д) **Змішані методи.** Припускають використання комплексу різних методів при оцінці приховування доходів. Основна ідея – побудова моделі, що враховує велику кількість величин тіньової економіки, що залежать від її обсягу. Сам факт приховування доходів розглядається як прихованої змінної, яка безпосередньо не вимірюється (метод прихованих змінних).

Цікавим прикладом є оподаткування діяльності дрібного бізнесу Tachshiw в Ізраїлі (аналогічні методи використовуються в Іспанії та Туреччині), заснованого на даному методі. Суть його полягає в тому, що держава і представники певної індустрії (наприклад, власники ресторанів) колективно домовляються з державою про критерії оцінки (наприклад місце розташування ресторану, кількість місць, середня ціна страви в меню) і сплачують податки згідно з цими критеріями.

Подібна система forfait була розроблена у Франції, вона являє собою індивідуальні домовленості з дрібними платниками податків про критерії для оцінки податку і діє як мінімум два роки. У 60-х роках ця система діяла відносно більше мільйона платників податків.

2. Методи відкритої перевірки.

Методи відкритої перевірки дозволяють визначити приховування доходів лише в тій мірі, в якій це дозволяє робити відкритість суб'єктів, що перевіряються. Застосування методів відкритої перевірки – в компетенції спеціально створених контролюючих органів. Вони виявляють і припиняють порушення валютного, митного, банківського, податкового, антимонопольного законодавства, правил торгівлі, пожежної безпеки, санітарних норм і т. п. Результати, отримані при використанні методів відкритої перевірки, можуть згодом використовуватися в обліково-статистичних цілях.

3. Спеціальні економіко-правові методи:

- а) метод документального аналізу;
- б) метод бухгалтерського аналізу;
- в) метод економічного аналізу.

4.2. Вітчизняна практика непрямих методів контролю

Вперше на законодавчому рівні про можливість застосування непрямих методів в Україні було заявлено в Указі Президента України від 1998 року «Про деякі зміни в оподаткуванні»⁸. На виконання положень даного наказу КМУ в грудні 1998 року прийняв постанову, якою затвердив порядок використання непрямих методів стосовно податку на додану вартість.

Проте під сильним тиском підприємців та завдяки дієвому лобі у ВР така постанова була скасована вже у червні наступного року.

⁸ Указ Президента України «Про деякі зміни в оподаткуванні» від 1998 року

В подальшому до непрямих методів законодавець повернувся у грудні 2000 року, із прийняттям норм закону 2181 «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами»⁹. Згаданим законом застосування непрямих методів дозволялося у наступних випадках:

- платник не подає декларацію та місце його перебування невідоме;
- платник ухиляється від подання відомостей, передбачених законодавством;
- платник не веде бухгалтерського та податкового обліку;
- платник не може підтвердити розходження в показниках податкової декларації, встановлені в результаті проведеної документальної перевірки.

Для деталізації положень постанови КМУ про застосування непрямих методів центральний орган податкової служби (на той час ДПА України) розробив та надіслав на адресу податкових органів спеціальну методику. Методика передбачала визначення податкових зобов'язань такими методами:

– **Економічного аналізу.**

Базується на взаємозв'язку та взаємозалежності різних економічних показників, які характеризують фінансово-господарську діяльність платника податків. Використовується для визначення можливого обсягу виготовленої продукції. При цьому найбільшу увагу приділяють показникам, отриманим із зовнішніх джерел (використана енергія, вода, ексклюзивні кришки, пакувальні матеріали тощо).

– **Розрахунку грошових надходжень.** Вивчаються внески платника на банківські рахунки та визначаються джерела отримання таких коштів.

(Надійшло 200 тис. грн. ПДВ – 20% – 40,0 тис. грн., податок на прибуток X 30% = 60,0 тис. грн.)

– **Контролю доходів і витрат фізичних осіб – СПД.** (Порівнюються доходи і витрати платника, доходи в аналогічних умовах інших платників, якісний та кількісний склад клієнтури, сезонність попиту тощо).

– **Аналізу інформації про доходи та витрати платника податків.** (сфера торгівлі, громадського харчування, послуг, де в основному розрахунки ведуться готівкою. Виявляються не обліковані закупівлі, порівнюється із залишком та визначається можлива реалізація.)

Проте в подальшому Верховна Рада вносить зміни до Закону 2181, якими встановлює, що непрямі методи можуть застосовуватися не за методикою, визначеною Кабінетом Міністрів України, а у порядку, встановленому законом. Оскільки та той час (2004 рік) такого закону в Україні не існувало, на використання непрямих методів було фактично накладено табу.

До питання непрямих методів законодавці поверталися ще декілька раз, виносячи на розгляд Верховної Ради декілька редакцій проектів Податкового кодексу. Зокрема передбачалося застосування податковою службою непрямих методів у разі, коли:

- платник податків провадить підприємницьку діяльність без державної реєстрації як суб'єкт підприємницької діяльності;
- платник податків не подав у встановлені строки податкову декларацію і не веде обліку або не подає визначені законодавством первинні документи;
- у платника податків наявні активи, за якими платник податків не має документального підтвердження джерел походження коштів або майна, використаних для придбання таких активів;
- платником податків понесені витрати, за якими платник податків не має документального підтвердження джерел походження активів, використаних для здійснення таких витрат;
- органом державної податкової служби виявлено факт недостовірності даних, повідомлених платником податків, щодо джерел походження коштів, майна або інших активів.

Реалізуючи свої повноваження, контролюючі органи можуть використовувати такі методи, як:

- 1) економічного аналізу;
- 2) спостереження;
- 3) аналогії;
- 4) контроль за витратами та доходами платників податків – фізичних осіб.

Проте жоден із запропонованих проектів на знайшов законодавчої підтримки, і у прийнятій в грудні 2010 року редакції Податкового кодексу пряме посилення на непрямі методи відсутнє. Натомість фіскальна служба отримала право контролювати дотримання платниками встановлених правил застосування звичайних цін. Такий інструмент у зарубіжній фіскальній практиці також відносять до непрямих методів контролю податкових зобов'язань.

4.3. Податковий кодекс про застосування «звичайних цін»

Одним із методів оптимізації оподаткування є маніпулювання цінами. Прагнучи знизити податкову базу з податку на прибуток та доходи, податку на додану вартість, платники вдаються до заниження цін продажу товарів (робіт чи послуг) у порівнянні із ринковими цінами. Компенсувати різницю між заявленою

⁹ Закон України «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами»

ціною продажу та ринковою ціною платник може, отримавши від контрагентів різницю готівкою, або одержуючи певні вигоди у негрошовій формі.

Для оцінки правильності обчислення податкової бази та блокування таких схем податкової оптимізації податковим законодавством передбачено механізм контролю відпускних цін реалізації. Притому, у випадку заниження платником відпускних цін, податкові зобов'язання визначаються, виходячи із діючих ринкових (в Україні – звичайних цін). Вважається, що звичайна ціна відповідає рівню ринкових цін, якщо фіскальною службою не доведено, що вона занижена платником (рис. 4.1).



Рис. 4.1. Характеристика звичайної ціни.

Оцінка правильності визначення податкових зобов'язань із застосуванням звичайних цін в Україні проводиться не у всіх випадках, а лише при здійсненні платником контрольованих операцій.

З 01.01.2015 р. трансфертне ціноутворення використовується виключно для контролю обчислення податку на прибуток підприємств.

Принцип «вितягнутої руки»

Платник податку, який бере участь у контрольованій операції, повинен визначати обсяг його оподаткованого прибутку відповідно до принципу «вितягнутої руки».

Обсяг оподаткованого прибутку, отриманого платником податку, який бере участь в одній чи більше контрольованих операціях, вважається таким, що відповідає принципу «вितягнутої руки», якщо умови зазначених операцій не відрізняються від умов, що застосовуються між непов'язаними особами у співставних неконтрольованих операціях.

Згідно з пп. 39.2.1.8 ПКУ, до умов, за яких господарські операції визнаються такими, що відповідають принципу «вितягнутої руки» належать:

- якщо ціни (націнки) на товари (роботи, послуги) підлягають державному регулюванню згідно із законодавством, ціна вважається такою, що відповідає принципу «вितягнутої руки», якщо вона встановлена відповідно до правил такого регулювання. Це положення не поширюється на випадки, коли встановлюється мінімальна (максимальна) ціна продажу або індикативна ціна. У такому разі ціна операції, що відповідає принципу «вितягнутої руки», визначається відповідно до статті 39 ПКУ, але не може бути меншою за мінімальну або індикативну ціну та більшою за максимальну ціну;

- якщо під час здійснення операції обов'язковим є проведення оцінки, вартість об'єкта оцінки є підставою для встановлення відповідності принципу «вितягнутої руки» для цілей оподаткування;

- у разі проведення аукціону (публічних торгів), обов'язковість проведення якого визначена законом, умови, які склалися за результатами такого аукціону (публічних торгів), визнаються такими, що відповідають принципу «вितягнутої руки»;

- якщо продаж (відчуження) товарів, у т. ч. майна, переданого у заставу позичальником з метою забезпечення вимог кредитора, здійснюється у примусовому порядку згідно із законодавством, умови, сформовані під час такого продажу, визнаються такими, що відповідають принципу «вितягнутої руки».

Норми пп. 39.3.2.5 ПКУ визначають низку фінансових показників, які можуть бути використані під час визначення рівня рентабельності, і які забезпечують установлення відповідності конкретних умов принципу «вितягнутої руки». Якщо раніше до уваги бралися, зокрема, характеристики товарів (робіт, послуг), їх кількість, умови проведення платежів під час операції та строк виконання господарських зобов'язань, то оновлена редакція пп. 39.3.2.5 ПКУ орієнтує вже на валову рентабельність, валову рентабельність собівартості, чисту рентабельність, чисту рентабельність витрат, рентабельність активів, операційних витрат і капіталу.

Для контрольованих операцій з експорту та імпорту товарів із біржовим котируванням відповідність принципу «вितягнутої руки» встановлюється за методом порівняльної неконтрольованої ціни (пп. 39.2.1.3 ПКУ). При цьому використовується діапазон цін на такі товари, що склалися на товарній біржі. Зазначені біржові ціни підлягають коригуванню з урахуванням обсягу контрольованої операції, умов оплати і постачання товару, якісних характеристик та транспортних витрат.

Якщо умови в одній чи більше контрольованих операціях не відповідають принципу «вितягнутої руки», прибуток, який був би нарахований платнику податків в умовах контрольованої операції, що відповідає зазначеному принципу, включається до оподаткованого прибутку платника податку.

Встановлюється відповідність умов контрольованої операції до цього принципу «вितягнутої руки» за методами, визначеними п. 39.3 ПКУ.

Визначення звичайної ціни при здійсненні податкового контролю здійснюється за одним з таких методів:

- а) порівняльної неконтрольованої ціни;
- б) ціни перепродажу;
- в) «витрати плюс»;
- г) чистого прибутку;
- г) розподілення прибутку.

Визначення звичайної ціни методом порівняльної неконтрольованої ціни

За методом порівняльної неконтрольованої ціни застосовується ціна, яка визначається за ціною на ідентичні (а за їх відсутності – однорідні) товари (роботи, послуги), що реалізуються (придбаваються) не пов'язаній з продавцем (покупцем) особі за звичайних умов діяльності.

Для визначення звичайної ціни товару (роботи, послуги) згідно з методом порівняльної неконтрольованої ціни використовується інформація про укладені на момент продажу такого товару (роботи, послуги) договори з ідентичними (однорідними) товарами (роботами, послугами) у порівнянних умовах на відповідному ринку товарів (робіт, послуг). Враховуються, зокрема, такі умови договорів, як кількість (обсяг) товарів (наприклад, обсяг товарної партії); обсяг функцій, що виконуються сторонами; умови розподілу між сторонами ризиків і вигод; строки виконання зобов'язань; умови здійснення платежів, звичайних для такої операції; характеристика ринку товарів, на якому здійснено господарську операцію; бізнес-стратегія підприємства; звичайні надбавки чи знижки до ціни під час укладення договорів між непов'язаними особами, а також інші об'єктивні умови, що можуть вплинути на ціну. При цьому умови договорів на ринку ідентичних (за їх відсутності – однорідних) товарів (робіт, послуг) визнаються порівнянними, якщо відмінність між такими умовами істотно не впливає на ціну або може бути економічно обгрунтована. При цьому враховуються звичайні під час укладення договорів між непов'язаними особами надбавки чи знижки до ціни, зокрема знижки, зумовлені сезонними та іншими коливаннями споживчого попиту на товари (роботи, послуги), втратою товарами якості або інших властивостей; закінченням (наближенням дати закінчення) строку зберігання (придатності, реалізації); збутом неліквідних або низьколіквідних товарів.

Якщо товари (роботи, послуги), стосовно яких визначається звичайна ціна, ідентичні (за їх відсутності – однорідні) товарам (роботам, послугам), які прилюдно пропонуються до продажу, або мають ціни, встановлені на організованому ринку цінних паперів, або мають біржову ціну (біржове котирування), визначення звичайної ціни здійснюється з урахуванням таких факторів (рис. 4.2).



Рис. 4.2. Характеристика методу порівняльної неконтрольованої ціни при визначенні звичайних цін.

Метод ціни перепродажу

Згідно з методом ціни перепродажу застосовується договірна ціна товарів (робіт, послуг), визначена під час подальшого продажу таких товарів (робіт, послуг) покупцем третій особі, за вирахуванням відповідної націнки та витрат, пов'язаних із збутом (рис. 4.3).

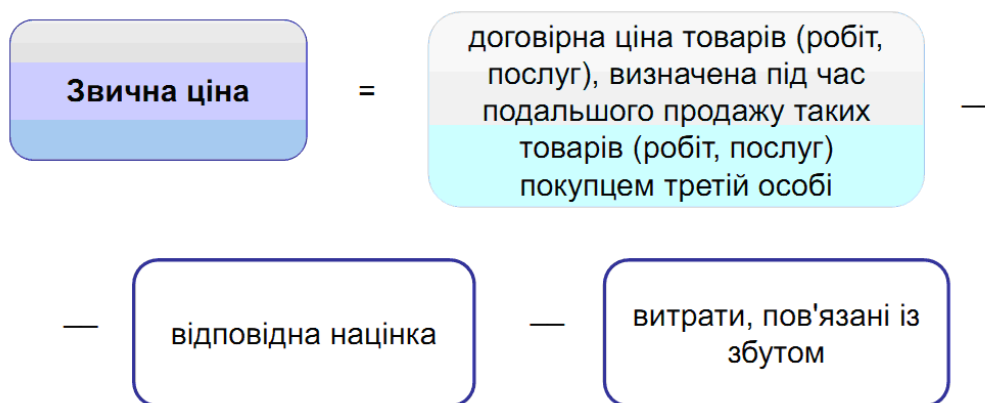
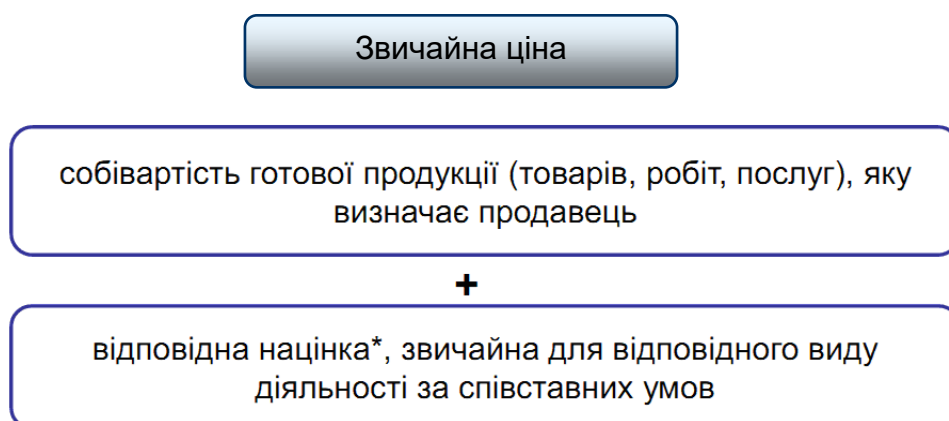


Рис. 4.3. Характеристика методу ціни перепродажу при визначенні звичайних цін.
Метод «витрати плюс»

За методом «витрати плюс» застосовується ціна, що складається з собівартості готової продукції (товарів, робіт, послуг), яку визначає продавець, і відповідної націнки, звичайної для відповідного виду діяльності за співставних умов. Мінімальний розмір націнки може бути визначено на законодавчому рівні (рис. 4.4).



* мінімальний розмір націнки може бути визначено на законодавчому рівні

Рис. 4.4. Характеристика методу «витрати плюс» при визначенні звичайних цін.

Метод чистого прибутку

Метод чистого прибутку ґрунтується на порівнянні показників рентабельності операції, які розраховуються на підставі відповідної бази (такої як витрати, обсяг реалізації, активи), з аналогічними показниками рентабельності операцій між непов'язаними особами у співставних економічних умовах (рис 4.5).

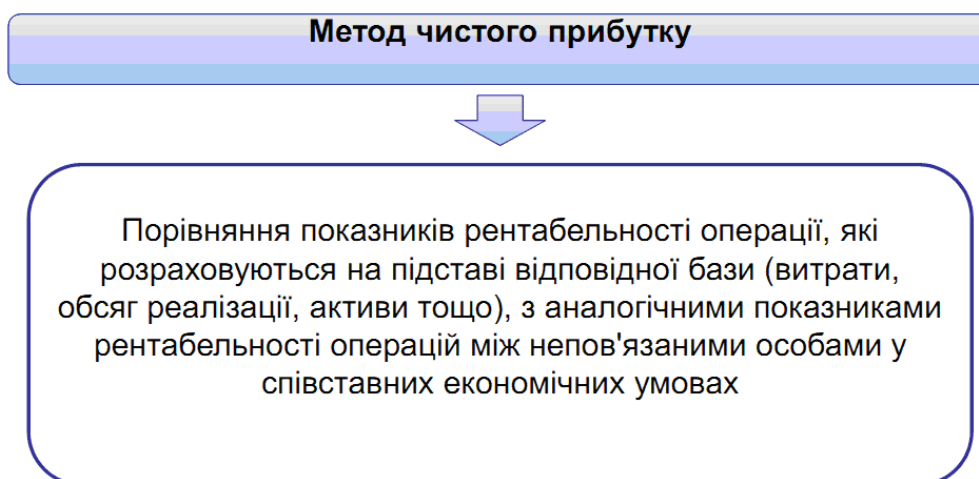


Рис. 4.5. Характеристика методу чистого прибутку при визначенні звичайних цін.

Метод розподілення прибутку

Відповідно до **методу розподілення прибутку** визначається прибуток від операції, який повинен бути розподілений між її учасниками. Такий прибуток розподіляється на економічно обґрунтованій основі, що наближує цей розподіл до розподілу прибутку, який отримали б учасники операцій, якби були непов'язаними особами (рис.4.6).

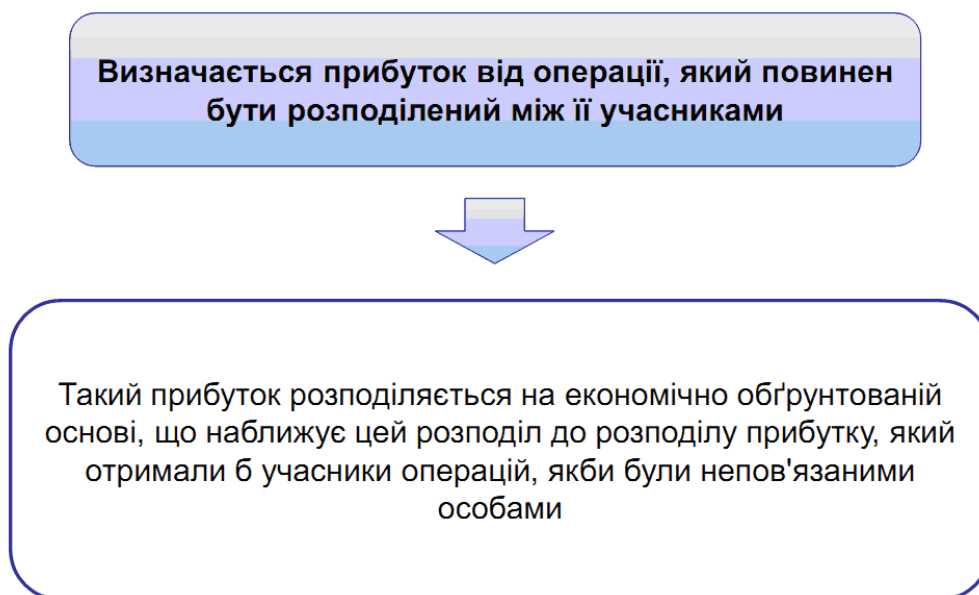


Рис. 4.6. Характеристика методу розподілення прибутку при визначенні звичайних цін.

Обов'язок доведення того, що ціна договору (правочину) не відповідає рівню звичайної ціни, покладається на контролюючий орган у сфері оподаткування.

4.4. Податковий контроль у сфері трансфертного ціноутворення

У контексті міжнародної торгівлі трансфертна ціна визначається як ціна, що встановлюється при торгівлі товарами і послугами у внутрішніх відносинах, тобто при торгівлі між структурними підрозділами єдиного підприємства та його афілійованими особами, які перебувають у різних країнах. Більш розгорнуто трансфертна ціна розглядається як ціна, встановлювана між асоційованими організаціями, по якій одна організація реалізує товари, нематеріальні активи та надає послуги іншій асоційованій організації (п. 11 Введення до Посібника ОЕСР «Про трансфертне ціноутворення для транснаціональних корпорацій та податкових органів» 1995 р.).

Податковий контроль за трансфертним ціноутворенням передбачає коригування податкових зобов'язань платника податків до рівня податкових зобов'язань, розрахованих за умови відповідності комерційних або фінансових умов контрольованої операції комерційним або фінансовим умовам, які мали місце під час здійснення зіставних операцій, сторони яких не є пов'язаними особами.

Ціна в контрольованій операції для цілей оподаткування визнається звичайною, якщо ДФС України не доведено зворотне. До контрольованих операцій в Україні для обчислення податку на прибуток відносять (табл. 4.1).

