**Лекція на тему «Податковий контроль» (частина 2)**

**План.**

1. **Види перевірок**
2. **Моніторинг контрольованих операцій та опитування уповноважених, посадових осіб та/або працівників платника податків з питань трансфертного ціноутворення**

Додаткова література.

1. Податковий кодекс України. ст. 16-17, 20-21 (обов’язки та права платника податків, контролюючих органів ), глава 8 (ст. 75-86 перевірки), ст 19-1 - Функції органів державної податкової служби (Доповнено статтю)

**Ст. 54-59 – оскарження рішень контролюючих органів, ППР, податкова вимога.**

Глава 5 – податковий контроль (ст. 61-62).

1. [Про затвердження Порядку оформлення результатів документальних перевірок дотримання законодавства України з питань державної митної справи, податкового, валютного та іншого законодавства платниками податків - юридичними особами та їх відокремленими підрозділами](http://zakon.rada.gov.ua/go/z1300-15)  
   Мінфін України; Наказ, Порядок від 20.08.2015 № **727** Зареєстровано в Міністерстві   
   юстиції України 26 жовтня 2015 р. за № 1300/27745 (редакція 08.09.2017)
2. [Постанова Кабінету Міністрів України № 1232 від 27 грудня 2010 року](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/ed_2010_12_27/pravo1/KP101232.html?pravo=1) «**Про затвердження Порядку проведення контролюючими органами зустрічних звірок**». **Редакція** від **31.03.2017**,
3. **Наказ МінФінУ 14.08.2015  № 706 (з наступними змінами та доповненнями** згідно з Наказом Міністерства фінансів [№ 470 від 28.04.2017](http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0651-17/paran66#n66)**) Зареєстровано в Міністерстві** **юстиції України** **03 вересня 2015 р.** **за № 1055/27500 «Про затвердження Порядку проведення моніторингу контрольованих операцій та Порядку опитування уповноважених, посадових осіб та/або працівників платника податків з питань трансфертного ціноутворення»**
4. **Наказ Міністерства доходів і зборів України від 14.06.2013 № 165** «Про затвердження Методичних рекомендацій щодо організації та проведення камеральних перевірок податкової звітності платників податків, крім перевірок податкової декларації про майновий стан і доходи та податкової декларації платника єдиного податку - фізичної особи – підприємця»
5. Лист Державної фіскальної служби України від 12.09.2014 року № 4352/7/99-99-10-02-02-17 «**Про узагальнення судової практики ВАСУ та ВСУ з питань оскарження наказів на проведення перевірок та актів перевірок».**
6. Інформаційний лист Вищого адміністративного суду України від 30.11.2009 р. № 1619/10/13-09. ВАСУ зауважив: якщо предметом позову є скасування акта перевірки суб’єкта владних повноважень, то судам слід відмовляти у відкритті провадження в адміністративній справі на підставі п. 1 ч. 1 ст. 109 Кодексу адміністративного судочинства України, а відкрите провадження у справі належить закривати на підставі п. 1 ч. 1 ст. 157 КАСУ.
7. Інформаційний лист Вищого адміністративного суду України від 02.06.2011 р. № 742/11/13-11 ВАСУ зауважив «відносини між учасниками попередніх ланцюгів постачань товарів та послуг не мають безпосереднього впливу на дослідження факту реальності господарської операції, вчиненої між останнім у ланцюгу постачань платником податків та його безпосереднім контрагентом».
8. Ухвали Вищого адміністративного суду України від 20.09.2012 року № К 9991/574/12; № К 9991/5991/11 та № 9991/24891/11. - **Інформація, яка є результатом аналізу програмного продукту** системи автоматизованого співставлення податкового кредиту та зобов'язань у розрізі контрагентів, **є неналежним доказом.**

**Питання № 1. Види перевірок**

**Органи ДПС мають право проводити (ст. 75 Податкового кодексу, далі – ПК):**

* камеральні;
* документальні (планові та позапланові; виїзні або невиїзні);
* фактичні перевірки.

