

Центральноукраїнський національний технічний університет
Економічний факультет
Кафедра «Аудиту, обліку та оподаткування»

«Допущено до захисту»
зав. кафедрою аудиту, обліку та
оподаткування
к.е.н., доцент
Олена МАГОПЕЦЬ
«29» листопада 2021 р.

ВИПУСКНА КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА
за другим (магістерським) рівнем вищої освіти
на тему:
«Податковий контроль
нарахування та сплати податку на додану вартість:
теорія, сучасний стан та напрями удосконалення»

Виконала здобувачка вищої
освіти II курсу,
групи ООП-20М (1,4)
ОПП «Адміністрування податків
та митних платежів»
спеціальності 071 «Облік і
оподаткування»
Левченко А.П.
«_____» _____ 2021 р.

Керівник проекту
к.е.н., доцентка
Ольга ПУГАЧЕНКО
«_____» _____ 2021 р.
Рецензент

м. Кропивницький

АНОТАЦІЯ

Левченко А.П. Податковий контроль нарахування та сплати податку на додану вартість: теорія, сучасний стан та напрями удосконалення – Випускна кваліфікаційна робота на здобуття другого (магістерського) рівня вищої освіти. – Центральноукраїнський національний технічний університет Міністерства освіти і науки України. – Кропивницький, 2021.

У вступі роботи представлено актуальність теми, визначено її мету, завдання, предмет і предмет дослідження, описано використані методи, показано наукову та практичну значущість результатів, описано структуру та обсяг роботи. Перший розділ розглядає економічну сутність податкового контролю; історичні передумови виникнення та механізм справляння податку на додану вартість; організацію і методику податкового контролю нарахування та сплати ПДВ. У другому розділі наведено практичні аспекти здійснення податкового контролю за порядком нарахування та сплати податку на додану вартість на матеріалах ОКВП «Дніпро-Кіровоград». Третій розділ присвячено пропозиціям з удосконалення організації і методики податкового контролю та рекомендаціям з покращення порядку нарахування та сплати ПДВ. Висновки до роботи узагальнюють отримані результати дослідження.

Ключові слова: податковий контроль, податок на додану вартість, ПДВ, нарахування та сплата, організація і методика, теорія, сучасний стан, напрями удосконалення

SUMMARY

Levchenko A.P. Tax control of accrual and payment of value added tax: theory, current state and directions for the improvement. – Graduation qualification work for the second (master's) level of higher education. – Central Ukrainian National Technical University of the Ministry of Education and Science of Ukraine. – Kropyvnytskyi, 2021.

The introduction introduces the relevance of the topic, defines its purpose, objectives, subject and subject of research, describes the methods used, shows the scientific and practical significance of the results, describes the structure and scope of work. The first section examines the economic essence of tax control; historical preconditions of origin and mechanism of value added tax collection; organization and methods of tax control of VAT accrual and payment. The second section presents the practical aspects of tax control over the procedure for calculating and paying value added tax on the materials of the Dnieper-Kirovograd OKVP. The third section is devoted to proposals for improving the organization and methods of tax control and recommendations for improving the procedure for charging and paying VAT. Conclusions to the work summarize the results of the study.

Key words: tax control, value added tax, VAT, accrual and payment, organization and methodology, theory, current status, areas for improvement

ЗМІСТ

ВСТУП

РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ ПОДАТКОВОГО КОНТРОЛЮ НАРАХУВАННЯ ТА СПЛАТИ ПОДАТКУ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ

1.1. Економічна сутність податкового контролю

1.2. Історичні передумови виникнення та механізм справляння податку на додану вартість

1.3. Організація і методика податкового контролю нарахування та сплати ПДВ

Висновки до розділу 1

РОЗДІЛ 2. ПОДАТКОВИЙ КОНТРОЛЬ ПОРЯДКУ НАРАХУВАННЯ ТА СПЛАТИ ПОДАТКУ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ НА ОКВП «ДНІПРО- КІРОВОГРАД»

3.1. Організаційно-економічна характеристика ОКВП «Дніпро-Кіровоград»