Таблиця 4.1

Перелік контрольованих та неконтрольованих операцій, відповідно до ПКУ

Контрольовані операції	Неконтрольовані операції
Господарські операції, які впливають на об'єкт оподаткування сторін (сторони) таких операцій, що здійснюються платниками податків з пов'язаними особами – нерезидентами (пп. 39.2.1.1 ПКУ)	Господарські операції, не передбачені підпунктами 39.2.1.1, 39.2.1.2 і 39.2.1.5 підпункту 39.2.1 ПКУ, що здійснюються між непов'язаними особами (пп. 39.2.1.5 ПКУ)
Зовнішньоекономічні господарські операції з продажу товарів через комісіонерів – нерезидентів (пп. 39.2.1.1 ПКУ)	
Господарські операції, які впливають на об'єкт оподаткування платника податків, однією із сторін яких є нерезидент, зареєстрований у державі (на території), яка включена до переліку держав (територій), затвердженого Кабінетом Міністрів України. (пп. 39.2.1.2 ПКУ)	
<p>Якщо в ланцюгу господарських операцій між платником і його пов'язаною особою - нерезидентом, передбачених пп. 39.2.1.1, 39.2.1.2, 39.2.1.3 пп. 39.2.1 ПКУ, право власності на предмет такої операції перш ніж перейти від платника до пов'язаної особи-нерезидента (у разі експорту) або перш ніж перейти від пов'язаної особи-нерезидента до платника (у разі імпорту) переходить до однієї чи кількох непов'язаних осіб, така операція для цілей оподаткування податком на прибуток підприємств вважається контрольованою операцією між платником податків та його пов'язаною особою - нерезидентом, якщо ці непов'язані особи (пп. 39.2.1.5 ПКУ):</p> <ul style="list-style-type: none"> - не виконують в такій сукупності операцій істотних функцій, пов'язаних з придбанням (продажем) товарів (робіт, послуг), між пов'язаними особами; - не використовують в такій сукупності операцій істотних активів та/або не приймають на себе істотних ризиків для організації придбання (продажу) товарів (робіт, послуг) між пов'язаними особами 	

Для статусу контрольованої операції одним із ключових факторів є реєстрація нерезидента у країні, що включена до переліку держав, затвердженого КМУ. Для визначення операції контрольованою має значення дата включення до переліку держав, затвердженого КМУ, або виключення з нього (абз. 2 пп. 39.2.1.2 ПКУ). Операції з контрагентом, зареєстрованим у державі (на території), включеній до переліку визначеного КМУ, визнаються контрольованими з дати включення держави (території) до такого переліку.

Під час визначення переліку держав (територій) Кабінет Міністрів України враховує такі критерії:

- держави (території), у яких загальна ставка податку на прибуток підприємств (корпоративний податок) на 5 і більше відсоткових пунктів нижча, ніж в Україні;
- держави, з якими Україною не укладені міжнародні договори з положеннями про обмін інформацією.

Затверджений Кабінетом Міністрів України перелік держав (територій) центральний орган виконавчої влади, що реалізує державну податкову і митну політику, оприлюднює щороку в офіційних друкованих виданнях та на своєму офіційному веб-сайті із зазначенням ставок податку на прибуток підприємств (корпоративний податок). Інформація про зміну ставок оприлюднюється протягом трьох місяців з дати їх зміни.

Під контроль за трансфертним ціноутворенням не підпадають підприємства, які здійснюють операції на незначні суми. Господарські операції, передбачені пп. 39.2.1.1 – 39.2.1.3 і 39.2.1.5 пп. 39.2.1 ПКУ, визнаються контрольованими, якщо одночасно виконуються такі умови (пп. 39.2.1.7 ПКУ):

- річний дохід платника податків від будь-якої діяльності, визначений за правилами бухгалтерського обліку, перевищує 50 млн. грн. (за вирахуванням непрямих податків) за відповідний податковий (звітний) рік;
- обсяг таких господарських операцій платника податків з кожним контрагентом, визначений за правилами бухгалтерського обліку, перевищує 5 млн. грн. (за вирахуванням непрямих податків) за відповідний податковий (звітний) рік.

Коли в ланцюгу між платником і його пов'язаною особою – нерезидентом право власності на об'єкт операції переходить до непов'язаних осіб, операція між такими пов'язаними особами є контрольованою, за умови що такі непов'язані особи:

- не виконують у такій сукупності операцій істотних функцій, пов'язаних із придбанням (продажем) товарів (робіт, послуг), між пов'язаними особами;
- не використовують у такій сукупності операцій істотних активів та/або не беруть на себе істотних ризиків для організації придбання (продажу) товарів (робіт, послуг) між пов'язаними особами.

Господарською операцією для цілей трансфертного ціноутворення є всі види операцій, договорів або домовленостей, документально підтверджених або непідтверджених, що можуть впливати на оподатковуваний дохід платника податків, зокрема, але не виключно:

- операції з товарами, такими як сировина, готова продукція тощо;
- операції з надання послуг;
- операції з нематеріальними активами, такими як роялті, ліцензії, плата за використання патентів, товарних знаків, ноу-хау тощо, а також з будь-якими іншими об'єктами інтелектуальної власності;
- фінансові операції, включаючи лізинг, участь в інвестиціях, кредитах, комісії за гарантію тощо;
- операції з капіталом, включаючи купівлю чи продаж акцій або інших інвестицій, купівлю чи продаж довгострокових матеріальних і нематеріальних активів.

Звітність та документація

Платники податків, які протягом звітного періоду здійснювали контрольовані операції, зобов'язані подавати до ДФС, інформацію про здійснені контрольовані операції одночасно з поданням декларації з податку на прибуток. Якщо обсяг контрольованих операцій платника з одним контрагентом перевищує 5 млн. грн. без ПДВ, такий платник зобов'язаний подавати звіт про контрольовані операції до ДФС до 1 травня року, що настає за звітним, засобами електронного зв'язку в електронній формі.

Заповнення додатка ТЦ до Декларації з податку на прибуток прямо пов'язане із заповненням звіту про контрольовані операції. Слід пам'ятати, що має бути відповідність між окремими показниками додатка ТЦ та окремими додатками до Звіту про контрольовані операції.

Документація з трансфертного ціноутворення (сукупність документів або єдиний документ, складений в довільній формі) повинна містити таку інформацію:

1) дані про пов'язаних осіб, а саме:

– контрагента (контрагентів) контрольованої операції;

– осіб, які безпосередньо (опосередковано) володіють корпоративними правами платника податків у розмірі 20% і більше.

Дані повинні бути такими, що дають змогу ідентифікувати таких пов'язаних осіб (включаючи найменування держав (територій), податковими резидентами яких є такі особи);

2) загальний опис діяльності групи (включаючи материнську компанію та її дочірні підприємства), у тому числі організаційну структуру групи, опис господарської діяльності групи, політику трансфертного ціноутворення;

3) опис операції, умови її здійснення (ціна, строки та інші визначені законодавством України обов'язкові умови договорів (контрактів);

4) опис товарів (робіт, послуг), включаючи фізичні характеристики, якість і репутацію на ринку, країну походження і виробника, наявність товарного знаку та іншу інформацію, пов'язану з якісними характеристиками товару (роботи, послуги);

5) умови та строки здійснення розрахунків за операцією;

6) чинники, які вплинули на формування та встановлення ціни;

7) відомості про функції пов'язаних осіб, що є сторонами контрольованої операції, про використані ними активи, пов'язані з такою контрольованою операцією, та економічні (комерційні) ризики, які такі особи враховували під час здійснення контрольованої операції (функціональний аналіз та аналіз ризиків);

8) економічний аналіз (включаючи методи, які застосовано для визначення умов контрольованої операції та обґрунтування причин вибору відповідного методу; суму отриманих доходів (прибутку) та/або суму понесених витрат (збитку) внаслідок здійснення контрольованої операції, рівень рентабельності; розрахунок ринкового діапазону цін (рентабельності) стосовно контрольованої операції з описом підходу до вибору зіставних операцій, джерела інформації, застосовані для визначення умов контрольованої операції);

9) результати порівняльного аналізу комерційних та фінансових умов операцій;

10) відомості про проведені платником податку самостійне або пропорційне коригування податкової бази та сум податку (у разі його проведення).

За порушення законодавства у сфері трансфертного ціноутворення передбачено такі штрафні санкції (табл. 4.2).

Таблиця 4.2

Штрафні санкції в трансфертному ціноутворенні

Розмір штрафу	Суть порушення
300 розмірів мінімальної заробітної плати, установлені законом на 1 січня податкового (звітного) року	Неподання (несвоєчасне подання) звіту про контрольовані операції
1% від суми операцій, що не задекларовані у звіті, не може перевищувати 300 розмірів мінімальної заробітної плати	Відсутність декларування контрольованих операцій

3% від суми операцій, щодо яких не було подано документацію, але не більше 200 мінімальних зарплат за весь обсяг незадекларованих контрольованих операцій	Неподання документації
---	------------------------

Податковий контроль за встановленням відповідності умов контрольованих операцій принципу «втягнутої руки» здійснюється шляхом моніторингу контрольованих операцій та проведення перевірок платників податків з питань повноти нарахування і сплати податків під час здійснення контрольованих операцій.

Моніторинг умов контрольованих операцій здійснюється шляхом спостереження центральним органом виконавчої влади, що реалізує державну податкову і митну політику, за цінами, що застосовуються сторонами таких операцій, та шляхом аналізу звітів про контрольовані операції та документації з трансфертного ціноутворення, будь-яких інших інформаційних джерел та шляхом отримання інформаційних матеріалів і висновків, поданих платником податків відповідно до ПКУ.

З метою встановлення відповідності умов контрольованих операцій принципу «втягнутої руки» посадові особи центрального органу виконавчої влади, що реалізує державну податкову і митну політику, під час проведення аналізу звітів про контрольовані операції та/або документації з трансфертного ціноутворення, поданих платником податків, мають право проводити опитування уповноважених осіб та/або працівників платника податків.

Порядок проведення моніторингу контрольованих операцій та опитування встановлюється центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну податкову і митну політику.

У разі якщо контролюючий орган під час виконання функцій податкового контролю виявив факти проведення платником податків контрольованих операцій, звіт про які не подано, він надсилає повідомлення про виявлені контрольовані операції центральному органу виконавчої влади, що реалізує державну податкову і митну політику. Повідомлення надсилається засобами електронного зв'язку не пізніше 5 робочих днів із дня виявлення таких операцій.

Платник податків, стосовно якого здійснювався податковий контроль, інформується про надсилання центральному органу виконавчої влади, що реалізує державну податкову і митну політику, повідомлення про виявлені контрольовані операції не пізніше 5 робочих днів із дня надсилання такого повідомлення.

Підставами для перевірки контрольованих операцій є:

- а) надсилання повідомлення контролюючим органом у ДФС;
- б) виявлення за результатами моніторингу контрольованих операцій невідповідності умов контрольованих операцій принципу «втягнутої руки»;
- в) неподання платником податків або подання з порушенням вимог ПКУ звіту про контрольовані операції або документації з трансфертного ціноутворення.

Порядок проведення перевірки контрольованих операцій встановлюється центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну податкову і митну політику.

У разі необхідності отримання додаткових документів, що підтверджують здійснення фінансово-господарських операцій під час проведення перевірки, вони надаються платником податків протягом 15 днів з дати отримання запиту контролюючого органу.

Контролюючий орган не має права проводити більше однієї перевірки контрольованої операції одного платника податків протягом календарного року.

Якщо у платника податків, що є стороною контрольованої операції, стосовно зазначеної операції проведено перевірку контрольованих операцій і за результатами такої перевірки встановлено відповідність цін контрольованої операції принципу «втягнутої руки», щодо неї не можуть бути проведені перевірки платників податків, які є іншими сторонами цієї операції стосовно тих самих контрольованих операцій.

Строк проведення перевірки контрольованих операцій обчислюється з дня прийняття рішення про її проведення до дня складення довідки (акта) про проведення такої перевірки.

Тривалість перевірки контрольованих операцій не повинна перевищувати 18 місяців.

Кожні шість місяців проведення перевірки контрольованих операцій контролюючий орган подає платнику податків інформацію про поточний стан проведення перевірки.

У разі необхідності отримання інформації від іноземних державних органів, проведення експертизи та/або перекладу на українську мову документів, необхідних для дослідження відповідності умов контрольованої операції принципу «втягнутої руки», строк проведення перевірки за рішенням керівника (заступника керівника) центрального органу виконавчої влади, що реалізує державну податкову і митну політику, може бути продовжений на строк, що не перевищує 12 місяців.

Якщо платник податків використав найбільш доцільний метод встановлення відповідності умов контрольованих операцій принципу «втягнутої руки», такий метод використовується під час перевірки контролюючим органом.

Якщо контролюючим органом доведено, що застосований платником податків метод (комбінація методів) не дає змоги найбільш обґрунтовано встановити відповідність умов контрольованої операції принципу

«вितягнутої руки», він має право застосувати інші методи (комбінацію методів) для встановлення відповідності умов контрольованої операції принципу «вितягнутої руки».

Посадові особи, які проводять перевірку контрольованих операцій, мають право надіслати платникам податків, які є сторонами контрольованих операцій, що перевіряються, запит про надання документів (інформації) щодо операцій та/або провести зустрічну звірку та провести опитування посадових осіб та/або працівників платників податків, які є сторонами контрольованих операцій.

Платник податків зобов'язаний забезпечити можливість посадовим особам, які проводять перевірку контрольованих операцій, провести опитування відповідних посадових осіб або працівників.

Результати перевірки контрольованих операцій оформляються у формі акта (довідки), що складається у двох примірниках, підписується посадовими особами, які проводили перевірку та платником податків або його представником.

Якщо за результатами перевірки виявлено, що умови контрольованої операції відрізняються від умов, що відповідають принципу «вितягнутої руки», що призвело до заниження суми податку, складається акт перевірки. Якщо такі порушення відсутні, складається довідка.

У разі коли за результатами перевірок, що не стосуються трансфертного ціноутворення, вже були донараховані податкові зобов'язання на підставі коригування цін та обмежень рівня витрат та доходів за такими операціями, суми донарахованих податкових зобов'язань за результатами такої перевірки заліковуються в погашення нарахованих податків за результатами перевірки контрольованих операцій.

Форма акта (довідки) про результати перевірки контрольованої операції та вимоги до його (її) складення встановлюються центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну податкову і митну політику.

Акт про результати перевірки контрольованої операції повинен містити документально підтверджені факти відхилення умов контрольованої операції від умов, що відповідає принципу «вितягнутої руки», обґрунтування того, що таке відхилення спричинило заниження суми податку, розрахунок суми такого заниження.

У разі відмови платника податків або його представника від підписання акта (довідки) про результати перевірки контрольованої операції посадовими особами контролюючого органу складається відповідний акт, що засвідчує факт такої відмови.

Акт (довідка) перевірки контрольованої операції повинен бути вручений протягом двох робочих днів з дати його складення платнику податків, щодо якого проводилася перевірка, або його представнику під розписку.

У разі незгоди платника податків або його представника з висновками перевірки або фактами та даними, викладеними в акті про результати перевірки контрольованої операції, вони мають право подати свої заперечення протягом 30 днів з дня отримання акта. При цьому платник податків має право подати разом із запереченнями або в погоджений строк документи (їх завірнені копії), що підтверджують обґрунтованість заперечень.

Такі заперечення розглядаються протягом 30 робочих днів, що настають за днем їх отримання, а платнику податків надсилається відповідь для надсилання (вручення) податкових повідомлень-рішень.

РОЗДІЛ 5 ПРЕВЕНТИВНИЙ ПОДАТКОВИЙ КОНТРОЛЬ

- 5.1. Сутність, переваги та способи здійснення превентивного податкового контролю.**
- 5.2. Ліцензування окремих видів у сфері виробництва та обігу підакцизних товарів.**
- 5.3. Маркування підакцизних товарів.**
- 5.4. Реєстрація місць зберігання алкогольної продукції та тютюнових виробів.**
- 5.5. Податкові пости на акцизних складах.**
- 5.6. Горизонтальний моніторинг.**

5.1. Сутність, переваги та способи здійснення превентивного податкового контролю

Термін «превентивний» походить від латинського «preventio», що в буквальному перекладі означає «попереджую», «запобігаю». Таким чином, на відміну від наступного, який дозволяє виявити податкові порушення, превентивний податковий контроль покликаний їх попередити, відвернути. Якщо встановлені в результаті наступного податкового контролю порушення в ряді випадків неможливо виправити, то в результаті мір превентивного контролю досягається можливість попередити вірогідні втрати бюджету.

У чинній редакції Податкового кодексу України відсутнє визначення терміну «Превентивний податковий контроль», хоч окремі інструменти його реалізації регламентовані достатньо детально. До них слід у першу чергу віднести облік платників податків та відкритих їм рахунків у фінансових установах, маркування підакцизних товарів, організацію роботи податкових постів на акцизних складах.

Заходи превентивного податкового контролю переважно застосовуються у сферах оподаткування із найбільшими ризиками ухилення від сплати податків, як правило, у сфері обігу та оподаткування підакцизних товарів. Серед найбільш часто застосовуваних мір превентивного податкового контролю – облік платників та моніторинг здійснюваних ними операцій, маркування окремих товарів, ліцензування окремих видів діяльності, виставлення податкових постів на підприємствах, супроводження руху товарів від виробників до акцизних складів. Поряд з цим застосовуються і інші способи контролю – реєстрація розрахункових операцій, висилання нагадувань про необхідність виконання певних дій, попередження про можливі негативні наслідки за девіантні поступки тощо.

У свій час Податкова служба України застосовувала такі способи превентивного контролю, як публікація списків найбільших податкових боржників, оприлюднення переліку банків, які несуть незначне податкове навантаження та декларують збитки, проводила періодичні бесіди з великими платниками, які застосовують схеми мінімізації податкових зобов'язань тощо. На сторінках свого періодичного видання служба висловлювала стурбованість стосовно низьких (в порівнянні із середньою по регіону) заробітних плат футболістів провідних футбольних клубів. Очевидно, що такі заходи не можуть сприяти підняттю престижу відповідних суб'єктів та спонукатимуть відповідних керівників декларувати більш реальні показники стосовно податкової бази за окремими платежами.

5.2. Ліцензування окремих видів у сфері виробництва та обігу підакцизних товарів

Як засіб презумптивного оподаткування та інструмент превентивного податкового контролю в багатьох державах широко застосовується ліцензування окремих видів діяльності. Ліцензування передбачає отримання спеціального дозволу (ліцензії) і є засобом контролю держави за дотриманням суб'єктами господарювання вимог законодавства. Особливого поширення ліцензування набуло у сфері виробництва та обігу спирту, алкогольних виробів та тютюнової продукції. Запроваджено таке ліцензування і в Україні. Відповідно до чинного законодавства¹⁰, суб'єкти господарської діяльності повинні отримати ліцензії на такі види діяльності:

- виробництво спиртів;
- виробництво алкогольних напоїв;
- виробництво тютюнових виробів;
- імпорт та експорт спиртів, алкогольних напоїв та тютюнових виробів;
- оптова торгівля алкогольними напоями;
- оптова торгівля тютюновими виробами;
- роздрібна торгівля алкогольними напоями;
- роздрібна торгівля тютюновими виробами.

Ліцензії на виробництво спирту коньячного і плодового видаються лише тим суб'єктам господарської діяльності, які на момент подання заяви про видачу ліцензії є власниками або користуються приміщеннями та

¹⁰ Закон України «Про державне регулювання виробництва і обігу спирту етилового, коньячного і плодового, алкогольних напоїв та тютюнових виробів» від 19.12.1995 р., № 481/95-ВР із змінами і доповненнями. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/481/95-vr/para01#01>

обладнанням, що забезпечують повний технологічний цикл виробництва алкогольних напоїв, за умови, що використання таких приміщень та обладнання здійснює тільки один суб'єкт підприємницької діяльності.

Притому ліцензії на виробництво спирту видаються суб'єктам господарювання – юридичним особам, а на виробництво алкогольних напоїв та тютюнових виробів – усім суб'єктам господарювання. Ліцензії на виробництво тютюнових виробів також видаються лише суб'єктам господарювання, які мають повний технологічний цикл виробництва тютюнових виробів, включаючи виготовлення тютюнової суміші та сигаретні цехи.

Органом ліцензування виступає Департамент податків і зборів з юридичних осіб Державної фіскальної служби України, який реалізує завдання та функції з ліцензування діяльності суб'єктів господарювання з виробництва спирту, алкогольних напоїв і тютюнових виробів, оптової торгівлі спиртом, оптової та роздрібною торгівлі алкогольними напоями і тютюновими виробами. Ліцензії на право роздрібною торгівлі алкогольними напоями та тютюновими виробами разом з додатками до ліцензії видаються структурними підрозділами контролю за обігом та оподаткуванням підакцизних товарів територіальних управлінь Державної фіскальної служби в регіонах.

Ліцензія є документом суворої звітності, видається на кожен вид діяльності, виготовляються друкарським способом, повинна мати номер і бути захищеною від підробки та несанкціонованого тиражування. Одержана суб'єктом господарювання ліцензія на право роздрібною торгівлі алкогольними напоями та тютюновими виробами має знаходитися на видному місці торгівлі і бути доступною для огляду. Передавання ліцензії іншому суб'єктові господарювання або на інше місце торгівлі забороняється.

Для отримання ліцензії суб'єкт господарювання повинен подати перелік необхідних документів, після перевірки який фіскальний орган на протязі 30 днів приймає рішення про видачу ліцензії чи відмову у видачі.

Ліцензії на виробництво, оптову торгівлю підакцизними товарами видаються на 5 років, на роздрібну торгівлю алкогольними виробами та тютюновою продукцією – на 1 рік. Розміри річної плати за ліцензію наведені у табл. 5.1.

Таблиця 5.1

Розміри річної плати за ліцензію на виробництво, імпорт, оптову та роздрібну торгівлю спиртом, алкогольними напоями та тютюновими виробами

Види діяльності	до 01.01.2007р	після 01.01.2007р
Оптова торгівля алкогольними напоями	250 000 грн.	500 000 грн.
Оптова торгівля тютюновими виробами	125 000 грн.	500 000 грн.
Роздрібна торгівля алкогольними напоями (на один РРО) села і селища	8000 грн. 500 грн.	8000 грн. 500 грн.
Роздрібна торгівля тютюновими виробами (на одне місце торгівлі) села і селища	2000 грн. 250 грн.	2000 грн. 250 грн.
Імпорт алкогольних напоїв та тютюнових виробів	500 000 грн.	780 грн.
Експорт алкогольних напоїв та тютюнових виробів	3000 грн.	780 грн.
Виробництво спирту та алкогольних виробів	250 000 грн.	780 грн.
Виробництво тютюнової продукції	125 000 грн.	780 грн.
Експорт спирту	85 000 грн.	780 грн.
Імпорт спирту	170 000 грн.	780 грн.
Оптова торгівля спиртом	85 000 грн.	780 грн.