**Розглянемо всі ці види перевірок детальніше.**

**Камеральна перевірка.**

Камеральна перевірка проводиться у приміщенні податкового органу виключно на підставі податкових декларацій (розрахунків), поданих платником податків, а також даних системи електронного адміністрування ПДВ, Єдиного реєстру акцизних накладних і системи електронного адміністрування реалізації пального (пп. 75.1.1 ПК).

Назвемо особливості, про які слід знати:

* для проведення камеральної перевірки не потрібен наказ керівника ДПС або інший спеціальний дозвіл чи направлення;
* не потрібно і згоди платника податків, а також його присутності;
* мета камеральної перевірки – виявити в поданій звітності арифметичні та/або методологічні помилки, які призвели до заниження або завищення податкового зобов'язання;
* камеральна перевірка проводиться на систематичній основі, тобто перевіряються всі без винятку податкові декларації та уточнюючі розрахунки, подані платником, якого перевіряють;
* орган ДПС має право провести камеральну перевірку податкової декларації або уточнюючого розрахунку протягом 30 днів після закінчення встановленого строку для їх подання, а якщо документи подано пізніше – тоді після дня їх фактичного подання (п. 76.3 ПК; п. 2.1 Методичних рекомендацій з організації та проведення камеральної перевірки податкової звітності платників податків, крім перевірок податкової декларації про майновий стан і доходи, а також податкової декларації платника єдиного податку – фізичної особи – підприємця, затверджених наказом Міндоходів від 14.06.13 р. № 165, далі – Методрекомендації № 165).

**Документальна перевірка**

Згідно з пп. 75.1.2 ПК предметом документальної перевірки є:

* своєчасність, достовірність, повнота нарахування і сплати всіх передбачених податків і зборів ПК;
* дотримання валютного та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на податкові органи;
* дотримання роботодавцем трудового законодавства в частині укладення трудового договору, оформлення трудових відносин із найманим працівникам.

Документальна перевірка проводиться на підставі:

* податкових декларацій (розрахунків);
* фінансової, статистичної та іншої звітності;
* регістрів податкового та бухгалтерського обліку, ведення яких передбачено законом;
* первинних документів, що використовуються в обліку та пов'язані з нарахуванням і сплатою податків та зборів, виконанням вимог іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на органи ДПС;
* інших отриманих у встановленому порядку податковим органом документів і податкової інформації, у тому числі і за результатами перевірок інших платників податків (наприклад, контрагентів перевірюваного).

Документальні перевірки бувають різних видів. Розповімо про їх особливості.

**Планова перевірка**

Порядок проведення планових перевірок установлено ст. 77 ПК. Органом ДПС для проведення планової перевірки повинні дотримуватися суворі вимоги, а саме:

1. **Перевірка повинна бути передбачена планом-графіком**. План-графік документальних перевірок на найближчий рік оприлюднюється на офіційному сайті ДПС (www.sfs.gov.ua) до 25 грудня. Завважимо, що річні плани-графіки складаються починаючи з плану на 2018 рік. Тобто план-графік на 2018 рік має бути складений до 25 грудня 2017 року (наказ Мінфіну від від 27.02.17 р. № 294 «Про затвердження змін до порядку формування документальних перевірок платників податків»).

2. **Періодичність перевірок** залежить від ступеня ризику платника податків, а саме: незначний ризик – перевірки допустимі не частіше одного разу на 3 роки; середній – не частіше одного разу на 2 роки; високий – не частіше одного разу на рік. Мається на увазі календарний рік (тобто, наприклад, у 2017 році платника податків із високим ризиком можуть перевірити тільки один раз). Критерії ризику названо в п. 5 розд. III Порядку формування плану-графіка проведення документальних планових перевірок платників податків, затвердженого наказом Мінфіну від 02.06.15 р. № 524).

3. **Про проведення перевірки платника податків повинні повідомити** не пізніше ніж за 10 календарних днів (далі – к. д.) до початку перевірки. Таке повідомлення вручається платникові податків під підпис або відсилається рекомендованим листом із повідомленням про вручення. У повідомленні орган ДПС зобов'язаний повідомити про дату початку перевірки і додати копію наказу про призначення перевірки (п. 77.4 ПК; пп. 1.4.1 Методичних рекомендацій про порядок взаємодії між підрозділами органів державної фіскальної служби при організації, проведенні та реалізації матеріалів перевірок платників податків, затверджених наказом ДПС від 31.07.14 р. № 22).