3.2. Перевірка правильності визначення податкового зобов'язання з податку на додану вартість на ОКВП «Дніпро-Кіровоград»

3.3. Перевірка правильності формування податкового кредиту з ПДВ на досліджуваному підприємстві

3.4. Електронне адміністрування податку на додану вартість на основі даних ОКВП «Дніпро-Кіровоград» та перевірка повноти і своєчасності сплати ПДВ

Висновки до розділу 2

РОЗДІЛ 3. НАПРЯМИ УДОСКОНАЛЕННЯ ПОДАТКОВОГО КОНТРОЛЮ НАРАХУВАННЯ ТА СПЛАТИ ПОДАТКУ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ

3.1. Пропозиції з удосконалення організації і методики податкового контролю

3.2. Рекомендації з покращення порядку нарахування та сплати ПДВ

Висновки до розділу 3

Висновки

Список використаних джерел

Додатки

ВСТУП

Актуальність теми. Необхідність та стабілізація фінансової системи, забезпечення постійних надходжень до бюджету, дотримання податкової дисципліни як умов якісного виконання зобов'язань фізичних та юридичних осіб перед державою, а також існування тіньового сектору економіки в Україні зумовили потребу та створення особливого напрямку державного фінансового контролю – податкового.

Податок на додану вартість є бюджетоутворюючим для економіки України. Його надходження до Державного бюджету становить не менше 80-85% усіх податкових платежів. Це свідчить про надзвичайно важливе значення ПДВ для реалізації податкової політики і забезпечення безперервного виконання зобов'язань державою у покритті своїх витрат та вимагає постійного контролю за порядком його справляння з боку фіскальних органів.

Використовуючи прийоми, методи та інструменти податкового контролю, фіскальні органи можуть превентивно впливати на негативні наслідки тіньової економіки. Разом з тим, ефективним інструментом у боротьбі з тіньовими схемами є також податковий контроль, у т.ч. і в частині справляння податку на додану вартість, який здійснюється у формі податкових перевірок. Звідси виняткова актуальність та необхідність податкового контролю за порядком нарахування і сплати ПДВ, особливо на сучасному етапі розвитку української економіки та реформування податкової системи.

Проблематика податкового контролю й питання, що виникають під час його здійснення завжди виступають об'єктом дослідження науковців, а особливу увагу цьому приділено в роботах таких фахівців, як: А. Абрамова, В. Альошкін, О. Бандурко, О. Барановський, С. Богачов, В. Борецько, О. Бурдонова, В. Вишневецький, Н. Витвицька, Ю. Волкова, Л. Воронова, О. Данилов, О. Данільян, В. Дедекаєв, Д. Дема, В. Дерій, В. Єгарміна,

З. Живко, О. Задорожний, Н. Залуцька, С. Каламбета, Б. Карпінський, І. Керницький, Є. Ковальчук, І. Копєлев, В. Князькова, О. Крамаренко, А. Крисоватий, М. Кучерявенко, І. Кульчицький. М. Куцин, О. Лега, А. Лісовий, І. Лещух, Д. Липницький, В. Литвиненко, І. Литвинчук, Я. Малик, В. Маринець, Г. Марків, К. Матвійчук, П. Мельник, Т. Мисник, В. Мунтіян, О. Найдено, В. Онищенко, О. Орлюк, В. Ортінський, С. Пастернак-Таранущенко, В. Попович, А. Реверчук, В. Ревун, Л. Савченко, М. Свердан, А. Сігаєв, А. Скрипник, К. Хмільовська, В. Цвєтков, А. Черєдніченко, Л. Чернєлевський, Т. Чернякова, К. Швабій, О. Шевчук, Б. Ярема та інші.

Мета і завдання дослідження. Робота виконувалась з метою дослідження теоретичних і практичних засад податкового контролю порядку нарахування та сплати податку на додану вартість та розробки напрямків удосконалення існуючої організації та методики.

