|  |
| --- |
| ЗАТВЕРДЖЕНОНаказ ДФС01 червня 2017 року N 396 |

**Методичні рекомендації
щодо оформлення матеріалів документальних перевірок податкового, валютного та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, та документування виявлених порушень**

Методичні рекомендації щодо оформлення матеріалів документальних перевірок податкового, валютного та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, та документування виявлених порушень (далі - Методичні рекомендації) розроблені відповідно до Положення про Державну фіскальну службу України, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 21 травня 2014 року N 236, з метою надання методичної і практичної допомоги головним управлінням ДФС в областях, м. Києві, Офісу великих платників ДФС стосовно належної організації роботи з проведення та реалізації матеріалів документальних перевірок (крім перевірок дотримання законодавства з питань державної митної справи).

Метою розроблення Методичних рекомендацій є запровадження уніфікованих підходів та поліпшення якості оформлення результатів перевірок платників податків - юридичних осіб, їх відокремлених підрозділів та представництв нерезидентів (далі - платники податків), забезпечення всебічного вивчення під час проведення документальних перевірок діяльності платників податків та їх взаємовідносин з іншими суб'єктами господарювання та документування виявлених порушень.

Зразок 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) перевірки) розроблений відповідно до статей 77 - 79, 81 - 86 Податкового кодексу України (далі - Кодекс), Закону України "Про основні засади державного нагляду (контролю) у сфері господарської діяльності" та Порядку оформлення результатів документальних перевірок дотримання законодавства України з питань державної митної справи, податкового, валютного та іншого законодавства платниками податків - юридичними особами та їх відокремленими підрозділами, затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 20.08.2015 N 727, зареєстрованого у Міністерстві юстиції України 26.10.2015 за N 1300/27745 (далі - Порядок N 727), та інших нормативно-правових актів.

Методичні рекомендації та Зразок акта (довідки) перевірки рекомендовані для застосування посадовими особами контролюючих органів при оформленні матеріалів документальних перевірок платників податків, **розпочатих після видання цього наказу**.

Методичні рекомендації мають рекомендаційний характер, не містять нових правових норм, не встановлюють новий порядок оформлення документальних перевірок, оскільки зазначені норми вже встановлені Кодексом та нормативно-правовими актами, розробленими відповідно до Кодексу.

Методичні рекомендації не є вичерпними і можуть змінюватись та/або доповнюватись у випадках, якщо такі зміни чи доповнення затверджуються відповідними наказами ДФС.

У матеріалах перевірок (за необхідності) можливе викладення більш розширеної інформації щодо перевірених даних за наявності відповідного обґрунтування.

Зразок акта (довідки) перевірки та Методичні рекомендації не рекомендовані для застосування при оформленні результатів перевірок платників податків з питань дотримання ними законодавства при проведенні розрахункових операцій у сфері торгівлі, громадського харчування та послуг (крім випадків, коли ці питання досліджуються при проведенні документальних перевірок), дотримання законодавства з питань державної митної справи, а також перевірок з питань повноти нарахування і сплати податків під час здійснення контрольованих операцій відповідно до статті 39 Кодексу.

Оформлення результатів документальних невиїзних позапланових електронних перевірок за заявою платника податків здійснюються з урахуванням особливостей, визначених Кодексом.

У Методичних рекомендаціях слова "додаток", "акт", "довідка", "реєстр", "відомості" і "форма" у відповідних відмінках застосовуються у розумінні "зразок додатка", "зразок акта", "зразок довідки", "зразок реєстру", "зразок відомостей", "зразок форми" у відповідних відмінках.

**I. Методичні рекомендації щодо оформлення акта (довідки) перевірки**

**1. Загальні рекомендації щодо оформлення акта (довідки) перевірки**

За результатами проведення документальних планових/позапланових виїзних/невиїзних перевірок, у разі встановлення порушень податкового, валютного та іншого законодавства, оформляється акт, а в разі відсутності порушень - довідка (далі - акт (довідка) перевірки).

При оформленні результатів документальних планових перевірок та позапланових перевірок платників податків з усіх питань (які носять комплексний характер) рекомендується забезпечити відображення інформації з усіх питань, передбачених Зразком акта (довідки) перевірки, а також переліком питань перевірки.

Оформлення результатів документальних позапланових (як виїзних, так і невиїзних) перевірок за окремими видами податків, зборів та з окремих питань податкового, валютного та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, здійснюється відповідно до Зразка акта (довідки) перевірки з урахуванням особливостей діяльності платника податків, виду перевірки і переліку питань, що підлягають перевірці.

Акт (довідка) перевірки (разом із додатками) має містити вичерпну інформацію щодо відпрацювання конкретних ризиків у діяльності платника податків із посиланням на фактично перевірені відповідні документи бухгалтерського обліку, первинні документи тощо за відповідний звітний період.

При цьому у відповідних пунктах акта (довідки) перевірки або додатках до акта (довідки) перевірки відображаються показники поданих декларацій (звітів, інших документів) та показники, встановлені при проведенні перевірки регістрів бухгалтерського обліку, фінансової звітності платника податків, первинних та інших документів тощо в ході опрацювання ризикових операцій, виявлених при проведенні доперевірочного аналізу та під час перевірки. Встановлені дані (показники) декларацій (звітів, розрахунків) відображаються у розрізі визначених законодавством звітних періодів та в грошових одиницях, передбачених звітністю, а встановлені порушення, які описуються у висновках до акта (довідки) перевірки - у гривнях.

Усі вартісні показники в актах (довідках) перевірок відображаються у національній валюті України, а показники, виражені в іноземній валюті, підлягають відображенню з одночасною вказівкою їх еквівалента у гривнях за курсом валют, встановленим Національним банком України на дату проведення фінансово-господарської операції, якщо інше не встановлено законодавством.

Зібрана під час перевірки інформація може бути систематизована у відповідних довідках, реєстрах, відомостях та інших регістрах, які додаються до акта (довідки) перевірки та можуть складатися за формами, примірні зразки яких наведено у додатках до Методичних рекомендацій та Зразка форми акта (довідки) перевірки.

**2. Структура акта (довідки) перевірки**

Акт (довідка) перевірки складається з чотирьох частин: вступної, загальних положень, описової частини та висновку.

До акта (довідки) перевірки додаються передбачені Порядком N 727 інформативні додатки. Рекомендації щодо оформлення додатків наведено у розділі II Методичних рекомендацій.

**Структура акта (довідки) перевірки**

****

**3. Рекомендації щодо оформлення розділу I "Вступна частина" акта (довідки) перевірки**

У розділі I "Вступначастина" акта (довідки)перевірки наводиться інформація, передбачена Зразком акта (довідки) перевірки.

У тому числі зазначається підстава для проведення перевірки (відповідний підпункт, пункт та стаття Кодексу, вид проведеної перевірки (виїзна або невиїзна, планова або позапланова), з яких питань та період, за який проведено перевірку.

У разі якщо проводиться документальна планова перевірка, додатково зазначається, що перевірка проведена відповідно до плану-графіка проведення документальних планових виїзних перевірок платників податків, якщо проводиться позапланова перевірка на виконання рішення (ухвали) суду (слідчого судді), то вказуються реквізити такого рішення або ухвали.

Зазначаються реквізити наказу контролюючого органу про призначення проведення перевірки (зупинення, продовження або перенесення строків її проведення (у разі наявності).

Також у вступній частині акта (довідки) перевірки зазначається інформація про надсилання (вручення) платнику податків копії наказу про проведення документальної перевірки, дати та номера письмового повідомлення із зазначенням дати початку проведення перевірки, дату їх надіслання платнику податків поштою з повідомленням про вручення, дату їх вручення під розписку посадовій особі платника податків (із зазначенням посади особи такого платника податків та його П. І. Б.).

Зазначається найменування контролюючого органу (адреса, номер телефону, телефаксу, електронна пошта), який виписав направлення на проведення документальної планової/позапланової виїзної перевірки, назви структурних підрозділів, посади, звання, прізвища, імена, по батькові посадових осіб, що проводили перевірку. У разі продовження термінів перевірки та виписки нового направлення зазначаються його реквізити.

У вступній частині акта (довідки) перевірки наводиться:

інформація про вручення під підпис або надсилання копії наказу про проведення перевірки, про ознайомлення під підпис з направленням(и) на право проведення перевірки (вручення їх копій у випадках, передбачених законом);

інформація про відмову платника податків (керівника платника податків або уповноваженої ним особи) розписатися у направленні на проведення перевірки та про факт складання посадовими особами контролюючого органу акта про таку відмову;

інформація про відмову у допуску посадових осіб контролюючого органу до проведення перевірки із зазначенням періодів недопуску та про складені акти, що засвідчують такі факти, із зазначенням пояснень та заявлених причин відмови;

інформація про підписання або відмову у підписанні (отриманні) актів, що засвідчують факт відмови у допуску до проведення перевірки (складених посадовими особами контролюючого органу) та/або надання письмових пояснень платником податків до складених посадовими особами контролюючого органу актів.

У вступній частині акта (довідки) перевірки зазначається інформація про затверджений керівником (заступником керівника або уповноваженою особою) контролюючого органу план (перелік питань) перевірки, який додається до акта (довідки) перевірки та є його (її) невід'ємною частиною. Зразок плану (переліку питань) документальної перевірки наведено у додатку 1 до Зразка акта (довідки) перевірки. Примірний перелік питань для включення до плану документальних перевірок з питань дотримання вимог податкового, валютного та іншого законодавства наведено в додатку 1 до Методичних рекомендацій.

В акті (довідці) перевірки також вказується інформація про посадових осіб або уповноваженого представника платника податків, з відома та/або у присутності яких проведено перевірку, та про вчинення запису в журналі реєстрації перевірок платника податків (за його наявності). Факт ненадання платником податків журналу реєстрації перевірок фіксується в акті (довідці) перевірки.

У вступній частині зазначається інформація про попередню документальну планову (документальну позапланову перевірку з усіх питань) перевірку платника податків та про перевірки, результати яких вплинули на проведення та висновки цієї перевірки, проведену(і) контролюючим(и) органом(ами), та усунення виявлених недоліків. У разі проведення адміністративного (судового) оскарження податкових повідомлень-рішень коротко зазначається інформація про стан такого оскарження та усунення платником податків встановлених попередньою перевіркою порушень в періоді, що перевіряється цією перевіркою.

Інформація про попередні проведені перевірки містить назву органу, який проводив перевірку, номер та дату акта (довідки) перевірки, період, який охоплено перевіркою, встановлені порушення (суми донарахованих податків, зборів (у розрізі податків, зборів), зменшення (збільшення) від'ємного значення об'єкта оподаткування податком на прибуток, а також зменшення (збільшення) суми бюджетного відшкодування (від'ємного значення суми ПДВ), дані про розмір застосованих штрафних (фінансових) санкцій), відомості про сплату донарахованих попередньою перевіркою сум до бюджету.

Також вказується інформація про внесення платником податків змін до бухгалтерського та податкового обліку, фінансової звітності (як саме вони внесені, чи відображено це у бухгалтерському (податковому) обліку і податковій (фінансовій) звітності).

У випадку якщо результати будь-яких інших попередніх перевірок платника податків впливають на висновки та результати перевірки, що проводиться, необхідно також зазначити їх результати.

**4. Рекомендації щодо оформлення розділу II "Загальні положення" акта (довідки) перевірки**

У розділі II "Загальні положення" акта (довідки) перевірки зазначаються такі дані:

1) строк проведення перевірки (дата початку та дата закінчення перевірки).

Якщо строк проведення перевірки продовжувався або переносився, вказується строк такого продовження (перенесення), а також дата та номер наказу контролюючого органу про продовження (перенесення) перевірки.

Якщо за рішенням керівника контролюючого органу (заступника керівника або уповноваженої особи) здійснювалось зупинення проведення перевірки, вказується строк такого зупинення, а також дата та номер наказу контролюючого органу про зупинення (якщо до закінчення терміну, на який здійснювалось зупинення, перевірку було поновлено, вказується також дата та номер наказу та терміни поновлення перевірки);

2) про посадових осіб, відповідальних за фінансово-господарську діяльність платника податків за період, що перевірявся, та на дату підписання акта (довідки) перевірки. При цьому зазначаються дата та номери розпорядчих документів про їх призначення та звільнення із займаних посад;

3) дані про реєстрацію (перереєстрацію) платника податків та взяття на облік в контролюючому органі:

дані реєстрації в органах державної реєстрації (назва органу, дата і номер реєстрації). Для державних підприємств також зазначається код та найменування органу управління);

податковий номер платника податків;

місцезнаходження платника податків відповідно до реєстраційних даних.

Якщо фактичне місцезнаходження платника податків та місцезнаходження відповідно реєстраційних даних не співпадають, в акті (довідці) перевірки вказується також фактично встановлене місцезнаходження платника податків та документи, відповідно до яких платник податків знаходиться за встановленою адресою.

інформація про взяття на облік у контролюючому органі (найменування контролюючого органу, дата та номер взяття на облік).

Інформація наводиться відповідно до довідки про взяття на облік платника податків, відомості щодо якого не підлягають включенню до Єдиного державного реєстру (Форма N 34-ОПП, додаток 2 до Порядку обліку платників податків і зборів, затвердженого наказом Мінфіну від 09.12.2011 N 1588, у редакції наказу Мінфіну від 22.04.2012 N 462, зареєстрованого в Міністерстві юстиції України 14.05.2014 за N 503/25280). Також у цьому пункті наводиться інформація про контролюючий орган, в якому знаходиться платник податків на обліку на дату підписання акта (довідки) перевірки;

перелік податків, зборів, платником яких був платник податків у перевіреному періоді (для планових перевірок). Якщо сплата податків здійснювалась консолідовано, вказуються види таких податків;

дані про реєстрацію (перереєстрацію) платником податку на додану вартість у періоді, за який проводилась перевірка, а саме: найменування контролюючого органу, яким прийнято рішення про реєстрацію (перереєстрацію), дати та номера таких рішень, індивідуальний податковий номер, період, в якому був зареєстрований платником податку, дати закінчення строку реєстрації;

4) наводиться інформація про складання Довідки про загальну інформацію щодо платника податків та його діяльність, яка додається до акта (довідки) перевірки та є невід'ємним додатком до акта (довідки) перевірки (додаток 2 до Зразка акта (довідки) перевірки);

5) наводиться інформація про складання Довідки про результати проведеного аналізу фінансово-господарської діяльності платника податківта виявлені ризики недотримання ним вимог податкового та іншого законодавства (далі - Довідка про результати проведеного аналізу, яка додається до першого примірника акта (довідки) перевірки, який залишається в контролюючому органі) (додаток 3 до Зразка акта (довідки) перевірки);

6) наводиться інформація про узагальнений перелік документів, які були використано при проведенні перевірки, який додається до акта (довідки) перевірки та є невід'ємним додатком до акта (довідки) перевірки (додаток 4 до Зразка акта (довідки) перевірки);

7) наводиться інформація про складання Реєстру направлених запитів/отриманих результатів проведення зустрічних звірок з питань підтвердження отриманих від платника податків відомостей стосовно відносин з суб'єктами господарювання - контрагентами, який додається до першого примірника акта (довідки) перевірки (додаток 5 до Зразка акта (довідки) перевірки);

8) наводиться інформація про проведені платником податків у перевіреному періоді інвентаризації основних фондів, товарно-матеріальних цінностей, коштів тощо, їх результати та відображення в обліку платника податків.

У цьому ж пункті наводиться інформація про інвентаризацію основних фондів, товарно-матеріальних цінностей, коштів тощо, яка проведена платником податків в ході проведення цієї перевірки за ініціативою працівників контролюючих органів (у разі її проведення).

При цьому в разі встановлення розбіжностей між показниками бухгалтерського обліку і встановленими фактичними обсягами залишків товарно-матеріальних цінностей, коштів та інших активів інформація про такі розбіжності детально і змістовно описується у відповідних пунктах акта (довідки) перевірки.

У відповідних пунктах акта (довідки) перевірки також наводиться інформація про встановлення у платника податків основних засобів, товарно-матеріальних цінностей тощо з ознаками безхазяйних (у випадку їх виявлення).

**5. Рекомендації щодо оформлення розділу III "Описова частина" акта (довідки) перевірки**

Розділ III акта (довідки) перевірки містить дані щодо задекларованих показників, загальні підсумки встановлених порушень при проведенні перевірки повноти обчислення та своєчасності сплати податків, зборів, а також дотримання вимог валютного та іншого законодавства, детальний опис використаних при проведенні перевірки документів із зазначенням періодів, що підлягали перевірці, встановлених порушень та реєстрів встановлених однотипних порушень.

При проведенні перевірки певних питань плану (переліку питань) перевірки **відбір податкових періодів в межах періоду**, що підлягає перевірці, здійснюють посадові особи контролюючих органів, які проводять перевірку платника податків, **на підставі встановлених ризиків в діяльності платника** податків шляхом проведення аналізу податкової звітності, аналізу фінансово-господарської діяльності платника податків, даних та інформації, отриманої від інших суб'єктів інформаційних відносин, які свідчать про можливість ухилення від оподаткування, заниження податків, зборів тощо.

При цьому слід звернути увагу на те, що **при оформленні результатів** перевірок в акті (довідці) перевірки **необхідно чітко визначити**, які податкові періоди (в межах періоду, що перевірявся) або які операції та/або документи у відповідних періодах **перевірені суцільним порядком, а які вибірково**.

