ЗАТВЕРДЖЕНО

Наказ Державної податкової служби України

\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_ № \_\_\_\_\_

**Методика**

**проведення перевірки достовірності, повноти нарахування та сплати податку на додану вартість**

**І. Загальні положення**

Методика проведення перевірки достовірності, повноти нарахування та сплати податку на додану вартість (далі – Методика) розроблена з метою належної організації контрольно-перевірочних заходів осіб, які зареєстровані або підлягають реєстрації як платники податку на додану вартість (далі – платники податків), забезпечення всебічного вивчення під час проведення документальних перевірок.

Методика містить інформацію щодо:

обсягів інформації, яка має бути перевірена та висвітлена в матеріалах перевірки;

способів викладення в матеріалах перевірки фактів та обставин;

способів обґрунтування висновків.

Ця Методика призначена для застосування посадовими особами контролюючих органів при виконанні ними функціональних обов’язків і має роз’яснювальний та інформаційний характер. Вона не є вичерпною і може змінюватися та/або доповнюватися.

Інформація, яка одержана під час перевірок, використовується виключно у спосіб, визначений Податковим кодексом України (далі – Кодекс) та іншими законодавчими актами з питань оподаткування. Розголошення інформації з обмеженим доступом, одержаної під час проведення перевірки, не допускається.

Терміни в цій Методиці вживаються у значеннях, визначених у Кодексі.

**ІІ. Структура відображення інформації**

2.1. Метою перевірки податку на додану вартість є встановлення своєчасності та правильності нарахування і сплати податку, а також його відображення й облік у податковій звітності.

Під процедурою перевірки слід розуміти послідовність виконання конкретних дій посадовими особами контролюючих органів для отримання доказів у процесі перевірки суб’єкта господарювання з метою встановлення своєчасності, достовірності, повноти нарахування та сплати податку на додану вартість. Така перевірка проводиться на підставі податкових декларацій (розрахунків), фінансової, статистичної та іншої звітності, регістрів податкового та бухгалтерського обліку, ведення яких передбачено законом, первинних документів, які використовуються в бухгалтерському та податковому обліку і пов’язані з нарахуванням і сплатою податку на додану вартість, а також отриманих в установленому законодавством порядку документів та податкової інформації, у тому числі за результатами перевірок інших платників податків.

Для цілей визначених цією Методикою перевіркою вважається документальна перевірка, предметом якої є своєчасність, достовірність, повнота нарахування та сплати податку на додану вартість.

Завдання перевірки податку на додану вартість: здійснити перевірку додержання платником податків законодавчих вимог, які регламентують порядок нарахування, сплати, ведення обліку та складання звітності з податку на додану вартість.

 Перевірка податку на додану вартість передбачає такі напрями для дослідження:

формування податкових зобов’язань з податку на додану вартість;

формування податкового кредиту з податку на додану вартість;

повноти декларування податку на додану вартість.

Відповідно до пункту 44.1 статті 44 Кодексу для цілей оподаткування платники податків зобов’язані вести облік доходів, витрат та інших показників, пов’язаних з визначенням об’єктів оподаткування та/або податкових зобов’язань, на підставі первинних документів, регістрів бухгалтерського обліку, фінансової звітності, інших документів, пов’язаних з обчисленням і сплатою податків і зборів, ведення яких передбачено законодавством.

Перевірка нарахування та сплати податку на додану вартість має на меті порівняння первинних документів зі зведеними обліковими регістрами та достовірність відображення господарських операцій у бухгалтерському обліку, взаємний контроль операцій, показників податкової звітності з зареєстрованими у Єдиному реєстрі податкових накладних (далі – ЄРПН) податковими накладними та розрахунками коригування до них.

Таку перевірку доцільно здійснювати у два етапи: аналітичний та документальний.

При цьому аналітичний етап рекомендуємо розпочати зі збору інформації щодо платника податків, отриманої за результатами поданої звітності та проведеного доперевірочного аналізу.

На зазначеному етапі доцільно здійснити вибір платника податків (об’єкт перевірки).

Другий етап рекомендуємо розпочати з проведення перевірки та документування його результатів.

2.2. Починати перевірку рекомендуємо зі встановлення правильності визначення бази оподаткування податком на додану вартість, адже саме до неї застосовується відповідна ставка податку і відповідно визначається розмір податкового зобов’язання. Тому доцільною є перевірка дотримання платником податків правил, викладених у законодавчих та інших актах, зокрема:

Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16 липня 1999 року № 996-XIV, зі змінами (далі – Закон № 996) – основний принцип формування облікової інформації щодо формування витрат (нарахування та відповідність доходів з витратами);

Постанова Правління Національного банку України
від 11 вересня 2017 року № 89, зі змінами, якою затверджений План рахунків бухгалтерського обліку банків України та Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку банків України (нормативно-правові акти, що забезпечують ведення синтетичного обліку в банках України);

Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 11 «Зобов’язання» (затверджене наказом Міністерства фінансів України
від 31.01.2000 № 20, зі змінами) – визначає порядок визнання та оцінки зобов’язань, їх розкриття у фінансовій звітності, зокрема податок на додану вартість належить до поточної заборгованості та оцінюється за сумою погашення;

Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Дохід» (затверджений наказом Міністерства фінансів України від 29.11.1999 № 290, зі змінами) – визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про доходи платника податків та її розкриття у фінансовій звітності, зокрема попередня оплата, отримана в рахунок оплати товару (робіт, послуг) на дату отримання коштів, не повинна бути включена до складу доходів, а має бути оподаткованою податком на додану вартість;

Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» (затверджене наказом Міністерства фінансів України від 31.12.1999 № 318, зі змінами) – визначає критерії визнання витрат, їх склад та порядок розкриття інформації про стан витрат платника податків в обліку та звітності;

Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» (затверджене наказом Міністерства фінансів України від 07.02.2013 № 73, зі змінами) – визначає мету, склад і принципи складання фінансової звітності та вимоги до визнання і розкриття елементів, в тому числі тих, що стосуються податків і зборів;

Інші Національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку, Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку, Міжнародні стандарти фінансової звітності залежно від питань перевірки.

2.3. Першочерговим заходом під час проведення перевірки є ознайомлення з наказом про облікову та податкову політику платника податків. Надалі відповідно до затвердженої платником податків облікової політики доцільною є перевірка здійсненних платником податків операцій з відображенням їх у бухгалтерському та податковому обліку.

Для перевірки зазначеного доцільною є перевірка первинних документів, що містять у собі дані рахунку 64 «Розрахунки за податками й платежами» Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу зобов’язань і господарських операцій підприємств і організацій, затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999 № 291, зі змінами, зареєстрованим у Міністерстві юстиції України 21.12.1999 за № 892/4185 (далі – План рахунків).

Для складання податкової декларації з податку на додану вартість використовуються дані субрахунку 641 «Розрахунки за податками», аналітичний рахунок «Розрахунки за податком на додану вартість». Платники податку на додану вартість можуть запровадити ведення аналітичного обліку з іншою потрібною деталізацією для забезпечення узагальнення інформації для складання податкової декларації з податку на додану вартість та оперативного контролю розрахунків за податком на додану вартість.