Плата за ліцензію справляється до початку відповідної діяльності і зараховується до місцевих бюджетів. Сплата суб'єктом господарювання вартості ліцензії за весь період її дії не дозволяється. Дія ліцензії

призупиняється у разі несвоєчасної сплати чергового платежу за ліцензію на підставі письмового розпорядження органу, який видав ліцензію, на термін до сплати заборгованості.

Упродовж останнього часу активно обговорюється питання підвищення плати за ліцензії. Це пов'язано з тим, що розмір плати за ліцензію не змінювався з 2003 року, а за цей час середня ціна пачки сигарет зросла з 2,5 гривень до 13 гривень.

За наявності підстав, орган, який видав ліцензію, може прийняти рішення про її призупинення. Підставами для призупинення ліцензії можуть бути:

- заява суб'єкта господарювання;
- рішення про скасування державної реєстрації суб'єкта господарювання;
- несплата чергового платежу за ліцензію протягом 30 календарних днів від моменту призупинення ліцензії;
- рішення суду про встановлення факту незаконного використання суб'єктом господарювання марок акцизного податку (стосовно імпортерів);
- рішення суду про встановлення факту торгівлі суб'єктом господарювання алкогольними напоями або тютюновими виробами без марок акцизного податку;
- рішення суду про встановлення факту переміщення суб'єктом господарювання алкогольних напоїв або тютюнових виробів поза митним контролем;
- продаж алкогольних напоїв, тютюнових виробів особам, які не досягли 18 років або у не визначених для цього місцях.

З огляду на численні порушення встановленого порядку ліцензування, Верховна Рада України Законом від 12.08.2014 р. № 1638-VII «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законів України щодо посилення контролю за обігом підакцизних товарів та уточнення окремих податкових норм»¹¹, істотно збільшила розміри фінансових санкцій. Так, для прикладу:

- виробництва спирту, алкогольних напоїв та тютюнових виробів без наявності ліцензії – 200% вартості виробленої продукції, але не менш 85000 гривень (замість 8500 гривень);
- оптової (включаючи імпорт та експорт) і роздрібною торгівлі спиртом етиловим, коньячним і плодовим, спиртом етиловим ректифікованим виноградним, спиртом етиловим ректифікованим плодовим, алкогольними напоями та тютюновими виробами без наявності ліцензій – 200% вартості отриманої партії товару, але не менше 17000 гривень (замість 1700 гривень);
- роздрібною торгівлі алкогольними напоями через електронний контрольно-касовий апарат, не зазначений у ліцензії – 200% вартості реалізованої через такий контрольно-касовий апарат продукції, але не менше 10000 гривень (замість 1000 гривень).

5.3. Маркування підакцизних товарів

У світовій практиці податкового адміністрування широко застосовуються такий інструмент превентивного податкового контролю, як фіскальні марки. В англійських державах такі марки називають *revenue stamp* (марка ревеню; від англ. *revenue* – дохід, виручка, державні доходи, служба державних доходів, фінансове управління). Різновидністю фіскальних марок виступають податкові марки (*tax stamp*).

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 року¹². 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.

¹¹ Закон України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законів України щодо посилення контролю за обігом підакцизних товарів та уточнення окремих податкових норм» від 12.08.2014 р. № 1638-VII [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/1638-18>

¹² 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>

Кабінетом Міністрів України затверджене Положення про виготовлення, зберігання, продаж марок акцизного податку та маркування алкогольних напоїв і тютюнових виробів¹³

Зразки марок розробляються фіскальною 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 фіскальна 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. 5.1), для лікєро-горілочаної продукції імпортного виробництва – фіолетовій, для виноробної продукції імпортного виробництва – оранжевій (рис. 5.2).



Рис. 5.1. Зразки марок акцизного податку для алкогольних напоїв вітчизняного виробництва¹⁴.



Рис. 5.2. Зразки марок акцизного податку для алкогольних напоїв імпортного виробництва¹⁵.

Марки для тютюнових виробів вітчизняного виробництва (з фільтром та без фільтра) виготовляють в зеленій, для тютюнових виробів імпортного виробництва (з фільтром та без фільтра) – у синій кольоровій гамі (рис. 5.3).

¹³ Постанова КМУ «Про затвердження Положення про виготовлення, зберігання, продаж марок акцизного податку та маркування алкогольних напоїв і тютюнових виробів» від 27 грудня 2010 р. № 1251 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/1251-2010-п>

¹⁴ Постанова КМУ Деякі питання запровадження марок акцизного податку нового зразка для алкогольних напоїв і тютюнових виробів від 14 травня 2015 р. № 296 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/296-2015-п#n11>

¹⁵ Постанова КМУ Деякі питання запровадження марок акцизного податку нового зразка для алкогольних напоїв і тютюнових виробів від 14 травня 2015 р. № 296 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/296-2015-п#n11>



Рис. 5.3. Зразки марок акцизного податку для тютюнових виробів¹⁶.

На марки наносяться реквізити:

- слова «УКРАЇНА», «Марка акцизного податку», «Тютюнові вироби» (для тютюнових виробів);
- позначення виду марки, що складається з початкових літер слів «алкоголь вітчизняний (лікоро-горілчана продукція)» – «АВ ЛГП», «алкоголь вітчизняний (виноробна продукція)» – «АВ ВП», «алкоголь імпортований (лікоро-горілчана продукція)» – «АІ ЛГП», «алкоголь імпортований (виноробна продукція)» – «АІ ВП», «тютюн вітчизняний з фільтром» – «ТВ ЗФ», «тютюн вітчизняний без фільтра» – «ТВ БФ», «тютюн імпортований з фільтром» – «ТІ ЗФ», «тютюн імпортований без фільтра» – «ТІ БФ»;
- індекс регіону України, що відповідає місцезнаходженню виробника продукції, позначений двома цифрами (для маркування вітчизняної продукції), серія із чотирьох літер і шестизначний номер, два двозначних числа (місяць і рік, у якому вироблено марки для алкогольних напоїв) або двозначне та однозначне числа (рік і квартал, у якому вироблено марки для тютюнових виробів) через скісну риску та сума акцизного податку (для алкогольних напоїв), сплаченого за одиницю продукції, з точністю до тисячного знака.

Розмір плати за одну марку акцизного податку для алкогольних напоїв з 1 січня 2015 року становить 0,1926 гривні, для тютюнових виробів – 0,091 гривні. Плата за марки акцизного податку зараховується до державного бюджету і використовується виключно для фінансування витрат, пов'язаних з їх виробництвом, зберіганням та реалізацією¹⁷.

Марки акцизного податку зберігаються у структурних підрозділах контролю за обігом та оподаткуванням підакцизних товарів територіальних Головних управлінь ДФС у спеціально обладнаних приміщеннях. За відсутності таких приміщень марки можуть зберігатися в орендованих приміщеннях банківських установ.

Законодавець пред'являє підвищені вимоги щодо забезпечення умов зберігання акцизних марок. Такі вимоги стосуються як обладнання приміщень (повинні бути ізольованими, обладнаними сигналізацією, мати металеві сейфи, які закриваються та опечатуються), так і осіб, до посадових обов'язків яких входить зберігання та продаж марок. Такі особи призначаються наказом керівника відповідного фіскального органу, і несуть повну матеріальну відповідальність за забезпечення схоронності прийнятих марок і за будь-яке заподіяння їм шкоди внаслідок умисних дій чи внаслідок недбалого або несумлінного ставлення до своїх обов'язків.

З метою забезпечення схоронності акцизних марок не рідше одного разу у квартал проводиться їх інвентаризація. Інвентаризація марок в обов'язковому порядку проводиться також при зміні матеріально-відповідальних осіб або при передачі марок іншим працівникам на період перебування матеріально-відповідальних осіб у відпустках.

Підрозділи контролю за обігом та оподаткуванням підакцизних товарів здійснюють продаж марок виробникам та імпортерам підакцизної продукції. Для отримання марок такі суб'єкти господарської діяльності, виходячи із виробничої програми чи укладених договорів, подають заявки-розрахунки необхідної кількості марок. Разом із заявкою подаються довідки про сплату суми податку, яка розрахована за ставками для готової продукції, звіти про використання марок за попередній період та копії платіжних документів на перерахування плати за марки з відміткою банку про оплату.

Придбані марки виробники підакцизних товарів використовують для маркування алкогольної продукції та тютюнових виробів, імпортери – передають іноземним виробникам для маркування імпортованих товарів у процесі їх виробництва.

¹⁶ Постанова КМУ Деякі питання запровадження марок акцизного податку нового зразка для алкогольних напоїв і тютюнових виробів від 14 травня 2015 р. № 296 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/296-2015-п#n11>

¹⁷ Постанова КМУ «Про затвердження Положення про виготовлення, зберігання, продаж марок акцизного податку та маркування алкогольних напоїв і тютюнових виробів» від 27 грудня 2010 р. № 1251 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/1251-2010-п>

Маркуванню підлягають усі алкогольні напої з вмістом спирту етилового понад 8,5 відсотка об'ємних одиниць. Для алкогольних напоїв використовуються марки із зазначенням суми акцизного податку, сплаченого за одиницю маркованої продукції, з точністю до тисячного знака.

У разі виробництва на митній території України алкогольних напоїв і тютюнових виробів чи ввезення таких товарів на митну територію України покупці марок зобов'язані забезпечити їх маркування марками встановленого зразка у такий спосіб, щоб марка розривалася під час відкупорювання (розкривання) товару.

У разі виявлення нестачі марок у виробника чи імпортера підакцизних товарів, такі суб'єкти господарювання несуть відповідальність у розмірі розрахункової суми податку, яка повинна бути сплачена до бюджету в разі реалізації підакцизних товарів, для маркування яких придбавалися марки.

Невикористані марки підлягають повернення фінансовому органу у такому порядку (рис. 5.4):



Рис. 5.4. Порядок повернення марок акцизного податку.

Контроль за наявністю марок на пляшках (упаковках) алкогольних напоїв і на пачках (упаковках) тютюнових виробів під час їх транспортування, зберігання, продажу та ввезення на митну територію України здійснюють органи державної фіскальної служби.

На теперішньому етапі розвитку комп'ютерних та поліграфічних технологій українська та світова практика свідчить, що паперові акцизні марки перестають бути ефективним засобом боротьби з нелегальною торгівлею та підтвердженням сплати акцизного податку. Паперові марки можна підробити незалежно від кількості нанесених захисних елементів. Вони можуть бути втрачені або вкрадені та використані в незаконних цілях. За допомогою паперової марки не можливо слідкувати за маршрутом переміщення тютюнової та алкогольної продукції. Тому на урядовому рівні розглядаються можливості переходу на електронну акцизну марку, яка має ряд переваг.

5.4. Реєстрація місць зберігання алкогольної продукції та тютюнових виробів

Для попередження фактів неконтрольованого обігу спирту та алкогольних виробів і тютюнової продукції заведено порядок, згідно з яким виробники та суб'єкти господарської діяльності, що здійснюють торгівлю, реєструють місця їх зберігання¹⁸. Єдиний державний реєстр місць зберігання – це перелік місць, що

18 Наказ Державної податкової адміністрації України «Про затвердження Порядку ведення Єдиного державного реєстру місць зберігання та форми довідки про внесення місця зберігання до Єдиного державного

використовуються для зберігання спирту, та приміщень, що використовуються для зберігання алкогольних напоїв та тютюнових виробів, який містить відомості про місцезнаходження місць зберігання та відомості про СПД, що зберігають таку продукцію.

До Єдиного реєстру вносяться:

- місця зберігання алкогольних напоїв та тютюнових виробів;
- місця зберігання спирту виробників спирту та алкогольних напоїв;
- місця зберігання спирту суб'єктами господарської діяльності, які отримують спирт для забезпечення виробничих та інших потреб, якщо його кількість перевищує 100 декалітрів на квартал.

Єдиний реєстр включає:

- відомості про заявника – ідентифікаційний код (номер), найменування (прізвище, ім'я, по батькові), місцезнаходження або місце проживання, серія та номер ліцензії, виданої на відповідний вид діяльності;
- відомості про місце зберігання – місцезнаходження (поштовий індекс, область, район, місто, вулиця, номер будинку), площа місця зберігання (місткість місця зберігання спирту), вид продукції, що зберігається;
- дата включення місця зберігання до Єдиного реєстру.

Для внесення місць зберігання спирту або алкогольних напоїв або тютюнових виробів до Єдиного реєстру СПД подають заяву встановленої форми до структурного підрозділу фіскального органу, що здійснює контроль за виробництвом та обігом підакцизних товарів.

Для внесення до Єдиного реєстру місць зберігання алкогольних напоїв або тютюнових виробів, відокремлених від роздрібної торгівлі, суб'єкти підприємницької діяльності подають заяву до територіальних головних управлінь ДФС за місцезнаходженням місця зберігання.

До заяви додаються:

- документ, що підтверджує право користування цим приміщенням;
- нотаріально посвідчена копія ліцензії на відповідний вид діяльності.

При внесенні місця зберігання до Єдиного реєстру йому присвоюється індивідуальний номер. Індивідуальний номер місця зберігання, яке виключено з Єдиного реєстру, не може бути присвоєний іншому місцю зберігання.

Суб'єкту, який зареєстрував місце зберігання, видається відповідна довідка. Довідка про внесення місця зберігання спирту до Єдиного реєстру видається протягом п'яти календарних днів від дати подання заяви, а довідка про внесення місця зберігання алкогольних напоїв та тютюнових виробів до Єдиного реєстру – протягом семи календарних днів від дати подання заяви. Про видачу довідки фіскальна служба повідомляє податковий орган за місцем реєстрації суб'єкта підприємницької діяльності та за місцезнаходженням місця зберігання.

Довідка є документом суворої звітності. Виготовлення бланків довідок здійснюється на спеціальному папері, що забезпечує захист від підробки. Орган державної податкової служби, що видає довідки, реєструє їх у журналі обліку видачі довідок. Журнал має бути прошнурований, пронумерований і скріплений печаткою. Довідка підписується керівником або його заступником і засвідчується печаткою. Записи у довідці здійснюються комп'ютером або друкарською машинкою. У тексті довідки виправлення не допускаються.

Довідка повинна перебувати у місці зберігання та пред'являтися працівникам контролюючих органів, які мають відповідні повноваження на здійснення перевірки. У разі зберігання спирту, або алкогольних напоїв, або тютюнових виробів у місцях зберігання, не внесених до Єдиного реєстру, до суб'єктів підприємницької діяльності застосовуються фінансові санкції.

5.5. Податкові пости на акцизних складах

З метою запобігання незаконному виробництву і обігу спирту, посилення контролю за повнотою сплати та своєчасністю надходження до бюджету акцизного податку на спиртзаводах України створюються контрольні пости.

Вони формуються з числа посадових осіб державних податкових інспекцій за місцезнаходженням виробників спирту (їх філій, відокремлених підрозділів відповідно до наказів цих державних податкових інспекцій). У наказах також визначається режим роботи контрольного поста з урахуванням режиму роботи підприємства, порядок контролю за роботою постів, заходи матеріально-технічного забезпечення постів, транспортного обслуговування, інші умови, необхідні для забезпечення ефективності контролю.

Копія наказу надсилається керівнику підприємства, який у триденний термін зобов'язаний видати відповідний наказ, передбачивши створення належних умов для ефективної роботи контрольного поста.

Працівники контрольного поста при здійсненні покладених на них функцій користуються правами, передбаченими Податковим кодексом України, Законом України «Про державне регулювання виробництва і обігу спирту етилового, коньячного і плодового, алкогольних напоїв та тютюнових виробів» та іншим законодавством.

Працівники контрольного поста відповідно до законодавства несуть відповідальність за збереження комерційної таємниці.

Основним завданням контрольних постів є здійснення безпосередньо на підприємствах, що виробляють спирт, постійного контролю за дотриманням законодавства з питань виробництва та обігу спирту, встановленого порядку сплати акцизного податку, вжиття заходів щодо недопущення незаконного виробництва та реалізації спирту.

Відповідно до покладених завдань контрольні пости:

1) забезпечують контроль за:

- своєчасністю та повнотою складського і бухгалтерського обліку спирту;
- зберіганням, відпуском та обігом спирту;
- обліком надходження та витрачання сировини, яка використовується для виробництва спирту;
- додержанням встановленого порядку обчислення та сплати акцизного податку;

2) беруть участь у проведенні інвентаризації спирту у разі виявлення порушень встановленого законодавством порядку ведення обліку, зберігання та відпуску спирту;

3) надають керівнику підприємства пропозиції щодо усунення виявлених порушень та контролюють їх виконання;

4) розробляють і вносять пропозиції щодо удосконалення системи контролю за обліком, зберіганням, відпуском та транспортуванням спирту.

Усі документи, що є підставою для відпуску спирту, обов'язково перевіряються працівником контрольного поста. Відвантаження спирту здійснюється на підставі письмового розпорядження керівника підприємства з обов'язковим погодженням з працівником контрольного поста.

При відвантаженні спирту заповнюється спеціальна товарно-транспортна накладна, в якій працівник контрольного поста робить відмітку про погодження відпуску шляхом проставлення штампа «Відпуск дозволено» та особистого підпису. Транспортування спирту без спеціальних товарно-транспортних накладних з відміткою контрольних постів забороняється.

Транспортування спирту здійснюється у супроводженні представників відповідних підрозділів податкової міліції за місцезнаходженням підприємства, що виробляє спирт.

Усі обсяги відвантаженого спирту реєструються контрольними постами у контрольному журналі відвантаження спирту. Контрольні пости у дводенний термін направляють органу державної фіскальної служби за місцезнаходженням покупця довідку про відвантаження спирту.

Орган державної фіскальної служби за місцезнаходженням покупця спирту після одержання від контрольних постів довідки про відвантаження спирту реєструє її у контрольному журналі реєстрації довідок про відвантаження спирту, контролює повноту надходження спирту до покупця та інформує контрольні пости на підприємствах, що відпустили спирт, про дату та кількість отриманого покупцем спирту.

5.6. Податковий рескрипт та горизонтальний моніторинг

Серед інструментів превентивного податкового контролю в ряді держав активно використовується так званий податковий рескрипт (*rescript fiscal*). Суть його в наступному: платники податків, плануючи ту чи іншу фінансово-господарську операцію і не будучи впевненими в її податкових наслідках, звертаються за відповідним роз'ясненням до податкового органу. Останній, у свою чергу, аналізує законність операції і її податкові аспекти та надсилає платнику письмовий висновок, при потребі – застереження. Діючи в рамках такого роз'яснення, платник звільняється від можливої відповідальності за податкове правопорушення.

Серед новітніх методів податкового контролю за останній час набув поширення горизонтальний моніторинг платників. Горизонтальний моніторинг передбачає відстеження та аналізу фіскальним органом податкових ризиків стосовно фінансово-господарських операцій платників податків (як правило – найбільших платників). Основна мета горизонтального моніторингу – створення партнерських стосунків фіскального відомства та платника шляхом своєчасного реагування та упередження здійснення ними ризикових операцій, які можуть призвести до порушень законодавства у сфері оподаткування.

Такий метод вперше був застосований в Нідерландах, в подальшому його запозичили Німеччина, Словенія, Австрія. З 2011 року про запровадження горизонтального моніторингу заявила Україна.

Горизонтальний моніторинг полягає в супроводі фіскальною службою найбільших платників податків та надання платнику комплексу інформаційно-консультаційно-довідкових послуг для упередження можливих податкових правопорушень та належного виконання платниками в партнерстві із фіскальним органом своїх податкових обов'язків. Фіскальна служба, здійснюючи моніторинг фінансово-господарської діяльності платника, попереджуватиме його про можливі ризики та податкові наслідки від здійснення певних операцій, трансакції із сумнівним контрагентами тощо.

Для платників, як перебувають на горизонтальному моніторингу, передбачається створити на сайті податкового органу електронні кабінети, де можна буде почерпнути інформацію про стан взаєморозрахунків, погасити податкове зобов'язання, оперативно отримати відповідь на запит тощо.

Податкова служба скоротить кількість перевірок таких платників, сфокусувавши свою увагу на електронному аудиті звітності із застосуванням відповідного програмного забезпечення та аналітичного апарату, зокрема методів статистичного аналізу.

Горизонтальний моніторинг передбачається запровадити стосовно найбільших платників податків, з якими податкова укладе окремі договори. Такі договори передбачать обов'язки та відповідальність сторін.

РОЗДІЛ 6 ПОДАТКОВІ ПЕРЕВІРКИ

- 6.1. Податкові перевірки, їх класифікація.**
- 6.2. Особливості планових та позапланових перевірок.**
- 6.3. Планування виїзних податкових перевірок. Плани-графіки перевірок, їх структура.**
- 6.4. Відбір платників для проведення документальних перевірок.**
- 6.5. Порядок складання, затвердження та виконання планів-графіків виїзних податкових перевірок.**
- 6.6. Організація позапланових виїзних перевірок.**
- 6.7. Алгоритм виїзної документальної податкової перевірки.**
- 6.8. Взаємодія структурних підрозділів податкових органів при проведенні виїзних документальних перевірок.**

6.1. Податкові перевірки, їх класифікація

Із прийняттям Податкового кодексу в Україні вперше на законодавчому рівні визначені способи здійснення податкового контролю. Серед них «перевірки та звірки, а також перевірки дотримання законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, у порядку, встановленому законами України, що регулюють відповідну сферу правовідносин».

Домінуюче місце податкових перевірок в арсеналі інструментів податкового контролю породило впровадження в податкову практику такого терміну, як «контрольно-перевірочна робота». Не вдаючись в аналіз його легітимності з позицій філологічного аналізу, зазначимо, що даний термін набув достатньо широкого поширення не тільки у професійному жаргоні працівників контролюючих органів, але й у нормативних документах та наукових публікаціях.

Незважаючи на те, що термін «Податкова перевірка» досить поширений у теорії і особливо в практиці контрольної діяльності, визначення його у податковому кодексі не знаходимо. Не наводиться воно і у базовому законі про контроль – Законі України «Про основні засади державного нагляду (контролю) у сфері господарської діяльності»¹⁹, який визначає правові та організаційні засади, основні принципи і порядок здійснення державного контролю у сфері господарської діяльності, повноваження органів державного контролю, їх посадових осіб і права, обов'язки та відповідальність суб'єктів господарювання під час здійснення контрольних дій.