**5.1. Загальні рекомендації щодо документування виявлених порушень**

Під час опису виявлених порушень та їх документування в актах (довідках) перевірок слід дотримуватись таких рекомендацій.

5.1.1. Будь-який висновок акта (довідки) перевірки щодо оцінки повноти та своєчасності виконання платником зобов'язань перед бюджетом, дотримання вимог іншого законодавства має ґрунтуватись на визначених статтею 83 Кодексу належних та допустимих доказах,отриманих безпосередньо від платника податків, а також з інших джерел у встановленому законом порядку. Доведення правомірності висновків перевірки повинно бути переконливим, логічним, аргументованим.

Відображення в акті (довідці) перевірки необґрунтованих даних, а також суб'єктивних припущень перевіряючих, які не мають підтверджуючих доказів, та різного роду висновків щодо дій посадових осіб платника податків (наприклад, "приховування об'єкта оподаткування", "розкрадання", "привласнення", "описка" тощо) при оформленні встановлених порушень не допускається.

5.1.2. З метою забезпечення належної доказовості висновків **за кожним відображеним в описовій частині акта (довідки) документальної перевірки фактом порушення** в обов'язковому порядку необхідно:

**а) чітко викласти зміст порушення** з посиланням на конкретні пункти і статті нормативно-правових актів, якими встановлено відповідні норми, що були порушені.

При цьому при обґрунтуванні виявлених порушень матеріали перевірки можуть містити посилання лише на нормативно-правові акти (Кодекс, закони, постанови Кабінету Міністрів України, накази органів державної влади, які зареєстровані в Міністерстві юстиції України), норми яких були чинними на момент вчинення такого порушення. Неприпустимо здійснювати посилання на внутрішні (методичні, оглядові, рекомендаційні, тощо) документи ДФС (ДПА, ДПС, Міндоходів).

Листи судових органів вищого рівня, судові рішення можуть використовуватися в матеріалах перевірки лише як інструментарій для підтвердження справедливості висновків;

**б) зазначити період** (календарний день, місяць, квартал, півріччя, три квартали, рік) фінансово-господарської діяльності платника податків та господарську операцію, при здійсненні якої вчинено це порушення;

**в)** при проведенні перевірки своєчасності, достовірності та повноти нарахування і сплати передбачених Кодексом податків та зборів зазначити встановлений **безпосередній зв'язок** (його відсутність) **між виявленими порушеннями, показниками відповідних рядків податкових декларацій** (звітів, розрахунків) та регістрами бухгалтерського обліку (первинними документами), які використовувались при проведенні перевірки суб'єктів господарювання.

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 (довідки) перевірки має містити посилання на такий первинний документ або обліковий регістр.

У разі якщо перевірка свідчить про неправильне визначення платником податків об'єктів оподаткування, але неможливо встановити конкретні причини відхилення та визначити конкретні документи, що необґрунтовано вплинули (не вплинули) на розмір відповідних задекларованих показників, в акті (довідці) перевірки робиться про це запис та здійснюється посилання на норми законодавства, які регулюють загальний порядок обчислення конкретного податку.

При цьому у матеріалах перевірки рекомендовано детально викласти розрахунки та матеріали, на підставі яких визначено об'єкти оподаткування, та відхилення обчислених таким чином об'єктів від задекларованих платником податків. Такі розрахунки мають бути законодавчо обґрунтованими.

Слід зазначити, що у разі виявлення в ході проведення перевірки порушень у певному податковому періоді, які можуть бути допущені в інших податкових періодах, рекомендується перевірити такі операції за весь період, за який проводиться перевірка платника податків. Одночасно кожен факт неправильного обчислення певних об'єктів оподаткування доцільно розглянути щодо того, як він вплинув на порядок та механізм формування показників суміжних об'єктів оподаткування та податків.

Суміжними об'єктами оподаткування (податками) доцільно вважати 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.

Крім того, в акті (довідці) перевірки доцільно сформувати висновок щодо обґрунтованості здійснених платником податків коригувань податкової звітності, а також наслідків такого коригування, у тому числі на суміжні об'єкти оподаткування.

**г) зазначити первинні документи**, на підставі яких вчинено записи у податковому та бухгалтерському обліку, навести регістри бухгалтерського обліку, кореспонденцію рахунків операцій та інші документи, пов'язані з обчисленням і сплатою податків, зборів, та інші **докази, що підтверджують наявність факту порушення, наприклад:**

При наведенні **фактів щодо укладених контрактів (договорів, угод, правочинів)** рекомендовано висвітлити:

дату та номер контракту;

місце укладання;

осіб, які підписали контракт від імені всіх сторін, що є сторонами контракту, із зазначенням документів, що надавали особам відповідні повноваження;

відомості (за наявності таких фактів) щодо укладення контракту (за зовнішньоекономічними контрактами) із нерезидентом, який зареєстрований на територіях офшорних зон, територіях з пільговим режимом оподаткування, або на територіях держав (територій), визначених Кабінетом Міністрів України відповідно до статті 39 Кодексу;

предмет контракту (договору);

умови розрахунків, відвантаження та постачання товарів, наявність у контрактах умов щодо надання сертифікатів якості на товар, спеціальних дозволів тощо;

способи забезпечення виконання контракту та відповідальність за порушення контрактних умов;

відомості про умови постачання товарів згідно з ІНКОТЕРМС (за зовнішньоекономічними контрактами).

У випадку якщо факти, які викладаються в акті (довідці) перевірки, потребують наявності **інформації про розрахунки**, такі дані рекомендовано викласти в редакції, яка виключає будь-які можливості щодо неоднозначного розуміння обставин їх проведення та засобів здійснення платежу. При цьому, не доцільно визначення обставин розрахунків стислими фразами, наприклад, "розрахунки проведено в безготівковій формі", "розрахунки проведено у вексельній формі" тощо.

У випадку якщо характер розрахунків є безготівковим, доцільно визначати обставини розрахунків із зазначенням загальної суми проведених розрахунків, сум ПДВ та періоду, протягом якого проведено розрахунки.

Опис готівкових розрахунків рекомендовано здійснювати із зазначенням порядку проведення розрахунків (РРО, КОРО, каса), дат та обсягів проведення розрахунків та осіб, які виступили від імені суб'єкта, з яким здійснювались розрахунки.

У випадку якщо розрахунки проведено векселями, у матеріалах перевірки доцільно зазначати відповідні відомості, передбачені для опису операцій із цінними паперами.

При зазначені в акті (довідці) перевірки **відомостей про наявність заборгованості по укладених контрактах (договорах)** доцільно зазначити:

реквізити осіб, з якими виникла відповідна заборгованість;

реквізити та правову природу договорів, на підставі яких виникла відповідна заборгованість;

дату здійснення юридичних дій, внаслідок яких утворилась заборгованість, та договірну дату виконання відповідних зобов'язань, посилання на первинні документи, що підтверджують здійснення відповідних юридичних дій;

наявність або відсутність судових позовів або процедур позасудового врегулювання заборгованості (зокрема, заборгованості, яка на кінець періоду, що охоплено перевіркою, тривалий час перебуває на балансі без змін або збільшується);

аналіз матеріалів попередньої перевірки на предмет відомостей про заборгованість з певним контрагентом та співставлення їх із заборгованістю за даними бухгалтерського обліку на відповідну дату;

наявність або відсутність фактів простроченої заборгованості суб'єктів господарювання;

віднесення простроченої кредиторської заборгованості до складу доходу.

При зазначенні в акті (довідці) перевірки **відомостей про наявність та рух основних фондів, товарів та запасів** рекомендовано вказати інформацію, пов'язану з обліком основних фондів, товарів та запасів:

принципи бухгалтерського обліку (бухгалтерські рахунки, методи амортизації або вибуття) основних фондів, товарів та запасів, які застосовуються платником податків;

балансова вартість за даними бухгалтерського обліку;

достовірність формування складових первісної вартості, за якою придбані (створені) основні фонди обліковуються на балансі підприємства;

відомості про проведення протягом періоду, який підлягає перевірці, переоцінки основних засобів із визначенням підстав такої переоцінки, вартостей до і після проведення переоцінки та відомостей про незалежного оцінювача, який підтверджував ринкову вартість для цілей переоцінки;

правильність визначення строку корисного використання (експлуатації) об'єкта та дати початку (припинення) амортизації основних засобів і нематеріальних активів, передачі в господарське відання іншому суб'єкту господарювання;

правомірність застосування у податковому обліку мінімально допустимих строків амортизації основних засобів та інших необоротних активів, нематеріальних активів;

перевірка правильності формування податкових різниць, які виникають при нарахуванні амортизації.

У випадку якщо факти, що вказуються в акті (довідці) перевірки, пов'язані з рухом або зберіганням основних фондів, товарів та запасів, доцільно вказувати реквізити товарно-супровідних документів (карток складського обліку матеріалів), осіб, які здійснювали відповідне транспортування (переміщення), реквізити осіб, які здійснювали зберігання.

Рекомендовано також відобразити повноту використання платником податків виробничих потужностей, а також наявності не виробничих потужностей та наявність складських приміщень, використання/невикористання їх можливостей.

У випадку якщо факти порушень, що вказуються в акті (довідці) перевірки, **стосуються відомостей про операції з цінними паперами** рекомендовано, щоб інформація про них містила дані щодо:

виду цінних паперів та їх реквізитів (форми цінних паперів (документарна, бездокументарна), найменування емітента, його код ЄДРПОУ, дати видачі, номінальної вартості);

отримання (купівлі, погашення) цінних паперів (найменування суб'єкта господарювання, від якого отримано цінні папери, його коду за ЄДРПОУ; суми, за яку отримано (придбано) цінні папери, дати отримання (купівлі), форми розрахунків за отримані (придбані) цінні папери, а також щодо заборгованості перед продавцем, заборгованості емітента по цінних паперах, дати погашення;

передачі (продажу) цінних паперів (найменування суб'єкта господарювання, якому передані (продані) цінні папери, його код ЄДРПОУ, суми, за яку передано (продано) цінні папери, дати передачі (продажу), форми розрахунків, дати погашення);

заборгованість по цінних паперах станом на кінець періоду, що перевіряється;

отримання прибутку (збитків) від операцій з цінними паперами;

відомостей про ринок, на якому придбавалися та реалізовувалися цінні папери (біржовий/позабіржовий);

відомостей про включення цінних паперів до біржового реєстру однієї з бірж, що функціонують в Україні.

У випадку якщо законодавство про цінні папери передбачає реєстрацію умов випуску цінних паперів, в акті (довідці) перевірки доцільно зазначити відповідні умови випуску та відомості про реєстрацію такого випуску.

Якщо об'єктом купівлі або продажу є дольові цінні папери, в акті (довідці) перевірки рекомендовано зазначити інформацію про співставлення ціни придбання (продажу) цінних паперів та вартості частки у чистих активах емітента, яка відповідає придбаному пакету цінних паперів.

Якщо об'єктом купівлі або продажу є боргові цінні папери, в акті (довідці) перевірки рекомендовано зазначити інформацію про співставлення ціни придбання (продажу) цінних паперів та їх номіналу, збільшеному на суму нарахованих процентів або купонного доходу на дату придбання або продажу цінних паперів;

**д) у разі необхідності зазначити перелік контрольних заходів**, **завдяки яким виявлено порушення** (за результатами інвентаризації, проведеної зустрічної звірки відомостей, отриманих від особи, яка мала правові відносини з платником податків тощо);

**є) вказати посадових осіб платника податків, що були відповідальними** за правильність обчислення, своєчасність сплати податків і зборів (обов'язкових платежів) і додержання законів про оподаткування та іншого законодавства у періоді вчинення порушення (з урахуванням термінів перебування їх на займаній посаді) та чиї дії (або бездіяльність) призвели до порушень законодавства.

5.1.3. **У разі виявлення фактів однотипних порушень** та порушень, які повторюються, кожне виявлене однотипне порушення описується на двох чи трьох характерних прикладах, підводиться загальний підсумок виявлених порушень, а решта порушень групується у відповідний реєстр (який формується по кожному однотипному порушенню окремо).

5.1.4. **У разі відсутності первинних документів**, документів податкового або бухгалтерського обліку, інших документів, що підтверджують факт порушення, або **у разі ненадання їх для перевірки необхідно зазначити перелік цих документів** із зазначенням причин їх відсутності, вказати реквізити повідомлення надісланого платником податків контролюючому органу про втрату документів (у разі його надсилання), іншу наявну інформацію.

При цьому з метою забезпечення належної доказової бази доцільно наводити інформацію про **вжиті під час перевірки заходи** з метою отримання від платників податків документів (копій документів), пояснень, довідок, інформації тощо, які необхідні для проведення перевірки, а також вживати заходи щодо документування фактів надання або ненадання документів (їх копій), інформації до перевірки.

Для цього рекомендується **надавати платнику податків письмові запити** щодо надання документів (копій документів), пояснень, довідок, інформації тощо, які необхідні для проведення перевірки (відповідно допункту 3 розділу III Порядку N 727), про що обов'язково вказувати в акті (довідці) перевірки.

**У таких запитах рекомендується зазначати**:

дату складання запиту;

підставу для його надання (зокрема, підпункт 20.1.6 пункту 20.1 статті 20, пункт 85.2 статті 85 Кодексу (для документів) / підпункт 20.1.14 пункту 20.1 статті 20, пункти 85.4, 85.8 статті 85 Кодексу (для копій документів);

чіткий перелік документів (копій документів), які необхідно надати платнику податків;

чіткий термін надання документів (копій документів) (з урахуванням тривалості перевірки);

попередження платника податків про відповідальність за ненадання документів (копій документів) (стаття 121 глави 10 розділу II Кодексу), про передбачену пунктом 44.1 статті 44 глави 1 розділу II Кодексу заборону формування показників податкової звітності, не підтверджених даними первинних та інших документів, регістрів бухгалтерського обліку, фінансової звітності, а також пунктом 44.6 статті 44 глави 1 розділу II Кодексу, відповідно до якого у разі, якщо до закінчення перевірки або у терміни, визначені в абзаці другому пункту 44.7 статті 44 глави 1 розділу II Кодексу, платник податків не надає посадовим особам контролюючого органу, які проводять перевірку, документи, що підтверджують показники, відображені таким платником податків у податковій звітності, вважається, що такі документи були відсутні у такого платника податків на час складення такої звітності;

посаду, П. І. Б. посадової особи, що проводить перевірку.

Такі запити підписуються посадовими особами, що проводять перевірку. Слід звернути увагу, що нормами Порядку N 727 не передбачено складання такого запиту на бланку контролюючого органу, скріплення підпису посадової особи, що його склала, печаткою та реєстрацію у контролюючому органі.

**Зразок запиту** про надання документів (копій документів)наведено в додатку 2 до Методичних рекомендацій.

Такі запити доцільно вручатипосадовим особам платника податків або його законним представникам під розписку із обов'язковою фіксацією дати та часу отримання запиту та особи, що його отримала.

**У разі неможливості вручення таких запитів** безпосередньо посадовим особам платника податків (керівнику платника податків або уповноваженій(им) ним особі(ам)) під підпис (відсутність таких осіб за місцезнаходженням платника податків, їх відмови отримати запит або розписатися у його отриманні, тощо), відповідно до Порядку N 727 вони можуть бути належним чином оформлені та підписані керівником контролюючого органу (його заступником або уповноваженою особою) та надіслані платнику податків у порядку, встановленому статтею 42 глави 1 розділу II Кодексу.

**При отриманні** посадовими особами, що проводять перевірку, на їх запит від платника податків **документів,** про це робиться відповідний запис в акті (довідці) перевірки із відображенням реквізитів запиту та переліку цих документів (якщо документи надано із супровідним документом, вказуються також реквізити цього документа).

У разі ненадання у визначений у запиті строк (відмови від надання) або надання не в повному обсязі **документів**, пояснень, довідок, інформації тощо посадова особа контролюючого органу складає акт у довільній формі, що засвідчує такі факти, із зазначенням посади, прізвища, імені, по батькові посадової особи (керівника або уповноваженої ним особи) платника податків здійснювати від його імені юридичні дії (його законного представника), та переліку документів, які йому запропоновано подати, а також причин такої відмови стосовно кожного документа. Зазначений акт підписується посадовою особою контролюючого органу та керівником платника податків або уповноваженою ним особою. Інформація про складання такого акта та факт відмови керівника платника податків або уповноваженої ним особи від підписання зазначеного акта також відображається в акті (довідці) перевірки.

Якщо в подальшому платником податків відповідні **документи** не надано, в акті (довідки) перевірки вказується перелік таких документів та реквізити запиту на їх надання.

**У разі отримання** під час перевірки **копій документів,** які підтверджують факт виявленого порушення, про це робиться запис із відображенням передбачених Кодексом (стаття 85) підстав для їх отримання, а також переліку цих документів.

**У разі відмови посадових осіб** платника податків або його законних представників надати **копії документів** посадовій особі контролюючого органу доцільно скласти акт у довільній формі, що засвідчує факт такої відмови (із зазначенням посади, прізвища, імені, по батькові посадової особи платника податків, уповноваженої здійснювати від його імені юридичні дії (його законного представника), та переліку документів, копії яких йому запропоновано подати). Факт складання такого акта відображається в акті (довідці) документальної перевірки.