Досягнення поставленої мети вимагало вирішення таких завдань:

- ❖ дослідження економічної сутності податкового контролю;
- ❖ визначення історичних передумов виникнення та розгляд механізму справляння податку на додану вартість;
- ❖ представлення організаційно-методичних засад податкового контролю нарахування та сплати ПДВ;
- ❖ опис організаційно-економічної характеристики ОКВП «Дніпро-Кіровоград»
- ❖ перевірка порядку формування податкового зобов'язання та податкового кредиту з податку на додану вартість на досліджуваному підприємстві;
- ❖ дослідження сутності електронного адміністрування ПДВ;
- ❖ розробка пропозицій з удосконалення організації і методики податкового контролю;
- ❖ наведення рекомендацій з покращення порядку нарахування та сплати ПДВ.

Предметом дослідження була сукупність теоретичних, організаційно-методологічних і практичних аспектів податкового контролю нарахування і сплати ПДВ. **Об'єкт дослідження** – існуючий порядок справляння податку на додану вартість на обласному комунальному виробничому підприємстві «Дніпро-Кіровоград», яке є монополістом з надання послуг із водопостачання та водовідведення в м. Кропивницький та області.

Методи дослідження. Для досягнення мети та вирішення поставлених завдань нами було використано такі методи дослідження, як: системний підхід – визначення позитивних та негативних характеристик податку на додану вартість; історичний – при дослідженні передумов виникнення ПДВ та дослідження основних етапів його застосування в Україні; аналогії – для визначення переваг і недоліків альтернативних ПДВ податку з продажу та податку з обороту; узагальнення та систематизації – для визначення функцій, предмета та об'єктів податкового контролю в Україні; аналітичний та моделювання – для розробки і представлення шляхів удосконалення податкового контролю нарахування і сплати ПДВ; графічний – для наочного представлення отриманих результатів у вигляді рисунків і таблиць.

Інформаційною базою виступали: Податковий кодекс України, наукові роботи вітчизняних та зарубіжних вчених, матеріали періодичних видань та електронні джерела офіційних сайтів Інтернет-мережі. Для розкриття інформації щодо бухгалтерського та аналітичного забезпечення обчислення та сплати податку на додану вартість на досліджуваному підприємстві використано первинні документи, реєстри аналітичного та синтетичного обліку, фінансову, статистичну та податкову звітність.

Наукове та практичне значення проведеного дослідження полягає в тому, що проведений аналіз вітчизняної практики податкового контролю порядку нарахування та сплати ПДВ із урахуванням змін, започаткованих ПКУ та визначення його основних проблем в умовах реформування економіки України, дозволили запропонувати шляхи вдосконалення системи податкового контролю, запровадження яких підвищить ефективність

адміністрування ПДВ і дозволить зменшити розміри тіньової економіки, а саме:

- ❖ узагальнено функції, предмет і об'єкти податкового контролю, що дозволило дослідити його теоретичні засади функціонування в Україні та визначити основні напрямки вдосконалення організації і методики його проведення в частині порядку нарахування і сплати ПДВ;
- ❖ досліджено сутність доданої вартості, особливості її визначення, формування та оподаткування з метою встановлення проблемних аспектів і з'ясування особливостей законодавчого забезпечення з моменту введення в дію податку на додану вартість, протягом усього періоду його функціонування та особливостей справляння в умовах сьогодення;
- ❖ здійснено податкову перевірку правильності визначення податкового зобов'язання та податкового кредиту з податку на додану вартість з урахуванням вимог законодавства щодо застосування касового методу для послуг з централізованого водопостачання та водовідведення;
- ❖ доведено, що можливість успішного оскарження результатів податкової перевірки в адміністративному та/або судовому розгляді залежать від належного стану документації, грамотної та своєчасної підготовки до податкової перевірки, аудиторського супроводу та заздалегідь розробленої стратегії і податкової поведінки платників податків при проведенні податкових перевірок;
- ❖ запропоновано найширше використання попереднього податкового контролю, як одного з пріоритетних напрямів державної податкової політики. Це дозволить удосконалити існуючих прогрес в організації діяльності органів податкового контролю через урахування позитивного досвіду економічно розвинених країни світу.