У регістрах бухгалтерського обліку розрахунків з постачальниками, підрядниками та іншими кредиторами, записи в яких здійснюються на підставі первинних документів (накладних, платіжно-розрахункових документів, податкових накладних/розрахунків коригування до них, митних декларацій тощо), суми податку на додану вартість виділяються в окремі графи (дебет субрахунків 641 і 644).

У регістрах бухгалтерського обліку грошових коштів (у випадках поставки товарів за готівку), розрахунків з покупцями та замовниками сума податкового зобов’язання виділяється в окрему графу «у тому числі сума податкового зобов’язання з податку на додану вартість».

Рекомендуємо здійснити перевірку правильності відображення операцій з товарами та послугами при відображенні їх у бухгалтерському обліку.

При цьому слід зазначити, що основними документами, які підлягають перевірці при обчисленні податку на додану вартість, є первинні та інші документи, що підтверджують здійснення господарських операцій, та податкова звітність з податку на додану вартість, а саме:

податкова декларація з податку на додану вартість з додатками (далі – Декларація);

уточнюючий розрахунок податкових зобов’язань з податку на додану вартість у зв’язку з виправленням самостійно виявлених помилок з додатками;

розрахунок податкових зобов’язань, нарахованих отримувачем послуг, не зареєстрованим як платник податку на додану вартість, які постачаються нерезидентами, у тому числі їх постійними представництвами, не зареєстрованими платниками податків, на митній території України.

Враховуючи, що податок на додану вартість та його база оподаткування є суто розрахунковою величиною, то підтвердження правомірності їх визначення доцільно проводити шляхом перевірки (суцільним або вибірковим порядком) даних первинних документів, регістрів бухгалтерського обліку та зареєстрованих та/або незареєстрованих в ЄРПН податкових накладних/розрахунків коригування до них та інших документів і інформації, пов’язаних з об’єктом оподаткування.

Під час перевірки рекомендуємо досліджувати такі питання:

перевірка податкових зобов’язань із врахуванням кореспонденції рахунків бухгалтерського обліку доходів:

визначення переліку операцій, що мають ризики ухилення від сплати податку на додану вартість (визначення основних напрямів діяльності, за якими можливе застосування схем ухилення, визначення технологічного процесу виробництва продукції);

визначення повноти відображення податкових зобов’язань з податку на додану вартість на всі суми отриманих коштів (авансів) та/або відвантаженої продукції в розрізі податкових періодів (місяців);

визначення повноти бази оподаткування з акцентом на факти перевищення собівартості реалізованої продукції над чистим доходом від реалізації продукції у відповідному періоді;

визначення повноти оподаткування податку на додану вартість за окремими операціями:

нарахування податкових зобов’язань при отриманні послуг від нерезидентів;

нарахування податкових зобов’язань при ліквідації основних засобів;

нарахування податкових зобов’язань за товарами/послугами, необоротними активами, придбаними/виготовленими з податком на додану вартість (для товарів/послуг, необоротних активів, придбаних або виготовлених до 01.07.2015, якщо під час такого придбання або виготовлення суми податку були включені до складу податкового кредиту), у разі якщо такі товари/послуги, необоротні активи призначаються для їх використання або починають використовуватися:

а) в операціях, що не є об’єктом оподаткування відповідно до статті 196 Кодексу (крім випадків проведення операцій, передбачених підпунктом 196.1.7 пункту 196.1 статті 196 Кодексу) або місце постачання яких розташоване за межами митної території України;

б) в операціях, звільнених від оподаткування відповідно до статті 197 підрозділу 2 розділу XX цього Кодексу, міжнародних договорів (угод) (крім випадків проведення операцій, передбачених підпунктом 197.1.28 пункту 197.1 статті 197 Кодексу та операцій, передбачених пунктом 197.11 статті 197 Кодексу);

в) в операціях, що здійснюються платником податку в межах балансу платника податку, у тому числі передача для невиробничого використання, переведення виробничих необоротних активів до складу невиробничих необоротних активів;

г) в операціях, що не є господарською діяльністю платника податку (крім випадків, передбачених підпунктом 189.9 статті 189 Кодексу);

нарахування податкових зобов’язань при пропорційному обліку податку на додану вартість у випадках, визначених законодавством;

повнота складання та своєчасність реєстрації в ЄРПН податкових накладних/розрахунків коригування до них, за якими визначено податкові зобов’язання з податку на додану вартість.

Перевірка податкового кредиту із врахуванням кореспонденції бухгалтерського обліку витрат має на меті:

визначення реальності здійснених операцій, за якими сформовано податковий кредит, здійснення аналізу інформації щодо контрагента, яка свідчитиме про неможливість проведення господарської операції, в тому числі:

аналіз наявності персоналу та достатності в нього кваліфікації для виконання тих чи інших видів робіт;

наявність Державних дозволів та ліцензій на ведення тієї чи іншої діяльності;

наявність таких обставин як: неможливість фактичного здійснення операцій з урахуванням часу, місця знаходження майна або обсягу матеріальних ресурсів, економічно необхідних для виробництва товарів, виконання робіт або послуг, нездійснення особою, яка значиться виробником товару, підприємницької діяльності;

відсутність необхідних умов для досягнення результатів відповідної підприємницької, господарської діяльності у зв’язку з відсутністю управлінського або технічного персоналу, основних фондів, виробничих активів, складських приміщень, транспортних засобів;

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

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

реєстрація контрагента на втрачені документи/за винагороду, пояснення посадових осіб щодо непричетності до ведення фінансового-господарської діяльності, наявність кримінальних проваджень (вироків) за злочинами, передбаченими статтею 212 Кримінального кодексу України.

Повноту декларування податку на додану вартість доцільно здійснити шляхом визначення різниці між сумою податкового зобов’язання звітного (податкового) періоду та сумою податкового кредиту такого звітного (податкового) періоду.

2.4. Для забезпечення ефективної перевірки податку на додану вартість рекомендуємо провести дослідження кожного питання (предмета) перевірки.

При цьому господарські операції для визначення податкового кредиту мають бути фактично здійсненими та підтвердженими належним чином оформленими первинними документами, які відображають реальність таких операцій.

Водночас необхідно врахувати, що не належать до податкового кредиту суми податку, сплаченого (нарахованого) у зв’язку з придбанням товарів/послуг, не підтверджені зареєстрованими в ЄРПН податковими накладними/розрахунками коригування до них чи не підтверджені митними деклараціями (тимчасовими, додатковими та іншими видами митних декларацій, за якими сплачуються суми податку до бюджету при ввезенні товарів на митну територію України), іншими документами, передбаченими пунктом 201.11 статті 201 Кодексу (абзац 1 підпункту 1 пункту 198.6 статті 198 Кодексу).

У разі якщо платник податку не включив у відповідному звітному періоді до податкового кредиту суму податку на додану вартість на підставі отриманих податкових накладних/розрахунків коригування до них, зареєстрованих в ЄРПН, таке право зберігається за ним протягом 365 календарних днів з дати складення податкової накладної/розрахунку коригування (абзац 4 підпункту 1 пункту 198.6 статті 198 Кодексу), з урахуванням строків позовної давності під час воєнного стану).