У разі повідомлення платником у встановлені терміни про втрату, пошкодження або дострокове знищення документів та у разі неможливості здійснення перевірок платникові може бути надано термін на відновлення втрачених первинних документів у порядку, встановленому пунктом 44.5 статті 44 Кодексу.

У разі відсутності первинних документів, документів податкового або бухгалтерського обліку, інших документів, що підтверджують факт порушення, або у разі ненадання їх для перевірки необхідно зазначити перелік цих документів, запити до платника щодо їх надання до перевірки.

У випадку, якщо платником податків взагалі не надано документів для проведення перевірки, складається акт у довільній формі, що фіксує такий факт. При цьому платнику податків надсилається (вручається) лист-роз'яснення щодо можливості застосування норми пункту 44.6 статті 44 Кодексу.

При цьому, слід враховувати норми пункту 38.11 підрозділу 10 розділу XX Перехідних положень Кодексу та інших законодавчих актів щодо особливостей здійснення перевірок платників податків у зв'язку з проведенням антитерористичної операції на окремих територіях України.

5.1.5. З метою дотримання передбаченихпідпунктом 17.1.6 пункту 17.1 статті 17 Кодексу **прав платника податків надавати пояснення** з питань, що виникли у ході перевірки, необхідно забезпечити своєчасне інформування (можливо у письмовому вигляді) такого платника про виявлені порушення та питання, що виникають під час перевірок та щодо яких необхідно отримати пояснення або інформацію.

У зв'язку з цим, відповідно до пункту 4 розділу III Порядку N 727,у разі надання посадовими особами платника податків або його законними представниками посадовим особам контролюючого органу **письмових пояснень щодо встановлених порушень** законодавства та/або **причин ненадання первинних та інших документів**, що підтверджують встановлені порушення (або їх копій), факти надання таких пояснень та їх короткий зміст необхідно **відобразити в акті перевірки.** При цьому письмові пояснення посадових осіб додаються до акта перевірки.

Факт відмови посадових осіб платника податків надати посадовим особам, що здійснюють перевірку, письмові пояснення щодо встановлених фактів порушень та (або) причин ненадання документів також відображається в акті.

**5.2. Рекомендації щодо оформлення пункту 3.1 "Результати перевірки дотримання податкового законодавства" розділу III акта (довідки) перевірки**

**5.2.1. Рекомендації щодо оформлення підпункту 3.1.1 "Податок на прибуток" пункту 3.1 розділу III акта (довідки) перевірки**

В акті (довідці) перевірки необхідно відобразити інформацію про обрану платником податків облікову політику у перевіреному періоді.

Доцільно отримати копію розпорядчого документа, який повинен бути доданий до акта (довідки) перевірки, визначити в акті (довідці) перевірки основні принципи, методи і процедури, які використовуються платником для ведення бухгалтерського обліку, складання та подання фінансової звітності.

Зокрема, рекомендується відобразити з урахуванням специфіки діяльності платника такі дані:

методи оцінки вибуття запасів;

порядок обліку і розподілу транспортних-заготівельних витрат, ведення окремого субрахунку обліку таких витрат;

методи амортизації основних засобів, інших необоротних матеріальних активів, нематеріальних активів;

методи обчислення резерву сумнівних боргів (у разі потреби - спосіб визначення коефіцієнта сумнівності);

перелік і склад статей калькулювання виробничої собівартості продукції (робіт, послуг);

дата визначення придбаних в результаті систематичних операцій фінансових активів;

порядок визначення ступеня завершеності робіт за будівельним контрактом;

підходи до віднесення витрат, пов'язаних з поліпшенням об'єкта основних засобів, до первісної вартості або витрат звітного періоду інші відомості.

При цьому у ході перевірки складаються Реєстри кореспонденції рахунків бухгалтерського обліку та показників фінансового результату до оподаткування в Податковій декларації з податку на прибуток і Звіті про фінансові результати (Звіті про сукупний дохід) (форма N 2), які складаються за відповідні звітні періоди, що підлягають перевірці, на підставі даних регістрів бухгалтерського обліку та фінансової звітності платника податків. Зазначені реєстри підписуються посадовими особами платника податків та посадовими особами контролюючого органу, що здійснювали перевірку, та додаються до акта перевірки.

Зразок реєстрів кореспонденції рахунків бухгалтерського обліку та показників фінансового результату до оподаткування в Податковій декларації з податку на прибуток і Звіті про фінансові результати (Звіті про сукупний дохід) (форма N 2) наведено у додатку 6 до Зразка акта (довідки) перевірки.

Враховуючи специфіку ведення бухгалтерського обліку платником податків та його види діяльності, за необхідності за рішенням посадової особи, що здійснює (очолює) перевірку, наведені реєстри можуть складатись у іншій формі, проте така форма повинна передбачати відображення всієї інформації про показники бухгалтерського обліку, фінансової звітності тощо, яка є достатньою для здійснення висновку щодо повноти декларування зазначеним платником належних до сплати сум податку, правомірності формування від'ємного значення з ПДВ або від'ємного значення об'єкта оподаткування з податку на прибуток.

**5.2.2. Рекомендації щодо оформлення результатів перевірки податку на прибуток за періоди до 01.01.2015.**

У разі якщо перевіркою повноти декларування сум доходів, що враховуються при визначенні об'єкта оподаткування, не встановлено порушень, зазначається загальний обсяг задекларованих у податковій декларації з податку на прибуток підприємств (далі - Декларація) показників та здійснюється запис про не встановлення порушень.

У разі якщо перевіркою встановлено порушення, зазначається загальний обсяг задекларованих показників, загальний обсяг заниження (завищення) таких показників за період, що підлягав перевірці, а також у розрізі податкових періодів.

Зведені дані щодо задекларованих та встановлених у ході проведення перевірки сум доходів, що враховуються при визначенні об'єкта оподаткування, наводяться в табличній формі та додаються у додатку до акта перевірки. В таких зведених таблицях відображаються звітні періоди, типи поданих декларацій (основна, уточнююча) / розрахунків, показники за даними поданих декларацій /розрахунків і даними проведеної перевірки та встановлені відхилення. У разі якщо перевіряємий період починається не з початку звітного податкового року - в рядку 1 таблиці довідково наводяться показники попереднього звітного періоду в межах податкового року (при цьому якщо попередній звітний період був перевірений раніше, в гр. "Примітка" таблиці здійснюється відповідний запис).

В акті перевірки зазначається детальна інформація про проведену перевірку задекларованих показників доходів, з посиланням на документи, надані платником податків, та результатів такої перевірки, зокрема:

1) зазначається інформація щодо відображених показників в рядку 01 Декларацій "Доходи, що враховуються при визначенні об'єкта оподаткування" за період, що підлягав перевірці, із зазначенням суми таких показників. При цьому вказуються види діяльності платника податків (що здійснювались в істотних обсягах), перелік реалізованої в істотних обсягах продукції (товарів, робіт, послуг) тощо, які мали вплив на формування такого показника.

У розрізі податкових звітних періодів, за які проводилась перевірка, зазначається сума задекларованих та перевірених показників (із обов'язковим зазначенням суми таких перевірених показників).

У разі якщо за результатами проведеного відпрацювання відібраних до перевірки документів не встановлено невідповідності відображених у рядку 01 Декларацій "Доходи, що враховуються при визначенні об'єкта оподаткування" показників за період, що підлягав перевірці, їх фактичному значенню, здійснюється відповідний запис.

У разі якщо за результатами проведеного відпрацювання відібраних до перевірки документів встановлено невідповідність показників, відображених у рядку 01 Декларацій "Доходи, що враховуються при визначенні об'єкта оподаткування", їх фактичному значенню, зазначаються встановлені порушення (в разі необхідності згруповані за типами), загальна сума встановленого заниження (завищення) за період, що підлягав перевірці, та в розрізі податкових періодів.

2) зазначається інформація щодо відображених показників в рядках 02 Декларацій "Дохід від операційної діяльності (дохід від реалізації товарів (робіт, послуг)", у рядках 03 ІД Декларацій "Інші доходи" за період, що підлягав перевірці із зазначенням суми таких показників та перелік використаних при проведенні перевірки документів (договори (контракти), первинні документи, документи бухгалтерського обліку тощо), які в разі необхідності наводяться у згрупованому вигляді (але в обов'язковому порядку лише ті, що підлягали перевірці). У разі можливості в зазначених переліках вказується загальна кількість таких згрупованих документів та більш детально зазначається опис тих, що формують істотну частину задекларованого показника, містять найбільші ризики тощо.

Встановлені порушення описуються аналогічно підпункту 1 підпункту 5.2.2 цього розділу Методичних рекомендацій та з дотриманням рекомендацій щодо документування встановлених порушень, визначених пунктом 5.1 цього розділу Методичних рекомендацій.

Інформація щодо результатів перевірки показників зазначених у рядках 02.1 - 02.4 Декларації зазначається у разі їх декларування платником податків або у разі встановлення здійснення операцій, які підлягали декларуванню у зазначених рядках Декларації за наслідками перевірки.

У разі коли при проведенні перевірки задекларованих показників неможливо описати перевірені показники доходів у розрізі рядків декларацій у зв'язку із віднесенням платником податків певних показників доходів у розрізі рядків декларацій не за встановленою формою або з інших причин - допускається опис та визначення відхилень задекларованих та перевірених показників одночасно за кількома рядками декларацій.

У разі наявності у платника податків, який перевіряється, відокремлених підрозділів (які до 01.01.2015 консолідовано сплачували податок на прибуток), в акті (довідці), зазначаються зведені дані, надані платником податків для включення їх до Декларації, та встановлені у ході проведення перевірки суми доходів у розрізі податкових періодів та кожного такого підрозділу. При цьому в таблиці зазначаються суми наданих відокремленими підрозділами платнику податків показників за кожний звітний податковий період.

При оформленні інформаційних довідок щодо результатів перевірки відокремлених підрозділів, які не є юридичними особами (які до 01.01.2015 консолідовано сплачували податок на прибуток), обов'язково зазначаються дані податкового обліку, які надавались платнику податків для включення до Декларації, фактичні показники, встановлені при проведенні перевірки та зазначаються розбіжності.

При оформленні акта (довідки) перевірки платника податків в обов'язковому порядку необхідно врахувати результати проведених одночасно перевірок всіх відокремлених підрозділів, що не є юридичними особами, та вчинити про це запис в акті (довідці) перевірки.

При цьому в акті (довідці) перевірки зазначається дата, номер інформаційної довідки, назва контролюючого органу, що здійснював перевірку, назва відокремленого підрозділу, період, в якому встановлено розбіжності, та зміст порушення.

**5.2.3. Рекомендації щодо оформлення підпункту 3.1.1.2 "Витрати, що враховуються при визначенні об'єкта оподаткування" пункту 3.1 розділу III акта (довідки) перевірки**

Аналогічно підпункту 5.2.2 цього розділу Методичних рекомендацій зазначається інформація про проведену перевірку задекларованих показників у рядках Декларацій 04 "Витрати, що враховуються при визначенні об'єкта оподаткування"**,** 05 "Витрати операційної діяльності", 06 "Інші витрати".

При цьому у разі виявлення фактів однотипних порушень та порушень, які повторюються, описується кожне виявлене однотипне порушення на двох чи трьох характерних прикладах, підбивається загальний підсумок виявлених порушень, а решта порушень групується у відповідний примірний реєстр (який формується по кожному однотипному порушенню окремо), що додається до акта перевірки та є його невід'ємним додатком.

Залежно від встановлених при проведенні перевірки порушень щодо відображення платником податків у деклараціях витрат можуть бути складені відповідні реєстри.

Наприклад, у разі встановлення трьох і більше порушень у частині віднесення витрат, що не пов'язані із здійсненням господарської діяльності, до складу витрат дані щодо таких порушень згруповуються у відповідний реєстр.

При цьому такі реєстри рекомендується складати у табличній формі, в яких, зокрема, зазначити перелік укладених договорів (контрактів), згідно з якими платник податків отримав товари (роботи, послуги), умови отримання та використання яких не пов'язані із здійсненням господарської діяльності платника податків.

Наприклад: Реєстр встановлених фактів віднесення витрат, що не пов'язані із здійсненням господарської діяльності, до складу витрат

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| N з/п | Податковий період | Дата та номер договору (контракту) | Найменування суб'єкта господарювання | Податковий номер | Дата та номер накладної (акта виконаних робіт тощо) | Назва товару (робіт, послуг) | Од. виміру (т, м, од, м 3) | Кількість | Вартість (грн.) | Оплачено (грн.) | Віднесено до витрат (грн.) |
| Всього | ПДВ |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | 8 | 9 | 10 | 11 | 12 | 13 |
|   |   |   |   |   |   |   |   |   |   |   |   |   |

У разі необхідності реєстр може бути доповнений додатковими даними та/або винесений в окремий додаток до акта перевірки.

**5.2.4. Рекомендації щодо оформлення пункту 3.1.1.3 "Нарахована амортизація" пункту 3.1 розділу III акта (довідки) перевірки**

Результати проведеної перевірки повноти нарахування амортизаційних відрахувань відображаються в акті (довідці) перевірки аналогічно підпунктам 5.2.2 та 5.2.3 цього розділу Методичних рекомендацій. При цьому у випадку якщо обставини, що відображаються в акті перевірки, пов'язані з обліком основних фондів або запасів, в акті перевірки мають бути вказані:

а) принципи бухгалтерського (бухгалтерські рахунки, методи амортизації або вибуття) відповідно до облікової політики платника податків та податкового обліку основних фондів та запасів;

б) балансова вартість за даними бухгалтерського обліку та вартість, яка згідно з правилами оподаткування впливає на визначення об'єктів оподаткування;

в) відомості про проведення протягом періоду, який підлягає перевірці, переоцінки основних засобів із визначенням підстав такої переоцінки, вартостей до і після переоцінки та відомостей про незалежного оцінювача, який підтверджував ринкову вартість для цілей переоцінки.

У випадку якщо обставини, що відображаються в акті перевірки, пов'язані з рухом або зберіганням основних фондів, в акті перевірки вказуються реквізити товарно-супровідних документів, особи, які здійснювали відповідне транспортування, реквізити осіб, які здійснювали зберігання.

У разі виявлення фактів порушень, які повторюються в різних податкових періодах, описується кожне виявлене порушення у розрізі окремого основного фонду, підбивається загальний підсумок виявлених порушень, а решта порушень групується у відповідний примірний реєстр із зазначенням даних платника, які відображені в додатку до Декларації, даних перевірки та встановлених відхилень. Реєстри виявлених порушень щодо здійснених платником податків операцій додається до акта перевірки.

**5.2.5. Рекомендації щодо оформлення підпункту 3.1.1.4 "Висновок щодо повноти декларування та своєчасності сплати податку на прибуток" пункту 3.1 розділу III акта (довідки) перевірки**

Результати проведеної перевірки повноти декларування та своєчасності сплати податку на прибуток відображаються в акті перевірки аналогічно підпункту 5.2.2 Методичних рекомендацій.

Наводяться зведені дані щодо задекларованих та встановлених у ході проведення перевірки сум об'єкта оподаткуваннявід усіх видів діяльності, податку на прибуток, інших показників та встановлених відхилень. Також зазначаються звітні періоди, типи поданих декларацій (основна, уточнююча) / розрахунок, дата подання до контролюючого органу та реєстраційний номер.

У разі встановлення заниження (завищення) сум об'єкта оподаткування, від усіх видів діяльності, податку на прибуток, інших показників внаслідок порушень, пов'язаних з обчисленням доходів (витрат, нарахованої амортизації), які знайшли відображення у підпунктах 3.1.1.1 - 3.1.1.3 Зразка акта (довідки) перевірки, з метою виключення повторного відображення змісту порушення у підпункті 3.1.1.4 Зразка акта (довідки) допускається посилання на відповідний розділ акта перевірки.

При встановленні порушень в обчисленні сум об'єкта оподаткування, від усіх видів діяльності, податку на прибутку, інших показників, що не пов'язані з визначенням доходу (витрат, нарахованої амортизації) та які не знайшли свого відображення у відповідних розділах акта перевірки, у підпункті 3.1.1.4 Зразка акта (довідки) перевірки наводиться зміст порушення, звітний період фінансово-господарської діяльності платника податків, в якому порушення здійснено, первинні або інші документи, які зафіксовані в бухгалтерському і податковому обліку та підтверджують наявність зазначених фактів, кореспонденція рахунків, посадові особи платника податків, що були відповідальними за правильність обчислення, своєчасність сплати податків і зборів (з урахуванням термінів перебування їх на займаній посаді).

У разі застосування платником податків податкових пільг та якщо перевіркою даного питання встановлено порушення їх застосування, в акті перевірки зазначається інформація про загальну суму неправомірно (необґрунтовано) використаних пільг з податку на прибуток за перевірений період та у розрізі податкових періодів.

При цьому також зазначається інформація щодо коду задекларованої пільги відповідно до Довідника пільг, статті нормативно-правових актів, якими дана пільга передбачена, зміст порушення та не виконані платником податків вимоги, передбачені конкретними пунктами та статтями нормативно-правових актів, посадові особи, відповідальні за допущені порушення.