4. Якщо **одночасно проводиться документальна планова перевірка органом ДПС** і планова виїзна ревізія органом [**Державної аудиторської служби України (раніше**](http://www.dkrs.gov.ua/kru/uk/publish/article/131402) Держфінконтролю), тоді перевіряючі повинні керуватися Порядком координації одночасного проведення документальних планових перевірок (ревізій) контролюючими органами та органами державного фінансового контролю, затвердженим постановою КМУ від 23.10.13 р. № 805.

5. Згідно зі ст. 82 ПК планова документальна **перевірка може тривати:**

- не більше 30 робочих днів (далі – р. д.) – у великих платників податків;

- не більше 10 р. д. – у суб'єктів малого підприємництва;

- не більше 20 р. д. – в інших платників податків.

Строки перевірки можуть бути продовжені до 60 к. д. (п. 82.4 ПК). Підстави для продовження зазначено в пп. 82.3.1–82.3.2 ПК, це може бути:

* заява суб’єкта господарювання;
* змінний режим роботи або підсумовуваний облік робочого часу СГ чи його господарських об'єктів.

**Позапланова перевірка**

Порядок проведення позапланових перевірок установлено ст. 78 ПК. Головні особливості: такі перевірки проводяться без попереднього повідомлення платника податків і законом не обмежено періодичність їх проведення (тобто за наявності підстав одного платника податків можуть перевірити кілька разів на рік).

Підстави для проведення позапланової перевірки встановлено в пп. 78.1.1–78.1.5 ПК. Так, перевірка може бути призначена, якщо:

* органом ДПС отримано інформацію про порушення валютного, податкового або іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на ДПС (при цьому платник податків не відповів на письмовий запит ДПС протягом 15 днів після його отримання);
* платник податків не подав (подав несвоєчасно) декларацію, розрахунок або інші документи, подання яких передбачене законодавством;
* платник податків подав уточнюючий розрахунок за податком за період, який уже був перевірений органом ДПС;
* виявлені недостовірні дані в податкових деклараціях (при цьому платник податків не відповів на письмовий запит ДПС протягом 15 днів після його отримання);
* платник податків подав до органу ДПС заперечення до акта перевірки чи додаткові документи або він оскаржить ППР (при цьому необхідний повний або частковий перегляд результатів перевірки).

Згідно з п. 82.2 ПК **строки проведення позапланової перевірки** становлять не більше: - 15 р. д. – для великих платників податків;

* 5 р. д. – для суб'єктів малого підприємництва;
* 3 р. д. – для підприємців, які не мають найманих працівників (за наявності умов, установлених в абзацах третьому – восьмому п. 82.2 ПК);
* 10 р. д. – для інших платників податків.

**Виїзні та невиїзні перевірки**

У пп. 75.1.2 ПК сказано, що:

* документальна виїзна перевірка проводиться **за місцем перебування платника податків** або за місцем знаходження об'єкта, що належить йому, стосовно якого призначено перевірку;
* документальна невиїзна перевірка проводиться **в приміщенні контролюючого органу.**

Також можливе проведення позапланових електронних перевірок (абзац сьомий пп. 75.1.2 ПК) – на підставі заяви, поданої платником податків до органу ДПС, де він перебуває на обліку. Заява подається за 10 к. д. до початку електронної перевірки. Проте такий вид перевірки передбачено тільки для платників податків із незначним ризиком (ступінь ризику визначається на підставі п. 77.2 ПК).

Тобто для платників податків, які:

* застосовують спрощену систему оподаткування, обліку та звітності;
* є суб'єктами мікропідприємництва, а також малого і середнього бізнесу;
* підпадають під поняття «неризикованих» платників податків.

**Фактична перевірка**

Згідно з пп. 77.1.3 ПК фактична перевірка проводиться за місцем фактичного провадження платником податків діяльності, розміщення господарських та інших об'єктів, що належать йому.