Суми податку, сплачені (нараховані) у зв’язку з придбанням товарів/послуг, зазначені в податкових накладних/розрахунках коригування до них, зареєстрованих в ЄРПН з порушенням строку реєстрації, включаються до податкового кредиту за звітний податковий період, в якому зареєстровано податкові накладні/розрахунки коригування в ЄРПН, але не пізніше ніж через 365 календарних днів з дати складення податкових накладних/розрахунків коригування до таких податкових накладних (абзац 5 підпункту 1 пункту 198.6 статті 198 Кодексу).

Платники податку, які застосовують касовий метод податкового обліку, суми податку, зазначені в податкових накладних/розрахунках коригування до них, зареєстрованих в ЄРПН, та не включені до податкового кредиту протягом періоду 365 календарних днів з дати складення таких податкових накладних/ розрахунків коригування до таких податкових накладних у зв’язку з відсутністю фактів списання коштів з банківського рахунку (видачі з каси) платника податку або надання інших видів компенсацій вартості поставлених (або тих, що підлягають поставці) йому товарів/послуг, мають право на включення таких сум до податкового кредиту у звітному податковому періоді, в якому відбулося списання коштів з банківського рахунку (видачі з каси) платника податку або надання інших видів компенсацій вартості поставлених (або тих, що підлягають поставці) йому товарів/послуг, але не пізніше ніж через 60 календарних днів з дати такого списання, надання інших видів компенсацій (абзац 6 підпункту 1 пункту 198.6 статті 198 Кодексу).

Якщо господарська операція фактично не відбулася, то первинні документи, складені для оформлення такої операції, не відповідають дійсності і не можуть бути підставою для відображення у податковому обліку.

Такі факти повинні бути проаналізовані та підтверджені під час проведення перевірки на підставі первинних документів, регістрів, що використовуються в бухгалтерському обліку, фінансової, статистичної та іншої звітності, пов’язаної з обчисленням і сплатою податків, зборів, платежів.

Такий аналіз передбачає дослідження не тільки первинних документів, а й інформації, зафіксованої в такому документі, зокрема на її відповідність іншим документам. В разі очевидної невідповідності інформації, зафіксованої в документі, наявним обставинам або критерію загальної розумності ці факти можуть стати підставою для невизнання таких документів у податковому обліку.

**ІІІ. Рекомендації щодо проведення податкової перевірки податку на додану вартість**

**3.1. Облікова політика платника податків – основа для організації бухгалтерського обліку**

На початку проведення перевірки платника податків посадовим особам контролюючого органу доцільно ознайомитися із розпорядчим документом, яким визначена облікова політика платника податків.

До прикладу, таким документом може бути акт організаційного характеру, який затверджено керівником платника податків, складений на основі національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку та інших нормативно-правових актів з бухгалтерського обліку.

У такому документі закріплюються принципи, методи і процедури, які використовуються платником податків для ведення бухгалтерського обліку, складання та подання фінансової звітності та щодо яких нормативно-правовими актами з бухгалтерського обліку передбачено більше ніж один їх варіант, особливості ведення бухгалтерського обліку платників податків

Відповідно до пункту 1.4 розділу І Методичних рекомендацій щодо облікової політики підприємства, затверджених наказом Міністерства фінансів України від 27.06.2013 № 635, зі змінами (далі – Методичні рекомендації № 635), обрана облікова політика застосовується всіма філіями, представництвами, відділеннями та іншими відокремленими підрозділами незалежно від їх місцезнаходження.

Детальний перелік питань, які визначаються розпорядчим документом про облікову політику, наведено у пункті 2.1 розділу ІІ Методичних рекомендацій № 635.

Вивчення облікової політики дасть можливість визначити наявність або відсутність методологічних помилок в бухгалтерському обліку та, як наслідок, в податковому обліку.

**3.2 Основні рекомендації до перевірки дотримання вимог щодо складання та подання звітності з податку на додану вартість**

Вимоги для підтвердження даних, визначених у податковій звітності, встановлені статтею 44 Кодексу.

Водночас усі платники податків, в тому числі платники, які перебувають на спрощеній системі оподаткування обліку та звітності, зобов’язані за кожний встановлений Кодексом звітний період, в якому виникають об’єкти оподаткування, або у разі наявності показників, які підлягають декларуванню, відповідно до вимог Кодексу подавати податкові декларації щодо кожного окремого податку, платником якого він є.

Платники податку на додану вартість, особи-нерезиденти, які постачають електронні послуги фізичним особам, місце постачання яких розташовано на митній території України, подають спрощену податкову декларацію до центрального органу виконавчої влади, що реалізує державну податкову політику.

Платникам податків забороняється формування показників податкової звітності, митних декларацій на підставі даних, не підтверджених первинними документами.

Відповідно до підпункту 14.1.36 пункту 14.1 статті 14 Кодексу визначено, що господарська діяльність – діяльність особи, що пов’язана з виробництвом (виготовленням) та/або реалізацією товарів, виконанням робіт, наданням послуг, спрямована на отримання доходу і проводиться такою особою самостійно та/або через свої відокремлені підрозділи, а також через будь-яку іншу особу, що діє на користь першої особи, зокрема за договорами комісії, дорученнями та агентськими договорами.

3.2.1. Декларація відповідно до пункту 46.1 статті 46 розділу ІІ Кодексу подається контролюючому органу у строки, визначені статтею 203 розділу V Кодексу.

Платник податків (у тому числі платник, який перебуває на спрощеній системі оподаткування обліку та звітності) зобов’язаний за кожний встановлений Кодексом звітний період, в якому виникають об’єкти оподаткування, або у разі наявності показників, які підлягають декларуванню, відповідно до вимог Кодексу подавати податкові декларації щодо кожного окремого податку, платником якого він є (абзац перший пункту 49.2 статті 49 Кодексу).

Подання уточнюючого розрахунку податкових зобов’язань з податку на додану вартість у зв’язку з виправленням самостійно виявлених помилок (далі – уточнюючий розрахунок) (у разі якщо у майбутніх податкових періодах
(з урахуванням строків давності, визначених статтею 102 Кодексу) платник податків самостійно (у тому числі за результатами електронної перевірки) виявляє помилки, що містяться у раніше поданій ним Декларації (крім обмежень, визначених статтею 50 Кодексу) передбачено пунктом 50.1 статті 50 Кодексу.

Подання розрахунку податкових зобов’язань, нарахованих отримувачем послуг, які постачаються нерезидентами, у тому числі їх постійними представництвами, не зареєстрованими як платники податку, місце постачання яких розташовано на митній території України, передбачено пунктом 208.4 статті 208 Кодексу.

Порядок заповнення і подання податкової звітності з податку на додану вартість, затверджений наказом Міністерства фінансів України від 28.01.2016 № 21, зареєстрований у Міністерстві юстиції України 29.01.2016 за №  159/28289, зі змінами (далі – Порядок № 21).

Відповідно до пункту 4 розділу І Порядку № 21 усі платники податку на додану вартість подають податкову декларацію.

Отримувачі послуг, які постачаються нерезидентами, у тому числі їх постійними представництвами, не зареєстрованими як платники податку, на митній території України, які відповідно до пункту 180.2 статті 180 Кодексу є відповідальними за нарахування та сплату податку до бюджету і не зареєстровані як платники податку на додану вартість, подають розрахунок податкових зобов’язань, нарахованих отримувачем послуг, не зареєстрованим як платник податку на додану вартість, які постачаються нерезидентами, у тому числі їх постійними представництвами, не зареєстрованими як платники податків, на митній території України (пункт 5 розділу І Порядку № 21).