**5.2.6. Рекомендації щодо оформлення підпункту 3.1.1.5 "Дохід та фінансовий результат до оподаткування, визначені за правилами бухгалтерського обліку (за періоди після 01.01.2015)" пункту 3.1 розділу III акта (довідки) перевірки**

В акті (довідці) перевірки обов'язково відображаються результати проведеної перевірки повноти декларування рядка 01 Декларації щодо задекларованих доходів від будь-якої діяльності (за вирахуванням непрямих податків), визначених за правилами бухгалтерського обліку), та, як наслідок, відображається питання дотримання платником податків обов'язку застосовувати коригування (збільшення або зменшення) фінансового результату до оподаткування (прибутку або збитку), визначеного у фінансовій звітності підприємства відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності, **на різниці**, які виникають відповідно до положень розділу III Кодексу.

Зазначаються результати проведення перевірки щодо повноти декларування даних відображених у рядку 02 Декларацій "Фінансовий результат до оподаткування (прибуток або збиток) та визначених у фінансовій звітності відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності" показників.

У разі якщо перевіркою встановлено порушення, результатами перевірки наводиться інформація про встановленні відхилення між даними Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід) (форма N 2).

Результати проведеної перевірки повноти декларування показників відображаються в акті перевірки аналогічно підпункту 5.2.2 Методичних рекомендацій.

У разі якщо платник податків застосовує або повинен застосовувати коригування фінансового результату на податкові різниці, визначені розділом III Кодексу, то наводиться інформація про їх вплив (збільшують або зменшують фінансовий результат до оподаткування) структуру відповідно до додатка РІ до Декларації, суми та питому вагу у загальному обсязі, у розрізі розділів:

різниці, які виникають при нарахуванні амортизації необоротних активів (розділ 1 додатка РІ до Декларації);

різниці, що виникають при формуванні резервів (забезпечень) (розділ 2 додатка РІ до Декларації);

різниці, які виникають при здійсненні фінансових операцій (розділ 3 додатка РІ до Декларації);

інші різниці (страхові резерви страховиків, різниці щодо операцій з продажу або іншого відчуження цінних паперів, зворотне та пропорційне коригування витрат з метою трансфертного ціноутворення, різниці, передбачені для коригування податкових наслідків операцій, які розпочаті до 01.01.2015 (розділ 4 додатка РІ до Декларації).

Крім того, відображається питання повноти та правомірності інших обов'язкових коригувань, передбачених Кодексом.

Зведені дані щодо задекларованих платником податків та встановлених у ході проведення перевірки сум різниць, які виникають відповідно до Кодексу, наводяться в табличній формі в додатку до акта перевірки із відображенням задекларованих показників, результатів перевірки та встановлених відхилень (зразок наведено в додатку 11 до Зразка акта (довідки) перевірки).

Склад відображених показників та встановлені порушення описуються аналогічно підпункту 5.2.2 цього розділу Методичних рекомендацій.

При оформленні актів (довідок) перевірок платників податків, що мають відокремлені підрозділи, також зазначаються дані, які надавались платнику податків для включення до Декларації, фактичні показники, встановлені при проведенні перевірки та зазначаються розбіжності відповідно до інформаційних довідок щодо результатів перевірки відокремлених підрозділів, які не є юридичними особами.

**5.2.7. Рекомендації щодо оформлення підпункту 3.1.1.7 "Оподаткування доходів нерезидентів" пункту 3.1 розділу III акта (довідки) перевірки**

При здійсненні перевірок платників податків, які протягом періоду, що перевірявся, здійснювали виплати доходів нерезидентам джерелом походження з України, додатково вказуються такі дані:

контракт та його умови;

вид та сума виплаченого доходу (окремо по кожному платіжному дорученню);

інші документи, які є підставою для здійснення виплат доходів нерезидентам;

інформація про сплачений в Україні податок з доходів нерезидентів;

підстави для застосування ставок оподаткування або звільнення від оподаткування в Україні (зазначається інформація про норми міжнародних договорів (конвенцій), наявність підтверджуючих документів компетентних органів країн, де зареєстровані нерезиденти.

Вказана інформація відображається за видами виплачених доходів нерезидентам.

**5.3. Рекомендації щодо оформлення підпунктів 3.1.2 "Податок на додану вартість" та 3.1.3 "Акцизний податок" пункту 3.1 розділу III акта (довідки) перевірки**

Результати проведеної перевірки повноти декларування і своєчасності сплати податків, зборів відображаються в акті (довідці) перевірки аналогічно підпункту 5.2.2 цього розділу Методичних рекомендацій.

При цьому зазначаються додаткові дані з таких питань.

У разі якщо при проведенні перевірки повноти декларування сум податку на додану вартість (достовірності нарахування суми бюджетного відшкодування податку на додану вартість) опрацьовуються відхилення між сумами податкових зобов'язань та/або податкового кредиту по податку на додану вартість платника податків та його контрагентів, встановлених програмним продуктом "Система автоматизованого співставлення податкових зобов'язань і податкового кредиту в розрізі контрагентів на рівні ДФС" (далі - Система розбіжностей). Результати такого опрацювання в обов'язковому порядку зазначаються в додатку до акта перевірки, який додається до першого примірника акта (довідки) перевірки, в розрізі податкових періодів та контрагентів (зразок форми наведено у додатку 14 до Зразка акта (довідки) перевірки).

При цьому результати опрацювання виявлених у Системі розбіжностей повинні узгоджуватись із відповідними розділами акта перевірки та висновками перевірки. Наприклад, якщо при проведенні опрацювання виявлених у Системі розбіжностей встановлено заниження платника податків задекларованого податкового зобов'язання по певному контрагенту за певний звітний період, то й у відповідному(их) розділі(ах) акта перевірки має бути відображено опис встановленого порушення податкового законодавства.

Якщо у періоді, за який проводилась планова виїзна перевірка платника податків, в Податковій декларації з податку на додану вартість (далі - декларація з ПДВ) 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 у додаток до акта перевірки виноситься інформація про перевірку показників додатка 2 до такої декларації з ПДВ "Довідки про суми від'ємного значення звітного (податкового) періоду, яка зараховується до складу податкового кредиту наступного звітного (податкового) періоду (Д2)" (зразок наведено у додатку 15 до Зразка акта (довідки) перевірки).

У разі якщо при проведенні перевірки повноти декларування сум податку на додану вартість, від'ємного значення сум податку на додану вартість (достовірності нарахування суми бюджетного відшкодування податку на додану вартість) щодо визначення податкового кредиту по виготовлених та/або придбаних товарах (послугах), які частково використовуються в оподатковуваних операціях, а частково ні, у акті перевірки доцільно наводити відповідний розрахунок сум податку. У разі необхідності зазначений розрахунок може бути винесено у додаток до акта перевірки.

При здійсненні перевірок **платників податків - сільськогосподарських підприємств**, які протягом періоду, що перевірявся, застосовували спеціальні податкові режими, додатково зазначаються наявність права на застосування спеціального режиму оподаткування (визначається питома вага постачання вироблених (наданих) ним сільськогосподарських товарів (послуг) на власних або орендованих основних фондах, а також на давальницьких умовах, у вартості всіх товарів/послуг, поставлених протягом попередніх 12 послідовних звітних податкових періодів сукупно.

Також рекомендується зазначити наявність документів про право власності та/або право користування земельними ділянками, договорів оренди.

При встановлені випадків здійснення платником податків господарських операцій з постачання товарів/послуг, які не були включені до бази оподаткування податком на додану вартість у відповідному звітному (податковому) періоді, **доцільно дослідити питання складання податкової(их) накладної(их) та її(їх) реєстрацію в Єдиному реєстрі податкових накладних** у встановлені Кодексом терміни.

Також у передбачених Кодексом випадках зазначається інформація щодо виявлення помилок при зазначенні обов'язкових реквізитів податкових накладних або виявлення операцій, по яких не складені та/або не зареєстровані в Єдиному реєстрі податкові накладні.

Аналогічно у разі встановлення здійснення платником податків господарських операцій з реалізації пального доцільно дослідити питання складання акцизної(их) накладної(их) та її(їх) реєстрацію в Єдиному реєстрі акцизних накладних у встановлені Кодексом терміни.

**Факти порушення термінів реєстрації податкових накладних** / розрахунків коригування до податкових накладних в Єдиному реєстрі податкових накладних, необхідності виправлення помилок та акцизних накладних в Єдиному реєстрі акцизних накладних **відображаються в акті лише у разі встановлення таких порушень такою документальною перевіркою** та за умови відсутності притягнення до відповідальності платника податків за наслідками камерального контролю.

**5.4. Рекомендації щодо оформлення пункту 3.2 "Дотримання платником податків вимог податкового законодавства щодо подання (своєчасності подання) звіту про контрольовані операції (далі - КО), повноти включення в звіт всіх КО" розділу III акта (довідки) перевірки**

1. Відомості про результати перевірки зазначеного питання в акті (довідці) перевірки відображаються у розрізі звітних періодів (у межах періоду, що перевірявся) та складається з таких частин:

загальна інформація про подання/неподання звіту про КО;

результати дослідження питання своєчасності подання звіту про КО;

результати дослідження питання повноти декларування КО у звіті *(якщо звіт про КО платником подано) або* питання проведення платником податків господарських операцій, які підпадають під критерії контрольованих *(якщо звіт про КО платником не подано);*

опис виявлених господарських операцій, які підпадають під критерії контрольованих.

**У загальній інформації про подання/неподання звіту про КО** наводяться загальні відомості стосовно поданих звітів про КО, в тому числі уточнюючих (з посиланням на дату та номер звіту про КО, поданого до ДФС, кількість додатків до звіту про КО із відображенням загальної суми КО). Якщо звіт про КО не подавався, відображається інформація про це.

Зазначаються відомості у розрізі контрагентів КО (у табличній формі): номер додатка до звіту про КО, найменування, код, країна реєстрації контрагента, загальна сума КО у гривнях. При цьому наводяться дані про вид звіту, в якому відображена відповідна інформація (звітний, звітний новий, уточнюючий).

**При оформленні результатів дослідження питання своєчасності подання звіту про КО** наводяться посилання на норми Кодексу, що встановлювали строки подання звіту про КО для відповідного звітного періоду.

З урахуванням фактичного строку подання платником податків звіту про КО у відповідному звітному періоді наводиться висновок про своєчасне подання звіту, відповідно до вимог Кодексу, **або** несвоєчасне подання звіту.

При оформленні результатів дослідження питання повноти декларування КО у звіті *(якщо звіт про КО платником подано)/* питання проведення платником податків господарських операцій, які підпадають під критерії контрольованих *(якщо звіт про КО платником не подано)*наводиться вичерпний перелік документів, які були перевірені контролюючим органом, зокрема:

рахунки бухгалтерських облікових регістрах синтетичного обліку (журналів-ордерів) та аналітичного обліку (відомостей);

контракти (договори), додатки до них (із зазначенням їх реквізитів та контрагентів операцій);

митні декларації (із зазначенням номерів та дат);

реквізити інших первинних документів.

Результати порівняльного аналізу відомостей із звіту про КО за відповідний звітний рік та первинних документів бухгалтерського обліку виводяться в окремий додаток у формі таблиці.

При цьому у таблиці обов'язково відображаються дати переходу права власності на товари або дати складення акта або іншого документа, оформленого відповідно до вимог чинного законодавства, який підтверджує виконання робіт або надання послуг.

За результатами дослідження наводяться загальні висновки про відсутність господарських операцій, які підпадають під критерії контрольованих, або про виявлення КО, по яких звіт про КО не подано або які не відображені у поданому звіті про КО.

**При описі виявлених господарських операцій, які підпадають під критерії контрольованих,** рекомендується зазначати інформацію про контрагента (найменування, код, місцезнаходження), КО з яким виявлено контролюючим органом, та по якому платником податків не подано звіт або КО з яким не задекларовано у звіті.

У зазначеному описі зазначаються відомості про відповідність контрагента КО критеріям, визначеним пунктом 39.2 статті 39 Кодексу (один або декілька критеріїв):

якщо контрагент є резидентом - пов'язаною з платником особою, яка відповідає критеріям, визначеним підпунктом 39.2.1.1 пункту 39.2 статті 39 Кодексу *(для звітних періодів до 01.01.2015) -* зазначається інформація стосовно відповідності особи критеріям, визначеним підпунктом 14.1.159 пункту 14.1 статті 14 Кодексу та підпунктом 39.2.1.1 пункту 39.2 статті 39 Кодексу;

якщо контрагент є нерезидентом - пов'язаною з платником особою *-* зазначається інформація стосовно відповідності особи критеріям, визначеним підпунктом 14.1.159 пункту 14.1 статті 14 Кодексу;

якщо контрагент є нерезидентом, який відповідає критеріям, встановленим підпунктом 39.2.1.2 пункту 39.2 статті 39 Кодексу *-* зазначається інформація про внесення держави (території), у якій зареєстрована особа - сторона КО, до відповідних Переліків, затверджених розпорядженнями Кабінету Міністрів України (із відображенням реквізитів цих актів Кабінету Міністрів України);

якщо контрагент є нерезидентом - стороною зовнішньоекономічної експортної операції з продажу товарів через комісіонера-нерезидента *(для звітних періодів з 01.01.2015) -* детальний опис обставин визнання контрольованими відповідно до частини "б" підпункту 39.2.1.1 пункту 39.2 статті 39 Кодексу;

якщо контрагент є нерезидентом - пов'язаною з платником особою, який через одну або декількох непов'язаних осіб набув власності на предмет КО (експортні операції) або передав право власності на предмет КО (імпортні операції) *(для звітного періоду з 01.01.2015)* - детальний опис обставин визнання контрольованими відповідно до підпункту 39.2.1.5 пункту 39.2 статті 39 Кодексу.

Перелік незадекларованих КО у звіті/виявлених КО наводиться у формі таблиці, яка, у разі необхідності, виноситься у окремий додаток до Акта перевірки:

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Контрагент КО(найменування, код, країна реєстрації) | Найменування КО | Опис предмету КО | Договір | Дата проведення | Загальна вартість КО (без ПДВ\* або без урахування непрямих податків\*\*), грн. | Відомості про документ бухгалтерського обліку, який підтверджує проведення КО |
| Дата | Номер | з | по |
|   |   |   |   |   |   |   |   |   |
| ВСЬОГО(у розрізі кожного контрагента) |   |   |   |   |   |   |   |   |

\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_
\* *для звітних періодів до 01.01.2015*;

\*\* *для звітних періодів після 01.01.2015*.

Наводиться висновок про відповідність виявлених КО вартісному критерію визнання операцій контрольованими, визначеному:

підпунктом 39.2.1.4 пункту 39.2 статті 39 Кодексу (у редакції, що діяла до 01.01.2015) - *для звітних періодів до 01.01.2015 (з*агальний обсяг господарських операцій платника податків з контрагентом проведених у звітному році, перевищує 50 мільйонів гривень (без урахування ПДВ) та відповідає вартісному критерію визнання операцій контрольованими*);*

абзацом третім підпункту 39.2.1.7 пункту 39.2 статті 39 Кодексу - *для звітних періодів з 01.01.2015* (*з*агальний обсяг господарських операцій платника податків з контрагентом, проведених у звітному році, перевищує 5 мільйонів гривень (за вирахуванням непрямих податків).

Наводиться висновок про відповідність річного доходу платника податків від будь-якої діяльності, визначеного за правилами бухгалтерського обліку (за вирахуванням непрямих податків), критерію, визначеному абзацом другим підпункту 39.2.1.7 пункту 39.2 статті 39 Кодексу - *для звітних періодів після 01.01.2015* (річний дохід платника податків від будь-якої діяльності, визначений за правилами бухгалтерського обліку (за вирахуванням непрямих податків), перевищує 50 мільйонів гривень).

Зазначається загальний висновок із посиланням на всі підпункти Кодексу, відповідно до яких господарські операції визнані контрольованими, із відображенням висновку про:

невиконання вимог пункту 39.4 статті 39 Кодексу та вчинення правопорушення, відповідальність за яке передбачена пунктом 120.3 статті 120 Кодексу (у *разі, коли встановлено факти неподання звіту про КО);*

невиконання вимог пункту 39.4 статті 39 Кодексу, Порядку складання Звіту про КО та вчинення правопорушення (у *разі, коли встановлено факти недекларування КО у звіті).*

За необхідності, у акті про результати перевірки можуть відображатись інші відомості, що стосується предмета дослідження, зокрема (але не виключно):

про надіслання запитів з питань, що стосуються предмету перевірки, та відповідей, що надішли;

щодо заходів податкового контролю, проведених при здійсненні перевірки (проведення експертизи, залучення фахівців, експертів, інші потрібні відомості).

У зазначеному розділі не допускається наведення висновків про повноту нарахування й сплати податків під час здійснення КО, про відповідність/невідповідність умов КО принципу "витягнутої руки" (цін у КО рівню звичайних цін).

**5.5. Рекомендації щодо оформлення пункту 3.3 "Дотримання вимог іншого законодавства" розділу III акта (довідки) перевірки**

5.5.1. **Опис встановлених порушень при проведенні перевірки з питань дотримання вимог валютного законодавства** при здійсненні зовнішньоекономічних операцій відображається в акті (довідці) перевірки з дотриманням пункту 5.1 цього розділу Методичних рекомендацій. При цьому враховується форма викладення встановлених порушень, яка наведена у підпункті 3.1.1.1 Зразка форми акта (довідки) перевірки.