Фактична перевірка може призначатися з приводу дотримання норм законодавства, яким регулюється:

* оборот готівки; порядок проведення розрахункових операцій;
* ведення касових операцій;
* необхідність наявності ліцензій, свідоцтв, у тому числі і на виробництво та оборот підакцизних товарів;
* порядок оформлення трудових відносин із працівниками.

**Платникові податків слід знати, що:**

* порядок проведення фактичних перевірок установлено ст. 80 ПК;
* такі перевірки проводяться без попередження платника податків;
* вичерпні підстави для їх проведення названо в п. 80.2 ПК;
* строк фактичної перевірки – не більше 10 діб, але може бути продовжений ще на 5 діб за рішенням керівника (його заступника або уповноваженої особи) органу ДПС (п. 82.3 ПК).

**Умови допуску до перевірки**

Перед початком документальної виїзної (планової та позапланової) і фактичної перевірки представники ДПС зобов'язані подати платникові податків такі документи (п. 81.1 ПК):

1. Направлення на проведення перевірки. У цьому документі зазначається:

- дата видачі;

- найменування органу ДПС;

- реквізити наказу про проведення перевірки;

- найменування і реквізити суб'єкта/об'єкта, що перевіряється (П. І. Б. платника податків – підприємця);

- мета перевірки; вид перевірки (планова, позапланова, фактична);

- підстави для проведення перевірки;

- дата початку і тривалість перевірки;

- посада та прізвище посадової (службової) особи, яка проводить перевірку.

- направлення має бути підписане керівником (заступником або уповноваженою особою) органу ДПС і скріплене печаткою.

2. Копію наказу про проведення перевірки.

3. Службові посвідчення осіб, зазначених у направленні на проведення перевірки.

Зверніть увагу: якщо ці документи не будуть подані або якщо вони оформлені з порушенням вимог п. 81.1 ПК, платник податків має право не допустити візитерів до проведення перевірки. Перевірюваний період Органи ДПС перевіряють платника податків, виходячи з показників його податкової звітності та строків і повноти сплати податкових платежів. Тому орган ДПС має право провести перевірку протягом 1 095 днів після закінчення строку подання податкової декларації, звіту про використання доходів неприбуткових підприємств та/або строку сплати грошових зобов'язань (ст. 102 ПК). А якщо декларація не була подана вчасно – тоді строк у 1 095 днів обчислюється з наступного дня після її фактичного подання.

Строк давності не застосовується тільки у двох випадках (п. 102.2 ПК), а саме: якщо платник податків взагалі не подавав декларацію за період, протягом якого виникло податкове зобов'язання; якщо посадова особа платника податків або платник податків – підприємець були засуджені за ухилення від сплати грошового зобов'язання або була винесена постанова про закриття кримінального провадження за нереабілітуючими підставами.

**Оформлення результатів перевірок.**

Результати перевірки оформляються згідно з вимогами ст. 86 ПК. Так, результати документальних і фактичних перевірок оформляються актом (у разі виявлення порушень) або довідкою (якщо порушення не виявлені) (п. 86.1 ПК).

Процедура проведення документальних перевірок також регулюється:

- Порядком оформлення результатів документальних перевірок щодо дотримання податкового, валютного та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на органи державної податкової служби, платниками податків – фізичними особами, затвердженим наказом Мінфіну від 14.03.13 р. № 395 (далі – Порядок № 395);

- Порядком оформлення результатів документальних перевірок дотримання законодавства України з питань митної справи, податкового, валютного та іншого законодавства платниками податків – юридичними особами та їх відокремленими підрозділами, затвердженим наказом Мінфіну від 20.08.15 р. № 727 (далі – Порядок № 727).

**Якщо порушення виявлено в результаті камеральної перевірки, то на підставі п. 86.2 ПК складається акт у двох примірниках**. Один примірник акта вручається або відправляється платникові податків протягом 3 р. д. із дня його підписання (п. 86.2 ПК). За результатами електронної перевірки складається довідка у двох примірниках. Довідка вручається платникові податків особисто, ознайомитися з нею і підписати її платник податків зобов'язаний протягом 5 р. д. з дня її вручення (п. 86.11 ПК).