Реалізація запропонованих організаційно-інституційних заходів із удосконалення податкового контролю в цілому та в частині справляння ПДВ, забезпечить баланс інтересів платників податків та податкових органів, що

сприятиме добровільності сплати ПДВ, підвищенню рівня дотримання податкового законодавства та ефективності податкової системи в цілому.

Апробація результатів. Автор активно приймала участь і доповідалась на конференціях, у т.ч. на трьох міжнародних: VIII Міжнародна науково-практична конференція «Облік, аналіз і аудит: виклики інституціональної економіки», 09 жовтня 2021 року (м. Луцьк, Луцький національний технічний університет); III Міжнародна науково-практична конференція «Актуальні питання права і соціально-економічних відносин», 12 листопада 2021 р. (м. Кропивницький, Центральноукраїнський інститут розвитку людини Університету «Україна»); IX Міжнародна науково-практична конференція «Розвиток обліку, аудиту та оподаткування в умовах інноваційної трансформації соціально-економічних систем», 17 грудня 2021 року (м. Кропивницький, ЦНТУ). Крім того, основні результати наукової діяльності представлено в опублікованих і поданих до друку матеріалах на теми: Визначення терміну «податковий контроль» [79]; Особливості контролю при використанні інформаційних систем і технологій [33]; Стратегічне управління як складова цілісної системи управління [5]; Документальне оформлення операцій з тарою [47].

Структура роботи. Робота складається зі вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел та доповнена додатками. Робота містить 5 рисунків, 22 таблиць, список використаних джерел із 107 найменувань та 12 додатків. Загальний обсяг роботи – 121 сторінки.

РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ ПОДАТКОВОГО КОНТРОЛЮ НАРАХУВАННЯ ТА СПЛАТИ ПОДАТКУ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ

1.1. Економічна сутність податкового контролю

Податковим кодексом України передбачено главу 5 «Податковий контроль», яка містить лише статтю 61 «Визначення податкового контролю та повноваження органів державної влади щодо його здійснення» [55] та статтю 62 «Способи здійснення податкового контролю» [55].

«Податковий контроль – система заходів, що вживаються контролюючими органами та координуються центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну фінансову політику, з метою контролю правильності нарахування, повноти і своєчасності сплати податків і зборів, а також дотримання законодавства з питань регулювання обігу готівки, проведення розрахункових та касових операцій, патентування, ліцензування та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи» [55].

Податковий контроль в Україні може здійснюватись шляхом, які представлено на рис. 1.1.