У цьому розділі акта (довідки) перевірки відображаються питання дотримання вимог валютного законодавства при здійсненні розрахунків в іноземній валюті та валюті України, бартерних (товарообмінних) операцій у зовнішньоекономічній діяльності.

При цьому необхідно зазначити, що первинні документи, документи бухгалтерського та податкового обліку суб'єктів ЗЕД при здійсненні перевірки з питань дотримання ними вимог валютного законодавства перевіряються лише суцільним порядком.

Перелік перевірених у ході проведення перевірки документів, щодо яких встановлено (не встановлено) порушення вимог валютного законодавства при здійсненні зовнішньоекономічних операцій, наводиться з дотриманням пункту 5.1 цього розділу Методичних рекомендацій.

Спочатку проводиться аналіз дебіторської та кредиторської заборгованості за зовнішньоекономічними контрактами, виявленої у ході попередньої перевірки, і відображається наявність її в обліку платника податків на початок перевірки та інформація про погашення заборгованості резидентів і нерезидентів у періоді, що перевірявся.

За кожним контрактом підбивається підсумок щодо стану його виконання, а саме: вказується сума дебіторської або кредиторської заборгованості за цим контрактом на початок та кінець перевіреного періоду, відповідність цієї суми даним бухгалтерського обліку платника податків та зазначається, чи виконано контракт, чи виконання триває. За наявності заборгованості з порушенням строків розрахунків у сфері ЗЕД здійснюється розрахунок пені за порушення строків розрахунків, штрафу за порушення вимог валютного законодавства, який є додатком до акта.

При цьому в описовій частині акта (довідки) наводиться детальний опис тих зовнішньоекономічних контрактів, валютних операцій, щодо яких встановлено факт порушення вимог валютного законодавства:

порядку здійснення суб'єктами ЗЕД експортно-імпортних операцій з розрахунками в грошовій формі;

порядку здійснення суб'єктами ЗЕД товарообмінних операцій;

вимог Декрету Кабінету Міністрів України від 19 лютого 1993 року N 15-93 "Про систему валютного регулювання і валютного контролю";

порядку та строків декларування валютних цінностей, доходів і майна, що належать резиденту України та знаходяться за її межами;

вимог здійснення валютних операцій, пов'язаних з рухом капіталу (надання та отримання резидентами фінансових кредитів і позик; операції, пов'язані з виконанням зобов'язань за гарантіями, поруками та заставою; операції, пов'язані з виконанням зобов'язань за лізингом; операції, пов'язані з виконанням зобов'язань за факторингом; здійснення резидентами інвестицій за межі України; операції з цінними паперами; розміщення коштів на вкладних (депозитних) рахунках);

повноти оподаткування доходів, отриманих резидентами від здійснення інвестиційної діяльності за межами України.

Наводяться загальні обсяги здійснених зовнішньоекономічних операцій та суми простроченої дебіторської заборгованості.

Інформація щодо зазначених контрактів повинна містити предмет контракту та його суму, умови та строки постачання продукції (робіт, послуг) і оплати, повну назву нерезидента та його реквізити мовою оригіналу (реєстраційний номер (код), адресу, керівників, банківські реквізити, з яких має надходити валютна виручка при здійсненні експортних операцій, а саме: номер рахунка, найменування, країна та адреса банківської установи, реєстраційний номер (код) банківської установи).

Крім того, необхідно зазначити стан виконання контрактів. У разі виявлення порушення в акті робиться запис такого змісту, наприклад, для експортних операцій:

"На виконання умов експортного контракту \_\_\_\_\_\_\_\_ (назва резидента) було відвантажено продукції на користь \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_ (назва нерезидента) у загальній сумі \_\_ згідно з такими митними деклараціями \_\_\_\_\_\_ (перелік митних декларацій).

Оплата за відвантажену продукцію надійшла від \_\_\_\_ (назва нерезидента) з рахунка N \_\_\_\_\_ банку \_\_\_\_\_, що відповідає (не відповідає) реквізитам, указаним у контракті (доповненнях до контракту), з порушенням строків розрахунків в іноземній валюті на валютний рахунок платника податків в уповноваженому банку \_\_\_\_\_\_\_\_\_ у загальній сумі \_\_\_\_\_\_".

В акті необхідно чітко викласти зміст порушення з посиланням на конкретні пункти і статті нормативно-правових актів, порушених платником податків.

У разі встановлення у ході перевірки заборгованості за зовнішньоекономічним контрактом з простроченими строками розрахунків, в акті зазначається про відображення (або не відображення) цієї заборгованості у Декларації про валютні цінності, доходи та майно, що належать резиденту України і знаходяться за її межами.

При цьому вказується первинний документ, на підставі якого вчинено записи у податковому та бухгалтерському обліку платника податків (наводиться кореспонденція рахунків операцій), та інші докази, що достовірно підтверджують наявність факту порушення.

Відповідно викладається зміст перевірених імпортних, бартерних (товарообмінних) операцій у галузі зовнішньоекономічної діяльності.

Також має бути відображено питання дотримання платника податків вимог здійснення валютних операцій, пов'язаних з рухом капіталу.

У разі застосування до платника податків спеціальних санкцій за порушення валютного законодавства, передбачених ст. 37 Закону України від 16 квітня 1991 року N 959-XII "Про зовнішньоекономічну діяльність", під час перевірки необхідно зафіксувати дату та номер наказу Міністерства економіки та торгівлі України, вид застосованої санкції та період, на який було застосовано санкцію. При здійсненні суб'єктом господарювання операцій у сфері ЗЕД у періоді, в якому діяла спеціальна санкція, наводиться перелік отриманих дозволів та ліцензій Міністерства економіки та торгівлі України на проведення таких операцій.

Якщо платник податків у періоді, який перевірявся, не здійснював будь-яку з перерахованих зовнішньоекономічних операцій, в акті (довідці) перевірки вчинюється запис: "У періоді, що перевірявся, підприємство не здійснювало \_\_\_\_\_ (вказується вид) операцій".

В акті перевірки обов'язково зазначається інформація щодо наявності у платника податків необхідних індивідуальних ліцензій на здійснення валютних операцій, виданих відповідно до статті 5 Декрету Кабінету Міністрів України від 19 лютого 1993 року N 15-93 "Про систему валютного регулювання і валютного контролю" із змінами та доповненнями.

Крім того, в акті (довідці) перевірки повинні бути відображені питання правомірності використання валютних коштів на закордонні відрядження та своєчасності повернення невикористаних коштів на відрядження.

У разі встановлення під час перевірки порушення резидентами термінів, передбачених статтями 1 і 2 Закону України від 23 вересня 1994 року N 185/94-ВР "Про порядок здійснення розрахунків в іноземній валюті", пеня нараховується до останнього дня місяця періоду, за який здійснюється перевірка, та зазначається у додатку до акта перевірки.

Узагальнений перелік виявлених перевіркою порушень валютного законодавства з посиланням на пункти та статті нормативно-правових актів наводиться у висновку акта документальної виїзної планової чи позапланової перевірки.

5.5.2. У разі невстановлення порушень щодо дотримання вимог **законодавства щодо наявності ліцензій (дозволів), патентів** про це робиться запис в акті (довідці) перевірки.

У разі встановлення порушень дотримання вимог законодавства щодо наявності ліцензій (дозволів), патентів у підпункті 3.3.2 Зразка акта (довідки) перевірки зазначається інформація про встановлене здійснення діяльності, яка потребує наявності ліцензій (дозволів), торгових патентів без фактичного їх отримання.

При цьому вказуються пункти та статті нормативно-правових актів, які встановлюють обов'язковість отримання ліцензій (дозволів), патентів первинні або інші документи, які зафіксовані в бухгалтерському (податковому) обліку та підтверджують наявність здійснення діяльності без отримання ліцензій (дозволів), патентів відповідальні посадові особи суб'єкта господарювання.

Запис про надання або ненадання документів та пояснень щодо встановлених фактів вчинюється аналогічно пункту 5.1 цього розділу Методичних рекомендацій.

5.5.3. При здійсненні перевірки дотримання платником податків **порядку ведення касових операцій** в акті (довідці) перевірки обов'язково відображаються питання проведення перевірки порядку ведення касової книги та оформлення касових документів, оприбуткування надходжень готівки, дотримання встановленого ліміту залишку готівки в касі, порядку витрачання готівки з виручки, видачі готівки під звіт та її використання, граничних обмежень на здійснення готівкових розрахунків та інші питання, передбачені Положенням про ведення касових операцій у національній валюті в Україні, затвердженого постановою Правління Національного банку України від 15.12.2004 N 637, зареєстрованою в Міністерстві юстиції України 13.01.2005 за N 40/10320.

Якщо при здійсненні перевірки дотримання платником податків порядку ведення касових операцій перевіряючими встановлені порушення, в акті перевірки в узагальненому вигляді та конкретно по кожному однотипному встановленому факту наводяться виявлені порушення із посиланням на нормативно-правові акти, які порушено, та у разі необхідності додається додаток до акта перевірки, який складається в табличному вигляді і відображає весь перелік встановлених порушень.

5.5.4. **Аналогічно зазначається інформація щодо проведення перевірки** питань дотримання платником податків **вимог іншого законодавства**, при здійсненні ним фінансово-господарської діяльності, які передбачені планом перевірки.

**6. Рекомендації щодо оформлення розділу IV "Висновок" акта (довідки) перевірки**

У цьому розділі акта (довідки) перевірки відображається перелік пунктів плану перевірки, щодо яких порушення не встановлено.

Окремо зазначається узагальнений перелік виявлених перевіркою порушень податкового, валютного та іншого законодавства.

Зокрема, наводяться пункти та статті нормативно-правових актів, у результаті порушення яких встановлено заниження (завищення) податків, зборів, завищення (заниження) від'ємного значення об'єкта оподаткування податку на прибуток або від'ємного значення суми ПДВ (завищення суми бюджетного відшкодування) тощо.

Виявлені порушення податкового законодавства відображаються у гривнях у розрізі податків, зборів з розбивкою за роками та податковими періодами у межах періоду, що перевірявся.

Аналогічно відображаються інші порушення (обов'язково вказуються пункти та статті нормативних-правових актів, вимоги яких порушено, коротка суть встановленого порушення та періоди, в яких такі порушення вчинено).

Останній абзац акта (довідки) перевірки повинен містити інформацію про права платника податків на подання заперечень (зауважень) до акта (довідки) перевірки у випадку незгоди з його висновками.

Після підписів посадових осіб контролюючого органу, які здійснювали перевірку, вчиняється запис, що первинні документи, використані при проведенні перевірки, є достовірними, надані в повному обсязі, додаткових (інших) документів, які свідчать про діяльність платника податків (спростовують викладені в акті перевірки факти) за період, що перевірявся, немає. Зазначаються посади, ініціали, прізвища посадових осіб платника податків, відповідальних за правильність обчислення, своєчасність сплати податків і зборів і дотриманням вимог законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи.

Вказується кількість примірників складеного акта (довідки) перевірки.

У разі відмови податків, який перевірявся, від підписання акта (довідки) перевірки такий факт фіксується в акті перевірки за підписом перевіряючих контролюючого органу, які проводили перевірку. При цьому зазначаються посадові особи, які відмовились від його підписання. Крім того посадовими особами контролюючого органу складається акт довільної форми, що засвідчує факт такої відмови.

У разі наявності заперечень до акта (довідки) перевірки такий факт зазначається в акті (довідці) за підписом посадових осіб платника податків. При цьому надані у встановленому порядку платником податків заперечення додаються до акта (довідки) перевірки та є його невід'ємною частиною.

На останньому аркуші першого примірника акта (довідки) перевірки (внизу ліворуч) проставляється віза начальника (заступника начальника) відділу/завідуючого (заступника завідуючого) сектором, працівники якого проводили (очолювали) перевірку, посада, дата, підпис, прізвище, ім'я та по батькові.

При цьому на кожному листі акта (довідки) перевірки внизу вказується примірник акта (довідки) перевірки та ставиться віза працівника підрозділу, відповідального за проведення перевірки.

**7. Рекомендації щодо реєстрації акта (довідки) перевірки**

При складанні акта (довідки) перевірки у верхній його частині зазначається дата та номер акта (довідки) перевірки і фактичне місцезнаходження платника податків або місце розташування (реєстрації) об'єкта (ів) оподаткування або об'єкта(ів), які пов'язані з оподаткуванням або через які провадиться діяльність, щодо якого(их) проводиться перевірка.

Датою акта (довідки) перевірки є дата реєстрації акта (довідки) перевірки в єдиному Журналі реєстрації актів (довідок) перевірок, який ведеться структурним підрозділом, до функцій якого входить реєстрація вхідної та вихідної кореспонденції контролюючого органу. **Зразок Журналу реєстрації актів (довідок) документальних перевірок наведено у додатку 3** до Методичних рекомендацій**.**

Номер акта (довідки) складається з порядкового номера з єдиного Журналу реєстрації актів (довідок) документальних перевірок, коду структурного підрозділу, відповідального за проведення перевірки, та податкового номера платника податків.

**II. Методичні рекомендації щодо оформлення додатків до акта (довідки) перевірки**

**1. До акта (довідки) перевірки обов'язково додаються такі інформативні додатки:**

план (перелік питань) перевірки, затверджений керівником (заступником керівника або уповноваженою особою) контролюючого органу та підписаний начальником відділу (управління) працівника, що очолює перевірку (зразок наведено в додатку 1 до Зразка акта (довідки) перевірки та є невід'ємною частиною акта (довідки) перевірки);

**довідка про загальну інформацію щодо платника податків та його діяльність, за період, що підлягав перевірці** (далі - Довідка про загальну інформацію) (зразок наведено в додатку 2 до Зразка акта (довідки) перевірки та є невід'ємною частиною акта (довідки) перевірки);

**довідка про результати проведеного аналізу фінансово-господарської діяльності платника податків та виявлені ризики недотримання ним вимог податкового та іншого законодавства** (у разі його здійснення) (зразок, наведено в додатку 3 до Зразка акта (довідки) перевірки, та додається до першого примірника акта (довідки) перевірки, що залишається в контролюючому органі);

узагальнений перелік документів, які було використано при проведенні перевірки (зразок наведено в додатку 4 до Зразка акта (довідки) перевірки) та є невід'ємною частиною акта (довідки) перевірки);

реєстр кореспонденції рахунків бухгалтерського обліку та показників фінансового результату до оподаткування в Податковій декларації з податку на прибуток і Звіті про фінансові результати (Звіті про сукупний дохід) (форма N 2) (зразок наведено в додатку 6 до Зразка акта (довідки) перевірки) та є невід'ємною частиною акта (довідки) планової та позапланової з усіх питань документальної перевірки);

**У разі складання (отримання під час організації та проведення перевірки)** до акта (довідки) перевірки додаються такі інформативні додатки:

акт відмови керівника платника податків або його уповноважених представників поставити свій підпис у направленні (ях) на право проведення перевірки;

акт відмови у допуску посадових осіб контролюючого органу до проведення перевірки, надані письмові пояснення платника податків про причини відмови у допуску;

акти, що засвідчують факт відмови платника податків підписатися (отримати) акти, що засвідчують факт відмови у допуску до проведення перевірки (складених посадовими особами контролюючого органу) та/або надання письмових пояснень платником податків до складених посадовими особами контролюючого органу актів;

акт про ненадання платником податків документів (їх копій), пояснень, довідок, інформації тощо, які необхідні для проведення перевірки у визначений у запиті строк (у разі його складання), акт відмови від надання або надання не в повному обсязі документів (їх копій), пояснень, довідок та інформації;

документи, що підтверджують вилучення документів (їх копій), якщо вилучення мало місце, у випадках та в порядку, передбачених законом;

акти обстеження виробничих, складських, торговельних та інших приміщень платника податків;

копії матеріалів (описи, відомості, протоколи) про результати проведеної платником податків інвентаризації основних фондів, товарно-матеріальних цінностей, коштів тощо;

дані про виконання зовнішньоекономічних договорів (контрактів) (експортних, імпортних, бартерних, з переробки давальницької сировини на території України та за її межами тощо);

складені в ході проведення перевірки відомості або таблиці, в яких згруповані факти однотипних порушень та порушень, що повторюються;

розрахунок податкового зобов'язання, зменшення суми бюджетного відшкодування, зменшення (збільшення) від'ємного значення об'єкта оподаткування податку на прибуток або від'ємного значення суми податку на додану вартість та штрафних (фінансових) санкцій (штрафів) з наведенням у ньому дати та номера декларації (уточнюючого розрахунку) або звіту, відповідного звітного періоду, щодо якого здійснюється розрахунок податкового (грошового) зобов'язання, бюджетного відшкодування, від'ємних значень об'єктів оподаткування, а також іншої інформації, необхідної для визначення грошового зобов'язання (крім перевірок дотримання законодавства з питань державної митної справи);

розрахунок донарахованих сум єдиного внеску в розрізі застрахованих осіб, а також розрахунок фінансових санкцій (штрафів та пені);

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

оригінали або завірені в установленому законодавством порядку копії документів, що підтверджують наявність або відсутність фактів порушень податкового, валютного та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи;

опис отриманих копій документів;

інші матеріали, що підтверджують наявність або відсутність фактів порушень податкового, валютного та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, та мають значення для прийняття податкового повідомлення-рішення (вимоги про сплату боргу (недоїмки) зі сплати єдиного внеску, а також рішень про застосування штрафних санкцій) та вжиття інших заходів за результатами перевірки.