Відповідно до статті 202 Кодексу звітним (податковим) періодом є один календарний місяць з урахуванням таких особливостей:

якщо особа реєструється як платник податку з іншого дня, ніж перший день календарного місяця, першим звітним (податковим) періодом є період, який розпочинається від дня такої реєстрації та закінчується останнім днем першого повного календарного місяця;

якщо податкова реєстрація особи анулюється в інший день, ніж останній день календарного місяця, то останнім звітним (податковим) періодом є період, який розпочинається з першого дня такого місяця та закінчується днем такого анулювання.

Декларація подається за базовий звітний (податковий) період, що дорівнює календарному місяцю, протягом 20 календарних днів, що настають за останнім календарним днем звітного (податкового) місяця (пункт 203.1 статті 203 Кодексу).

Сума податкового зобов’язання, зазначена платником податку в поданій ним Декларації, підлягає сплаті протягом 10 календарних днів, що настають за останнім днем відповідного граничного строку, передбаченого пунктом 203.1 статті 203 Кодексу для подання Декларації (пункт 203.2. статті 203 Кодексу).

Порядки оформлення та подання, внесення змін до податкової звітності, заповнення Декларації, заповнення уточнюючого розрахунку, заповнення розрахунку податкових зобов’язань, нарахованих отримувачем послуг, не зареєстрованим як платник податку на додану вартість, які постачаються нерезидентами, у тому числі їх постійними представництвами, не зареєстрованими платниками податків, на митній території України, визначені Порядком № 21.

Під час перевірки загального порядку заповнення та подання податкової звітності з податку на додану вартість доцільно керуватися вимогами Порядку № 21.

За результатами аналізу рекомендуємо дослідити наявність таких порушень:

заниження податкового зобов’язання;

заниження доходу від реалізації;

завищення податкового кредиту;

зменшення від’ємного значення та заявленого до відшкодування податку на додану вартість;

заниження обсягів постачання в Деклараціях.

Під час перевірки та зіставлення результатів аналізу слід враховувати, що всі показники, які відображаються в Декларації, проставляються у гривнях без копійок з відповідним округленням за загальновстановленими правилами.

Крім того, для отримання точних результатів перевірки необхідно враховувати подані платником уточнюючі розрахунки до Декларації з додатками до них, що містять інформацію щодо уточнених показників.

Також доцільним є дослідження наявності зменшення платником податків суми податкових зобов’язань, яка не була сплачена до бюджету в минулих звітних (податкових) періодах, у зв’язку з повним або частковим списанням податкового боргу.

3.2.2. Відповідно до пункту 200.1 статті 200 Кодексу сума податку, що підлягає сплаті (перерахуванню) до Державного бюджету України або бюджетному відшкодуванню, визначається як різниця між сумою податкового зобов’язання звітного (податкового) періоду та сумою податкового кредиту такого звітного (податкового) періоду, тому для визначення суми податку, яка підлягає сплаті до Державного бюджету України або бюджетному відшкодуванню платнику податків, перевірку доцільно розділити на 2 етапи:

перевірка правомірності відображення (визначення) податкових зобов’язань у податковій звітності з податку на додану вартість на предмет їх завищення/заниження;

перевірка відображення у податковій звітності з податку на додану вартість відображення (віднесення) сум господарських операцій до податкового кредиту.

При визначенні суми податку, що підлягає сплаті (перерахуванню) до Державного бюджету України або бюджетному відшкодуванню, потрібно керуватися вимогами пунктів 200.1 та 200.2 статті 200 Кодексу.

При отриманні позитивного значення суми, розрахованої згідно з пунктом 200.1 статті 200 Кодексу, така сума підлягає сплаті (перерахуванню) до бюджету у строки, встановлені Кодексом.

При отриманні від’ємного значення суми, розрахованої згідно з пунктом 200.1 статті 200 Кодексу, врахування такої суми здійснюється згідно з вимогами пункту 200.4 статті 200 Кодексу.

3.2.2.1. Перевірку правомірності відображення (визначення) податкових зобов’язань у податковій звітності з податку на додану вартість на предмет їх завищення/заниження рекомендуємо розпочати з аналізу повноти декларування податкових зобов’язань.

Для початку доцільно узагальнити інформацію про загальну суму податкових зобов’язань за період, який підлягає перевірці.

Також доцільно порівняти динаміку показників податкових зобов’язань задекларованих платником податків згідно з поданими Деклараціями шляхом узагальненого зіставлення обсягу постачання (зареєстровані в ЄРПН податкові накладні/розрахунки коригування до них) із задекларованими сумами податку на додану вартість у Деклараціях в розрізі періодів (окремо за роками з урахуванням періоду, який підлягає перевірці) та показниками Декларації (операції, що оподатковуються за ставками 20%, 7%, 14%, операції з вивезення товарів за межі митної території України, інші операції, що оподатковуються за нульовою ставкою).

Зазначене зіставлення для зручності та детальності рекомендуємо відобразити у табличному вигляді.

Таке зіставлення дасть можливість встановити наявність/відсутність розбіжностей між задекларованими показниками у Деклараціях та обсягами постачання товарів, робіт (послуг).

За наявності розбіжностей зазначене може свідчити про заниження/завищення податкових зобов’язань з податку на додану вартість.

Також посадовим особам контролюючих органів під час проведення перевірки рекомендуємо опрацювати дані ЄРПН з урахуванням всіх податкових накладних/розрахунків коригування, у тому числі податкових накладних/ розрахунків коригування неприйнятих в електронному вигляді або реєстрацію яких зупинено відповідно до пункту 201.16 статті 201 Кодексу.

Водночас таке опрацювання даних податкових накладних/розрахунків коригування, що зареєстровані в ЄРПН та/або реєстрація яких зупинена, доцільно здійснювати щодо кожного контрагента окремо з урахуванням звітних періодів.

Зазначене опрацювання дасть можливість встановити ймовірність заниження/завищення задекларованого податкового зобов’язання платником податків.

Необхідно врахувати, що на дату виникнення податкових зобов’язань платник податку зобов’язаний скласти податкову накладну в електронній формі з дотриманням умов щодо реєстрації у порядку, визначеному статтею 201 Кодексу.

Форму та порядок заповнення податкової накладної затверджено наказом Міністерства фінансів України від 31.12.2015 № 1307, зі змінами, зареєстрованим у Міністерстві юстиції України 26.01.2016 р. за № 137/28267.

Також слід враховувати, що для оподатковуваних операцій і операцій, звільнених від оподаткування, складаються окремі податкові накладні.

Податкова накладна складається на кожне повне або часткове постачання товарів/послуг, а також на суму коштів, що надійшли на рахунок у банку/ небанківському надавачу платіжних послуг як попередня оплата (аванс).

Разом з тим податкову накладну складає особа, яка зареєстрована як платник податку в контролюючому органі та якій присвоєно індивідуальний податковий номер платника податку на додану вартість.