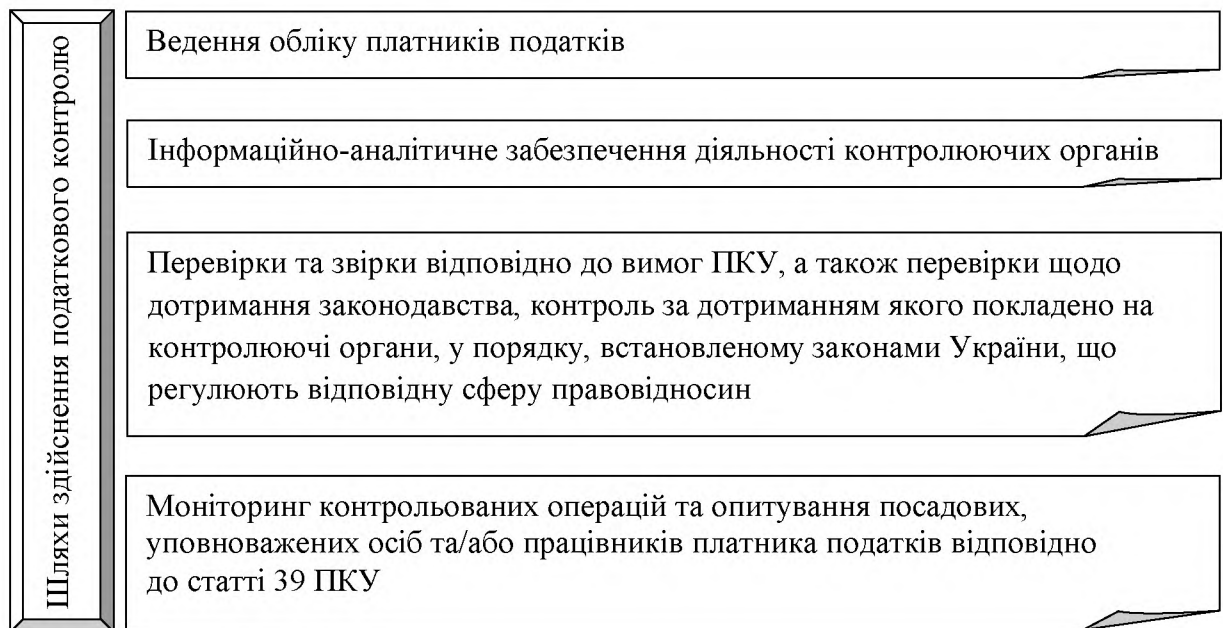


Рис. 1.1. Шляхи здійснення податкового контролю згідно ПКУ

Незважаючи на те, що на законодавчому рівні закріплено визначення терміну «податковий контроль», деякі науковці пропонують авторські трактування даного поняття.

«Податковий контроль можна розглядати як у широкому, так і в вузькому значенні. У широкому розумінні це контроль держави за дотриманням податкового законодавства всіма учасниками податкових правовідносин на всіх етапах податкового процесу – від установлення податків і зборів аж до припинення податкового обов'язку» [58, с. 107]. «Податковий контроль у вузькому значенні – це владні дії уповноважених органів держави з перевірки законності обчислення, утримання та сплати податків платниками податків та податковими агентами» [58, с. 108].

Так, інформаційний ресурс «Вікіпедія» наводить таке формулювання: «податковий контроль – це система заходів, що вживаються контролюючими органами з метою контролю правильності нарахування, повноти і своєчасності сплати податків і зборів, а також дотримання законодавства з питань регулювання обігу готівки, проведення розрахункових та касових операцій, патентування, ліцензування та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи» [34]. Тобто, різниця між законодавчим та даним визначеннями лише в усіченій назві контролюючих органів.

«Податковий контроль – це діяльність посадових осіб органів податкової служби щодо спостереження за відповідністю процесу організації платниками податків обліку об'єктів оподаткування, методики обчислення й сплати податків і податкових платежів за чинними нормативно-законодавчими актами сфери оподаткування, виявлення відхилень, допущених у ході виконання норм податкового законодавства, та визначення впливу наслідків порушень на податкові зобов'язання» [41, с. 19].

Так, видатний фахівець з юридичних питань у галузі податкового контролю, наводить декілька його визначень, зокрема: «податковим

контролем є спеціальний державний контроль, який становить собою діяльність податкових органів та їх посадових осіб з перевірки виконання вимог податкового законодавства особами, що реалізують податкові обов'язки або забезпечують цю реалізацію» [40, с. 107]. «Податковий контроль – вид спеціального державного контролю, що здійснюється як діяльність податкових органів та їх посадових осіб із забезпечення законності, фінансової дисципліни та доцільності при мобілізації грошових коштів і пов'язаних із ними матеріальних засобів у централізовані і децентралізовані публічні фонди» [39, с. 383]

Також податковий контроль розглядається як «як особливий вид державного фінансового контролю, що здійснюється на стадії формування державних грошових фондів спеціально уповноваженими суб'єктами (органами державної податкової служби та іншими контролюючими органами), спрямований на забезпечення додержання податкового законодавства платниками податків, податковими агентами та іншими суб'єктами, що забезпечують реалізацію податкового обов'язку, виявлення і попередження податкових правопорушень, а також притягнення винних осіб до юридичної відповідальності [25, с. 23-24].

«Податковий контроль являє собою багатоаспектну міжгалузеву систему спостереження державних контролюючих органів за фінансово-господарською діяльністю платників податків з метою об'єктивного забезпечення заданого рівня формування бюджету й установлення її відповідно до вимог чинного законодавства» [51].