Крім цього, **до першого примірника акта (довідки) перевірки** (що залишається в контролюючому органі), зокрема, **додаються** такі додатки:

реєстру направлених запитів/отриманих результатів проведення зустрічних звірок з питань підтвердження отриманих від платника податків відомостей стосовно відносин з суб'єктами господарювання - контрагентами (зразок наведено в додатку 5 до Зразка акта (довідки) перевірки);

інформація про проведені платником податків, у тому числі за ініціативою працівників контролюючих органів, у перевіреному періоді інвентаризації основних фондів, товарно-матеріальних цінностей, коштів тощо, за ініціативою працівників контролюючих органів (у разі її проведення);

додатки, що містять інформацію службового характеру.

До акта (довідки) перевірки додаються інші додатки, передбачені розділом IV Порядку N 727 (у разі наявності).

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

Усі додатки, які складені під час перевірки та містять інформацію про діяльність платника податку (крім додатків, що містять інформацію службового характеру, аналіз фінансово-господарської діяльності платника податків та виявлені ризики недотримання ним вимог податкового та іншого законодавства, матеріали зустрічних звірок), підписуються посадовими особами контролюючого органу, які здійснили перевірку, та платником податків або його законними представниками та додаються до двох примірників акта (довідки) документальної перевірки.

Кожен працівник контролюючого органу, який здійснює перевірку, у разі необхідності може додати до будь-якого пункту (підпункту) акта перевірки таблиці (або змінити формат таблиць), якщо такі зміни (доповнення), на його думку, забезпечать більший рівень доказовості встановлених порушень (більш якісне наведення інформації про діяльність платника податків та результати перевірки).

**2. Рекомендації щодо оформлення плану (переліку питань) перевірки (додаток 1 до Зразка акта (довідки) перевірки)**

План (перелік питань) перевірки затверджується керівником (заступником керівника або уповноваженою особою) контролюючого органу та підписується керівником структурного підрозділу, до складу якого входить працівник, що здійснює (очолює) перевірку.

План (перелік питань) перевірки формується окремо для кожної планової (позапланової з усіх питань) перевірки з урахуванням виду такої перевірки і специфіки діяльності платника податків та встановлених ризиків його діяльності.

Примірний перелік питань для включення до плану документальних перевірок податкового, валютного та іншого законодавства,контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, наведено в додатку 1 до Методичних рекомендацій. При цьому зазначений перелік не є вичерпним. У разі необхідності керівник (заступник керівника або уповноважена особа) контролюючого органу може визначити також інші питання в межах повноважень контролюючих органів, які необхідно перевірити при проведенні перевірки певного платника податків, та включити їх до плану (переліку питань) перевірки.

**3. Рекомендації щодо оформлення Довідки про загальну інформацію щодо платника податків та його діяльність**

Зразок оформлення Довідки про загальну інформацію щодо платника податків та його діяльність(далі - Довідка про загальну інформацію) наведено в додатку 2 до Зразка акта (довідки) перевірки.

У Довідці про загальну інформацію фіксується інформація щодо реєстраційних, дозвільних, розпорядчих документів платника податків, нарахування та сплати податкових зобов'язань, бухгалтерського обліку та фінансової звітності, основних показників фінансово-господарської діяльності.

До Довідки про загальну інформацію додаються додатки, передбачені формою, а також за необхідності інші додатки, що містять інформацію про діяльність платника податків, яка передбачена розділом III Порядку N 727.

При проведенні документальних планових (позапланових з усіх питань) перевірок платника податків у Довідці про загальну інформацію рекомендується відображати всю наявну інформацію про платника податків, що передбачена до заповнення згідно з додатком 2 до Зразка акта (довідки) перевірки.

При проведенні документальних позапланових перевірок платника податків з окремих питань рекомендується відображати в Довідці про загальну інформацію ті пункти, передбачені до заповнення додатком 2 до Зразка акта (довідки) перевірки, які необхідно дослідити при проведенні таких перевірок та які мають (можуть мати) вплив на результати проведення такої перевірки.

Зокрема, при проведенні документальних позапланових перевірок, які проводяться відповідно до підпунктів 78.1.2 та 78.1.15 пункту 78.1 статті 78 Кодексу, в загальних положеннях акта (довідки), в довідці про загальну інформацію не рекомендується зазначити інформацію про реєстрацію платником податку на додану вартість, взяття на облік платником єдиного внеску, перелік податків, платником яких є платник податків, види діяльності, які здійснював платник податків, дебіторську (кредиторську) заборгованість, розмір статутного капіталу. Інформація про засновників, відокремлені підрозділи платника податків, а також об'єкти, пов'язані з оподаткуванням, чи є платник засновником (учасником) акціонером інших платник податків, про проведений аналіз фінансово-господарської діяльності зазначається у разі, якщо такі дані пов'язані з перевіркою із зазначених питань або впливають на її результати.

**Довідка про загальну інформацію** складається **у двох примірниках**, підписується посадовими особами контролюючого органу, які здійснили перевірку, та посадовими особами платника податків і **є невід'ємною частиною акта перевірки**.

Довідка про загальну інформацію в подальшому використовується для проведення аналізу фінансово-господарської діяльності платника податків з метою встановлення ризиків у їх діяльності, відпрацювання таких ризиків та встановлення їх впливу на податкові зобов'язання.

При складанні Довідки про загальну інформацію слід врахувати такі рекомендації і зазначити, зокрема, **інформацію:**

1) про розмір статутного капіталу, засновників (для постійних представництв або представництв нерезидентів зазначити повну назву та країну нерезидента - головної компанії, основний вид діяльності відповідно до установчих документів/витягу з реєстру компаній нерезидента або іншого документа), розмір їх внесків до статутного капіталу, форму внесення (у разі необхідності).

Рекомендується у табличній формі вказати дані про засновників (учасників, акціонерів) платника податків відповідно до установчих документів із зазначенням найменування (П. І. Б.), податкового номера платника податків, частини його внеску у статутний фонд, фактично здійснених внесків кожним учасником та форми такого внесення.

У випадку відсутності інформації про акціонерів платника податків слід навести інформацію про реєстратора акцій.

Крім того, рекомендується зазначати інформацію про кінцевого(их) бенефіціарного(их) власника(ів) (контролера(ів)) для юридичної особи - учасника (засновника, акціонера) - (крім громадських формувань, адвокатських об'єднань, торгово-промислових палат, об'єднань співвласників багатоквартирних будинків, релігійних організацій, державних органів, органів місцевого самоврядування, їх асоціацій, державних та комунальних підприємств, установ, організацій).

У разі якщо учасниками (засновниками, акціонерами) платника податків є виключно фізичні особи, які є його бенефіціарними власниками (контролерами), інформація про кінцевого бенефіціарного власника (контролера) юридичної особи не наводиться.

У разі відсутності в юридичної особи кінцевого бенефіціарного власника (контролера) юридичної особи, у тому числі кінцевого бенефіціарного власника (контролера) її засновника, якщо засновник - юридична особа, вноситься відмітка про причину його відсутності;

2) щодо наявності корпоративних прав у платника податків, перелік суб'єктів господарювання, у створенні яких брав участь платник податків, суми отриманих доходів та понесених витрат у зв'язку із володінням корпоративними правами у розрізі податкових періодів, суми отриманих коштів або майна при проведенні ліквідації суб'єктів господарювання (щодо яких суб'єкт господарювання, який перевіряється, мав корпоративні права).

Якщо засновники (учасники, акціонери, посадові особи) платника податків, що перевіряється, є засновниками (учасниками, акціонерами) інших суб'єктів господарювання, то в табличному вигляді додатково наводиться перелік таких суб'єктів господарювання за встановленою формою.

Якщо платник податків володів корпоративними правами суб'єктів господарювання, які ліквідуються у періоді, що перевіряється, доцільно зазначити дані щодо порядку розподілу статутного фонду та стан розрахунків із засновниками на кінець періоду, що перевірявся.

У разі невстановлення фактів володіння платником податків корпоративними правами інших суб'єктів господарювання, інформація про це зазначається в Довідці про загальну інформацію;

3) про перелік відокремлених підрозділів платника податків (у табличному вигляді) із зазначенням найменування, даних про реєстрацію, статусу підрозділу і його місцезнаходження, форми сплати податків (самостійно або консолідовано), назви контролюючого органу, в якому структурний підрозділ перебуває на обліку, дати взяття на облік, дати і номера акта проведеної перевірки підрозділу під час проведення перевірки платника податків (у разі непроведення перевірки підрозділу зазначається остання проведена перевірка та в описовому вигляді вказуються причини її не проведення), та дані щодо посадових осіб структурного підрозділу станом на дату підписання акта перевірки такого підрозділу.

Крім цього, у разі здійснення платником податків спільної діяльності на території України без створення юридичної особи зазначається дата, номер договору про спільну діяльність, об'єкт договору, обсяги та період діяльності;

4) про види діяльності (у табличній формі), які передбачено згідно з даними державної реєстрації та які здійснював платник податків у перевіреному періоді, із обов'язковим зазначенням видів діяльності, які підлягають або не підлягають ліцензуванню, отриманню дозволів, номера і дати видачі (початку і закінчення дії) ліцензії (дозволу), назви органу, що видав ліцензію (дозвіл). У разі встановлення перевіркою фактів здійснення діяльності без отримання відповідної ліцензії (дозволу) вказуються види, обсяги та період здійснення такої діяльності.

При цьому більш детально, з обґрунтуванням порушення норм законодавства, інформація відображається у розділі III акта (довідки) перевірки.

У разі встановлення перевіркою фактів здійснення діяльності, що не передбачена статутом, вказуються види, обсяги, період здійснення такої діяльності тощо;

5) про загальну чисельність працюючих станом на початок та кінець перевіреного періоду, в тому числі за сумісництвом, відомості стосовно використання праці найманих осіб, зокрема, наявність наказів про прийняття на роботу, штатного розпису з установленими відповідними посадовими окладами, укладання трудових договорів з найманими працівниками тощо.

Інформація наводиться відповідно до податкового розрахунку сум доходу, нарахованого (сплаченого) на користь фізичних осіб, і сум утриманого з них податку (форма N 1 ДФ, затверджена наказом Міністерства фінансів України від 13.01.2015 N 4 "Про затвердження форми Податкового розрахунку сум доходу, нарахованого (сплаченого) на користь фізичних осіб, і сум утриманого з них податку (форма N 1ДФ) та Порядку заповнення та подання податковими агентами Податкового розрахунку сум доходу, нарахованого (сплаченого) на користь фізичних осіб, і сум утриманого з них податку", зареєстрованим у Міністерстві юстиції України 30.01.2015 за N 111/26556.

Зазначаються дані про загальну кількість працівників, які перебували у штаті як на початок, так і на кінець періоду, що перевіряється, у тому числі чисельність осіб, яким нараховувалась (виплачувалась) заробітна плата за основним місцем роботи (ознака доходу "101"), доходи за неосновним місцем роботи, цивільно-правовими договорами (ознака доходу "102"). Також зазначається сума нарахованого доходу, утриманого податку на доходи фізичних осіб, нарахованого військового збору, єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування у розрізі звітних періодів, які перевірялись;

6) про наявність рахунків у банках та інших фінансових установах із зазначенням інформації про дату відкриття та закриття, залишків коштів на останній день періоду, що перевірявся (за погодженням з платником податків може бути також зазначена інформація станом на дату закінчення перевірки). Якщо така інформація має великий обсяг, то можливе винесення цих даних у додатки.

Зазначається наявність ліцензій Національного банку України у разі відкриття рахунків за межами України. Для банківських установ вказуються номери коррахунків у Національному банку України;

7) якщо в періоді, що перевірявся, платник податків застосовував пільги, у табличній формі наводиться інформація про застосовані пільги (код пільги, вид податку, збору, щодо якого застосовано податкову пільгу, стаття, назва законодавчих актів, які передбачають наявність пільги, податковий період, в якому застосовано податкову пільгу, сума податку, збору несплаченого через отримання податкової пільги).

У разі невстановлення порушень податкового законодавства з питань застосування податкових пільг про це робиться запис в Довідці про загальну інформацію та у відповідних розділах акта (довідки) перевірки.

У разі встановлення порушень податкового законодавства з питань застосування податкових пільг, детальна інформація про це відображається у розділі III акта (довідки) перевірки;

8) дані щодо сплати податків, зборів.

На підставі даних інтегрованих карток платника податків, щоведуться в інформаційних базах контролюючих органів, зазначається інформація про сплачені податки, збори в розрізі податкових періодів в межах періоду, що підлягав перевірці, за встановленою формою в табличному вигляді. Також вказується інформація про наявність заборгованості чи переплат згідно з даними інтегрованих карток станом на останній день періоду, що підлягав перевірці.

У разі наявності зазначаються причини заборгованості зі сплати податків, зборів відповідно до пояснень посадових осіб платника податків.

Наводяться результати проведеного розрахунку податкової віддачі платника податків у розрізі податкових періодів. Досліджується динаміка зміни податкової віддачі та причини, що зумовили такі зміни;

9) в узагальненому вигляді відображається перелік основних фондів І групи у розрізі власних та орендованих.

Форма та склад узагальненого переліку основних фондів І групи визначається перевіряючим, але з обов'язковим відображенням у Довідці про загальну інформацію відповідних даних, що дає можливість зробити висновки про діяльність платника податків та використання таких основних фондів у власній господарській діяльності.

Відповідно до рішення перевіряючого власні основні фонди І групи можуть зазначатись у розрізі офісних, виробничих, торговельних, складських та інших приміщень із зазначенням документів, на підставі яких вони перебувають у власності платника податків (для придбаних у періоді, що перевіряється), терміну експлуатації, площі приміщень, ступеню зносу тощо.

У разі оренди основних фондів І групи перевіряючим може бути вказано документи та умови, на підставі яких відбувалась оренда, форма та стан розрахунків за оренду тощо;

10) про складання Реєстру суб'єктів господарювання, з якими платник податків перебував у господарських відносинах (в розрізі договорів), який складається за зразком, який наведено у додатку 1 до Довідки про загальну інформацію.

У цьому реєстрі наводиться інформація щодо суб'єктів господарювання, з якими платник податків мав дебіторську/кредиторську заборгованість та/або мав господарські відносини в істотних обсягах.

При цьому до реєстру суб'єктів господарювання включаються ті суб'єкти, обсяг операцій з якими згідно із показниками бухгалтерського обліку за відповідний період (наведений у графах 2, 3) перевищує 10 відс. загальних обсягів здійснених операцій (графа 11 або графи 17-20).

Також до цього переліку включаються ті суб'єкти господарювання, по розрахунках з якими згідно з даними бухгалтерського обліку рахується дебіторська та/або кредиторська заборгованість станом на початок та кінець періоду, що перевіряється, розмір якої перевищує 10 відс. загальної суми такої заборгованості (графи 6, 7, 21, 22).

У разі якщо платник податків здійснює операції з реалізації (придбання) товарно-матеріальних цінностей (робіт, послуг) із великою кількістю контрагентів і при цьому відсутні ті, що підпадають під зазначені критерії (обсяг операцій (заборгованості) з якими згідно із показниками бухгалтерського обліку за відповідний період не перевищує 10 відс. загальних обсягів), до переліку включаються контрагенти, які мали найбільші суми операцій (заборгованості), але не менше 75 відс. загального обсягу.

За необхідності до Довідки про загальну інформацію у схематичному вигляді як додатки до акта перевірки додаються встановлені під час проведення перевірки **схеми руху товарно-грошових потоків, які складаються** у розрізі податкових періодів (бажано за календарні роки; якщо терміни перевірки не охоплюють календарний рік, то за певні звітні періоди в межах термінів проведення перевірки такого року), із зазначенням найменувань суб'єктів господарювання-контрагентів, податкових номерів, їх стану, основних видів товарів (робіт, послуг), обсягів придбання (реалізації) та проведених розрахунків;

11) про використання у господарській діяльності векселів. У разі їх використання відповідна інформація наводиться у додатку "Реєстр векселів, які обліковувались станом на \_\_\_.\_\_\_.\_\_\_\_ (початок періоду, що перевірявся), виданих (переданих) та отриманих платником податків", який складається за зразком, наведеним у додатку 2 до Довідки про загальну інформацію;

12) при проведенні перевірок банківських, небанківських фінансових установ наводиться інформація про використання у господарській діяльності цінних паперів (крім векселів). У разі їх використання відповідна інформація наводиться у додатку "Реєстру цінних паперів (крім векселів), які обліковувались станом на \_\_\_.\_\_\_.\_\_\_\_ (початок періоду, що перевірявся), виданих (переданих) та отриманих платником податків" (зразок наведено у додатку 3 до Довідки про загальну інформацію).

При проведенні перевірок інших платників податків така інформація наводиться лише у випадках, коли здійснення зазначених операцій має істотний вплив на результати діяльності платника податків або висновки перевірки (в інших випадках можливе її відображення за рішенням перевіряючого);

13) при проведенні перевірок банківських, небанківських фінансових установ наводиться інформація про використання у господарській діяльності фінансових кредитів. У разі їх використання відповідна інформація наводиться у додатку "Зразок Реєстру суб'єктів господарювання, з якими платник податків перебував у господарських відносинах, пов'язаних з одержанням та використанням фінансових кредитів в істотних обсягах за цією групою" (зразок наведено у додатку 4 до Довідки про загальну інформацію).