Стандарт Рахункової палати «Порядок підготовки і проведення перевірок та оформлення їх результатів»²⁰ трактував перевірку, як «встановлення та аналіз фактів ... та їх оцінка з точки зору законності, ефективності та доцільності». Однак із прийняттям нової редакції Закону України «Про Рахункову палату»²¹ у 2015 р. згаданий стандарт втратив чинність і, відповідно, відсутнє визначення перевірки на законодавчому рівні.

Подібне змістовне навантаження вкладають у термін «перевірка» пострадянські держави. Для прикладу, визначення терміну «перевірка» знаходимо у Федеральному Законі Російської Федерації від 26 грудня 2008 року № 294-ФЗ «Про захист прав юридичних осіб та індивідуальних підприємців при проведенні державного контролю (нагляду) і муніципального контролю». У пункті 6 ст. 2 даного закону зазначено: «перевірка – це сукупність проведених органом державного контролю (нагляду) або органом муніципального контролю стосовно юридичної особи, індивідуального підприємця заходів щодо контролю для оцінки відповідності здійснюваних ними діяльності або дій (бездіяльності), вироблених і реалізованих товарів (виконаних робіт, наданих послуг) обов'язковим вимогам і вимогам, встановленим муніципальними правовими актами»²².

Досить широко трактується термін «перевірка» в Указі Президента Республіки Білорусь «Про удосконалення контрольної (наглядової) діяльності в республіці Білорусь»: «сукупність заходів, що проводяться контролюючими (наглядовими) органами стосовно підконтрольних об'єктів для оцінки

¹⁹ Закон України «Про основні засади державного нагляду (контролю) у сфері господарської діяльності» від 05.04.2007 № 877-V [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/877-16>

²⁰ Постанова Колегії Рахункової палати України «Про затвердження Стандарту Рахункової палати «Порядок підготовки і проведення перевірок та оформлення їх результатів» від 27.12.2004 р. № 28-6 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0115-05>

²¹ Закон України «Про Рахункову палату» від 02.07.2015 р. № 576-VIII [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon5.rada.gov.ua/rada/show/576-19>

²² Федеральный закон от 26.12.2008 N 294-ФЗ (ред. от 14.10.2014) О защите прав юридических лиц и индивидуальных предпринимателей при осуществлении государственного контроля (надзора) и муниципального контроля

відповідності вимогам законодавства їхньої діяльності, в тому числі проведених фінансово-господарських операцій, а також дій (бездіяльності) їх посадових осіб та інших працівників»²³.

Загалом подібні підходи знаходимо і у словниках «Словопедія», які трактують перевірку, як «встановлення правильності чогось, відповідності чого-небудь чомусь»²⁴. З огляду на вищевказане, можемо визначати термін «Податкова перевірка» як встановлення правильності дій платників податків та посадових осіб платників податків в процесі оподаткування з позицій дотримання норм чинного податкового законодавства».

Податкові перевірки класифікують за рядом ознак. Один із поширених варіантів класифікації наведено на рис. 6.1.



Рис. 6.1. Класифікація податкових перевірок.

Податковим кодексом України передбачені такі податкові перевірки (рис. 6.2).

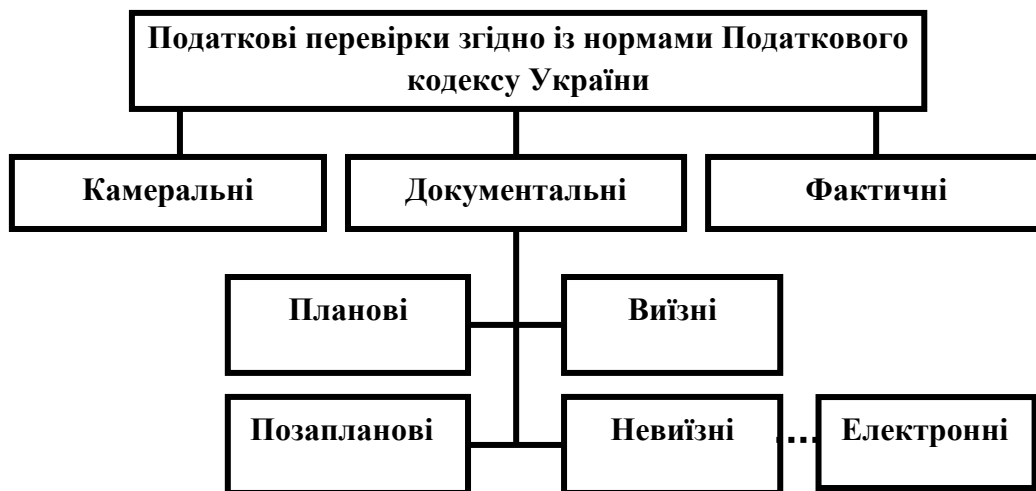


Рис. 6.2. Податкові перевірки в контексті норм Податкового кодексу України.

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.

Камеральна перевірка проводиться посадовими особами контролюючого органу без будь-якого спеціального рішення керівника такого органу або направлення на її проведення, притому згода платника

²³ Указ Президента Республіки Білорусь «Про вдосконалення контрольної (наглядової) діяльності в Республіці Білорусь» від 16 жовтня 2009 р. № 510.

²⁴ Словопедія [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://slovopedia.org.ua/33/53407-0.html>

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

Документальною перевіркою вважається перевірка, предметом якої є своєчасність, достовірність, повнота нарахування та сплати 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.

Документальна планова перевірка проводиться відповідно до плану-графіка перевірок, документальна позапланова перевірка проводиться за наявності певних, передбачених Податковим кодексом, підстав.

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

Документальна невиїзна перевірка 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 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 забезпечує формування та реалізує державну податкову і митну політику, про запровадження проведення такої перевірки для відповідних платників податків: які застосовують спрощену систему оподаткування, обліку та звітності; суб'єктів господарювання мікро-, малого; середнього підприємництва; інших платників податків.

Фактична перевірка – 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, 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).

6.2. Особливості планових та позапланових перевірок

Як уже зазначалось документальні податкові перевірки поділяються на планові та позапланові. Основним критерієм такого поділу є включення планової перевірки до плану-графіка та проведення позапланової на основі чітко виділених у Податковому кодексі підстав. Однак ці перевірки відрізняються також періодичністю та комплексністю проведення, методикою інформування платників, граничними термінами проведення та термінами, на які перевірка може бути продовжена (рис. 6.3).

ПЛАНОВА ПЕРЕВІРКА	ПОЗАПЛАНОВА ПЕРЕВІРКА
Передбачається планом-графіком	Проводиться за наявності підстав
Проводиться не частіше одного разу в рік	Обмежень стосовно періодичності немає
Здійснюється комплексно	Може проводитись некомплексно
Платникам за 10 днів до початку надсилається повідомлення	Про позапланову перевірку платника не повідомляють
Граничний термін проведення для великих платників – 30 днів	Граничний термін проведення – 15 днів
Граничний термін проведення для середніх платників – 20 днів	Граничний термін проведення для середніх платників – 10 днів
Граничний термін проведення для суб'єктів малого бізнесу – 10 днів	Граничний термін проведення для суб'єктів малого бізнесу – 5 днів

Може бути продовжена на термін до 15, 10, 5 днів відповідно	Може бути продовжена на термін до 10, 5, 2 днів відповідно
---	--

Рис. 6.3. Характерні особливості планових та позапланових перевірок

6.3. Планування виїзних податкових перевірок. Плани-графіки перевірок, їх структура

Документальна планова перевірка повинна бути передбачена у плані-графіку проведення планових документальних перевірок. До плану-графіку відбираються платники податків, які мають ризик щодо несплати податків та зборів, невиконання іншого законодавства, контроль за яким покладено на контролюючі органи.

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

Порядок формування та затвердження плану-графіка, перелік ризиків та їх поділ за ступенями встановлюються Державною фіскальною службою України.

На даний час встановлена наступна структура планів-графіків виїзних документальних перевірок (рис. 6.4):



Рис. 6.4. Структура планів графіків виїзних документальних перевірок

План-графік проведення документальних планових перевірок платників податків (додаток А) складається з чотирьох розділів²⁵:

Розділ I. Документальні планові перевірки платників податків – юридичних осіб (відповідальні: підрозділи податкового та митного аудиту);

Розділ II. Документальні планові перевірки фінансових установ, постійних представництв та представництв нерезидентів (відповідальні: підрозділи податкового та митного аудиту);

Розділ III. Документальні планові перевірки самозайнятих осіб (відповідальні: підрозділи доходів і зборів з фізичних осіб);

²⁵ 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>

Розділ IV. Документальні планові перевірки платників податків – юридичних осіб з питань правильності обчислення, повноти і своєчасності сплати податку на доходи фізичних осіб та єдиного внеску на загальнообов’язкове державне соціальне страхування (відповідальні: підрозділи доходів і зборів з фізичних осіб).

Розділ I плану-графіка поділяється на підрозділи А, Б та С:

– підрозділ А. Платники податків, які належать до кластерних об’єднань платників податків, та їх контрагенти, які мають ризики несплати податків.

Цей підрозділ плану-графіка поділяється на дві групи:

I група – основні підприємства, які належать до кластерних об’єднань платників податків;

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

– підрозділ Б. Платники податків, які мають ризики несплати податків та відбираються на регіональному рівні за результатами аналізу основних показників діяльності.

Цей підрозділ плану-графіка поділяється на дві групи:

I група – основні підприємства;

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

– підрозділ С. Платники податків та їх контрагенти, які мають ризики несплати податків та плануються до перевірок дотримання вимог законодавства України з питань державної митної справи.

Цей підрозділ плану-графіка поділяється на дві групи:

I група – основні підприємства;

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

У кожній із зазначених груп розподіл платників податків - юридичних осіб провадиться за такими категоріями:

– суб’єкти великого підприємництва;

– суб’єкти середнього підприємництва;

– суб’єкти малого підприємництва.

Розділ II плану-графіка поділяється на такі підрозділи:

1. Банківські установи;

2. Страхівки;

3. Торговці цінними паперами;

3. Інші небанківські установи;

5. Постійні представництва та представництва нерезидентів.

При формуванні розділу II плану-графіка одночасно з юридичними особами підлягають обов’язковому включенню всі наявні відокремлені підрозділи (незалежно від форми сплати податку на прибуток та часу реєстрації новоствореного відокремленого підрозділу).

Фінансові установи, включені до підрозділу 1, повинні бути згруповані за категоріями: «великі платники податків» та «інші платники податків» із розподілом на юридичні особи та відокремлені підрозділи.

Фінансові установи, включені до підрозділів 2, 3 та 4, повинні бути згруповані за категоріями: «великі платники податків», «суб’єкти малого підприємництва», «інші платники податків» та інших нормативно-правових актів із розподілом на юридичні особи та відокремлені підрозділи.

Постійні представництва та представництва нерезидентів відносяться до категорії «інші платники податків».

Розділ III плану-графіка поділяється на три групи:

Група 1. Фізичні особи, які провадять незалежну професійну діяльність;

Група 2. Фізичні особи - підприємці, які обрали загальну систему оподаткування;

Група 3. Фізичні особи - підприємці, які обрали спрощену систему оподаткування.

Розділ IV плану-графіка поділяється на три групи:

Група 1. Великі платники - платники податків - юридичні особи, які мають чисельність найманих працівників понад 300 осіб;

Група 2. Середні платники - платники податків - юридичні особи, які мають чисельність найманих працівників від 100 до 300 осіб;

Група 3. Малі платники - платники податків - юридичні особи, які мають чисельність найманих працівників менше 100 осіб.

6.4. Відбір платників для проведення документальних перевірок

Ефективність податкових перевірок у значній мірі визначається правильним відбором платників для їх проведення. Такий відбір здійснюється на наступних принципах:

– режим найбільшого сприяння для законослухняних платників;

– своєчасне реагування на ознаки можливих податкових порушень;

- невідворотність настання відповідальності за допущені порушення;
- обґрунтованість вибору об'єктів контролю.

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. 6.5). Фахівці фіскального органу 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.

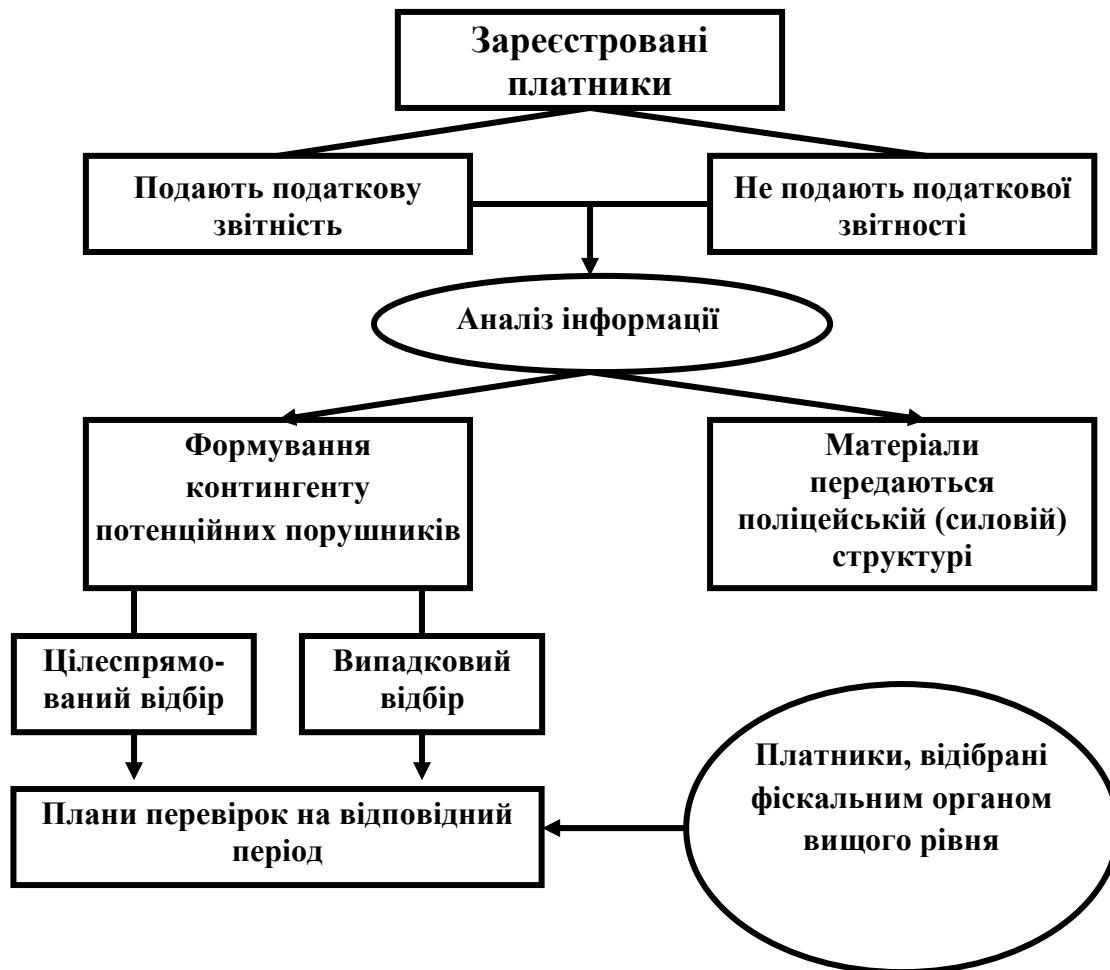


Рис. 6.5. Процедура відбору платників для проведення документальних перевірок

В Україні відбір платників для планів документальних перевірок здійснюється виключно за цілеспрямованим відбором. Фіскальна служба для кожної категорії платників розробила свої критерії ризиків. Претендентів на включення до планів-графіків документальних перевірок визначають за рейтингом ризиків. У першочерговому порядку туди попадають суб'єкти господарювання, які мають найбільше ризиків ухилення від оподаткування.

Перелік ризиків за окремими категоріями – високого, середнього ступеня та незначні – визначає центральний податковий орган. Такі переліки підлягають систематичному перегляду із врахуванням внесених

змін до чинного податкового законодавства, статистики податкових правопорушень та податкової поведінки платників.

Наприклад, для суб'єктів господарювання – юридичних осіб визначена така шкала ризиків:

Високий ступінь ризику:

- 1) рівень зростання податку на прибуток нижчий за рівень зростання доходів платника податків, що враховуються при визначенні об'єкта оподаткування;
- 2) рівень сплати податку на прибуток нижчий за рівень сплати податку по відповідній галузі;
- 3) рівень сплати податку на додану вартість нижчий за рівень сплати податку по відповідній галузі;
- 4) наявність відносин з контрагентами, які знаходяться в розшуку, або ліквідовані, або визнані банкрутами, якщо сума операцій досягає понад 5 відсотків загального обсягу постачання;
- 5) наявність інформації про непідтвердження реального здійснення операції з придбання із сумою податку на додану вартість понад 5 відсотків загального обсягу податкового кредиту;
- 6) наявність розбіжностей у платника податків згідно із Системою автоматизованого співставлення податкового зобов'язання та податкового кредиту у розрізі контрагентів (завищення податкового кредиту) у сумі понад 5 відсотків загального обсягу податкового кредиту за відсутності заяви платника податків щодо порушення платником податку на додану вартість (контрагентом) порядку реєстрації податкових накладних у Єдиному реєстрі податкових накладних;
- 7) здійснення зовнішньоекономічних операцій через нерезидентів – засновників та нерезидентів, зареєстрованих в офшорних зонах, за непрямими поставками у сумі операцій понад 5 відсотків обсягів постачання;
- 8) декларування від'ємного значення об'єкта оподаткування податком на прибуток протягом одного податкового (звітного) періоду;
- 9) наявність інформації правоохоронних органів, підрозділів податкової міліції, юридичних підрозділів органів ДФС щодо взаємовідносин із платниками податків:
 - які мають ознаки фіктивності;
 - які є учасниками конвертаційних центрів;
 - реєстрацію яких скасовано у судовому порядку;
 - стосовно яких розпочато досудове розслідування;
 - стосовно яких заведено оперативно-розшукову справу;
 - стосовно яких встановлено факт неподання податкової звітності;
 - які знаходяться у розшуку;
 - які визнані банкрутами;
- 10) обсяги операцій із пов'язаними особами або неплатниками податку на прибуток перевищують 20 відсотків суми витрат, що враховуються при визначенні об'єкта оподаткування;
- 11) формування податкового кредиту за рахунок взаємовідносин з постачальниками, які зареєстровані суб'єктами спеціального режиму оподаткування (сільгоспвиробники) із незначною кількістю працюючих (менше 10 осіб), незначною площею сільськогосподарських угідь або земельно-водного фонду (менше 100 га), у сумі понад 5 відсотків загального обсягу податкового кредиту;
- 12) виплата доходів (відсотки, роялті, лізингові платежі) нерезидентам, зареєстрованим в офшорних зонах;
- 13) декларування чистого доходу від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) на рівні або нижче собівартості реалізованої продукції.

Середній ступінь ризику:

- 1) формування платником податку на додану вартість податкового кредиту у сумі понад 5 відсотків загального обсягу податкового кредиту за рахунок податкових накладних, які не зареєстровані у Єдиному реєстрі податкових накладних;
- 2) сума інших витрат перевищує 30 відсотків суми витрат, що враховуються при визначенні об'єкта оподаткування;
- 3) здійснення експортних операцій товарів, нетипових для основного виду діяльності підприємства (нетиповий експорт), у сумі операцій понад 5 відсотків обсягів постачання;
- 4) декларування залишку від'ємного значення різниці між сумою податкового зобов'язання та сумою податкового кредиту, який після бюджетного відшкодування включається до складу податкового кредиту наступного податкового періоду, у сумі понад 5 відсотків загального обсягу податкового кредиту;
- 5) наявність відхилень між значеннями основних показників фінансової та податкової звітності понад 10 відсотків;
- 6) сума адміністративних витрат перевищує 80 відсотків задекларованого валового прибутку, що може свідчити про наявність «безтоварних» послуг (консалтингові, супроводжувальні);
- 7) подання покупцем заяви зі скаргою на порушення платником податку на додану вартість (постачальником товару) порядку реєстрації податкових накладних у Єдиному реєстрі податкових накладних та невключення ним сум податку на додану вартість до податкових зобов'язань;
- 8) нарахування та виплата доходів за ознаками, визначеними довідником ознак доходів, наведеним у додатку до Порядку заповнення та подання податковими агентами Податкового розрахунку сум доходу,

нарахованого (сплаченого) на користь фізичних осіб, і сум утриманого з них податку, затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 13 січня 2015 року № 4 101 (заробітна плата, нарахована (виплачена) та/або 102 (виплати відповідно до умов цивільно-правового договору) без утримання, перерахування до бюджету податку на доходи фізичних осіб та/або єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування;

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

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

11) сума витрат на збут перевищує 80 відсотків задекларованого валового прибутку від реалізації продукції, що може свідчити про наявність «безтоварних» послуг (маркетингові дослідження, дослідження ринків збуту, супроводження товару);

12) наявність інформації щодо здійснення платником податків операцій з купівлі-продажу та інших способів відчуження цінних паперів, емітенти яких перебувають у переліку (списку) емітентів, що мають ознаки фіктивності, які визначаються Національною комісією з цінних паперів та фондового ринку України;

13) здійснення відшкодування податку на додану вартість на рахунок платника у банку за результатами камеральних перевірок упродовж проміжку часу, що настає за періодом, охопленим останньою документальною плановою перевіркою;

14) наявність відносин із платниками податків, які обрали спрощену систему оподаткування та є керівниками, засновниками або співробітниками цього підприємства, у сумі операцій понад 5 відсотків загального обсягу постачання;

15) здійснення коригування платником спеціального режиму оподаткування податком на додану вартість у бік зменшення податкового кредиту за спецдекларацією з одночасним коригуванням у бік збільшення податкового кредиту за загальною декларацією з податку на додану вартість;

16) роздроблення податкового кредиту або зобов'язань з податку на додану вартість за окрему звітну дату з одним контрагентом на декілька накладних із сумою податку на додану вартість менше 10 тис. грн. за відсутності реєстрації в Єдиному реєстрі податкових накладних;

17) декларування фінансових витрат у сумі понад 5 відсотків загальної суми витрат з одночасним декларуванням витрат, пов'язаних із придбанням цінних паперів;

18) сума витрат з факторингу, задекларованих у додатку ІВ до декларації з податку на прибуток, перевищує дохід за факторингом, задекларований у додатку ІД до декларації з податку на прибуток;

19) наявність інформації про встановлення порушень порядку погашення векселів, авальованих банком (податкових розписок), які видаються до отримання спирту етилового та біостанолу, легких та важких дистилатів.