«Податковий контроль – це окремий складник системи управління податкової системи, що забезпечує дотримання чинного податкового законодавства з метою забезпечення грошовими ресурсами бюджету і державних цільових фондів» [7, с. 132].

«Податковий контроль – система дій та заходів, спрямована на контроль за виконанням податкового законодавства із застосуванням форм, методів і інструментів податкового контролю уповноваженими на це

державними та незалежними органами з метою забезпечення грошовими ресурсами бюджету і державних цільових фондів, застосування превентивних заходів при виявленні відхилень від встановлених норм, притягнення винних до відповідальності за встановленими фактами порушень, отримання компенсації за нанесення збитків, реалізації діяльності щодо уникнення виявлених порушень у майбутньому» [14, с. 24-25].

Податковий контроль визначають, як «сукупність відносин, за яких об'єкти і суб'єкти контролю несуть відповідальність за дотримання чинного законодавства та виконання своїх зобов'язань. При цьому держава, як суб'єкт контролю, здійснює свою податкову діяльність, використовуючи певні (правові і не правові) методи» [6, с. 7].

«Податковий контроль є контролем за дотриманням та виконанням з боку платників податків податкового законодавства» [22, с. 173]. Проте, усвідомлюючи, що таке трактування є дещо завузьким, даний автор доповнює його такою фразою «будь-який контроль, що здійснюється органами державної фіскальної служби України як контролюючими органами в розумінні чинного законодавства України» [22, с. 173]. А узагальнюючи результати свого дослідження трактує податковий контроль, як «систему заходів, що здійснюються уповноваженим державним органом на етапі мобілізації (акумулювання) коштів до централізованих фондів грошових коштів з метою забезпечення формування таких фондів та які полягають в аналізі дотримання і виконання з боку платників податків вимог податкового законодавства, виявленні та попередженні фактів порушення такого законодавства» [22, с. 174].

Податковий контроль – це «різновид спеціального державного контролю, який є діяльністю податкових органів та їх посадових осіб із забезпечення законності, фінансової дисципліни й доцільності при мобілізації централізованих і децентралізованих грошових фондів і пов'язаних із ними матеріальних засобів» [46]. Проте, дане визначення має ряд особливостей, зокрема першою є те, що «податковий контроль – це

спеціальний державний контроль, який здійснюється спеціальними суб'єктами, наділеними державою особливою компетенцією саме в галузі оподаткування, відносно спеціального об'єкта, пов'язаного з надходженням до централізованих і децентралізованих грошових фондів. Друга особливість полягає в тому, що податковий контроль є контролем за дисципліною у сфері оподаткування, що означає чітке дотримання встановлених приписів, порядку формування централізованих і децентралізованих грошових фондів. При цьому податковий контроль охоплює не тільки контроль за грошовими коштами, а й інші повноваження, що не пов'язані безпосередньо з рухом грошових коштів (наприклад, платник податків своєчасно й у повному об'ємі заплатив податки, але вчасно не надав податкову декларацію, тобто не реалізував один зі своїх податкових обов'язків, і це неодмінно стане приводом для здійснення податкового контролю). Третьою особливістю податкового контролю є його чітка цілеспрямованість, що проявляється насамперед у спрямованості об'єкта контролю та цільовому характері руху грошових фондів в умовах публічного регулювання, коли грошові ресурси закріплюються за фондами, що фінансують чітко визначені цілі, а нецільове витрачання коштів заборонено» [46].

Іншою характеристикою податкового контролю є те, що він пов'язаний не лише з грошима, а й із матеріальними ресурсами. Ці кошти включаються в процес як об'єкт визначення грошових зобов'язань у двох аспектах: або через безпосередній суб'єкт оподаткування (певний майновий комплекс чи його частина), або як засіб забезпечення грошових зобов'язань (при продажу майна коли грошові зобов'язання погашаються за рахунок виручених від продажу коштів).