Відповідно до пункту 201.10 статті 201 Кодексу при здійсненні операцій з постачання товарів/послуг платник податку – продавець товарів/послуг зобов’язаний в установлені терміни скласти податкову накладну, зареєструвати її в ЄРПН та надати покупцю за його вимогою.

Реєстрація у ЄРПН податкових накладних/розрахунків коригування до них повинна здійснюватися з урахуванням граничних строків:

для податкових накладних/розрахунків коригування до податкових накладних, складених з 1 по 15 календарний день (включно) календарного місяця, – до останнього дня (включно) календарного місяця, в якому вони складені;

для податкових накладних/розрахунків коригування до податкових накладних, складених з 16 по останній календарний день (включно) календарного місяця, – 15 календарного дня (включно) календарного місяця, наступного за місяцем, в якому вони складені;

для зведених податкових накладних та/або розрахунків коригування до таких зведених податкових накладних, складених за операціями, визначеними пунктом 198.5 статті 198 та пунктом 199.1 статті 199 Кодексу, – не пізніше останнього дня звітного (податкового) періоду і зареєструвати в ЄРПН зведену податкову накладну на загальну суму частки сплаченого (нарахованого) податку під час їх придбання або виготовлення;

для розрахунків коригування, складених постачальником товарів/послуг до податкової накладної, що складена на отримувача – платника податку, в яких передбачається зменшення суми компенсації вартості товарів/послуг їх постачальнику, – протягом 15 календарних днів з дня отримання такого розрахунку коригування до податкової накладної отримувачем (покупцем).

Також у передбачених Кодексом випадках рекомендуємо дослідити інформацію щодо виявлення помилок при зазначенні обов’язкових реквізитів податкових накладних або виявлення операцій, за якими не складені та/або не зареєстровані в ЄРПН податкові накладні/розрахунки коригування до них.

У разі порушення таких строків застосовуються штрафні санкції згідно з Кодексом.

Таким чином, рекомендуємо дослідити зазначене питання шляхом перевірки ЄРПН на предмет повноти та вчасності реєстрації податкових накладних/розрахунків коригування.

Під час перевірки слід обов’язково звернути увагу на особливості справляння податку на додану вартість, передбачені у підрозділі 2 та 10 розділу  ХХ «Перехідні положення» Кодексу.

Крім того, перевіряється повнота, достовірність та застосування податкових зобов’язань за касовим методом.

Також з метою виявлення розбіжностей та ризиків неповної сплати податків доцільним є здійснення аналізу структури та динаміки усіх показників Декларацій (рядок 1.1 – 8) за період, який підлягає перевірці.

Зокрема, рекомендуємо звернути увагу на перевірку суцільним/вибірковим порядком достовірності відображених відповідних показників у поданих податкових Деклараціях.

Зазначені процедурні дії доцільно відобразити в табличному вигляді з урахуванням Зразка форми акта (довідки) документальної планової/ позапланової виїзної перевірки податкового, валютного та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи (далі – Зразок акта (довідки) № 244), та Методичних рекомендацій щодо оформлення матеріалів документальних перевірок (далі – Методичні рекомендації № 244), затверджених наказом Державної податкової служби України від 25.02.2021 № 244.

Рекомендуємо здійснення перевірки правильного відображення операцій з товарами та послугами платниками податків при відображенні їх у бухгалтерському обліку.

До прикладу:

суми податкових зобов’язань з податку на додану вартість можуть відображатися платниками цього податку за кредитом субрахунку 641 «Розрахунки за податками», аналітичний рахунок «Розрахунки за податком на додану вартість» у кореспонденції з дебетом:

рахунків 70 «Доходи від реалізації», 71 «Інший операційний дохід»,
74 «Інші доходи» (далі – рахунки обліку доходів) у випадках: поставки готової продукції, товарів, робіт, послуг, інших матеріальних цінностей, необоротних активів, в оплату за які кошти (інші активи) від покупця на дату поставки (передачі, виконання) підприємство не одержало; збільшення після поставки суми компенсації за поставку готової продукції, товарів, робіт, послуг, інших матеріальних цінностей, необоротних активів; одержання готівкових коштів за товари, роботи та послуги; передачі об’єкта фінансової оренди (лізингу) у користування орендарю (лізингоотримувачу); поставки товарів та послуг, отриманих у межах договорів комісії (консигнації), поруки, доручення, довірчого управління, інших цивільно-правових договорів (далі – комісійні товари); визнання комісіонером комісійної винагороди, комісійної винагороди при постачанні вживаних товарів, що придбані в осіб, не зареєстрованих платниками податку;

субрахунку 643 «Податкові зобов’язання» у випадках: отримання підприємством коштів від покупців (замовників) в оплату продукції, товарів, робіт, послуг, інших матеріальних цінностей, необоротних активів і комісійних товарів, що підлягають поставці (передачі, виконанню); перевищення звичайної ціни продажу товарів, робіт, послуг, необоротних активів над фактичною ціною. Після поставки попередньо оплаченої продукції, товарів, робіт, послуг, інших матеріальних цінностей, необоротних активів, а також комісійних товарів рахунки обліку доходів можуть дебетуватися у кореспонденції з кредитом субрахунку 643 «Податкові зобов’язання»;

рахунків обліку витрат діяльності – у випадках: втрат і витрат матеріальних цінностей та інших ресурсів понад встановлені норми; ліквідації основних засобів за рішенням платника податку у випадках, передбачених законодавством; безоплатної поставки матеріальних цінностей (у тому числі основних засобів), робіт і послуг; невиробничого використання матеріальних цінностей (окрім основних засобів), робіт і послуг;

рахунків 10 «Основні засоби» та 11 «Інші необоротні матеріальні активи» – у випадку переведення виробничих основних засобів до складу невиробничих основних засобів у разі, якщо платник податків скористався правом на податковий кредит при придбанні зазначеного майна.

При поверненні покупцем – платником податку на додану вартість раніше поставленої йому готової продукції (товарів, інших матеріальних і нематеріальних активів), при зменшенні після поставки покупцю – платнику податку на додану вартість суми компенсації за поставку готової продукції (товарів, інших матеріальних і нематеріальних активів, робіт і послуг) продавець (постачальник) суму надмірно нарахованого податкового зобов’язання з податку на додану вартість відображає способом сторно за дебетом рахунків обліку доходів і кредитом субрахунку 641 «Розрахунки за податками», аналітичний рахунок «Розрахунки за податком на додану вартість». Такою самою кореспонденцією відображається сума податку на додану вартість: при поверненні постачальнику (продавцю) готової продукції (товарів, інших матеріальних і нематеріальних активів) покупцем, який не був платником податку на додану вартість на дату поставки цих цінностей, за умови надання такому покупцю повної грошової компенсації їх вартості; при перегляді цін, пов’язаних із гарантійними замінами готової продукції (товарів, інших матеріальних активів).

Покупець, якщо він є платником податку на додану вартість на дату здійснення зазначених вище операцій та якщо він збільшив податковий кредит при отриманні готової продукції (товарів, інших матеріальних і нематеріальних активів, робіт і послуг), суму податкового кредиту з операцій, зазначених вище, може відображати способом сторно за дебетом субрахунку 641 «Розрахунки за податками», аналітичний рахунок «Розрахунки за податком на додану вартість» і кредитом рахунків обліку зобов’язань.