При проведенні перевірок інших платників податків така інформація наводиться лише у випадках, коли здійснення зазначених операцій має істотний вплив на результати діяльності платника податків або висновки перевірки (в інших випадках можливе її відображення за рішенням перевіряючого);

14) при проведенні перевірок банківських, небанківських фінансових установ (страхових установ) наводиться інформація про використання у господарській діяльності договорів страхування. У разі їх використання відповідна інформація наводиться у додатку "Зразок Реєстру суб'єктів господарювання з якими платник податків укладав договори страхування в істотних обсягах за цією групою" (зразок наведено у додатку 5 до Довідки про загальну інформацію). При проведенні перевірок страхових установ замість додатка 5 заповнюється додаток 5а.

При проведенні перевірок інших платників податків інформація згідно додатку 5 наводиться лише у випадках, коли здійснення зазначених операцій має істотний вплив на результати діяльності платника податків або висновки перевірки (в інших випадках можливе її відображення за рішенням перевіряючого);

15) при проведенні перевірок за періоди до 01.01.2015 наводиться інформація про використання у господарській діяльності поворотної фінансової допомоги. У разі її використання відповідна інформація наводиться у додатку "Зразок Реєстру суб'єктів господарювання від яких платник податків отримував поворотну фінансову допомогу в істотних обсягах за цією групою", який складається за формою, яка наведена у додатку 6 до Довідки про загальну інформацію та/або у додатку "Зразок Реєстру суб'єктів господарювання яким платник податків надавав поворотну фінансову допомогу в істотних обсягах за цією групою" (зразок наведено у додатку 7 до Довідки про загальну інформацію).

**4. Рекомендації щодо оформлення Довідки про результати проведеного аналізу фінансово-господарської діяльності платника податків та виявлені ризики недотримання ним вимог податкового та іншого законодавства (додаток 3 до Зразка акта (довідки) перевірки)**

**4.1. Виявлення ризиків у діяльності платника податків**

При проведенні документальних перевіроканаліз фінансово-господарської діяльності платника податків проводиться з метою **виявлення ризиків** недотримання ним вимог податкового та іншого законодавства.

**Виявлення ризиків у діяльності платника податків відбувається в 2 етапи:**

при проведенні доперевірочного аналізу фінансово-господарської діяльності на підставі інформації, наявної в контролюючих органах;

безпосередньо при проведенні документальної перевірки.

Процедура проведення **аналізу ризиків складається** із трьох взаємопов'язаних компонентів:

**виявлення ризиків;**

**оцінка ризиків;**

**документування результатів їх опрацювання**.

Слід врахувати, що **ризик** - це ймовірність недекларування (неповного декларування) платником податків податкових зобов'язань, невиконання платником податків іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи (підпункт 14.1.221 пункту 14.1 статті 14 Кодексу).

**Примірний порядок та методи проведення аналізу фінансово-господарської діяльності, виявлення при цьому ризиків та їх опрацювання** наведено уцьому розділі. При цьому обсяги проведення аналізу та відповідні методи і показники, з використанням яких він буде здійснюватися, по кожній перевірці визначаються керівником підрозділу аудиту, працівники якого здійснюють (очолюють) таку перевірку, крім випадків коли інші вимоги доведено ДФС у окремому листі або програмі перевірки.

У цьому пункті Методичних рекомендацій наведено примірний (не є виключним) перелік податкової інформації, яку доцільно проаналізувати, та потенційні ризики, які можуть бути встановлені як при проведенні доперевірочного аналізу, так і безпосередньо при проведенні перевірки.

При проведенні перевірок з урахуванням специфіки діяльності платника податків та його господарських зв'язків можуть також встановлюватися інші ризики.

**Оцінка ризиків** здійснюється з урахуванням масштабу їх впливу на результати господарської діяльності та податкові зобов'язання платника податків, причин та системності їх виникнення тощо.

Результати оцінки ризиків, з урахуванням їх якісних та кількісних показників, використовуються для **здійснення відбору податкових періодів для перевірки та/або певних питань у межах періоду, що підлягає перевірці,** на яких необхідно першочерговозосереджувати увагу при її проведенні.

**4.2. Документування результатів проведеного аналізу фінансово-господарської діяльності платника податків та опрацювання виявлених ризиків**

Документування результатів проведеної роботищодо виявлення та опрацювання ризиків відповідно до цього пункту здійснюється в:

Довідці про результати проведеного аналізу фінансово-господарської діяльності платника податків та виявлені ризики недотримання ним вимог податкового та іншого законодавства (далі - Довідка про результати проведеного аналізу);

акті (довідці) перевірки.

Довідка про результати проведеного аналізу складається в одному примірнику, підписується посадовими особами контролюючого органу, які здійснили перевірку, і є додатком до першого примірника акта (довідки) перевірки, що залишається в контролюючому органі та не надається платнику податків (зразок наведено в додатку 3 до Зразка акта (довідки) перевірки).

До довідки про результати проведеного аналізу можуть додаватись додатки, пов'язані з проведенням такого аналізу.

При цьому у Довідці про результати аналізу відображаються результати роботи із виявлення ризиків у господарській діяльності платника податків на **підставі опрацювання інформації,** зокрема, щодо засновників, бенефеціарних власників (контролерів) платника податків, володіння ним корпоративними правами інших суб'єктів господарювання, структури та побудови господарської діяльності платника податків, стосовно чисельності працюючих, наявності в нього відокремлених підрозділів, наявності та використання у господарській діяльності офісних, виробничих (торговельних, складських приміщень тощо), порядку сплати податків, зборів, організації бухгалтерського обліку та облікової політики платника податків, використання вексельних форм розрахунків, цінних паперів, господарських відносин платника податків з контрагентами тощо, та іншої інформації, яка наведена у Довідці про загальну інформацію (додаток 2 до Зразка акта (довідки) перевірки).

Обов'язковому опрацюванню підлягають ризики, які встановлені при відборі платника податків до плану-графіка перевірок.

Виявлені в ході проведення аналізу ризики підлягають опрацюванню під час проведення перевірки. За результатами опрацювання у Довідці про результати аналізу зазначається: підтверджено перевіркою ризик чи ні, а детальний опис підтвердженого ризику (порушення) відображається у відповідних розділах акта перевірки.

У разі встановлення фактів мінімізації платником податків податкових зобов'язань, до довідки додаються відповідні схеми.

**4.3. Виявлення ризиків при проведенні доперевірочного аналізу діяльності платника податків**

З метою забезпечення економії часу, який відводиться для проведення перевірки платника податків, та враховуючи передбачене чинним законодавством обмеження термінів проведення контролюючими органами перевірок, працівникам контролюючого органу необхідно **ще до початку перевірки** провести доперевірочний аналіз наявної в контролюючих органах інформації.

Такий аналіз фінансово-господарської діяльності платника податків проводиться з метою забезпечення виявлення ризикових операцій у його діяльності, що можуть свідчити про потенційні порушення податкового, валютного та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, та які необхідно дослідити при проведенні перевірки.

Для проведення доперевірочного аналізу необхідно використовувати всю наявну інформаціющодо платника податків та його фінансово-господарської діяльності, зібрану контролюючими органами у встановленому законом порядку, у т. ч. яка відповідно до статті 74 Кодексу зберігається та опрацьовується в інформаційних базах даних контролюючих органів, виявлена у ході податкового контролю та при виконанні інших покладених на контролюючі органи функцій та завдань (отримана як з внутрішніх, так і з зовнішніх джерел).

**На підставі інформації, отриманої як з внутрішніх, так і з зовнішніх джерел, з метою виявлення ризиків проводиться:**

**1) аналіз даних про реєстрацію, взяття на облік в контролюючому органі та інша інформація (IC "Податковий блок"):**

дані про реєстрацію (перереєстрацію) платника податків в органах державної реєстрації, форму власності, місцезнаходження платника податків (місць розташування об'єктів, пов'язаних із оподаткуванням);

організаційна структура (наявність відокремлених підрозділів протягом періоду, що підлягає перевірці, їх місцезнаходження, форми сплати податків, контролюючих органів, на обліку в яких перебувають такі підрозділи, результати останніх перевірок таких підрозділів);

розмір статутного капіталу, склад засновників платника податків, їх частка в статутному капіталі, стан його формування на дату проведення попередньої перевірки та станом на початок і кінець періоду, що перевіряється, інформація про бенефіціарного власника (контролера);

корпоративні права платника податків за період, що підлягає перевірці, в статутних капіталах інших суб'єктів господарювання (стан таких суб'єктів на кінець періоду, що перевіряється), отримані доходи або понесені втрати платника податків від володіння корпоративними правами, що задекларовано в податковій звітності;

приналежність до кластерних об'єднань;

наявність рахунків у банках та інших фінансових установах, наявності ліцензій Національного банку України у разі відкриття рахунку за межами України на підставі матеріалів попередніх перевірок;

**2) дослідження показників поданих платником податків фінансової звітності, декларацій/розрахунків та звітів стосовно узгодженості їх показників, структури та динаміки кожної їх складової, а також динаміки та рівня сплати податків і зборів, встановлених законодавством.**

Для цього на підставі поданих платником податків декларацій/розрахунків аналізується та зазначається у Довідці про результати аналізу **інформація про структуру та динаміку їх показників** у розрізі рядків та періодів, за які проводилась перевірка.

При цьому доцільно наводити структуру декларацій/розрахунків у цілому за період, який підлягає перевірці. У разі якщо перевіряється значний період діяльності платника податків, можливе зазначення структури доходів у розрізі податкового року, тощо. Наприклад, при перевірці платника податків за період з 01.10.2013 по 31.12.2015 може бути зазначена структура доходів (витрат тощо) у розрізі IV кварталу 2013 року, 2014 року.

Разом з цим у табличному вигляді зазначається частка (питома вага) кожної задекларованої складової доходів, витрат, нарахованої амортизації у загальній сумі таких показників за відповідний період.

Аналогічно доцільно проаналізувати **структуру та динаміку показників** декларацій з податку на додану вартість у розрізі рядків з метою виявлення розбіжностей та ризиків, результати аналізу також доцільно викласти у табличному вигляді.

При проведенні перевірок за періоди діяльності **після 01.01.2015** підлягає обов'язковому аналізу **структура різниць**, які виникають відповідно до Кодексу та задекларовані платником податків згідно з поданими деклараціями.

Результати такого аналізу доцільно відобразити у формі таблиці.

При дослідженні **динаміки показників фінансової звітності** в першу чергу доцільно звернути увагу на статті, які істотно змінилися, та дослідити правомірність їх формування у ході проведення документальної перевірки.

Орієнтовна таблиця дослідження динаміки показників балансу та звіту про фінансові результати наведена у додатку.

Доцільно також проводити **порівняння даних декларацій / розрахунків та додатків до неї із даними фінансової звітності** платника податків, у ході якого можна встановити, наприклад, такі ризики:

заниження доходів/завищення витрат і, як результат, - фінансового результату до оподаткування, відображеного в податковій декларації;

заниження показника доходів від будь-якого виду діяльності, визначеного за правилами бухгалтерського обліку (рядок 01 Декларації), що призвело до порушення в частині непроведення коригування фінансового результату до оподаткування на податкові різниці;

неправильне відображення амортизаційних відрахувань та відповідних податкових різниць;

проведення коригування показників фінансової звітності без відповідного коригування даних декларації/розрахунків та додатків до них;

неправильного перенесення збитків минулих періодів тощо;

**3) аналіз та можливе співставлення даних фінансової звітності та податкових декларацій/розрахунків і додатків до них, іншої звітності, даних митних декларацій, а також іншої інформації, наявної в інформаційних системах (ІС) контролюючих органів, у тому числі:**

про здійснені зовнішньоекономічні операції;

про здійснені контрольовані операції;

про наявність розбіжностей між податковими зобов'язаннями та податковим кредитом з ПДВ (з використанням Системи автоматизованого співставлення податкового зобов'язання та податкового кредиту у розрізі контрагентів);

відомостей, що містяться у податкових накладних, акцизних накладних та/або розрахунку коригування кількісних і вартісних показників до них, наявність або відсутність факту їх реєстрації (з використанням Єдиного реєстру податкових накладних та Єдиного реєстру акцизних накладних);

про вплив зміни ставок податків, зборів на загальну суму задекларованих та сплачених сум податків, зборів;

застосування платником податків податкових пільг на підставі поданих декларацій, розрахунків, звітів, інформації баз даних та матеріалів попередніх перевірок;

наявність у платника податків земельних ділянок, виробничих фондів (будівлі, споруди, обладнання, нематеріальні активи тощо), транспортних засобів тощо;

наявність та стан діяльності господарських одиниць, через які платник податків здійснює роздрібну торгівлю, дані про реєстрацію та зняття з обліку реєстраторів розрахункових операцій (далі - РРО), а також обсяги здійснених операцій (з використанням підсистеми "Реєстрація та облік реєстраторів розрахункових операцій та книг обліку розрахункових операцій" системи "Реєстрація суб'єктів господарювання");

відомості про використання в діяльності платника податків праці найманих осіб (загальна кількість працівників, які перебували у штаті як на початок, так і на кінець періоду, що перевірявся, у тому числі чисельність осіб, яким нараховувалась (виплачувалась) заробітна плата за основним місцем роботи (ознака доходу "101"), доходи за неосновним місцем роботи, цивільно-правовими договорами (ознака доходу "102"), наявність наказів про прийняття на роботу, штатного розпису з установленими відповідними посадовими окладами, укладання трудових договорів з найманими працівниками тощо;

4) аналіз інформації про попередні перевірки, встановлені ними порушення, узгодження їх результатів, у тому числі щодо провадження у справах про адміністративне та судове оскарження податкових повідомлень-рішень (з використанням підсистеми "Податковий аудит", IC "Податковий блок", IC "Скарга" та IC "Суди");

5) аналіз інформації про проведені зустрічні звірки у зв'язку із встановленими розбіжностями в інформаційних базах даних, направлені (отримані) запити про проведення зустрічних звірок із зазначенням підстав для їх направлення, запити щодо обміну податковою інформацією, отримані (надані) відповіді (з використанням підсистеми "Податковий аудит" (зустрічні звірки));

6) аналіз інформації про наявність взаємовідносин із суб'єктами господарювання, які мають ознаки фіктивних, інформація щодо яких внесена до IC "Суб'єкти фіктивного підприємництва";

7) аналіз іншої інформації, яка отримана контролюючим органом у передбачений законом спосіб;

8)аналіз показників фінансової звітності, які виявляють **ризик скорочення направлення чистого прибутку на розвиток господарської діяльності або виведення точки прибутку з оборотних коштів на інших суб'єктів господарювання:**

**Коефіцієнт Бівера** (виявлення ознак неплатоспроможності підприємства - співвідношення суми фінансованого доходу до загальної суми зобов'язань).

|  |  |
| --- | --- |
| Формула: К Б = | *Чистий прибуток (ряд. 2350 (Ф.2)) + Амортизація (ряд. 2515 (Ф.2))* |
| *\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_* |
| *Довгострокові (ряд. 1595 (Ф.1) + Короткострокові зобов'язання ряд. 1695 (Ф.1))* |

Критичне значення показника: <(-0.15). Якщо протягом двох і більше років коефіцієнт Бівера не перевищує 0.2, це є ознакою формування незадовільної структури балансу та ознакою дій з приховування банкрутства платника податків.

**Фінансовий леверидж** (Debt ratio) (прибутковість підприємства за рахунок використання позикового капіталу показує, скільки довгострокових позикових коштів використано для фінансування активів платника податків поряд із власними коштами).

|  |  |
| --- | --- |
| Формула: Ф л = | *Довгострокові (ряд. 1595 (Ф.1) + Короткострокові зобов'язання ряд. 1695 (Ф.1))* |
| *\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_* |
| *Активи (ряд. 1300 (Ф.1))* |

Критичне значення показника: <0.8.

**Коефіцієнт поточної ліквідності** (Current ratio) (коефіцієнт показує на скільки наявні оборотні активи достатні для погашення поточних зобов'язань).

|  |  |
| --- | --- |
| Формула: К пл = | *Оборотні активи (ряд. 1195 (Ф.1))* |
| *\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_* |
| *Довгострокові (ряд. 1595 (Ф.1) + Короткострокові зобов'язання ряд. 1695 (Ф.1))* |

Критичне значення показника: <1

Ризик скорочення направлення чистого прибутку на розвиток господарської діяльності або виведення точки прибутку з оборотних коштів на інших суб'єктів господарювання підвищується у разі встановлення двох чи більше показників за останні два роки періоду, що перевіряється.

9) дослідження ризиків залежно від **видів проведених господарських операцій** на підставі наявної податкової інформації, зокрема:

ведення касових операцій, здійснення розрахункових операцій у сфері готівкового та безготівкового обігу, зокрема наявності *ризиків неповного декларування ПДВ або незастосування РРО;*

діяльність, яка підлягає ліцензуванню або отримання дозволів;

10) аналіз здійснених операцій з борговими зобов'язаннями за участю пов'язаних осіб-нерезидентів.

Слід звернути увагу на особливості визначення складу витрат платника податку в разі сплати процентів за такими борговими зобов'язаннями, а з 01.01.2015 - на коригування фінансового результату до оподаткування, яке проводиться на підставі пункту 140.2 статті 140 Кодексу та відображається в рядках 3.1.1 та 3.2.1 додатка Р1 до податкової декларації.