Система податкового контролю – це сукупність взаємопов'язаних, елементів, таких як предмет, об'єкт, суб'єкт податкового контролю, а також сам процес податково-контрольних дій, які перетворюються в єдиний механізм для реалізації державою своїх функцій. Специфіка та важливість ролі податкового контролю в системі державного управління визначається

тим, що податковий контроль має не лише забезпечувати фіксацію порушень у сфері податкового права, а й запобігати прояву негативних факторів у майбутньому.

Сутність податкового контролю проявляється в його функціях, які наразі є неоднорідними, а кожен науковець-дослідник пропонує різну їх кількість, склад і сутність (таблиця 1.1)

Таблиця 1.1

Функції податкового контролю в різних літературних джерелах

Функція	Літературні джерела					
	[34]	[30]	[46]	[45, с. 50]	[3, с. 239-254]	[18, с. 107-113]
Аналізуюча			+			+
Безпекозабезпечуюча			+			
Відкритості			+			+
Виховна			+			+
Інформаційно-пізнавальна	+					
Інформаційна		+	+	+	+	+
Карна	+					
Контрольно-аналітична	+					
Контрольна			+	+		+
Координаційна			+			+
Мобілізуюча	+	+	+		+	
Мотивуюча	+					
Науково-творча	+					
Облікова		+	+		+	
Обліково-аналітична				+		
Оперативно-розшукова	+					
Організаційна			+			+
Політикозабезпечуюча			+			
Правова	+					
Превентивна	+					
Прогнозування			+	+		+
Планування			+	+		+
Профілактична		+	+		+	
Регулятивна			+			+
Управлінська				+		
Фіскальна	+					

Слід зазначити, що ефективність та результативність податкового контролю залежить від чіткого визначення та правового закріплення його предмета та об'єктів і характеризується рівнем мобілізації до бюджетної системи податкових надходжень та інших обов'язкових платежів,

правильного визначення об'єктів оподаткування та належних сум податкових зобов'язань платниками податків, якість податкових перевірок, відсутності скарг платників податків на дії суб'єктів податкових перевірок, скорочення часу платників податків на контакти з представниками податкових органів.

Комарова І.В. об'єктом податкового контролю вважає «податкові правовідносини між контролюючими органами та платниками податків щодо правильності нарахування, повноти та своєчасності сплати податків і зборів, правильності складання та своєчасності подання податкових декларацій (розрахунків), а також дотримання законодавства з питань регулювання обігу готівки проведення розрахункових та касових операцій, патентування, ліцензування та іншого законодавства» [34].

Миколаєць А.П. заявляє, що об'єктом податкового контролю безперечно «є правильність обчислення податкового платежу, своєчасне і повне його перерахування, виконання інших дій, безпосередньо пов'язаних з виконанням платником своїх податкових обов'язків (постановка на облік в органах податкової служби, складення та подання податкової звітності тощо)» [46].

Мельник М.І. та Лещух І.В. декларують, що об'єктом податкового контролю виступають «податкові правовідносини суб'єктів податкового контролю з приводу виконання ними обов'язків, передбачених чинним податковим законодавством, які оцінюються з точки зору їх законності, повноти, достовірності і своєчасності виконання» [45, с. 48].

Комарова І.В. вказує, що «предмет податкового контролю – правильність нарахування, повнота та своєчасність сплати податків і зборів, правильність складання та своєчасність подання податкових декларацій (розрахунків), а також дотримання законодавства з питань регулювання обігу готівки проведення розрахункових та касових операцій, патентування, ліцензування та іншого законодавства» [34].

Миколаєць А.П. стверджує, що «предметом податкового контролю є первинна документація, яка регламентує рух контрольованих коштів, що

мають надходити від сплати податкових платежів, а суб'єктами контролю є платники податків і контрольні органи, що контролюються вищими» [46].

Найденко О.Є., а також Мельник М.І., Лещух І.В. стверджують, що «предметом податкового контролю виступає правильність нарахування, повнота та своєчасність сплати податків і зборів; правильність складання та своєчасність подання податкових декларацій (розрахунків); дотримання законодавства з питань регулювання обігу готівки, проведення розрахункових та касових операцій, патентування, ліцензування та іншого законодавства» [48, с. 39; 45, с. 48].