Якщо платник податків не згоден з висновками і фактами, зазначеними в акті перевірки, він може подати свої заперечення до акта протягом 5 днів із дня його отримання (п. 86.7 ПК). Заперечення розглядаються протягом 7 р. д. після їх отримання. Потім орган ДПС направляє платникові податків відповідь у порядку, передбаченому ст. 58 ПК (п. 86.7 ПК).

На підставі акта перевірки орган ДПС приймає ППР: протягом 10 р. д. із дня вручення акта перевірки платникові податків; якщо подавалися заперечення до акта перевірки – тоді протягом 3 р. д., що настають за днем направлення платникові податків письмової відповіді (п. 86.8 ПК). Механізм направлення ППР установлено Порядком відправлення контролюючими органами податкових повідомлень-рішень платникам податків, затвердженим наказом Мінфіну від 28.12.15 р. № 1204 (далі – Порядок № 1204).

**Оскарження ППР**

Платник податків може оскаржити ППР в адміністративному і судовому порядку, діючи на підставі п. 56.1 ПК. Розглянемо обидва випадки. Адміністративний порядок Письмову скаргу на рішення ДПС платник податків може подати до вищого органу ДПС: протягом 10 к. д., що настають за днем отримання цього рішення (п. 56.3 ПК;

Порядок оформлення скарг платниками податків та їх розгляду контролюючими органами, затверджений наказом Мінфіну від 21.10.15 р. № 916); протягом 30 к. д. з дня отримання ППР – у випадках, коли орган ДПС самостійно визначає грошове зобов'язання платника податків за підставами, не пов'язаними з порушенням податкового законодавства (п. 56.12 ПК).

За результатами розгляду скарги орган ДПС повинен прийняти рішення і відправити його платникові податків протягом 20 к. д. (п. 56.8 ПК). В окремих випадках цей строк може бути продовжений до 60 днів, але про це платникові податків зобов'язані повідомити письмово до закінчення 20-денного строку (п. 56.9 ПК).

Якщо скарга не була задоволена або задоволена частково, платник податків має право на підставі п. 56.6 ПК подати повторну скаргу до вищого органу протягом 10 к. д. з дня отримання відповіді. Строки розгляду повторної скарги такі самі, як і для першої скарги. Грошове зобов'язання платника податків уважається неузгодженим до закінчення процедури адміністративного оскарження (п. 56.15 ПК).

На підставі п. 56.17 ПК адміністративне оскарження припиняється, а грошове зобов'язання **вважається узгодженим:**

* наступного дня після закінчення строку, передбаченого для подання скарги (якщо скарга не була подана в установлений строк);
* у день отримання платником податків рішення органу ДПС про повне задоволення скарги;
* у день отримання платником податків рішення ДПС України;
* у день звернення платника податків до контролюючого органу із заявою про розстрочення або відстрочення оскаржуваних зобов'язань.

У день узгодження грошового зобов'язання неоплачене податкове зобов'язання стає податковим боргом.

**Судове оскарження**

Платник податків має право звернутися до суду:

* після адміністративного оскарження, якщо його скарга не була задоволена;
* без попереднього оскарження ППР в адміністративному порядку. (*Проте зверніть увагу: ППР, оскаржене в суді, не підлягає вже адміністративному оскарженню*.)

При поданні позову до суду ППР уважається неузгодженим до моменту набуття чинності судового рішення (п. 56.18 ПК).

**Важливий момент!** У п. 56.19 ПК установлено, що після адміністративного оскарження платник податків може звернутися до суду протягом 1 місяця. Водночас ст. 56.18 ПК установлено, що платник податків може звернутися до суду у будь-який час (як після адміністративного оскарження, так і без нього) протягом 1 095 днів після отримання ППР. В Інформаційному листі ВАСУ від 01.11.11 р. № 1935/11/13-11 рекомендується в таких випадках застосовувати строк 1 095 днів, який обчислюється з дня отримання ППР. Проте ми рекомендуємо подавати позов усе ж таки протягом 10 к. д. після отримання ППР. Ви можете звернутися до суду і в пізніші строки, але після закінчення 10 к. д. після отримання рішення зобов'язання автоматично стане узгодженим. А це означає, що платник податків повинен погасити грошове зобов'язання, а потім уже подавати позов. Інакше до нього застосовуватимуться заходи примусового стягнення (у т. ч. податкова застава).