11) дослідження наявності ризиків при здійсненні зовнішньоекономічної діяльності:

*незастосування різниць відповідно до підпункту 140.5.4 пункту 140.5 статті 140 Кодексу (30 відс. у операціях з придбання товарів (робіт, послуг) від нерезидентів з низько податкових юрисдикцій);*

*незастосування різниць відповідно до підпунктів 140.5.6, 140.5.7 пункту 140.5 статті 140 Кодексу (нарахування роялті);*

*обсяг нарахованих/виплачених доходів нерезидента, з яких не отримано суму податку, або ставка податку менш ніж 6 відс. більш ніж 1 млн. грн. у рік, крім дивідендів.*

**4.4. Виявлення та опрацювання ризиків при проведенні документальної перевірки платника податків**

При проведенні аналізу ризиків несплати до бюджету податків та зборів, обов'язкових платежів, на підставі яких платника податків включено до плану-графіка проведення перевірок, доцільно навести результати дослідження відповідних ризиків несплати до бюджету податків та зборів, обов'язкових платежів, їх вплив на показники декларації / розрахунків, фінансової звітності та бухгалтерського обліку, встановити та описати причини їх виникнення, а у разі підтвердження ризику навести пункт акта, в якому детально відображено порушення, пов'язані із встановленим ризиком.

На початку проведення документальної перевірки платника податків особливу увагу слід приділити вивченню та аналізу розпорядчого документа (зазвичай це наказ), яким встановлено **облікову політику**.

Зокрема, рекомендовано проаналізувати принципи, методи і процедури, які використовуються платником податків для ведення бухгалтерського обліку (у тому числі, ким ведеться такий облік), складання та подання фінансової звітності та щодо яких нормативно-правовими актами з бухгалтерського обліку передбачено більш ніж один їх варіант, а також попередні оцінки, що використовуються з метою розподілу витрат між відповідними звітними періодами.

У разі якщо платник податків має відокремлені підрозділи, доцільно провести аналіз питання застосування однакової облікової політики всіма такими підрозділами незалежно від їх місцезнаходження.

У разі зміни положень облікової політики платника податків проаналізувати та зазначити реквізити документів, якими внесено відповідні зміни, обґрунтування підстав (з метою забезпечення більш достовірного відображення подій (господарських операцій) у бухгалтерському обліку і фінансовій звітності, зміни статутних вимог, вимог органу, який здійснює функції з державного регулювання методології бухгалтерського обліку та фінансової звітності), період, з якого застосовуються внесені зміни та їх зміст.

При дослідженні правомірності формування показників декларації / розрахунків та фінансової звітності доцільно провести їх аналіз у порівнянні з даними регістрів бухгалтерського обліку на предмет встановлення таких ризиків.

**4.5. Виявлення та опрацювання схеми діяльності платника податків**

При проведенні аналізу доцільно дослідити схему діяльності платника податків щодо регулярності взаємовідносин з контрагентами, проаналізувати наявність причинно-наслідкового зв'язку між фактом придбання товарів (послуг), інших (супутніх) витрат з основною господарською діяльністю платника податків, особливості предмета господарсько-правових взаємовідносин.

Слід відмітити, що при проведенні аналізу щодо наявності ризиків здійснення платником податків нереальних господарських операцій доцільно користуватись іншими рекомендаціями ДФС про виявлення та документування операцій, які фактично не здійснювались.

**5. Рекомендації щодо оформлення узагальненого переліку документів**, які було використані при проведенні перевірки (далі - узагальнений перелік документів)

Узагальнений перелік документів складається за зразком, який наведено у додатку 4 до Зразка акта (довідки) перевірки, додається до акта (довідки) перевірки та є його невід'ємним додатком.

У такому переліку у розрізі відповідних пунктів акта (довідки) перевірки зазначається інформація щодо перевірених документів, згрупованих за типами, із зазначенням податкового періоду, в якому проведено перевірку таких документів, та способу проведення перевірки - вибірковим чи суцільним порядком із зазначенням працівників контролюючих органів, що проводили перевірку відповідних документів.

**6. Рекомендації щодо оформлення Реєстру направлених запитів/отриманих результатів проведення зустрічних звірок** з питань підтвердження отриманих від платника податків відомостей стосовно відносин із суб'єктами господарювання - контрагентами (далі - Реєстр направлених запитів)

Реєстр направлених запитів складається за зразком, наведеним у додатку 5 до Зразка акта (довідки) перевірки.

У цьому реєстрі систематизується та вказується інформація про проведені зустрічні звірки (надіслані запити на проведення зустрічних звірок) контрагентів платника податків з питань перевірки відомостей, отриманих при проведенні такої перевірки, в тому числі щодо яких встановлено розбіжності в інформаційних базах даних.

Реєстр направлених запитів формується станом на дату складання акта (довідки) перевірки у двох примірниках, які не вручаються платнику податків та залишаються в контролюючому органі. Перший примірник додається **до першого примірника** акта (довідки) перевірки, другий примірник залишається для здійснення контролю у структурному підрозділі, який проводив (очолював проведення) такої перевірки, до моменту здійснення всіх зустрічних звірок контрагентів (у т. ч. у разі необхідності і по ланцюгах проходження товарів (робіт, послуг).

**У разі надходження відповідей, повторного направлення запитів тощо інформація в Реєстрі направлених запитів оновлюється**. До моменту завершення всіх зустрічних звірок контрагентів з питань перевірки відомостей, отриманих від особи, яка мала правові відносини із платником податків, облік результатів їх проведення рекомендується вести також і в електронному вигляді за встановленою формою за допомогою підсистеми "Податковий аудит" IC "Податковий блок".

Довідки про результати зустрічних звірок постачальників (покупців) щодо підтвердження відомостей, отриманих від платника податків, що перевірявся, які завершені на момент складання акта (довідки) перевірки та/або відповіді постачальників (покупців) з приводу взаємовідносин з перевіреним платником податків, додаються до першого примірника акта (довідки) перевірки, що залишається в контролюючому органі.

Матеріали щодо проведених зустрічних звірок контрагентів, які надійшли після складання акта (довідки) перевірки та якими підтверджено відомості, отримані від перевіреного платника податків, додаються до матеріалів перевірки. Матеріали, якими не підтверджено відомості, отримані від перевіреного платника податків, підлягають подальшій реалізації у встановленому законодавством порядку, а копії таких матеріалів додаються до матеріалів перевірки.

При отриманні та опрацюванні всіх результатів проведених зустрічних звірок контрагентів з питань підтвердження відомостей, отриманих від перевіреного платника податків, другий примірник Реєстру направлених запитів додається до матеріалів справи.

|  |  |
| --- | --- |
| **Директор Департаменту аудиту** | **Н. І. Рубан** |

|  |
| --- |
| Додаток 1до Методичних рекомендацій(пункт 2 розділу II) |

**Примірний перелік питань для включення до плану документальних перевірок з питань дотримання вимог податкового, валютного та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи**

1. Аналіз облікової політики, документів бухгалтерського обліку, фінансової та податкової звітності платника податків.

2. Аналіз фінансово-господарської діяльності платника податків та рівня сплати податків.

3. Перевірка порядку ведення податкового обліку та показників, пов'язаних із визначенням об'єктів оподаткування та із своєчасністю, достовірністю, повнотою нарахування та сплати усіх передбачених Податковим кодексом України податків та зборів, виконанням законодавства з інших питань, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи.

4. Перевірка правильності та повноти визначення фінансового результату до оподаткування згідно з бухгалтерським обліком відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності.

5. Перевірка достовірності, повноти нарахування та сплати податку на прибуток, правомірності визначення сум від'ємного значення об'єкта оподаткування податком на прибуток.

6. Перевірка повноти оподаткування доходів нерезидентів із джерелом їх походження з України.

7. Перевірка достовірності, повноти нарахування та сплати податку на додану вартість, нарахованих сум бюджетного відшкодування, від'ємного значення сум податку на додану вартість, а також виконання платником податків передбачених Податковим кодексом України інших вимог, які стосуються адміністрування податку на додану вартість.

8. Перевірка достовірності, повноти нарахування та сплати податку на доходи фізичних осіб, єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, військового збору. Наявність заборгованості з виплати заробітної плати.

9. Перевірка достовірності, повноти нарахування та сплати акцизного податку, а також виконання платником податків передбачених Податковим кодексом України інших вимог, які стосуються адміністрування акцизного податку.

10. Перевірка достовірності, повноти нарахування та сплати екологічного податку.

11. Перевірка достовірності, повноти нарахування та сплати рентної плати.

12. Перевірка достовірності, повноти нарахування та сплати податку на майно (земельного податку, податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, транспортного податку, інших зборів).

13. Перевірка правильності обчислення, своєчасності сплати сум єдиного податку.

14 Перевірка правильності обчислення, своєчасності сплати сум місцевих зборів.

15. Перевірка достовірності, повноти нарахування та сплати інших податків і зборів, контроль за справлянням яких покладено на контролюючі органи.

16. Перевірка дотримання вимог законодавства при застосуванні податкових пільг.

17. Перевірка дотримання платником податків вимог податкового законодавства щодо подання (своєчасності подання) звіту про контрольовані операції, повноти включення до звіту всіх контрольованих операцій.

18. Перевірка дотримання вимог валютного законодавства при здійсненні зовнішньоекономічної діяльності, зокрема:

18.1. перевірка повноти та своєчасності здійснення розрахунків суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності за експортно-імпортними операціями;

18.2. перевірка дотримання вимог діючого законодавства при здійснення товарообмінних операцій у галузі зовнішньоекономічної діяльності;

18.3. перевірка дотримання вимог Декрету Кабінету Міністрів України від 19 лютого 1993 року N 15-93 "Про систему валютного регулювання і валютного контролю";

18.4. перевірка дотримання порядку та строків декларування валютних цінностей, доходів та майна, що належать резиденту України та знаходяться за її межами;

18.5. перевірка дотримання вимог законодавства при здійсненні валютних операцій, пов'язаних з рухом капіталу;

18.6. перевірка дотримання вимог законодавства щодо одержання резидентами кредитів, позик в іноземній валюті від нерезидентів;

18.7. перевірка правомірності здійснення резидентами інвестицій за межі України та повноти оподаткування доходів, отриманих від здійснення такої діяльності.

19. Перевірка дотримання вимог законодавства щодо здійснення розрахункових операцій у сфері готівкового та безготівкового обігу, порядку ведення касових операцій та інших норм законодавства щодо регулювання обігу готівки.

20. Перевірка дотримання вимог Указу Президента України від 16 березня 1995 року N 227/95 "Про заходи по нормалізації платіжної дисципліни в народному господарстві України".

21. Перевірка дотримання вимог законодавства щодо наявності ліцензій, патентів та інших дозвільних документів.

22. Перевірка дотримання вимог законодавства у сфері виробництва та обігу спирту, алкогольних напоїв і тютюнових виробів, пального.

23. Перевірка дотримання вимог законодавства у сфері запобігання та протидії легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом, та фінансуванню тероризму, та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи.

24. Виявлення, аналіз та перевірка фінансових операцій, які можуть бути пов'язані з легалізацією (відмиванням) доходів, одержаних злочинним шляхом, або фінансуванням тероризму, та/або іншими правопорушеннями.

25. Виявлення безхазяйного майна та іншого майна, яке може перейти у власність держави, в тому числі вилученого та конфіскованого за порушення митного і податкового законодавства.

26. Перевірка дотримання платником податків інших норм та виконання інших обов'язків, передбачених Податковим кодексом України та іншим законодавством, контроль за яким покладено на контролюючі органи.

|  |
| --- |
| Додаток 2до Методичних рекомендацій(підпункт 5.1.4 розділу I) |

**Зразок запиту
про надання документів (копій документів)**

|  |  |
| --- | --- |
| **\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_***(дата запиту)* | **\_\_\_\_**\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_*(найменування платника)* |
| На підставі *підпункту 20.1.6 пункту 20.1 статті 20, пункту 85.2 статті 85 Податкового кодексу України (для документів) / підпункту 20.1.14 пункту 20.1 статті 20, пунктів 85.4, 85.8 статті 85 Податкового кодексу України (для копій документів)*, та у зв'язку з проведенням **\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_** перевірки*(вказати вид перевірки)*\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_*(найменування платника податків, податковий номер платника податків\*)**\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_*необхідно надати **у термін до \_\_\_ год. \_\_\_\_ хв. \_\_\_.\_\_\_.20\_\_**.                                                      *(з урахуванням тривалості перевірки)*документи/копії документів, засвідчені підписом посадової особи та скріплені печаткою (за наявності) з таких питань:1. \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_ за період з \_\_\_.\_\_\_.\_\_\_\_ по \_\_\_.\_\_\_.\_\_\_\_;2. \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_ за період з \_\_\_.\_\_\_.\_\_\_\_ по \_\_\_.\_\_\_.\_\_\_\_; і т. д. *(зазначається чіткий перелік документів (копій документів), які необхідно надати)*Документи необхідно надати за місцезнаходженням платника податків або за адресою \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_.*(адреса місцезнаходження контролюючого органу, N кімнати)*Ненадання документів (копій документів) у зазначений у запиті термін тягне за собою накладення відповідальності відповідно до статті 121 Податкового кодексу України.Крім того, відповідно до пункту 44.6 статті 44 Податкового кодексу України, у разі, якщо до закінчення перевірки або у терміни, визначені в абзаці другому пункту 44.7 статті 44 Податкового кодексу України, платник податків не надає посадовим особам контролюючого органу, які проводять перевірку, документи, що підтверджують показники, відображені таким платником податків у податковій звітності, вважатиметься, що такі документи були відсутні у такого платника податків на час складення такої звітності. |
| **\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_** *(посада перевіряючого, найменування структурного* *підрозділу та контролюючого органу)* | **\_\_\_\_\_\_\_\_\_***(підпис)* | **\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_***(П. І. Б.)* |
| Запит отримано:\_\_\_.\_\_\_.\_\_\_\_ \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_ \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_*(дата)         (час вручення)                           (посада та П. І. Б. посадової особи платника податку (підпис)**або його уповноваженого представника)*\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\* Код ЄДРПОУ - для юридичних осіб та відокремлених підрозділів, які включаються до ЄДРПОУ;реєстраційний (обліковий) номер платника податків, який присвоюється контролюючим органом, - для юридичних осіб та відокремлених підрозділів юридичних осіб, які не включаються до ЄДРПОУ*.* |

|  |
| --- |
| Додаток 3до Методичних рекомендацій(підпункт 7 розділу II) |

**Зразок Журналу реєстрації актів (довідок) документальних перевірок**

**\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_**
**назва контролюючого органу**

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| N з/п | Податковий номер платника податків 1 | Найменування платника податків | Номер акта перевірки | Дата акта перевірки | Тип перевірки (код 2) | П. І. Б. посадової (их) особи (осіб), які проводили перевірку | Код структур-ного підрозділу, який здійснює (очолює) перевірку | Місяць проведення перевірки згідно з планом - графіком (для документа-льних планових перевірок) | Підстава проведення перевірки (підпункт, пункт та стаття) відповідно до Податкового кодексу (для позапланових) та Митного кодексу (для документальних позапланових виїзних та документальних невиїзних) | Номер та дата податкового повідомлення-рішення | Перевірений період з \_\_\_ по \_\_\_ | Вид платежу | Код платежу | Нараховано за результатами перевірки, грн. | Зменшено (збільшено) від'ємне значення об'єкта оподаткування податком на прибуток, грн. | Зменшено (збільшено) від'ємне значення суми ПДВ, грн. | Зменшено суми бюджетного відшкоду-вання ПДВ, грн. | Дата передачі матеріалів до слідчих підрозділів | Примітки |
| разом | основний платіж | штрафні (фінансові) санкції (штрафи), пеня (у разі наявності) |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | 8 | 9 | 10 | 11 | 12 | 13 | 14 | 15 | 16 | 17 | 18 | 19 | 20 | 21 | 22 | 23 |
|   |   |   |   |   |   |   |   |   |   |   |   |   |   |   |   |   |   |   |   |   |   |   |

**\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_**
1 Код ЄДРПОУ - для юридичних осіб та відокремлених підрозділів, які включаються до ЄДРПОУ;

реєстраційний (обліковий) номер платника податків, який присвоюється контролюючим органом, - для юридичних осіб та відокремлених підрозділів юридичних осіб, які не включаються до ЄДРПОУ.

2**1** - документальна планова виїзна перевірка з питань дотримання податкового, валютного та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи (крім дотримання законодавства з питань державної митної справи).

**2** - документальна планова невиїзна перевірка з питань дотримання податкового, валютного та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи (крім дотримання законодавства з питань державної митної справи).

**3** - документальна позапланова виїзна перевірка з питань дотримання податкового, валютного та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи (крім дотримання законодавства з питань державної митної справи).

**4** - документальна позапланова невиїзна перевірка з питань дотримання податкового, валютного та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи (крім дотримання законодавства з питань державної митної справи).

**5** - документальна планова виїзна перевірка дотримання вимог законодавства України з питань державної митної справи.

**6** - документальна позапланова виїзна перевірка дотримання вимог законодавства України з питань державної митної справи.

**7** - документальна невиїзна перевірка дотримання вимог законодавства України з питань державної митної справи.