3.2.2.2. Перевірку відображення у податковій звітності з податку на додану вартість сум податку у податковому кредиті рекомендовано розпочати з дослідження здійснених платником податків операцій та впливу на відображені в Декларації показники.

Податковий кредит звітного періоду визначається виходячи з договірної (контрактної) вартості товарів/послуг та складається із сум податків, нарахованих (сплачених) платником податку за ставкою, встановленою пунктом 193.1 статті 193 Кодексу, протягом такого звітного періоду у зв’язку з: придбанням або виготовленням товарів та наданням послуг; придбанням (будівництвом, спорудженням) основних фондів (основних засобів, у тому числі інших необоротних матеріальних активів та незавершених капітальних інвестицій у необоротні капітальні активи); ввезенням товарів та/або необоротних активів на митну територію України. Нарахування податкового кредиту здійснюється незалежно від того, чи такі товари/послуги та основні фонди почали використовуватися в оподатковуваних операціях у межах провадження господарської діяльності платника податку протягом звітного податкового періоду, а також від того, чи здійснював платник податку оподатковувані операції протягом такого звітного податкового періоду.

Норми Кодексу встановлюють чіткі правила віднесення сум податку на додану вартість до податкового кредиту.

Так, згідно з пунктом 198.1 статті 198 Кодексу до податкового кредиту відносяться, зокрема, суми податку сплачені/нараховані у разі здійснення операцій з придбання товарів (необоротних активів) та послуг.

При цьому пунктом 198.2 статті 198 Кодексу визначено, що датою віднесення сум податку на додану вартість до податкового кредиту вважається дата тієї події, що відбулася раніше: дата списання коштів з рахунку платника податку в банку/небанківському надавачу платіжних послуг на оплату товарів/послуг, а в разі постачання товарів/послуг, оплата яких здійснюється електронними грошима, – дата списання електронних грошей платника податків як оплата товарів/послуг, що підлягають постачанню, на електронний гаманець постачальника або дата отримання платником податку товарів/послуг.

Так, зазначений етап доцільно розпочати з визначення суми задекларованого податкового кредиту з податку на додану вартість (без врахуванням від’ємного значення, що включається до складу податкового кредиту поточного звітного (податкового) періоду) за період, який підлягає перевірці, та здійснити аналіз даних задекларованих платником податків сум податкових зобов’язань, податкового кредиту, податку на додану вартість і аналіз показників (рядків) Декларації, які мали найбільший вплив на формування структури податкового кредиту.

Надалі рекомендовано здійснити перевірку достовірності відображених показників у поданих платником податків податкових Деклараціях (рядки 10.1 – 16.3) за період, який підлягає перевірці, на предмет правомірності віднесення до складу податкового кредиту сум податку на додану вартість, що дасть можливість встановити наявність/відсутність заниження/завищення задекларованих платником податків суми податкового кредиту.

Зазначені процедурні дії доцільно відобразити в табличному вигляді з урахуванням Зразка форми акта (довідки) та Методичних рекомендації № 244.

Крім того, потрібно визначити, чи не віднесені платником податків до податкового кредиту суми податку, сплаченого (нарахованого) у зв’язку з придбанням товарів/послуг, не підтверджені зареєстрованими в ЄРПН податковими накладними/розрахунками коригування до них, чи не підтверджені митними деклараціями, іншими документами, передбаченими пунктом 201.11 статті 201 Кодексу.

Також у разі встановлення розбіжностей рекомендуємо здійснити детальний аналіз договорів, додаткових угод до них, якими отримано товари/послуги, та відображення їх у бухгалтерському обліку платника податків, зіставлення зазначених даних з додатком 1 до відповідної Декларації та зареєстрованими в ЄРПН податковими накладними/розрахунками коригування до них.

Такий розрахунок для зручності опрацювання та дослідження рекомендуємо відобразити у табличному вигляді.

У процесі перевірки необхідно дослідити питання включення платником податків до складу податкового кредиту податкових накладних/розрахунків коригування до них, незареєстрованих у ЄРПН, або несвоєчасно зареєстрованих податкових накладних, за якими дата реєстрації не відповідає періоду декларування.

При цьому слід звернути увагу на особливості включення сум податку до податкового кредиту відповідного звітного податкового періоду, передбачені пунктом 198.6 статті 198 Кодексу, та врахувати той факт, що подання додатка 7 до Декларації не є підставою для формування податкового кредиту покупцем товарів/послуг.

Якщо у періоді, за який проводилась перевірка платника податків, у Декларації за останній перевірений податковий період у рядку 21 «Сума від’ємного значення, що зараховується до складу податкового кредиту наступного звітного (податкового) періоду (рядок 19.1 + рядок 20.3 Декларації) (переноситься до рядка 16.1 декларації наступного звітного (податкового) періоду)» відображена сума від’ємного значення, то доцільним є перевірка додатка 2 до такої декларації з податку на додану вартість «Довідки про суми від’ємного значення звітного (податкового) періоду, яка зараховується до складу податкового кредиту наступного звітного (податкового) періоду (Д2)» та відображення її показників у табличному вигляді, зразок якої наведено у додатку 14 до Зразка акта (довідки) перевірки Методичних рекомендацій № 244.

Також рекомендуємо здійснити перевірку правильності відображення операцій з товарами та послугами платниками податків при відображенні їх у бухгалтерському обліку.

До прикладу:

податковий кредит з податку на додану вартість за наявності митних декларацій або податкових накладних може відображатися за дебетом субрахунку № 641 «Розрахунки за податками», аналітичний рахунок
№ 64 «Розрахунки за податком на додану вартість» у кореспонденції з кредитом:

рахунків № 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»,
№ 68 «Розрахунки за іншими операціями» і № 53 «Довгострокові зобов’язання з оренди» (далі – рахунки обліку зобов’язань) – у випадках: придбання (до оплати або передачі інших активів) матеріальних цінностей, робіт і послуг, основних засобів, нематеріальних активів, які придбані з метою їх використання надалі в оподатковуваних операціях у межах господарської діяльності платника податку; збільшення після поставки зазначених цінностей суми компенсації їх вартості на користь платника податку – постачальника; фактичного отримання об’єкта фінансової оренди (фінансового лізингу) орендарем (лізингоотримувачем); отримання товарів/послуг у межах договорів комісії (консигнації), поруки, довірчого управління;

субрахунку № 644 «Податковий кредит» – у випадках: здійснення попередньої оплати (до придбання) матеріальних цінностей, робіт і послуг, основних засобів, нематеріальних активів, які придбані з метою їх використання надалі в оподатковуваних операціях у межах господарської діяльності платника податку. Після отримання попередньо сплачених матеріальних цінностей, нематеріальних активів, виконання робіт і послуг, вартість яких попередньо сплачена, на суму податку на додану вартість дебетується субрахунок № 644 «Податковий кредит» у кореспонденції з кредитом рахунків обліку зобов’язань.