**Позов подається до суду першої інстанції** – до окружного адміністративного суду. Рішення суду набуває чинності після закінчення строку на апеляційне оскарження, тобто 30 к. д. із дня його оголошення. Якщо ж рішення першої інстанції було оскаржене в апеляційному суді, тоді рішення, прийняте апеляційною інстанцією, набуває чинності негайно з дати його оголошення. Навіть якщо апеляційний суд не задовольнив скаргу, платник податків має право подати скаргу до Верховного Суду в касаційному порядку протягом 30 днів після набуття законної чинності рішення апеляційної інстанції. Проте апеляційне рішення все одно набуває законної чинності з моменту його оголошення. А це означає, що податкове зобов'язання стає узгодженим і платник податків зобов'язаний погасити його протягом 10 к. д.

Адже на підставі КАС постанова суду, що набула чинності, є обов'язковою до виконання. Може виникнути запитання:

Чи втрачається право на оскарження, якщо нарахована в ППР сума (штрафи, пені) уже сплачена? Ні, не втрачається.

У п. 57.3 ПК сказано, що платник податків не зобов'язаний сплачувати донараховану суму в період оскарження рішення органу ДПС. Але немає заборони на оскарження ППР у тому випадку, якщо платник податків повністю сплатив донараховану суму (штраф, пеню).

**Отже, якщо в ході перевірки були виявлені порушення, платникові податків загрожує**:

* донарахування суми податкових зобов'язань (пп. 54.3.2 ПК);
* фінансова відповідальність (ст. 117–123, 126, 129 ПК) (розміри санкцій визначені ПКУ та іншими актами);
* адміністративна відповідальність (ст. 1631, 1632, 1633, 1634, 164 КУпАП);
* кримінальна відповідальність (ст. 212 Кримінального кодексу).

**ВИСНОВКИ**

Порядок проведення перевірок органами ДПС регламентовано гл. 8 розд. II ПК. Органи ДПС можуть проводити перевірку в межах строку давності: протягом 1 095 днів після закінчення строку для подання звітності та/або сплати грошових зобов'язань. Платник податків може оскаржити отримане ППР в адміністративному та судовому порядку. За недотримання податкового законодавства передбачена фінансова, адміністративна та кримінальна відповідальність.

**Питання № 2. Моніторинг контрольованих операцій та опитування уповноважених, посадових осіб та/або працівників платника податків з питань трансфертного ціноутворення**

Цілями Моніторингу контрольованих операцій як складової частини податкового контролю за трансфертним ціноутворенням є:

- встановлення відповідності умов контрольованих операцій принципу "витягнутої руки";

- виявлення потенційних ризиків трансфертного ціноутворення;

- проведення аналізу ризиків заниження платником податків податкових зобов'язань;

- забезпечення контролю за своєчасністю та повнотою подання звітів про контрольовані операції та документації з трансфертного ціноутворення.

Моніторинг здійснюється шляхом:

- спостереження за цінами та умовами, що застосовуються сторонами контрольованих операцій;

- аналізу інформації про здійснені контрольовані операції, звітів про контрольовані операції та документації з трансфертного ціноутворення, поданої платником відповідно до п. 39.4 ст.39 ПКУ;

- аналізу інформаційних джерел, що містять інформацію та відомості про господарську діяльність платників податків та/або необхідні для встановлення відповідності умов контрольованих операцій принципу "витягнутої руки".

В свою чергу, Порядок опитування уповноважених, посадових осіб та/або працівників платника податків з питань трансфертного ціноутворення визначає послідовність дій контролюючих органів та платників податків при організації та проведенні опитування для встановлення відповідності умов контрольованої операції принципу "витягнутої руки".

Порядок проведення моніторингу контрольованих операцій та опитування уповноважених, посадових осіб та/або працівників платника податків з питань трансфертного ціноутворення регламентується Наказом МінФінУ 14.08.2015  № 706 (з наступними змінами та доповненнями згідно з Наказом Міністерства фінансів [№ 470 від 28.04.2017](http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0651-17/paran66#n66)) – в списку рекомендованої літератури посилання на № 4