Незначний ступінь ризику:

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

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

3) зменшення у звітності суми нарахованого єдиного внеску за попередні періоди від 10 до 20 відсотків загальної суми нарахованого єдиного внеску за останніх 12 місяців, що передують звітному.

Для суб'єктів господарювання – фізичних осіб визначені такі ризики:

Високий ступінь ризику:

1) перевищення суми доходів, отриманих платником податків за ознаками, визначеними Довідником ознак доходів, 127 (інші доходи) та/або 157 (дохід, виплачений самозайнятій особі), суми доходу від провадження господарської діяльності на 10 відсотків та більше;

2) перевищення обсягів експортних операцій над задекларованою сумою доходу на 10 відсотків та більше;

3) заниження податкового зобов'язання в обсязі, що становить 10 відсотків та більше суми задекларованих податкових зобов'язань з податку на додану вартість за календарний рік та/або завищення податкового кредиту з податку на додану вартість в обсязі, що становить 5 відсотків та більше суми задекларованого податкового кредиту з податку на додану вартість;

4) декларування сум доходу на рівні або менше рівня витрат, які враховуються при визначенні об'єкта оподаткування;

5) розмір інших витрат, у тому числі вартість виконаних робіт, наданих послуг становить 30 відсотків або більше задекларованої в податковій звітності вартості документально підтверджених витрат, пов'язаних з господарською діяльністю платника податків;

6) наявність розбіжностей між сумою чистого оподаткованого доходу, відображеною в декларації про майновий стан і доходи, та сумою доходу, зазначеною у звіті про суми нарахованого доходу застрахованих осіб та суми нарахованого єдиного внеску, на 5 відсотків та більше;

7) нарахування та виплата доходів за ознаками, визначеними Довідником ознак доходів, 101 (заробітна плата, нарахована (виплачена)) та/або 102 (виплати відповідно до умов цивільно-правового договору) без утримання, перерахування до бюджету податку на доходи фізичних осіб та/або єдиного внеску;

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

9) невідповідність обсягів імпорتنих операцій задекларованому доходу або обсягам постачання на 20 відсотків та більше;

10) наявність інформації, що свідчить про ухилення 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.

Середній ступінь ризику:

1) кількість найманих працівників менша за кількість зареєстрованих реєстраторів розрахункових операцій (окремо на господарську одиницю);

2) декларування від'ємного значення з податку на додану вартість при здійсненні імпорتنих операцій;

3) декларування податкових зобов'язань з податку на додану вартість на рівні податкового кредиту;

4) наявність розбіжностей між задекларованою сумою загального оподаткованого доходу або податкових зобов'язань з податку на додану вартість та сумою розрахункових операцій, проведених із застосуванням реєстраторів розрахункових операцій (книги обліку розрахункових операцій) в обсязі, що перевищує 10 відсотків;

5) загальна сума від здійснення операцій з постачання товарів/послуг, що підлягають оподаткуванню згідно з розділом V ПКУ, у тому числі з використанням локальної або глобальної комп'ютерної мережі, нарахована (сплачена) особою, яка не зареєстрована платником податку на додану вартість, протягом останніх 12 календарних місяців, перевищує 1000000 грн. більше як на 2 відсотки;

6) невідповідність обсягів імпорتنих операцій задекларованій сумі загального оподаткованого доходу або обсягам постачання з податку на додану вартість у розмірі, що перевищує 20 відсотків;

7) наявність відносин із контрагентами, які знаходяться в розшуку або ліквідовані, або визнані банкрутами, якщо сума операцій досягає понад 10 відсотків загального обсягу постачання;

8) ввезення на митну територію України підакцизних товарів в обсягах понад 50 відсотків задекларованої суми доходу за рік;

9) порушення встановлених строків сплати єдиного внеску менше ніж на 365 днів;

Незначний ступінь ризику:

1) зниження податкового зобов'язання в обсязі, що становить менше 10 відсотків суми задекларованих податкових зобов'язань з податку на додану вартість за календарний рік та/або завищення податкового кредиту з податку на додану вартість в обсязі, що становить менше 5 відсотків суми задекларованого податкового кредиту з податку на додану вартість;

2) обсяг операцій із пов'язаними особами перевищує 20 відсотків задекларованої в податковій звітності вартості документально підтверджених витрат, що враховуються при визначенні об'єкта оподаткування;

3) декларування сум податку на додану вартість до відшкодування з бюджету.

6.5. Порядок складання, затвердження та виконання планів-графіків виїзних податкових перевірок

Плани-графіки документальних перевірок складаються за методиками, що розробляються та затверджуються центральним органом виконавчої влади, що реалізує податкову політику в державі. В даний час методика формування планів-графіків перевірок передбачена Методичними рекомендаціями щодо складання плану-графіка проведення документальних планових перевірок суб'єктів господарювання, затвердженими наказом ДПСУ від 27.06.2012 р. №553²⁶.

Плани-графіки документальних перевірок формуються у три етапи (рис. 6.6).

²⁶ Наказ Державної податкової служби України «Про затвердження Методичних рекомендацій щодо складання плану-графіка проведення документальних планових перевірок суб'єктів господарювання» від 27.06.2012 р. №553 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.profiwins.com.ua/uk/letters-and-orders/gna/3964-553.html>



Рис. 6.6. Механізм формування планів-графіків документальних перевірок.

6.6. Організація позапланових перевірок

Суб'єкти господарської діяльності із найбільшою вірогідністю ухилення від оподаткування у першочерговому порядку включаються до планів-графіків проведення перевірок та контролюються у плановому порядку. Проте в процесі адміністрування податків часто виникає потреба у позапланових перевірках окремих підприємств, які не включені до планів перевірок, або на яких планові перевірки вже відбулися. Немало підприємств ліквідується, реорганізовується, деякі переносять свою діяльність в інші регіони, що також потребує позапланових ліквідаційних перевірок.

До 1998 року контролюючі органи не мали ніяких обмежень стосовно організації позапланових перевірок: такі перевірки могли проводитися у будь-який час та у кількості, яка самостійно визначалася контролюючим органом. Невпорядкованість перевірок, їх велика кількість та неузгодженість дій різноманітних контролюючих органів викликали справедливі нарікання платників, що з часом привело до заборони проводити безпідставні перевірки.

Податковим кодексом України передбачено виключний перелік підстав, які дають право на проведення позапланових перевірок:

- отримано податкову інформацію, що свідчить про порушення платником податків валютного та іншого 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 та

іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, протягом 10 робочих днів з дня отримання запиту;

- платником податків не подано в установленний 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 10 робочих днів з дня отримання запиту;

- платником податків подано в установленому порядку контролюючому органу заперечення до акта перевірки 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) посиляється 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;

- 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, за наявності підстав для перевірки та/або з від'ємним значенням з податку на додану вартість, яке становить більше 100 тис. грн. 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. грн.;

- щодо платника податку подано скаргу:

- а) 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 пояснень та документального підтвердження на письмовий запит контролюючого органу, в якому зазначається інформація зі скарги;

- б) 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 пояснень та документального підтвердження на письмовий запит контролюючого органу, в якому зазначається інформація зі скарги;

- отримано судові рішення суду (слідчого судді) про призначення перевірки або постанову органу, що здійснює оперативно-розшукову діяльність, слідчого, прокурора, 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.

Рішення 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 «витагнутої руки» та/або встановлення невідповідності умов контрольованої операції принципу «витагнутої руки» у порядку, передбаченому ПКУ;

- 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 відповідно до ПКУ. 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;

Видача доручення на проведення позапланової перевірки є виключною прерогативою керівника органу державної фіскальної служби відповідного рівня. Рішення на проведення позапланової перевірки оформлюється наказом. Право на проведення документальної позапланової перевірки платника податків надається лише у випадку, коли йому до початку проведення зазначеної перевірки вручено під розписку копію наказу про проведення документальної позапланової перевірки.

Під час проведення позапланової перевірки забороняється перевіряти питання, які були охоплені під час попередніх перевірок платника податків.

6.7. Алгоритм виїзної документальної податкової перевірки

Документальна перевірка дотримання податкового законодавства проводиться у такій послідовності:

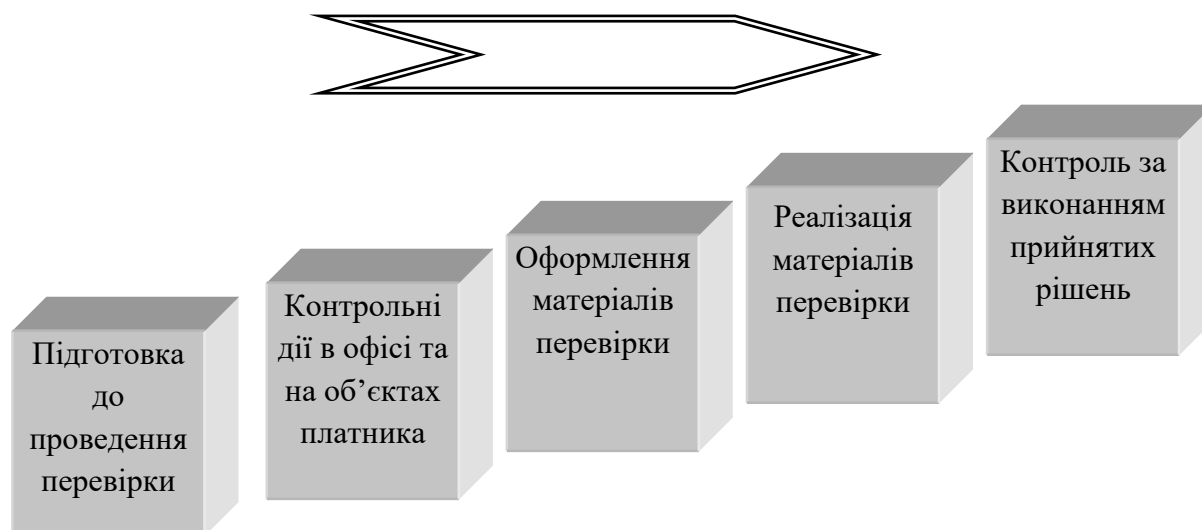


Рис. 6.7. Послідовність здійснення виїзної документальної податкової перевірки.

Функціями і процедурами, визначеними для структурних підрозділів органів фіскальної служби, організація документальних перевірок дотримання законодавства про оподаткування на підприємствах, організаціях та установах покладена на підрозділи податкового та митного аудиту. Відповідно, під їх керівництвом здійснюється підготовка до проведення перевірки.

Фахівці даного підрозділу, відповідальні за планову перевірку, зобов'язані повідомити про таку перевірку платника не пізніше, ніж за 10 днів до її початку. При позапланових перевірках таке повідомлення не є обов'язковим.

Порядок ініціювання та оформлення податкових перевірок наказами зображений на рис. 6.8.



Рис. 6.8. Порядок ініціювання та оформлення податкових перевірок наказами.

Оскільки ревізійну групу, як правило, очолюють працівники підрозділів спеціалізованого податкового контролю (в даний час податкового та митного аудиту), саме вони організують та проводять попередній (в інструктивних та методичних матеріалах податкового відомства – доперевірочний) аналіз діяльності платника. Такий аналіз здійснюється на підставі інформації, отриманої як від відповідних структурних підрозділів податкового органу так і з зовнішніх джерел.

У свій час центральний податковий орган рекомендував проведення такого аналізу здійснювати на підставі:

- інформації інформаційно-аналітичних систем податкової служби;
- показників фінансової та податкової звітності;
- інформації про пов'язаних осіб;
- інформації, отриманої з НКЦПФР про укладені угоди з цінними паперами;
- інформації, отриманої від інших підрозділів;
- інформації щодо проведених операцій з нерезидентами;
- інформації із відкритих джерел (ЗМІ, Інтернету тощо);
- інформації щодо взаємовідносин з будь-якими контрагентами;
- інформації щодо застосування платником податків схем ухилення від оподаткування або схем мінімізації;

– іншої інформації щодо платника податків, яка може бути використана при проведенні доперевірочного аналізу, з метою визначення можливих ризиків порушень платником податків чинного законодавства та питань, що підлягають першочерговій перевірці.

У разі неможливості розпочати документальну перевірку у зв'язку з ненаданням документів, складається акт у довільній формі, де викладаються причини неможливості розпочати перевірку з дати, зазначеної у направленні та наказі, та вчиняється відповідний запис про здійснення зазначеної перевірки після усунення причин, які призвели до неможливості проведення.

Нерідко з різних причин виникає потреба перенести терміни документальної перевірки. В такому випадку повідомлення та наказ про проведення перевірки платнику податків повторно не надсилаються, а виписується нове направлення та видається наказ про перевірку із зазначенням нової дати початку з дотриманням тривалості проведення, визначеної відповідно до плану-графіка у попередніх документах. При цьому в акті перевірки обов'язково викладаються обставини, які призвели до порушення термінів проведення такої перевірки, визначених у надісланих платнику податків повідомленні та наказі про проведення перевірки.

Зміни до складу ревізійної групи також оформляються новим направленням, в якому вказуються дані про посадову особу, яка проводитиме перевірку. Таке направлення пред'являється платнику податків та засвідчується його підписом про ознайомлення.

У разі потреби продовжити строки перевірок, на підставі службової записки керівника ревізійної групи видається наказ із викладенням підстав для такого продовження. При тому нові направлення на перевірку не

випишуються. Про продовження строків перевірки вказується у направленнях, що випишувались на проведення перевірки, із зазначенням основних реквізитів наказу та кількості робочих днів, на які продовжено перевірку.

6.8. Взаємодія структурних підрозділів податкових органів при проведенні виїзних документальних перевірок

Для досягнення належної ефективності виїзних документальних перевірок повинна забезпечуватись чітка взаємодія різноманітних підрозділів податкового органу. Така взаємодія має місце на всіх етапах процедури проведення перевірки, оформлення та реалізації її матеріалів (рис. 6.9).

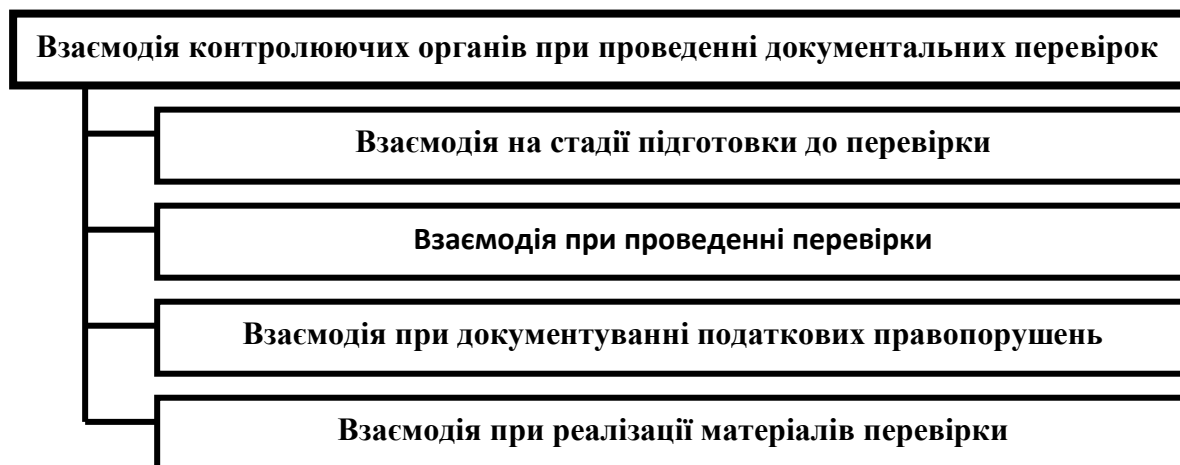


Рис. 6.9. Взаємодія контролюючих органів при проведенні документальних перевірок.

Організовує та супроводжує перевірку на всіх її стадіях координаційна робоча група. До складу такої групи включають фахівців, які безпосередньо проводять перевірку та спеціалістів галузевих підрозділів, які здійснюватимуть інформаційно-консультативний супровід, а при потребі прийматимуть участь у здійсненні певних контрольних процедур, що входять до компетенції певного структурного підрозділу. Загальну координацію роботи групи здійснює керівник відповідного податкового органу.

Безпосередньо реалізують функції та процедури документальної перевірки підрозділи податкового та митного аудиту, оподаткування фізичних осіб та, при потребі, працівники підрозділів боротьби з відмиванням отриманих злочинним шляхом доходів. Фахівці підрозділів аудиту та оподаткування фізичних осіб виступають також координаторами інформаційно-аналітичних груп (при документальних перевірках юридичних та фізичних осіб відповідно).

До складу інформаційно-аналітичних груп за погодженням із керівниками відповідних структурних підрозділів включають спеціалістів оподаткування юридичних осіб, погашення податкового боргу, інформатизації і обліку платників, юридичної служби, аналітичних та моніторингових підрозділів, податкової міліції. На інформаційно-аналітичні групи покладаються завдання забезпечення податкових ревізорів-інспекторів потрібними матеріалами щодо податкових ризиків, характерних схем ухилення від оподаткування, необхідними роз'ясненнями та консультаціями під час здійснення контрольних процедур безпосередньо на об'єкті перевірки.

Відповідальна за організацію та проведення перевірки посадова особа підрозділу податкового та митного аудиту або оподаткування фізичних осіб повідомляє галузеві підрозділи податкового органу про терміни проведення перевірки та формує робочу групу. При потребі отримати додаткову інформацію щодо платників із високими ризиками ухилення від оподаткування відповідні запити спрямовуються податковій міліції. Керівники галузевих структурних підрозділів призначають відповідальних працівників для супроводження чи участі у проведенні перевірки, подають працівнику, який очолює проведення перевірки, необхідні матеріали та інформацію. Якщо участь фахівця галузевих підрозділів з тих чи інших причин не передбачається, про це також інформують керівника ревізійної групи.

Якщо перевірка проводиться за дорученням слідчого, останній повинен поставити відповідне завдання із конкретним переліком питань, які підлягають вивченню під час проведення перевірки та надати наявну інформацію про вчинене чи можливе правопорушення. Керівник ревізійної групи, у свою чергу, узгоджує об'єкти контролю та терміни проведення перевірки на окремих ділянках, при потребі подає клопотання про залучення до окремих контрольних дій оперативних працівників податкової міліції. У разі вилучення оригіналів документів правоохоронними органами підрозділ, який очолює перевірку, спрямовує до них запит про надання копій документів або доступу до їх перевірки.

У разі коли при немає можливості провести перевірку з причини відсутності платників податків чи посадових осіб платників податків за місцезнаходженням чи місцем проживання, про це складається акт. Акт

перевірки місцезнаходження платника податків (посадових осіб платника податків або його законних (уповноважених) представників реєструється у журналі реєстрації актів. Про факт відсутності платника підрозділ, який зафіксував факт відсутності, інформує підрозділ податкової міліції для розшуку таких платників чи їх посадових осіб (рис. 6.10).



Рис. 6.10. Взаємодія контролюючих органів при проведенні документальних перевірок за місцезнаходженням платника.

У випадку виникнення при проведенні перевірки спірних питань, такі питання виносяться на розгляд постійних комісій з розгляду спірних питань, які створені та діють при податкових органах. До складу таких комісій включають найбільш фахових працівників галузевих підрозділів оподаткування, юридичної служби, податкового та митного аудиту. Їх очолюють, як правило, заступники керівників відповідних територіальних органів.

За результатами розгляду спірних питань, що виникли в ході проведення перевірки, на засіданні постійних комісій із розгляду спірних питань приймається обґрунтований висновок щодо вирішення кожного спірного питання до підписання акта перевірки, в тому числі у разі винесення таких спірних питань на розгляд комісії, створеної при регіональному територіальному органі фіскальної служби. Результати розгляду оформляються протоколом, в якому фіксується прийняте колегіальне рішення по суті спірного трактування того чи іншого питання. Висновки комісії в обов'язковому порядку враховуються при подальшому проведенні перевірки та оформленні її результатів.

Якщо в ході перевірки передбачається донарахування значних сум платежів, які перевищують вартість наявного у платника майна, за поданням очільника ревізійної бригади для участі у перевірці та визначення джерел погашення можливого податкового боргу залучаються фахівці підрозділів погашення податкової заборгованості. Якщо такі фахівці не залучаються, ревізори самостійно складають та передають у період проведення перевірки до підрозділів погашення податкового боргу відомості щодо переліку майна платника податку у кількісному та вартісному виразі за даними первинного бухгалтерського обліку станом на перше число місяця, що передувало закінченню перевірки, або станом на перше число місяця, наступного за останнім місяцем періоду. Притому зазначається вартість майна, залишки коштів на банківських рахунках та наявність і вартість цінних паперів.

При виявленні у ході перевірки значних за обсягами та регулярних господарських операцій з фізичними особами, включаючи підприємців, інформація доводиться до підрозділів оподаткування фізичних осіб для встановлення можливих фактів неврахування таких оборотів у податковій звітності та ухилення від оподаткування.

Про встановлені факти використання платником схем ухилення від сплати податків та мінімізації податкових платежів, взаємовідносин з суб'єктами господарювання із ознаками фіктивності інформують інформаційну групу для напрацювання та реалізації конкретних заходів з протидії податковим правопорушенням.

До завершення документальної перевірки керівник ревізійної групи при потребі звертається до юридичної служби щодо підтвердження висновків про податкові правопорушення та повноти доказової бази. Підрозділи правового забезпечення опрацьовують надані їх матеріали та надають відповідну правову допомогу, візують проекти актів перевірок, при потребі подають відповідні пропозиції щодо доопрацювання матеріалів перевірок. Згадані підрозділи також візують проекти податкових повідомлень-рішень, прийнятих за результатами проведених перевірок.

Порядок взаємодії контролюючих органів при документуванні порушень наведено на рис. 6.10.



Рис. 6. 10. Взаємодія контролюючих органів при документуванні порушень.

Матеріали проведених перевірок заносяться до інформаційних баз податкових органів, посадова особа, що очолювала перевірку, вживає вичерпних заходів щодо погашення донарахованих платежів та застосованих штрафних санкцій.