При перерахуванні повіреним коштів (у разі поставки в управління цінних паперів, інших документів, що засвідчують відносини боргу) на користь продавця товарів (робіт, послуг) або поставки інших видів компенсацій вартості таких товарів (робіт, послуг) сума податкового кредиту з податку на додану вартість відображається за дебетом субрахунку № 641 «Розрахунки за податками», аналітичний рахунок «Розрахунки за податком на додану вартість» і кредитом субрахунку № 644 «Податковий кредит». При отриманні довірителем товарів (робіт, послуг) сума податкових зобов’язань з податку на додану вартість відображається повіреним за кредитом субрахунку № 641 «Розрахунки за податками», аналітичний рахунок «Розрахунки за податком на додану вартість» і дебетом субрахунку № 644 «Податковий кредит».

Довірителем при отриманні ним товарів (робіт, послуг), придбаних повіреним за його дорученням, сума податку на додану вартість відображається за дебетом субрахунку № 641 «Розрахунки за податками», аналітичний рахунок «Розрахунки за податком на додану вартість» і кредитом рахунків обліку зобов’язань.

При отриманні послуг, що постачаються нерезидентом, на дату сплати їх вартості або на дату оформлення документа (за першою подією), що засвідчує факт постачання послуг, сума податкових зобов’язань з отриманих від нерезидента послуг відображається за кредитом субрахунку № 641 «Розрахунки за податками», аналітичний рахунок «Розрахунки за податком на додану вартість» і дебетом субрахунку № 644 «Податковий кредит» з їх відображенням надалі за дебетом субрахунку 641 «Розрахунки за податками», аналітичний рахунок «Розрахунки за податком на додану вартість» і кредитом субрахунку № 644 «Податковий кредит».

При ввезенні товарів на митну територію України на дату оформлення документа (за першою подією), що засвідчує факт ввезення товарів нерезидентом, сума податкових зобов’язань з податку на додану вартість відображається за кредитом субрахунку № 641 «Розрахунки за податками», аналітичний рахунок «Розрахунки за податком на додану вартість».

При застосуванні підприємством – платником податку з касовим методом податкового обліку податкових зобов’язань і податкового кредиту з податку на додану вартість суми податкових зобов’язань з податку на додану вартість на дату одержання від покупців коштів або на дату отримання інших видів компенсацій вартості готової продукції (товарів, інших матеріальних і нематеріальних активів, робіт і послуг) відображаються за кредитом субрахунку 641 «Розрахунки за податками», аналітичний рахунок «Розрахунки за податком на додану вартість», у кореспонденції з дебетом субрахунку № 643 «Податкові зобов’язання». Сума податку на додану вартість з вартості відвантаженої готової продукції (товарів, інших матеріальних і нематеріальних активів, виконаних робіт і послуг) відображається за кредитом субрахунку
№ 643 «Податкові зобов’язання» у кореспонденції з дебетом рахунків обліку доходів.

Якщо готова продукція, товари, інші матеріальні і нематеріальні активи, роботи і послуги залишаються неоплаченими у повній сумі (з урахуванням цього податку) протягом трьох податкових місяців, наступних за місяцем, у якому відбулася їх поставка платником податку (протягом кварталу, наступного за кварталом їх надання, для платників податку, що вибрали квартальний податковий період), та такий платник не розпочав процедуру врегулювання сумнівної, безнадійної заборгованості відповідно до податкового законодавства, то сума податку на додану вартість за наслідками наступного податкового періоду відображається за кредитом субрахунку № 641 «Розрахунки за податками», аналітичний рахунок «Розрахунки за податком на додану вартість», у кореспонденції з дебетом субрахунку № 643 «Податкові зобов’язання».

На дату перерахування коштів або на дату надання інших видів компенсацій вартості одержаних (або тих, що підлягають одержанню) сировини, матеріалів, товарів, робіт, послуг, основних засобів, нематеріальних активів, які придбаваються з метою їх використання надалі в оподатковуваних операціях у межах господарської діяльності покупця, сума податкового кредиту з податку на додану вартість відображається покупцем за дебетом субрахунку № 641 «Розрахунки за податками», аналітичний рахунок «Розрахунки за податком на додану вартість», у кореспонденції з кредитом субрахунку № 644 «Податковий кредит». На дату отримання покупцем сировини, матеріалів, товарів, робіт, послуг, основних засобів, нематеріальних активів, які придбаваються з метою їх використання надалі у виробництві для оподатковуваних операцій у межах господарської діяльності покупця, сума податку на додану вартість відображається за дебетом субрахунку 644 «Податковий кредит» у кореспонденції з кредитом рахунків обліку зобов’язань.

Дебетове сальдо субрахунків №№ 643 «Податкові зобов’язання» і
644 «Податковий кредит» наводиться в статті «Інші оборотні активи», а кредитове сальдо субрахунків 643 «Податкові зобов’язання» і 644 «Податковий кредит» наводиться в статті «Інші поточні зобов’язання» Балансу.

При неотриманні від продавця (постачальника) податкової накладної на отримані сировину, матеріали, товари, основні засоби та нематеріальні активи, на виконані роботи і послуги, які придбаваються з метою їх використання надалі в оподатковуваних операціях у межах господарської діяльності платника податку, або при порушенні постачальником порядку її заповнення, сума податку на додану вартість відображається за дебетом субрахунку
№ 644 «Податковий кредит» у кореспонденції з кредитом рахунків обліку зобов’язань. При отриманні податкової накладної або поданні покупцем до органу державної податкової служби заяви, оформленої відповідно до податкового законодавства, зазначена в них сума податкового кредиту відображається за дебетом субрахунку № 641 «Розрахунки за податками», аналітичний рахунок «Розрахунки за податком на додану вартість» у кореспонденції з кредитом субрахунку № 644 «Податковий кредит».

Сума податку на додану вартість, що справляється при придбанні сировини, матеріалів і товарів, основних засобів і нематеріальних активів, при отриманні виконаних робіт і послуг, які не призначаються для їх використання надалі в оподатковуваних операціях у межах господарської діяльності платника податку, зараховується до первісної вартості виробничих запасів, товарів, основних засобів і нематеріальних активів, до витрат діяльності в кореспонденції з кредитом рахунків обліку зобов’язань.

Сума податку на додану вартість, що справляється при придбанні за рахунок бюджетних інвестиційних асигнувань матеріальних цінностей і нематеріальних активів, робіт і послуг, відображається, у випадку її не включення до податкового кредиту, за дебетом рахунку № 48 «Цільове фінансування і цільові надходження» і кредитом рахунків обліку зобов’язань.

У разі здійснення підприємством операцій, що звільнені від оподаткування податком на додану вартість або не є об’єктом такого оподаткування, суми податку на додану вартість, сплачені (нараховані) у зв’язку з придбанням сировини, матеріалів, товарів, інших матеріальних і нематеріальних активів, виконанням робіт і послуг, зараховуються до первісної вартості виробничих запасів, товарів, основних засобів і нематеріальних активів, до витрат діяльності в кореспонденції з кредитом рахунків обліку зобов’язань.

3.3. Дослідження та аналіз доцільно провести шляхом порівняння даних Декларації з даними фінансової звітності, зареєстрованих в ЄРПН податкових накладних/розрахунків коригування до них та іншою інформацією, яка міститься в Інформаційно-комунікаційній системі Державної податкової служби України (далі – ІКС ДПС) та Інформаційно-комунікаційній системі Державної митної служби України (далі – ІКС Держмитслужби).

**IV. Алгоритм зіставлення даних, задекларованих платником податків у Декларації за відповідний податковий (звітний) період, із даними ЄРПН, ІКС ДПС та ІКС Держмитслужби**

Аналіз та зіставлення задекларованих платником податків у Декларації за відповідний податковий (звітний) період даних із даними ЄРПН рекомендується здійснювати згідно з формою, визначеною Додатком 12 «Зведені дані щодо задекларованих платником податків та встановлених у процесі проведення перевірки сум податкових зобов’язань, податкового кредиту, податку на додану вартість», Додатком 13 «Зведені дані щодо задекларованих сум податкових зобов’язань згідно з даними Єдиного реєстру податкових накладних» та Додатком 14 «Відомості щодо перевірки показників поданої довідки про суми від’ємного значення звітного (податкового) періоду, які зараховуються до складу податкового кредиту наступного звітного (податкового) періоду (додаток 2 до податкової декларації з податку на додану вартість) платника податків» до Зразка акта (довідки) перевірки № 244.

Приклад алгоритму порівняння даних Декларації з ІКС ДПС та ІКС Держмитслужби наведено у додатку 1 до Методики.

**V. Рекомендації щодо документування результатів проведення документальної перевірки достовірності, повноти нарахування**

 **та сплати податку на додану вартість**

**5.1. Процедури та дії осіб, які здійснюють перевірку**

Якщо в процесі перевірки стосовно платника податків виявлено ризики можливого ухилення від сплати податку на додану вартість, у такому випадку рекомендуємо виконати такі дії щодо їх підтвердження та збору доказів.

Для відпрацювання виявлених ризиків доцільно здійснити:

опрацювання розбіжностей та ризиків встановлених під час перевірки загальних вимог податкового законодавства. Доцільно проаналізувати розбіжності та ризики, виявлені під час дослідження загальної інформації та автоматизованого доперевірочного аналізу дотримання платниками податків загальних вимог податкового та іншого законодавства України, контроль за дотриманням якого покладено на податкові органи.Визначається вплив розбіжностей на достовірність даних та інформації, наданих платником податків до податкового органу, та можливі наслідки таких розбіжностей. За результатами оцінки, у тому числі чинників, які призвели до таких розбіжностей, також визначається ступінь ризику, ймовірні втрати бюджету від недоотримання податкових надходжень з податку на додану вартість;

дослідження взаємовідносин з контрагентами**.** Аналізуються економічні ризики діяльності на предмет ділової мети та реальності таких операцій, їх відповідності ринковим умовам та виявляються ймовірні схеми мінімізації податкових зобов’язань. При цьому досліджуються обсяги доходів, податкове навантаження, кількість працівників, наявність основних засобів тощо;

отримання додаткових пояснень і документальних підтверджень від платника податків. Якщо у порядку, визначеному законодавством, під час проведення перевірок виявлено недостовірність даних, що містяться у Деклараціях, поданих платником податків, факти приховування (заниження) об’єктів оподаткування, мінімізації податкових зобов’язань та ухилення від сплати податку на додану вартість, рекомендуємо направити платнику податків запит для отримання пояснень та їх документального підтвердження. Документальним підтвердженням можуть слугувати первинні документи, договори, внутрішні розпорядчі документи підприємства, пояснення тощо;

звернення до юридичного підрозділу щодо надання юридичного висновку. У разі виявлення під час документальних перевірок порушень податкового законодавства, що пов’язані з неоднозначним тлумаченням норм права платником податків та органом ДПС, на кожному етапі здійснення перевірки у порядку, передбаченому Методичними рекомендаціями щодо порядку взаємодії між підрозділами органів Державної податкової служби під час організації, проведення перевірок платників податків та реалізації їх матеріалів, доцільно звернутися до юридичного підрозділу з пропозицією надати висновок про правомірність застосування певної норми;

зустрічна звірка. Потреба у здійсненні зустрічної звірки виникає у разі необхідності встановлення повноти відображення господарських операцій платника податків, у разі виявлення ознак ризику мінімізації податкових зобов’язань чи ухилення від сплати податку на додану вартість підприємств. Під час зустрічної звірки зіставляються дані первинних бухгалтерських документів, а також інших документів суб’єкта господарювання, що можуть слугувати документальним підтвердженням господарських відносин з платником податків, виду, обсягу і якості операцій та розрахунків, що здійснювалися між ними. Це дає можливість з’ясувати наявність економічного ефекту в проведених платником операціях та повноту їх відображення в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності;

вибіркова перевірка окремих господарських операцій платника. Для встановлення достовірності й законності відображення господарських операцій у бухгалтерському обліку та фінансовій звітності та підтвердження ймовірного ризику, виявлений під час перевірки господарської діяльності платника податків, може здійснюватися вибіркова перевірка ризикових господарських операцій платника;

призначення експертизи. Якщо під час проведення перевірки виявляються обставини, розгляд яких потребує призначення експертизи, для її здійснення залучають експертів, що мають спеціальні знання у відповідній галузі згідно з вимогами Кодексу;

направлення запитів до інших органів з метою збору податкової інформації, необхідної для виконання покладених на контролюючі органи функцій. В основі більшості ризикових операцій є оформлення господарських операцій без фактичного їх здійснення ланцюгом постачання від виробника до кінцевого споживача. Тому рекомендуємо використовувати під час перевірки додаткову інформацію, яка максимально підтверджуватиме думку посадової особи податкового органу, що проводить або бере участь у проведенні перевірки, та стане підґрунтям для доказу ризиковості операції, що призвела до порушення законодавства. Отримання та використання такої інформації передбачено статтями 72, 73 та 83 Кодексу;

фіксація результатів відпрацювання ризиків. Оформлення результатів перевірки здійснюється відповідно до вимог наказів ДПС, Методичних рекомендацій № 244, які регулюють питання організації та проведення документальних перевірок.

Наведені вище процедури що можуть застосовуватись з метою підтвердження встановлених ризиків ухилення платника податків від сплати податку на додану вартість не є винятковим і можуть доповнюватися та коригуватися іншими процедурами з урахуванням масштабу їх впливу на результати господарської діяльності та з метою підвищення ефективності здійснення перевірки платника податків, враховуючи надалі зміни у нормативно-правовому полі.

5.2. Порядок відображення результатів проведення документальної перевірки ризикових суб’єктів господарювання у підсистемі «Податковий аудит» ІКС «Податковий блок»

Під час проведення документальної перевірки посадовим особам, що здійснюють перевірку, необхідно вносити відповідну інформацію до підсистеми «Податковий аудит» ІКС «Податковий блок» на кожному етапі організації, проведенні перевірки та реалізації її матеріалів.

### VI. Взаємодія при організації, проведенні та реалізації матеріалів перевірок платників податків з податку на додану вартість

### При організації, проведенні податкового контролю та реалізації матеріалів перевірок платників податків з податку на додану вартість рекомендуємо керуватися відповідними законодавчими, нормативно-правовими актами та/або методичними рекомендаціями і розпорядчими документами ДПС, виданими у межах компетенції, які регулюють ці питання.

Директор Департаменту

податкового аудиту Тетяна ДОЦЕНКО