РОЗДІЛ 7 ФАКТИЧНІ ПОДАТКОВІ ПЕРЕВІРКИ

- 7.1. Сутність фактичних перевірок.
- 7.2. Підстави для проведення фактичних перевірок.
- 7.3. Організація фактичних перевірок.
- 7.4. Методика фактичної перевірки.
- 7.5. Оформлення матеріалів фактичних перевірок

7.1. Сутність фактичних перевірок

Термін «Фактична перевірка» упроваджений в практику адміністрування податків із прийняттям в Україні Податкового кодексу з 1 січня 2011 року. Причому в попередньому варіанті Кодексу, який приймався Верховною Радою у першому читанні і в подальшому публікувався для всенародного обговорення, такі перевірки іменувалися «контрольними перевірками».

До прийняття Податкового кодексу такі перевірки називали оперативними. Оперативні перевірки – перевірки, які носять невідкладний характер і проводяться з метою встановлення вимог дотримання законодавства на окремих ділянках фінансово-господарської діяльності платників податків, переважно у сфері розрахунків за готівку.

У вітчизняній літературі відсутнє нормативне визначення терміну «оперативна перевірка». Проте на практиці з моменту створення податкової служби такі перевірки проводилися, відзначалися відчутною результативністю та всіляко заохочувалися керівництвом податкових органів. Оперативні перевірки – це компетенція не тільки податкових органів, але й інших державних органів, в тому числі тих, які чинним законодавством не віднесені до контролюючих органів у сфері оподаткування. Для прикладу, законодавством України обов'язки контролю за дотриманням встановленого порядку обігу алкогольних виробів та тютюнової продукції з марками акцизного податку прокладені на фінансову інспекцію та органи МВС.

Один із відомих фахівців у сфері податкового контролю В.А. Онищенко трактує термін «оперативна перевірка», як сукупність заходів контролюючих органів, спрямованих на здійснення контролю за дотриманням суб'єктами підприємницької діяльності вимог законодавчих та нормативно-правових актів, що визначають порядок проведення розрахунків, обліку товарів і грошових коштів, а також порядок виконання операцій купівля-продажу іноземної валюти²⁷.

Незважаючи на те, що податкові органи України за всі роки функціонування податкової служби успішно реалізували функції оперативного контролю, термін «оперативна перевірка» у чинному законодавстві згадувався лише в Законі України «Про застосування реєстраторів розрахункових операцій у сфері торгівлі, громадського харчування та послуг»²⁸ і стосувався перевірок пунктів обміну валют.

Склалася цікава ситуація, коли оперативні перевірки де-факто здійснювалися, проте в законодавством не були передбачені. Такий законодавчий вакуум стосовно визначення як самого терміну проведення перевірки, так і процедури її здійснення не сприяв підвищенню ефективності адміністрування податків та провокував численні колізії між платниками та фіскальними органами.

Податковий кодекс України, крім змін назви, вніс істотні корективи у порядок організації таких перевірок. Оперативні перевірки, перейменовані на фактичні, отримали практично новий організаційний формат. Законодавець істотно обмежив можливості контролюючих органів, скасувавши право здійснювати систематичні планові перевірки, цілеспрямовано підбирати об'єкти для таких перевірок.

Фактичні (оперативні) перевірки відрізняються від інших невізних та виїзних податкових перевірок незначною тривалістю та специфічним предметом – в процесі їх проведення оцінюється, як правило, не дотримання податкового законодавства, а виконання окремих норм та положень стосовно ведення фінансово-господарської та іншої діяльності, недотримання яких спричиняє зниження податкової бази та ухилення від оподаткування. Для прикладу, виявлені фактичними перевірками факти торгівлі тютюновими виробами без марок акцизного податку може свідчити про неврахування отриманої виручки у складі оподатковуваних оборотів виробників для обчислення акцизного податку, наявність необлікованих товарів у кіоску підприємця – про зниження оподатковуваних доходів.

Основні завдання фактичних податкових перевірок:

- виявлення платників податків, які не перебувають на обліку в податкових органах;

²⁷ Онищенко В.А. Податковий контроль (основи організації) [Текст] : навч. посібник / В.А. Онищенко. - К. : Олан, 2002. – 432 с.

²⁸ Закон України «Про застосування реєстраторів розрахункових операцій у сфері торгівлі, громадського харчування та послуг» від 06.07.1995 р. № 265/95-ВР 524 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/265/95-вр>

- виявлення фактів продажу, зберігання з метою продажу або вивезення за межі виробничого приміщення підакцизних товарів, не маркованих акцизною маркою або маркованих підробленою акцизною маркою;
- дотримання правил грошових розрахунків з населенням;
- виявлення фактів використання ухвалення валютних цінностей в якості платіжного засобу і незаконної купівлі-продажу або обміну валютних цінностей в торговельних, обслуговуючих установах і закладах громадського харчування з порушенням встановлених законодавством норм;
- виявлення осіб, які займаються видами діяльності, що потребують спеціального дозволу (ліцензії), без наявності такого дозволу (ліцензії);
- виявлення випадків залучення роботодавцем фізичних осіб до виконання якої-небудь роботи (послуги) без укладення трудового договору;
- проведення хронометражного спостереження.

Сфера застосування фактичних перевірок – готівкові розрахунки, ведення обліку товарів у місцях їх зберігання та продажу, обіг підакцизних товарів, а також види діяльності, які потребують спеціальних дозволів – реєстраційних свідоцтв, ліцензій, патентів.

З огляду на зазначене, фактичні податкові перевірки можна визначати, як короткотермінові перевірки, які проводяться контролюючими органами з метою оцінки дотримання встановлених правил обліку товарів та готівки, дозвільної діяльності, обігу підакцизної продукції. Відповідно до статті 75.1.3 Податкового кодексу України 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 органом державної фіскальної служби щодо дотримання порядку здійснення платниками податків розрахункових операцій, ведення касових операцій, наявності ліцензій, патентів, свідоцтв, у тому числі свідоцтв про державну реєстрацію, виробництва та обігу підакцизних товарів, дотримання роботодавцем законодавства щодо укладення трудового договору, оформлення трудових відносин з працівниками (найманими особами).

7.2. Підстави для проведення фактичних перевірок

Фактична перевірка проводиться на підставі рішення керівника органу фіскальної служби. Рішення оформляється наказом, копія якого вручається платнику податків під розписку до початку проведення перевірки. Відповідно до норм Податкового кодексу України фактичні перевірки проводяться за наступних обставин:

- у разі коли за результатами перевірок інших платників податків виявлено факти, які свідчать про можливі порушення платником податків законодавства щодо виробництва та обігу підакцизних товарів, здійснення платником податків розрахункових операцій, ведення касових операцій, наявності патентів, ліцензій та інших документів, контроль за наявністю яких покладено на контролюючі органи, та виникає необхідність перевірки таких фактів;
- у разі отримання в установленому законодавством порядку інформації від державних органів або органів місцевого самоврядування, яка свідчить про можливі порушення платником податків законодавства, контроль за яким покладено на контролюючі органи, зокрема, щодо здійснення платниками податків розрахункових операцій, ведення касових операцій, наявності патентів, ліцензій та інших документів, контроль за наявністю яких покладено на контролюючі органи, виробництва та обігу підакцизних товарів;
- письмового звернення покупця (споживача), оформленого відповідно до закону, про порушення платником податків встановленого порядку проведення розрахункових операцій, касових операцій, патентування або ліцензування;
- неподання суб'єктом господарювання в установленій законом строк обов'язкової звітності про використання реєстраторів розрахункових операцій, розрахункових книжок та книг обліку розрахункових операцій, подання їх із нульовими показниками;
- отримання в установленому законодавством порядку інформації про порушення вимог законодавства в частині виробництва, обліку, зберігання та транспортування спирту, алкогольних напоїв та тютюнових виробів та цільового використання спирту платниками податків, а також здійснення функцій, визначених законодавством у сфері виробництва і обігу спирту, алкогольних напоїв та тютюнових виробів, пального;
- у разі виявлення за результатами попередньої перевірки порушення законодавства з питань, віднесених до об'єкта фактичних перевірок;
- у разі отримання в установленому законодавством порядку інформації про використання праці найманих осіб без належного оформлення трудових відносин та виплати роботодавцями доходів у вигляді заробітної плати без сплати податків до бюджету, а також здійснення фізичною особою підприємницької діяльності без державної реєстрації.

7.3. Організація фактичних перевірок

Безпосередньо функції проведення перевірок дотримання порядку розрахунків за готівку покладені на підрозділи податкового та митного аудиту, в структурі яких функціонують відділи (сектори) контролю за проведенням розрахункових операцій та проведення фактичних перевірок, на які покладається робота щодо:

- реєстрації та взяття на облік реєстраторів розрахункових операцій (РРО), розрахункових книжок, книг обліку розрахункових операцій;
- контролю за розрахунками, що проводяться із застосуванням реєстраторів розрахункових операцій;
- контролю за розрахунками, що проводяться із застосуванням розрахункових книжок, книг обліку розрахункових операцій;
- контролю за наявністю свідоцтв про державну реєстрацію суб'єктів господарської діяльності, ліцензій на окремі види діяльності, наявністю марок акцизного податку встановленого зразка, свідоцтв платників ПДВ та інших документів, пов'язаних з обчисленням та сплатою податків, інших обов'язкових платежів;
- контролю за дотриманням норм з регулювання обігу готівки;
- контролю та надання інформації щодо фактів порушення цілісності засобів контролю і марок акцизного податку;
- роботи з виявлення сумнівних фінансових операцій та надання інформації підрозділам боротьби з відмиванням доходів, одержаних злочинним шляхом;
- обстеження території, що відноситься до відповідної податкової інспекції, з метою виявлення об'єктів сфери торгівлі, громадського харчування та послуг, які не перебувають на обліку в органах державної фіскальної служби та належно не зареєстровані чи не мають відповідних документів.

Підрозділи оперативного контролю проводять перевірки з питань дотримання суб'єктами встановленого порядку розрахунків за готівку у сфері торгівлі, громадського харчування та послуг, ліміту готівки в касі та її використання при розрахунках за товари, роботи, послуги, наявності свідоцтв про державну реєстрацію суб'єктів, ліцензій та марок акцизного збору, торгових патентів, інших спеціальних дозволів на здійснення окремих видів підприємницької діяльності.

Алгоритм організації фактичної перевірки проілюструємо на рис 7.1.

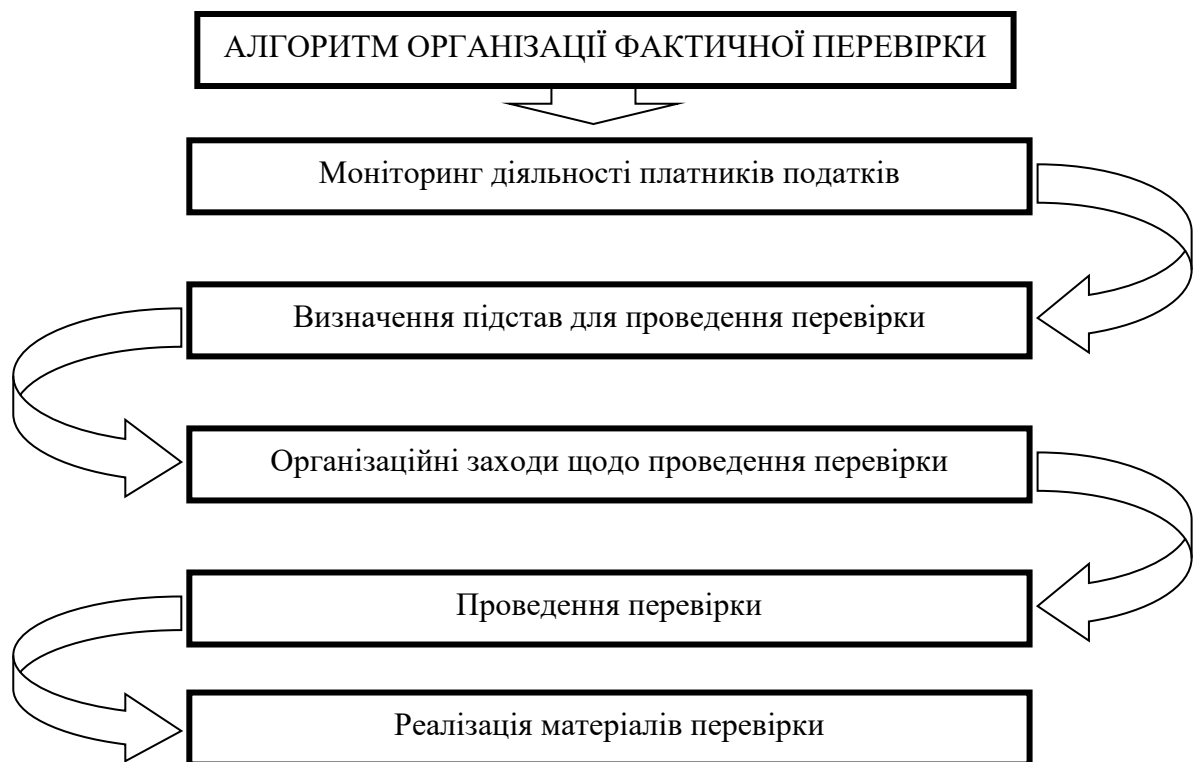


Рис. 7. 1. Взаємодія контролюючих органів при документуванні порушень.

При здійсненні контролю за суб'єктами підприємництва, які проводять розрахункові операції у сфері готівкового та безготівкового обігу, підрозділами фактичних перевірок проводиться відбір платників податків, що виключає проведення безрезультатних перевірок та підвищує їх ефективність.

Основними критеріями відбору платників податків є:

- аналіз фінансово-господарської діяльності на підставі звітних даних суб'єкта підприємництва;
- визначення контингенту «ризикових» платників на підставі спостереження (хронометраж);
- порівняння звітних даних про використання РРО (КОРО) суб'єктів господарювання, які займаються однаковим видом діяльності та мають однакові умови отримання доходу;

- аналіз товарних і грошових потоків (встановлення постачальників, асортименту товарів і форм розрахунків за поставлені товари);
- результати попередньо проведених перевірок суб'єктів господарювання та їх господарських одиниць;
- наявність та термін дії дозвільних документів (патентів, ліцензій тощо);
- кількість та періодичність ремонтів РРО.

Фактична перевірка здійснюється без попередження платника податків. Її тривалість не повинна перевищувати 10 діб. Продовження строку перевірок здійснюється за рішенням керівника органу державної фіскальної служби не більш як на 5 діб.

Підставами для подовження строку перевірки є:

- заява суб'єкта господарювання (у разі необхідності подання ним документів, які стосуються питань перевірки);
- змінний режим роботи або підсумований облік робочого часу суб'єкта господарювання або його господарських об'єктів.

1.4. Методика фактичної перевірки

Першим вітчизняним нормативним документом, що регламентував порядок проведення фактичних перевірок став перелік питань перевірки господарських одиниць, який був затверджений ГДПІ України у березні 1995 року.

Відповідно до цього документа при проведенні перевірки господарських одиниць працівники податкової служби визначали:

- необхідність використання в роботі господарської одиниці при розрахунках із споживачами готівкою контрольно-касового апарата та або товарно-касової книги;
 - наявність ЕККА в торгових точках. З'ясували чи всі вони зареєстровані і опломбовані. В разі виявлення неопломбованих і незареєстрованих апаратів знімали фіскальний звіт та визначали, що це за операції і чому вони не проведені в зареєстрованому і опломбованому апараті. З метою виявлення незареєстрованих і неопломбованих апаратів вивчалися первинні бухгалтерські документи, порядок обліку основних засобів, нарахування амортизації, накладні на видачу касових апаратів і місце знаходження. При наявності залишків перевіряли їх достовірність;
 - достовірність обліку наявності та руху товарів і готівки. При перевірці залишків товарів в господарській одиниці встановлювали наявність супровідних документів (накладні) в господарській одиниці та проводилась звірка наявних накладних з накладними, які зберігалися в бухгалтерії підприємства, що відпустило товар. При перевірці каси встановлювали відповідність готівкових коштів на місці проведення розрахунків сумі коштів, яка була зазначена в звіті ЕККА;
 - наявність ліцензій, дозволу держадміністрації на право торгівлі, договору зарахування на сервісне обслуговування касового апарата, реєстраційного свідоцтва, пломби та акта опломбування касового апарата;
 - відповідність оформлення касової книги чи журналу використання ЕККА встановленим вимогам.
- Дотримання вимог при оформленні касового чека, наявність контрольної стрічки в касовому апараті, наявність щоденних фіскальних звітів, які були первинними документами для формування місячної звітності про використання ЕККА, що подавалась до органів податкової служби по місцю реєстрації суб'єкта підприємницької діяльності.

У 1998 році ДПА України своїм розпорядженням № 272-р визначила порядок проведення оперативних перевірок та розгляду матеріалів по них²⁹.

Оперативна перевірка передбачала перевірку суб'єктів господарювання юридичних осіб, їхніх філій, відділень і інших відособлених підрозділів, які не мають статусу юридичної особи, або фізичних осіб – суб'єктів підприємницької діяльності з питань дотримання ними встановленого порядку розрахунків зі споживачами за готівку з використанням електронних контрольно-касових апаратів і товарно-касових книг, грошових документів, лімітів готівки в касах і її використання при розрахунках за товари, роботи, послуги, наявності свідоцтв про державну реєстрацію суб'єктів підприємницької діяльності, ліцензій, торгових патентів, інших спеціальних дозволів на здійснення окремих видів підприємницької діяльності й марок акцизного збору, а також обстеження будь-яких виробничих, складських, торговельних і інших приміщень, які використовуються як юридична адреса суб'єктів підприємницької діяльності або для одержання доходів, сплати податку з реклами, збору за паркування автотранспорту, ринкового збору, курортного збору, збору за розміщення об'єктів торгівлі, неоподатковуваних платежів і з інших питань, обумовленим податковим законодавством, які виникають у ході оперативної перевірки.

²⁹ Порядок проведення оперативних перевірок і розгляду матеріалів по них, затверджений Розпорядженням Державної податкової адміністрації України від 25.09.98 р. № 272-р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://dtkr.com.ua/documents/ukr/1998/35/index.html>

Проведення оперативних перевірок передбачалося також і на тих об'єктах господарювання, де розрахунки зі споживачами проводились у безготівковій формі.

Оперативна перевірка проводилася також для одержання інформації в інтересах повноти, своєчасності й правильності сплати в бюджети й державні цільові фонди податків і зборів (обов'язкових платежів).

На даний час державна фіскальна служба так і не розробила методики проведення фактичних перевірок. Тому при їх проведенні службові особи фіскальних органів орієнтуються на методики, які визначали завдання, предмет та послідовність оперативних перевірок.

Фактична перевірка проводиться без попередження платника за рішенням керівника відповідного податкового органу при наявності передбачених Податковим кодексом підстав. На підставі прийнятого рішення про проведення фактичної перевірки видається наказ, копія якого вручається платнику податків або його уповноваженому представнику під розписку. Якщо перевірка проводиться на окремому об'єкті, який здійснює розрахунки із споживачами за готівку, копія наказу вручається до початку проведення такої перевірки особам, які фактично проводять розрахункові операції.

Крім наказу, платнику пред'являють направлення на проведення перевірки та службові посвідчення осіб, уповноважених проводити таку перевірку.

У направлення зазначаються:

- дата видачі;
- найменування фіскального органу;
- реквізити наказу про проведення перевірки;
- найменування та реквізити суб'єкта (об'єкта перевірки);
- мета, вид та підстави для проведення перевірки;
- дата початку та тривалість перевірки;
- посади та прізвища посадових осіб, які проводитимуть перевірку.

Направлення скріплюється підписом керівника фіскального органу або його заступника та печаткою такого органу.

Непред'явлення платнику податків (його посадовим (службовим) особам або особам, які фактично проводять розрахункові операції) направлення на проведення перевірки або пред'явлення направлення, оформленого з порушенням вимог, є підставою для недопущення до проведення фактичної перевірки.

Відмова платника податків або осіб, які фактично проводять розрахункові операції, від допуску до перевірки на інших підставах, не дозволяється.

При пред'явленні направлення платнику податків або посадовим (службовим) особам платника податків (його представникам або особам, які фактично проводять розрахункові операції) такі особи розписуються у направленні із зазначенням свого прізвища, імені, по батькові, посади, дати і часу ознайомлення. У разі відмови платника податків або посадових (службових) осіб платника податків (його представників або осіб, які фактично проводять розрахункові операції) розписатися у направленні на перевірку посадовими (службовими) особами органу державної фіскальної служби 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.

Перевірка проводиться групою службових осіб податкового органу кількістю не менше 2 працівників.

Перевірки застосування реєстраторів розрахункових операцій при розрахунках зі споживачами за готівку можуть проводитись із залученням фахівців інших державних служб, наділених контрольними повноваженнями (служби захисту прав споживачів, фахівців управлінь (відділів) економіки, держстандартів тощо).

При здійсненні перевірки варто використовувати такі прийоми:

- візуального спостереження за роботою місця торгівлі;
- аналізу порядку реалізації товарів, робіт та послуг за готівку або з використанням платіжних карток;
- придбання товару (послуги) для потреб особистого користування;
- здійснення контрольної закупівлі товарів.

За результатами спостереження за роботою місця торгівлі можна попередньо оцінити дотримання порядку розрахунків. При тому особлива увага звертається на видачу разом із покупкою касового чека (видаткового касового ордера), наявність дозволів (ліцензій), цінників та прейскурантів.

З врахуванням результатів спостереження приступають до проведення перевірки по суті. Посадові особи фіскального органу здійснюють контрольну закупку товару (послуги). Оголошення про контрольну розрахункову операцію здійснюється після передачі продавцем товару (надання послуги), здійснення грошового розрахунку і видачі касового (товарного) чека або іншого документа, що засвідчує факт продажу товару (замовлення, надання послуги). У випадку невидачі касового чека або іншого розрахункового документа, оголошення робиться після передачі продавцем товару або послуги і завершення розрахунку за готівку.

Після оголошення про контрольну розрахункову операцію посадові особи податкового органу пред'являють продавцю посвідчення на перевірку, а також свої службові посвідчення.

Товари, отримані при контрольній закупці, повинні залишатися на місці (на прилавку, у вузлі розрахунку тощо). У разі потреби товари можуть бути перенесені для перерахування їх кількості

(переважування, перемірювання) в інше місце тільки в присутності матеріально відповідальної особи – суб'єкта підприємницької діяльності, що здійснила їх продаж, і при необхідності – керівника або особи, що заміщає його.

Товари, що придбані під час перевірки шляхом контрольної закупки і не втратили своєї споживчої якості і придатності для подальшої реалізації в обов'язковому порядку повертаються посадовою особою суб'єкту господарювання, який за допомогою операції «служба видача готівки» провадить через РРО реєстрацію повернення готівкових коштів на підставі акта перевірки.

У разі неможливості повернення придбаного під час перевірки товару, витрати на його придбання відносяться за рахунок органу державної фіскальної служби.

Після проведення контрольної розрахункової операції службові особи контролюючого органу приступають до перевірки повноти оприбуткування виторгу.

Особи, що здійснюють перевірку мають право зобов'язати продавця (виконавця) зробити денний звіт РРО без обнулення оперативної пам'яті (Х-звіт) і подати документи, передбачені чинним законодавством (реєстраційне посвідчення РРО, КОРО, накладні на товар, спеціальні дозволи (ліцензії), якщо здійснюється реалізація алкогольних напоїв і тютюнових виробів тощо). Оглядаються пломби на РРО, перевіряється достовірність поданих документів і правильність їх ведення.

Перед підрахунком наявної готівки у ящику касового апарата або касі підприємства, у відповідального за проведення розрахунків (касира) беруть розписку про відсутність у касі його особистих грошей або інших неоприбуткованих коштів, а також про надання до перевірки усіх квитанцій прибуткових касових ордерів на здану виручку.

Результати перерахунку готівки оформляються актом. За наявності відхилень у відповідальних осіб відбирають пояснення.

Перевірка дотримання правових основ ведення господарської діяльності суб'єктами підприємницької діяльності, що здійснюють торгівлю, громадське харчування та надають послуги населенню, включає також перевірку наявності ліцензій на здійснення торговельної діяльності.

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

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

Керівники і відповідні посадові особи юридичних осіб та фізичні особи – платники податків під час перевірки, що проводиться органами державної фіскальної служби, зобов'язані виконувати вимоги органів державної фіскальної служби щодо усунення виявлених порушень законів про оподаткування.

1.5. Оформлення матеріалів фактичних перевірок

За результатами фактичних перевірок при виявленні порушень чинного законодавства складається акт, при відсутності порушень – довідка. Такі службові документи складаються у двох примірниках, підписуються посадовими особами органів державної фіскальної служби, які проводили перевірку та особою, яка здійснювала розрахункові операції і платником податків.

Підписання акта (довідки) особою, яка здійснювала розрахункові операції, платником податків та посадовими особами органу державної фіскальної служби, які проводили перевірку, здійснюється за місцем проведення перевірки або у приміщенні органу державної фіскальної служби.

У разі відмови платника податків або особи, яка здійснювала розрахункові операції, від підписання акта (довідки), посадовими особами органу державної фіскальної служби складається акт, що засвідчує факт такої відмови.

Акт (довідка) про результати перевірки реєструється не пізніше наступного робочого дня після закінчення перевірки. Один примірник акта або довідки про результати перевірки не пізніше наступного робочого дня після його складення реєструється в журналі реєстрації актів фіскального органу і не пізніше наступного дня після його реєстрації вручається або надсилається платнику податків, його законному представнику або особі, яка здійснювала розрахункові операції.

У разі відмови платника податків або його законних представників від отримання примірника акта (довідки) перевірки чи неможливості його вручення платнику податків або його законним представникам чи особі, яка здійснювала розрахункові операції з будь-яких причин, такий акт або довідка надсилається платнику податків у порядку, визначеному для надсилання (вручення) податкових повідомлень-рішень.

Відмова платника податків або його законних представників чи особи, яка здійснювала розрахункові операції, від підписання акта перевірки або отримання його примірника не звільняє платника податків від обов'язку сплатити визначені органом державної фіскальної служби за результатами перевірки грошові зобов'язання.

РОЗДІЛ 8 ОФОРМЛЕННЯ І РЕАЛІЗАЦІЯ МАТЕРІАЛІВ ПОДАТКОВИХ ПЕРЕВІРОК

- 8.1. Документування податкових правопорушень. Стандарти якості контрольної роботи.
- 8.2. Акт та довідка перевірки. Вимоги до актів податкових перевірок.
- 8.3. Структура та зміст акта податкової перевірки.
- 8.4. Інформативні додатки до актів перевірок.
- 8.5. Підписання, реєстрація та зберігання актів перевірок.
- 8.6. Порядок вилучення документів (копій документів).
- 8.7. Оформлення протоколів про адміністративні правопорушення.
- 8.8. Реалізація матеріалів податкових перевірок.

8.1. Документування податкових правопорушень. Стандарти якості контрольної роботи

Процедура проведення податкової перевірки платника передбачає фіксацію допущених платником порушень податкового та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладений на фіскальну службу держави. Таку фіксацію як в ході проведення перевірки, так і після завершення контрольних процедур, прийнято називати документуванням (від лат. documentum – доказ). Традиційно документування здійснюється в паперовій формі. При документуванні необхідно враховувати як чинні правила оформлення документів, так і компетенцію податкових службовців стосовно документування тих чи інших дій платника податків.

Як свідчить практика контрольної роботи, оформлення матеріалів податкових перевірок – винятково важлива стадія контрольної роботи. Допущені неточності та помилки при оформленні матеріалів контролю нерідко зводять нанівець усі зусилля групи податкових ревізорів-інспекторів, оскільки спричиняють скасування прийнятих рішень виключно за формальними ознаками, вимагають додаткових уточнень окремих положень перевірки. Неякісно оформлені матеріали породжують справедливі апеляції платників податків, створюють численні конфліктні ситуації.

З метою підвищення якості актів податкових перевірок та запровадження єдиних підходів до оформлення матеріалів податкового контролю, центральним органом управління оподаткуванням в Україні у свій час розроблені стандарти якості контрольної роботи (наказ ДПА України № 540 від 12 грудня 2005 року)³⁰. Такі стандарти запроваджені ще до прийняття Податкового кодексу України, проте за відсутності інших нормативних та методичних документів продовжують залишатися базовим документом, який регламентує найбільш загальні вимоги до документування результатів податкових перевірок.

Всього розроблено та затверджено 14 стандартів, перший з яких стосується особистих (фахових) якостей посадових осіб, що здійснюють контрольні заходи, решта – нормативних вимог до матеріалів перевірок:

Стандарт	Зміст стандарту
1. Професійні вимоги та інтелектуальні навички	<p>1. Спосіб, у який викладаються в акті перевірки факти, обставини або оцінки, має виключати сумніви щодо таких якостей ревізорів, як:</p> <ul style="list-style-type: none"> ☐ чесність; ☐ об'єктивність; ☐ професійна компетентність та належна ретельність; ☐ конфіденційність; ☐ професійна поведінка; ☐ здатність до технічного виконання. <p>2. Крім того, ревізор має володіти такими рівнями інтелектуальних навичок як:</p> <ul style="list-style-type: none"> ☐ знання; ☐ розуміння; ☐ застосування; ☐ аналіз; ☐ синтез (уміння поєднати знання з різних галузей, передбачати та робити висновки); ☐ оцінка.
2. Доказовість	<p>1. Будь-який висновок акта перевірки, який стосується оцінки повноти та своєчасності виконання платником своїх зобов'язань перед бюджетом, має</p>

³⁰ Наказ ДПА України «Про результати проведення семінару-наради з питання «Підсумки контрольної-перевірочної роботи за 9 місяців 2005 року та основні стратегічні напрями роботи на IV квартал поточного року та на 2006 рік» № 540 від 12 грудня 2005 року [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://pro4ot.info/index.php?section=browse&CatID=47&ArtID=787>

	<p>ґрунтуватись на відповідних доказах, отриманих в ході перевірки.</p> <p>2. Порядок доказування має бути визначено таким чином, щоб можна було встановити:</p> <ul style="list-style-type: none"> а) безпосередній зв'язок між показниками податкової декларації (розрахунку) та регістрами бухгалтерського обліку (первинними документами), які використовувались при проведенні перевірки; б) осіб, чії дії (або бездіяльність) призвели до порушень законодавства (якщо такі мали місце). <p>3. У випадку якщо перевіркою можливо визначити конкретний первинний документ або обліковий регістр, невикористання, використання або некоректне використання якого вплинуло на правильність визначення конкретних показників декларацій, акт перевірки має містити посилання на такий первинний документ або обліковий регістр.</p> <p>4. У разі якщо перевірка свідчить про невірне визначення суб'єктом господарювання об'єктів оподаткування, але не має змоги встановити конкретні причини відхилення та визначити конкретні документи, що необґрунтовано вплинули (не вплинули) на розмір відповідних показників, в акті перевірки здійснюється посилання на норми законодавства, які регулюють загальний порядок обчислення конкретного податку.</p> <p>5. Якщо застосовується п. 4 цього Стандарту, в акті перевірки має бути детально викладено розрахунки, на підставі яких визначено об'єкти оподаткування, та оцінку відхилень, обчислених таким чином об'єктів, від задекларованих підприємством. Такі розрахунки мають бути законодавчо обґрунтованими. У цьому випадку базою для перевірки виступають дані бухгалтерського обліку або дані первинних документів, які надано для перевірки.</p>
<p>3. Обов'язковість висновків</p>	<p>1. Спосіб, у який в акті перевірки викладаються факти, обставини або оцінки, має свідчити про переконаність осіб, які склали відповідний акт, у викладених фактах, обставинах або оцінках. Акт перевірки не повинен надавати можливість стверджувати про те, що особи, які його склали, мали сумніви у викладеному.</p> <p>2. З метою отримання впевненості у фактах, обставинах або оцінках, які наводяться в акті перевірки, особи, які проводять перевірку, мають право застосовувати будь-які легальні способи отримання інформації, включаючи висновки інших осіб, податкових органів вищого рівня тощо. Інформація щодо оцінок має дорадчий характер і не примушує осіб, які проводять перевірку, до формування впевненості в оцінці.</p> <p>3. Посилання на способи отримання інформації, за допомогою якої особи, які проводили перевірку, отримали впевненість щодо відповідних фактів або обставин, дозволяється лише в тому випадку, якщо зазначена інформація спростовує факти або обставини, на підставі яких здійснювалось визначення платником сум своїх податкових зобов'язань.</p> <p>4. Посилання на способи отримання інформації, за допомогою якої особи, які проводили перевірку, отримали впевненість у оцінках, не дозволяється.</p> <p>5. Посилання на інформацію, яка на момент перевірки не отримана, так само як і на ймовірність отримання такої інформації, не дозволяється.</p>
<p>4. Відсутність первинних документів</p>	<p>1. Не допускається висловлювання позитивної оцінки щодо правомірності визначення податкових зобов'язань платника податку у випадку, якщо не всі належні первинні документи або облікові реєстри були надані для перевірки, за виключенням випадків, якщо такі документи втрачені, викрадені або зіпсовані в податковому періоді, який передує періоду, в якому здійснюється перевірка, або пізніше.</p> <p>2. У випадку якщо первинні документи за будь-яку частину періоду, який підлягає перевірці, втрачені, викрадені або зіпсовані в податковому періоді, який передує періоду, в якому здійснюється перевірка, або пізніше, платникові має бути надано термін на відновлення втрачених первинних документів відповідно до термінів, встановлених пп. 5.3.9 ст. 5 Закону «Про оподаткування прибутку підприємств», тобто до кінця податкового періоду, наступного за періодом, в якому документи були втрачені, викрадені або зіпсовані.</p>
<p>5. Суміжні порушення податкового законодавства</p>	<p>1. Кожен факт невірного обчислення певних об'єктів оподаткування має бути розглянутий щодо того, як він вплинув на порядок та механізм формування суміжних об'єктів оподаткування та податків.</p> <p>2. Суміжними об'єктами оподаткування (податками) є такі, зміна яких відбувається під час здійснення однієї і тієї ж господарської операції і оцінка правомірності формування одного з об'єктів оподаткування впливає на оцінку іншого.</p>
<p>6. Коригування податкової звітності</p>	<p>1. Перевіркою в будь-якому випадку має бути надано оцінку обґрунтованості здійснення коригувань податкової звітності, які вчинено в періоді, що охоплюється</p>

	<p>перевіркою.</p> <p>2. Оцінка обґрунтованості здійснення коригувань здійснюється з обов'язковим визначенням:</p> <p>а) дат подання первинного розрахунку (декларації) та декларації, якою змінено показники, на підставі яких обчислюється об'єкт оподаткування (декларації, в якій враховано коригування);</p> <p>б) загального обсягу коригувань кожного з показників, що був уточнений, а також обсягу коригувань за кожною з причин;</p> <p>в) того, яким чином виконано зобов'язання щодо декларування та сплати суми податків внаслідок відповідного коригування, а також щодо декларування та сплати сум санкцій, що стягуються у разі самостійного коригування податкової звітності.</p> <p>3. Цей Стандарт застосовується виключно у тих випадках, якщо дані декларації або додатково наданих до неї документів (пояснень) дозволяють достовірно визначити, що відбулось саме усвідомлення платником необхідності здійснення такого коригування.</p> <p>4. У випадках інших, ніж визначено у п. 4 цього Стандарту, застосовуються положення стандарту «Некоректне ведення податкового обліку».</p> <p>5. Положення п. 4 цього Стандарту застосовуються також і у випадках, якщо показники окремих податкових декларацій (розрахунків) не відповідають даним перевірки, але при цьому показники повної сукупності декларацій (розрахунків) за період від першої такої декларації до останньої відповідають даним перевірки.</p>
<p>7. Алгоритм діяльності суб'єктів господарювання</p>	<p>1. Акт перевірки повинен надавати можливість зробити вичерпні висновки щодо кола суб'єктів господарювання, з якими платник, що перевіряється, перебуває у господарських відносинах. В акті перевірки має бути висвітлено коло пов'язаних (афілійованих) осіб.</p> <p>2. Платник вважається таким, що перебуває у юридичних відносинах з певним суб'єктом господарювання, якщо наявна хоча б одна з таких умов:</p> <p>а) суб'єкт господарювання контролює безпосередньо або опосередковано понад 10% від загальної кількості акцій (часток, паїв) у статутному фонді платника;</p> <p>б) платник, який перебуває під контролем, безпосередньо або опосередковано контролює понад 10% від загальної кількості акцій (часток, паїв) у статутному фонді суб'єкта господарювання;</p> <p>в) платник податків і суб'єкт господарювання знаходяться у юридичних відносинах на підставах, визначених у пп. «а», «б» цього пункту, з третім суб'єктом.</p> <p>3. Під прямим контролем розуміються як відносини безпосереднього володіння, так і відносини довірчого або оперативного управління.</p> <p>4. Під опосередкованим контролем розуміються випадки, в яких суб'єкт господарювання не контролює платника прямо, але прямо або опосередковано контролює його засновників.</p> <p>5. Платник вважається таким, що перебуває у господарських відносинах з певним суб'єктом господарювання, якщо платник в істотних обсягах здійснює з суб'єктом господарські відносини такого роду:</p> <p>а) відносини купівлі-продажу, поставки або інші цивільно-правові угоди, що передбачають перехід права власності на товари, цінні папери, деривативи, роботи або послуги;</p> <p>б) відносини кредитування, поворотної або безповоротної фінансової допомоги;</p> <p>в) відносини гарантування платником зобов'язань суб'єкта господарювання або гарантування суб'єктом господарювання зобов'язань платника;</p> <p>г) відносини факторингу між платником та суб'єктом господарювання;</p> <p>д) відносини страхування між платником та суб'єктом господарювання;</p> <p>е) наявність договорів комісії, доручення або інші договори, які надають платнику повноваження вчиняти будь-які юридичні дії за рахунок і на користь суб'єкта господарювання, або такі, які надають суб'єкту господарювання повноваження вчинювати будь-які юридичні дії за рахунок і на користь платника.</p> <p>6. Крім того, платник вважається таким, що перебуває у господарських відносинах з суб'єктом, якщо платник в істотних обсягах здійснює операції з цінними паперами, емітованими суб'єктом, або з борговими зобов'язаннями суб'єкта.</p> <p>7. Істотними вважаються обсяги господарських відносин, якщо обсяг відповідних господарських операцій хоча б за один місяць дорівнює або перевищує 10% від обсягів валового доходу за відповідний місяць. Обсяг відповідних господарських операцій визначається за максимальною сумою боргових зобов'язань, які виникають між платником та суб'єктом господарювання під час виконання відповідних</p>

	договорів.
8. Розуміння діяльності підприємства	<p>1. Ревізор в акті перевірки має викласти всі обставини, які дають змогу зрозуміти зміст та мету діяльності підприємства.</p> <p>2. До таких обставин, зокрема, належать елементи аналізу фінансово-господарської діяльності за такими напрямками:</p> <p>а) аналіз змін валюти балансу та найбільш впливових її складових (активів або пасивів) із зазначенням облікових одиниць або контрагентів, які впливають на зміну відповідних складових більш ніж на 10 відсотків;</p> <p>б) аналіз причин, з яких зміни у структурі або обсягах валюти балансу не призвели до збільшення фінансового результату;</p> <p>в) аналіз причин, з яких фінансовий результат за даними фінансової звітності не відповідає оподаткованому прибутку із зазначенням структури таких причин, сум відповідних відхилень та посилань на норми законодавства (нормативних документів), які обумовлюють існування таких відхилень;</p> <p>г) аналіз структури господарської діяльності підприємства за видами діяльності, які формують понад 10% валових доходів або валових витрат платника хоча б за один місяць;</p> <p>д) аналіз ціноутворення – мінімальних, максимальних та середніх цін у розрізі періодів, протягом яких відбувається зміна таких цін, із зазначенням причин, що обумовлюють розрив між мінімальною та максимальною ціною, причин, які впливають на їх зміну, а також рентабельність за відповідними категоріями товарів (робіт, послуг).</p> <p>Аналіз ціноутворення здійснюється за тими категоріями товарів (робіт, послуг), які формують понад 10% валових доходів або валових витрат платника хоча б за один місяць.</p>
9. Обставини укладання контрактів	<p>1. У випадку якщо факти, які викладаються в акті перевірки, потребують згадування про контракт (договір, угоду, правочин), в акті має бути висвітлено:</p> <p>а) дату та номер контракту;</p> <p>б) місце укладання;</p> <p>в) особи, які підписали угоду від імені всіх сторін, що є сторонами угоди, із зазначенням документів, що надавали особам відповідні повноваження.</p>
10. Відомості про розрахунки	<p>1. У випадку якщо факти, які викладаються в акті перевірки, потребують згадування про розрахунки, викладення обставин розрахунків має бути однозначним та виключати будь-які можливості щодо неоднозначного розуміння обставин здійснення розрахунків.</p> <p>2. Не допускається визначення обставин розрахунків стислими фразами, наприклад «розрахунки проведено в безготівковій формі», «розрахунки проведено у вексельній формі» тощо.</p> <p>3. У будь-якому випадку має бути вказано, що було засобом платежу.</p> <p>4. У випадку якщо характер розрахунків є безготівковим і охоплює межі одного податкового періоду, дозволяється визначення обставин розрахунків з вказівкою загальної суми проведених розрахунків та вказівкою періоду, протягом якого проведено розрахунки.</p> <p>5. Опис готівкових розрахунків має здійснюватись із зазначенням дат проведення розрахунків та осіб, які виступили від імені суб'єкта, з яким здійснювались розрахунки.</p>
11. Операції з цінними паперами	<p>1. У випадку якщо обставини, що згадуються в акті перевірки, пов'язані з обігом цінних паперів, згадування цінних паперів має здійснюватись з обов'язковим визначенням:</p> <p>а) категорії цінних паперів;</p> <p>б) емітента цінних паперів із вказівкою всіх реквізитів емітента;</p> <p>в) номіналу цінних паперів та ціни продажу.</p> <p>2. У випадку якщо законодавство про цінні папери передбачає реєстрацію умов випуску цінних паперів, в акті перевірки має бути зазначено відповідні умови випуску.</p>
12. Відомості про основні фонди та запаси	<p>1. У випадку якщо обставини, що згадуються в акті перевірки, пов'язані з обліком основних фондів або запасів, в акті перевірки мають бути вказані:</p> <p>а) принципи фінансового (бухгалтерські рахунки, методи амортизації або вибуття) та податкового обліку основних фондів та запасів;</p> <p>б) балансова вартість за даними бухгалтерського обліку та вартість, яка згідно з правилами оподаткування впливає на визначення об'єктів оподаткування.</p> <p>2. У випадку якщо обставини, що згадуються в акті перевірки, пов'язані з рухом або</p>

	зберіганням основних фондів та запасів, в акті перевірки вказуються реквізити товарно-супровідних документів, особи, які здійснювали відповідне транспортування, реквізити осіб, які здійснювали зберігання.
13. Відомості про заборгованість	<p>1. У випадку якщо обставини, які згадуються в акті перевірки, пов'язані з обліком заборгованості, в акті перевірки мають бути:</p> <p>а) реквізити осіб, з якими виникла відповідна заборгованість;</p> <p>б) реквізити та правова природа договорів, на підставі яких виникла відповідна заборгованість;</p> <p>в) дата здійснення юридичних дій, внаслідок яких утворилась заборгованість, та договірна дата виконання відповідних зобов'язань;</p> <p>г) наявність або відсутність судових позовів або процедур позасудового врегулювання заборгованості.</p> <p>2. В акті перевірки має бути вказано про заборгованість, яка на кінець періоду, який охоплено перевіркою, протягом більш ніж 3 місяців перебуває на балансі без змін або збільшується.</p>
14. Зв'язок з господарською діяльністю	<p>1. У випадку якщо обставини, що згадуються в акті перевірки, потребують оцінки того, яким чином певні товари (роботи, послуги) було використано в господарській діяльності, має бути досліджено такі питання:</p> <p>а) чи вплинуло фактично здійснення відповідних господарських операцій на збільшення оподаткованого прибутку;</p> <p>б) які способи збільшення прибутку, крім прямого прибутку при перепродажу, міг би отримати платник податку від здійснення певної угоди;</p> <p>в) чи є угода характерною для діяльності платника податку, чи є такі угоди регулярними або постійними;</p> <p>г) наскільки суттєвою є вплив певної угоди з точки зору всієї господарської діяльності платника податку.</p> <p>2. У випадку якщо лише факт простого перепродажу не вплинув на збільшення прибутку платника, мають бути отримані пояснення посадових осіб підприємства щодо того, яким чином виконання відповідних угод мало вплинути на збільшення прибутку.</p>

8.2. Акт та довідка перевірки. Вимоги до актів податкових перевірок

Результати податкового контролю підлягають обов'язковому документуванню. Документ – це діловий папір, що підтверджує певний факт або право на щось. Документальним підтвердженням проведеної перевірки є акт або довідка (рис. 8.1).



Рис. 8.1. Характеристика акта та довідки податкової перевірки.

Результати планових виїзних перевірок оформляються зведеними актами (рис. 8.2):

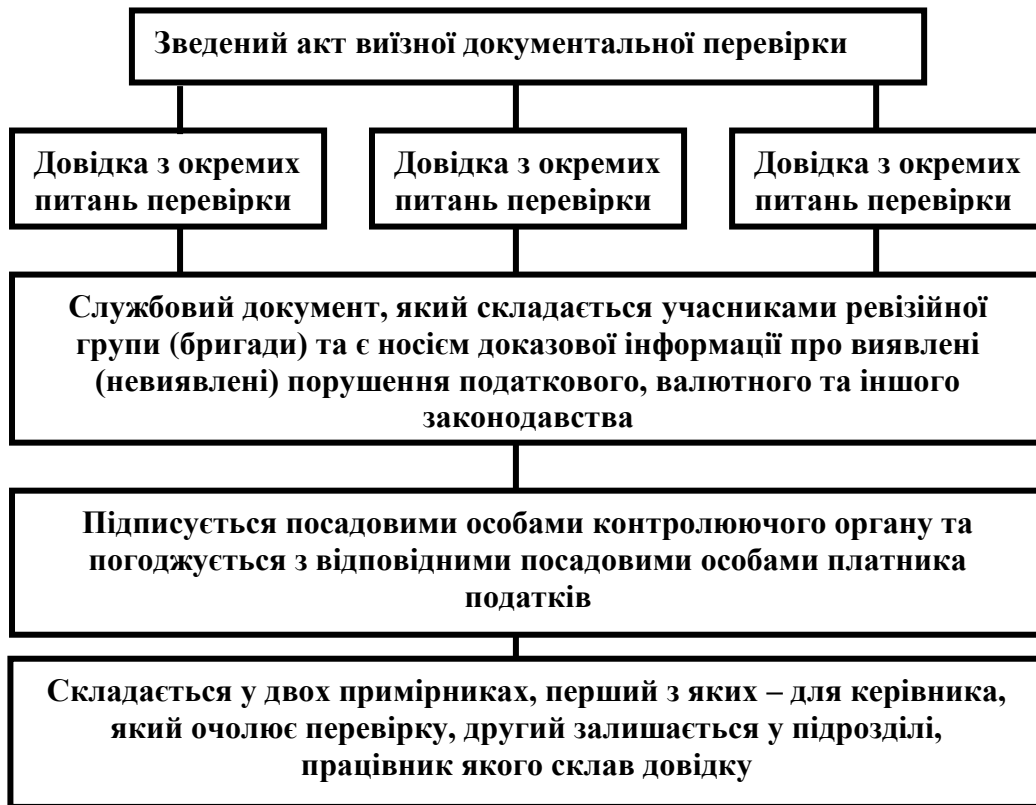


Рис. 8.2. Особливості формування зведеного акта виїзної документальної податкової перевірки.

Окремі акти складаються також у разі, якщо СПД відмовляється від проведення планової або позапланової виїзної перевірки за наявності законних підстав для її здійснення. В даному акті зазначається про ознайомлення та вручення під розписку (чи відмову від ознайомлення та отримання) керівнику СПД направлення на перевірку. Окремий акт також оформляється у разі неявки посадових осіб СПД для проведення невиїзної документальної перевірки протягом 10 днів після отримання письмового запрошення органу фіскальної служби.

Для забезпечення належної якості оформлення матеріалів податкового контролю законодавець встановив певні вимоги до актів перевірок. Розрізняють формальні, нормативні та суттєві вимоги (табл. 8.1).

Таблиця 8.1

Вимоги до актів перевірок

Вимоги до актів перевірок		
Формальні	Нормативні	Суттєві
<p>Складаються на паперовому носії і в електронному вигляді державною мовою, із наскрізною нумерацією сторінок.</p> <p>Титульний аркуш друкується на номерному бланку контролюючого органу.</p> <p>При використанні назв при першому вживанні відповідне словосполучення наводиться повністю з одночасною вказівкою в дужках його скороченої назви.</p> <p>Не допускаються різного роду виправлення цифрових показників, дат та інших даних.</p>	<p>Інформація з актів не підлягає розголошенню, а також передачі в інші органи за винятком випадків, передбачених законодавством</p>	<p>Документ повинен містити систематизований виклад виявлених у ході перевірки фактів порушень норм податкового, валютного та іншого законодавства.</p> <p>Викладаються всі суттєві обставини фінансово-господарської діяльності, які стосуються фактів виявлених порушень.</p> <p>Факти порушень законодавства викладаються чітко, об'єктивно, в повній мірі, із посиланням на відповідні документи, що підтверджують наявність</p>

		зазначених фактів
--	--	-------------------

8.3. Структура та зміст акта податкової перевірки

Акт податкових перевірок зазвичай складається із 5 структурних блоків (рис. 8.3).



Рис. 8.3. Структура акта податкової перевірки.

У вступній частині акта приводяться відомості про контролюючий орган, який призначив перевірку, підстави для її проведення, повну та скорочену назву платника податків, його повідомлення про проведення планової документальної перевірки, тип перевірки та період, за який проводиться перевірка.

У вступній частині акта перевірки також зазначають:

- місцезнаходження платника податків;
- повне і скорочене найменування платника податків відповідно до установчих документів;
- підстави для проведення перевірки;
- дату видачі та номер направлення на проведення документальної перевірки, найменування органу державної фіскальної служби, який його виписав. Дати та номери наказів керівника органу державної фіскальної служби на проведення перевірки, продовження або перенесення строків проведення перевірки, зупинення перевірки (у разі наявності);
- посади, назву структурного підрозділу, найменування органу державної фіскальної служби, звання, прізвища, імена, по батькові посадових (службових) осіб, що проводили перевірку;
- вид перевірки (документальна планова або позапланова, виїзна або невиїзна перевірка);
- період, за який проводилася документальна перевірка діяльності платника податку;
- інформація про надсилання (вручення) платнику податків повідомлення про проведення документальної перевірки;
- інформація про наявність журналу реєстрації перевірок платника податків та вчинення в ньому запису про проведення перевірки.

У загальних положеннях акта податкової перевірки зазначають:

- строк проведення документальної перевірки (дата початку та дата закінчення перевірки) із зазначенням строку продовження або перенесення строків проведення перевірки, зупинення перевірки (у разі наявності);
- інформацію про посадових осіб платника податків або його законних представників, відповідальних за фінансово-господарську діяльність за період, що перевіряється, із зазначенням наказів про призначення та звільнення із займаної посади;

- дані про реєстрацію (перереєстрацію) платника податків (назва документа, найменування органу, дата і реєстраційний номер), дані про взяття на облік в органах державної фіскальної служби (найменування органу, дата взяття на облік та номер довідки), реєстраційні дані платника ПДВ (індивідуальний податковий номер, дата реєстрації платником ПДВ, номер та дата початку дії свідоцтва про реєстрацію платника ПДВ);

- дані про розмір статутного капіталу, засновників, розмір їх внесків до статутного капіталу, форму внесення (у разі необхідності), а також код за ЄДРПОУ (для юридичних осіб) та/або реєстраційний номер облікової картки платника податків (номер та серія паспорта для фізичних осіб, які через свої релігійні переконання відмовились від прийняття реєстраційного номера облікової картки платника податків та повідомили про це відповідний орган державної фіскальної служби і мають відмітку у паспорті);

- інформацію про те, чи є платник податків засновником (учасником), акціонером інших платників податків;

- підпорядкованість;

- перелік філій, відділень та інших відокремлених підрозділів, а також об'єктів, пов'язаних із оподаткуванням;

- інформацію про види діяльності, які здійснював платник податків за період, що перевірявся, та види діяльності, що підлягають ліцензуванню (номер і дата видачі ліцензії, найменування органу, що видав ліцензію, строк (термін) дії ліцензії);

- 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;

- інформацію про попередню документальну планову перевірку (документальну позапланову перевірку з усіх питань) із зазначенням найменування органу державної фіскальної служби, що проводив перевірку, дати та номера акта перевірки, періоду перевірки (установлені порушення та вжиті заходи щодо усунення виявлених недоліків);

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

- перелік комп'ютерних автоматизованих інформаційних систем, інформація яких використана під час перевірки (за необхідності);

- інформацію про зустрічні звірки;

- інформацію про проведений аналіз фінансово-господарської діяльності платника податків (у разі його здійснення);

- інформацію про проведені платником податків 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).

Описова частина містить:

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

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

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

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

- зазначити первинні документи, на підставі яких вчинено записи у податковому та бухгалтерському обліку, навести реєстри бухгалтерського обліку, кореспонденцію рахунків операцій та інші документи, пов'язані з обчисленням і сплатою податків і зборів, та докази, що підтверджують наявність факту порушення;

- у разі відсутності первинних документів або ненадання для перевірки первинних та інших документів, що підтверджують факт порушення, зазначити перелік цих документів;

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

- у разі надання посадовими особами платника податків або його законними представниками посадовим (службовим) особам органу державної фіскальної служби письмових пояснень щодо встановлених

порушень податкового законодавства та/або причин ненадання первинних та інших документів, що підтверджують встановлені порушення, або їх копій факти про надання таких пояснень необхідно відобразити в акті.

3. Виявлені факти однотипних порушень та порушень, які повторюються, групуються у відомості або таблиці, що додаються до акта. Зазначені відомості або таблиці повинні містити повний перелік однотипних порушень податкового законодавства із зазначенням звітного періоду, до якого вони відносяться (назву, дату і номер документа, відповідно до якого здійснено операцію, суть операції, а також посилання на нормативно-правові акти, їх пункти і статті, положення яких порушені). Зазначені додатки повинні бути підписані посадовою (службовою) особою органу державної фіскальної служби, а також посадовими особами платника податків або його законними представниками.

4. У випадках відсутності податкового та/або бухгалтерського обліку даний факт фіксується в описовій частині акта.

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

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

Висновки:

– зазначається опис виявлених перевіркою порушень податкового, валютного та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на органи державної фіскальної служби, з посиланням на підпункти, пункти, статті законодавчих актів або загальний висновок щодо відсутності таких порушень;

– виявлені порушення податкового та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на органи державної фіскальної служби, відображаються у гривнях у розрізі податків та зборів з розбивкою за роками та податковими періодами у межах періоду, що перевіряється. Виявлені порушення валютного законодавства відображаються у розрізі зовнішньоекономічних договорів (контрактів);

– в акті не допускається визначення виду і розміру штрафних (фінансових) санкцій за встановлені порушення;

– у разі отримання під час перевірки копій документів, які підтверджують факт виявленого порушення, про це робиться запис із відображенням підстав для отримання;

– відображається кількість складених примірників акта (довідки) перевірки та відмітка про вручення одного примірника посадовим особам платника податків або його законним представникам.

8.4. Інформативні додатки до актів перевірок

Для недопущення інформаційного перевантаження текстової частини актів окремі матеріали виносяться в додатки.

Як правило, це документи, підготовлені в процесі організації перевірки та дані, які пояснюють та розшифровують окремі положення актів (довідок):

– затверджений керівником (заступником керівника) та підписаний начальником відділу (управління) план перевірки;

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

– розрахунки донарахованих (зменшених) сум податків та зборів, а також розрахунки зменшення від'ємного значення об'єкта оподаткування податком на прибуток, зменшення (збільшення) заявленої до відшкодування з бюджету суми ПДВ, зменшення від'ємного значення суми податку на додану вартість у розрізі податкових періодів;

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

– інші матеріали, що підтверджують наявність фактів порушень податкового, валютного та іншого законодавства;

– копії матеріалів (описи, відомості, протоколи) про результати проведеної платником податків інвентаризації;

- матеріали зустрічних звірок, реєстри, в яких зазначається інформація про надіслані запити на їх проведення до інших органів державної фіскальної служби та отримані відповіді;
- завірені в установленому законодавством порядку копії документів, що підтверджують наявність фактів порушень законодавства у випадку їх отримання;
- опис отриманих копій документів;
- дані про виконання зовнішньоекономічних договорів (контрактів) (експортних, імпорتنих, бартерних, з переробки давальницької сировини на території України та за її межами тощо);
- інші матеріали, що мають значення для прийняття податкового повідомлення-рішення за результатами перевірки та вжиття інших заходів.

Усі додатки, відомості або таблиці, в яких згруповані факти однотипних порушень та порушень, які повторюються, підписуються посадовими (службовими) особами фіскального органу, які здійснили перевірку, та посадовими особами платника податків або його законними представниками.

До акта (довідки) документальної позапланової перевірки додаються інформативні додатки залежно від питань, що підлягали перевірці.

8.5. Підписання, реєстрація та зберігання актів перевірок

Завершуючи документальну перевірку, керівник ревізійної групи на підставі проміжних матеріалів перевірок, отриманих від усіх членів робочої групи, приступає до оформлення підсумкового акта (довідки) про результати перевірки. При тому враховуються подані платником пояснення з окремих, встановлених перевіркою порушень та недоліків.

Акт або довідка документальної перевірки складається у двох примірниках, підписується посадовими особами фіскального органу, які проводили перевірку, та реєструється в офісі контролюючого органу протягом п'яти робочих днів з дня, що настає за днем закінчення перевірки. Реєстрація актів документальних перевірок здійснюється в єдиному Журналі реєстрації актів (довідок) перевірок, який ведеться структурним підрозділом, до функцій якого віднесено реєстрацію вхідної та вихідної кореспонденції (канцелярія, загальний відділ тощо).

Зважаючи на масові випадки зволікання платниками на стадії оформлення матеріалів перевірок, для недопущення необгрунтованого порушення працівниками фіскальних органів граничних термінів перевірок, законодавець встановив порядок, згідно з яким строк оформлення акта або довідки про результати проведеної перевірки не зараховується до строку її проведення.

Зареєстрований акт (довідка) вручається платникові (посадовим особам платника) для підписання. Якщо платник відмовляється підписати акт, факт відмови засвідчується окремим актом про відмову від підпису.

Підсумковий акт документальної перевірки разом з відповідними додатками у день підписання або відмови від підписання надається платнику. У разі відмови платника податків або його законних представників від отримання примірника акта (довідки) про результати документальної перевірки або неможливості його вручення та підписання у зв'язку з відсутністю платника податків або його законних представників за місцезнаходженням такий акт (довідка) надсилається платнику податків у порядку, визначеному для надсилання (вручення) податкових повідомлень-рішень. У таких випадках фіскальним органом також складається акт про відмову від отримання.

Платник, який не погоджується з викладеним в актах висновками, користується правом протягом 5 днів з дати вручення йому акта подати свої заперечення та бути присутнім і брати участь у розгляді заперечень та надавати потрібні пояснення. У свою чергу, фіскальний орган зобов'язаний на протязі 5 днів з дати отримання заперечень надіслати платнику обгрунтовану відповідь по суті піднятих ним питань. Прийнятий за результатами розгляду заперечень висновок підписується особою, яка очолювала документальну перевірку та додається до її матеріалів.

Податкове законодавство останніх років значно розширило можливості платників податків захищати свої інтереси на стадії оформлення матеріалів перевірок. Так, якщо посадова (службова) особа, яка здійснює перевірку, відмовляється розглянути надані платником документи, платник має право до закінчення перевірки надіслати листом з повідомленням про вручення та описом вкладеного або надати безпосередньо до фіскального органу, який призначив перевірку, засвідчені у встановленому порядку копії таких документів. Платник також має право протягом трьох робочих днів з дня отримання акта документальної перевірки надати до контролюючого органу документи, визначені в акті перевірки як відсутні. Платнику надається також можливість до прийняття фіскальним органом податкового повідомлення-рішення надавати документи, які стосуються податкової звітності та не бути враховані при проведенні перевірки. Такі документи повинні бути враховані при визначенні міри відповідальності платника. Якщо документи надходять із запізненням, контролюючий орган має право продовжити терміни чергової перевірки або призначити позапланову перевірку.

Після прийняття відповідних податкових повідомлень-рішень, постанов за адміністративними справами та вжиття інших передбачених законодавством заходів один примірник акта (довідки) та інших матеріалів перевірки передається до підрозділів оподаткування юридичних або фізичних осіб, де зберігається упродовж 5 років.

8.6. Порядок вилучення документів (копій документів)

З часу створення податкова служба України користувалася правом вилучати у платників документи, які могли служити доказом у справах про притягнення таких платників до кримінальної відповідальності за ухилення платника від оподаткування. В січні 2005 року законом № 2322 дещо обмежено права податкових органів³¹. З цього часу працівники фіскальних органів користуються правом при проведенні перевірок вилучати у платників податків лише копії фінансово-господарських та бухгалтерських документів, які свідчать про приховування (заниження) об'єктів оподаткування, несплату податків та зборів.

Вилучати оригінали первинних фінансово-господарських та бухгалтерських документів дозволено лише на підставі рішення суду при проведенні арешту активів платника податків.

В такому випадку дозволено вилучати первинні документи, що фіксують та підтверджують господарські операції, включаючи розпорядчі документи та дозволи платника податків на проведення таких операцій, грошові документи, облікові реєстри, кошториси, декларації та інші документи, пов'язані з обчисленням і сплатою податків, зборів до бюджету, а також інші матеріали та розрахунки, які свідчать про приховування (заниження) об'єктів оподаткування та факти порушень нормативно-правових актів з питань оподаткування.

Не можуть бути вилучені документи та їх копії, що містять відомості, які становлять державну таємницю, а також документи, що не підтверджують фактів порушення законів України про оподаткування.

Послідовність вилучення документів:

- ознайомлюють платника із рішенням суду про арешт активів та рішенням про вилучення документів;
- визначається перелік документів (копій), що підлягають вилученню;
- у разі відмови платника добровільно надати документи складається акт про відмову;
- проводиться огляд документів, при виявленні недооформлених платнику пропонують їх дооформити;
- вилучення здійснюється у присутності платника. При вилученні оригіналів документів платнику залишаються їх копії. Копії знімаються на оргтехніці платника за його згодою, або на копіювальній техніці фіскального органу;
- вилучення оформляється описом, який підписують посадові особи фіскального органу та платника податків;
- копія опису вручається платнику;
- вилучені документи (копії) передаються на зберігання у режимне приміщення фіскального органу, за відсутності такого приміщення зберігаються у спеціально обладнаному для цього сейфі;
- повернення документів платникові чи передача податковій міліції, іншим правоохоронним органам здійснюється також на підставі опису, який підписують особи, що надають та одержують документи.

8.7. Оформлення протоколів про адміністративні правопорушення

При виявленні фактів порушень податкового законодавства службова особа фіскального органу складає на порушника (посадову особу підприємства, фізичну особу) протокол про адміністративне правопорушення. Протокол складається на бланку встановленого зразка в одому примірнику.

Бланки протоколів зберігаються в податковому органі, як документи суворої звітності та видаються відповідальним за їх зберігання працівником фахівцем структурних підрозділів під розписку по мірі виникнення потреби. Особа, яка отримала бланки протоколів про адміністративні правопорушення, зобов'язана відзвітуватися за їх використання.

Протоколи оформляються державною мовою, не допускається заповнення протоколів олівцем. В разі допущення виправлень, вони повинні бути засвідчені підписами осіб, які складають протокол та на яких він складається.

Реквізити протоколу:

- дата і місце складання;
- посада, прізвище, ім'я та по-батькові особи, яка складає протокол;
- відомості про особу порушника, рік народження (для осіб від 16 до 18 років – день та місяць народження) місце народження, сімейний стан, розмір заробітної плати, місце проживання та місце роботи;
- місце, час учинення і суть адміністративного правопорушення;
- законодавчі та нормативно-правові акти, вимоги яких порушені і які встановлюють відповідальність за вчинене правопорушення із обов'язковим зазначенням статей, пунктів, абзаців тощо;
- прізвища, ім'я та адреси свідків, якщо вони є;

31 Закон України «Про внесення змін до деяких законодавчих актів України (щодо посилення правового захисту громадян та запровадження механізмів реалізації конституційних прав громадян на підприємницьку діяльність, особисту недоторканність, безпеку, повагу до гідності особи, правову допомогу, захист)» від 12.01.05 № 2322-IV [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://sfs.gov.ua/diyalnist-/zakonodavstvo-pro-diyalnis/zakoni-ukraini/53724.html>

– пояснення порушника (можуть бути викладені в протоколі або окремо).

У протоколі обов'язково робиться відмітка про роз'яснення порушнику його прав, а також про попередження про порядок та місце розгляду справи.

Протокол підписується особою, яка склала протокол та порушником. Відмова порушника про підписання протоколу та надання пояснень не припиняє провадження по справі про адміністративне правопорушення.

Протоколи про адміністративні правопорушення через підрозділи правового забезпечення передаються до судів, які приймають постанови про накладення штрафів, попередження чи закриття справи.

8.8. Реалізація матеріалів податкових перевірок

Під реалізацією матеріалів податкових перевірок розуміють комплекс заходів, спрямований на усунення виявлених податковими перевірками порушень чинного законодавства, відшкодування нанесеного державі збитку та недопущення таких порушень у майбутньому.

За порушення чинного законодавства про оподаткування до платників застосовують міри фінансової, адміністративної та кримінальної відповідальності. Фінансові санкції застосовують у розмірах та порядку, що передбачені главою 11 Податкового кодексу України.

У разі застосування штрафних санкцій платникові податків надсилається податкове повідомлення-рішення. Розрахунок штрафних санкцій проводиться посадовою особою, що проводила перевірку, погоджується із керівником відповідного структурного підрозділу та подається на розгляд керівнику фіскального органу.

Складені за результатами проведених перевірок протоколи про адміністративні правопорушення розглядаються за процедурою, передбаченою у попередньому параграфі.

Подеколи, для відшкодування нанесеного державі збитку, фіскальний орган звертається до інших інстанцій, в компетенції яких знаходиться вирішення таких питань. Так, для прикладу, у випадку виявлення порушень, що попадають під юрисдикцію Кримінального кодексу України, матеріали перевірок передаються підрозділам боротьби з організованою злочинністю. При отриманні перевіреним платником незаконних доходів, податковий орган звертається з відповідним позовом до суду про стягнення до бюджету коштів, отриманих без передбачених законом підстав.