На законодавчому рівні встановлено, що податковий контроль в Україні здійснюється органами, які зазначено статтею 41 ПКУ, у межах їх повноважень, що встановлені ПКУ, а саме:

- ❖ «41.1.1. податкові органи (центральный орган виконавчої влади, що реалізує державну податкову політику, його територіальні органи) – щодо дотримання законодавства з питань оподаткування (крім випадків, визначених підпунктом 41.1.2 цього пункту), законодавства з питань сплати єдиного внеску, а також щодо дотримання іншого законодавства, контроль за виконанням якого покладено на центральный орган виконавчої влади, що реалізує державну податкову політику, чи його територіальні органи» [55];
- ❖ «41.1.2. митні органи (центральный орган виконавчої влади, що реалізує державну митну політику, його територіальні органи) - щодо дотримання законодавства з питань митної справи та оподаткування митом, акцизним податком, податком на додану вартість, іншими податками та зборами, які відповідно до податкового, митного та іншого законодавства справляються у зв'язку із ввезенням (пересиланням) товарів на митну територію України або територію вільної митної зони або вивезенням (пересиланням) товарів з митної території України або території вільної митної зони» [55].

Змінами до ПКУ, які внесено 02.03.2021 р. задекларовано, що «органи

Служби безпеки України, Національної поліції України, податкової міліції, прокуратури та їх службові (посадові) особи не можуть брати безпосередньої участі у проведенні перевірок, що здійснюються контролюючими органами, та проводити перевірки суб'єктів підприємницької діяльності з питань оподаткування» [55].

Отже, враховуючи надзвичайно важливе значення податкових надходжень у дохідній частині Державного бюджету України, можна стверджувати, що наразі податковий контроль є невід'ємною частиною податкової політики та державного регулювання національної економіки.

1.2. Історичні передумови виникнення та механізм справляння податку на додану вартість

«За економічним змістом непрямі податки, зокрема, податок на додану вартість – це фінансові відносини між державою та платниками податків з метою створення загального централізованого грошового фонду для виконання державою своїх функцій. При цьому, ці відносини є односторонніми від платника до бюджету. Загалом, податок на додану вартість – це непрямий податок, який є частиною новоствореної вартості товарів (робіт, послуг), яка формується на кожному етапі виробництва, обігу та включається до ціни товару і сплачується кінцевим споживачем. В результаті використання податку на додану вартість ліквідується каскадний ефект (кумулятивний) системи оподаткування. ПДВ представляє собою податок на внутрішнє споживання продукції, являючи при цьому, надбавку до ціни товарів (робіт, послуг), які споживаються на митній території України. Податок на додану вартість, з фіскальної точки зору, має високу ефективність. Зокрема, широка база оподаткування цього податку забезпечує надійність та стабільність надходжень до Державного бюджету України. Стягнення цього податку на всіх етапах руху товару забезпечує рівномірний розподіл податкового тягара між суб'єктами господарювання, які безпосередньо задіяні в процесі виробництва, реалізації товару. З точки зору

прогресивності об'єкта оподаткування, ПДВ наближається до прямих податків завдяки оподаткуванню доданої вартості, створеної на конкретному етапі руху товару. Питання визначення економічної суті ПДВ нині є актуальним, а саме визначення порядку формування доданої вартості, адже тягар сплати даного податку покладається на кінцевого споживача» [84].

Податок на додану вартість був розроблений і введений у Франції в 1954 році. При сплаті податків матеріальний стан платника податків не враховується. При цьому можливий диференційований підхід до ставок ПДВ, який базується на особливостях груп товарів і послуг. Сьогодні ПДВ використовують більшість країн світу – 135. Ставки цього непрямого податку часто змінюються та коригуються залежно від макроекономічних умов в економічному становищі країни.

Податок на додану вартість є одним із домінуючих податків в Україні, але й одним із найбільш проблемних. Сам факт запровадження ПДВ свідчить про формування сучасної та ефективної системи оподаткування, оскільки цей податок має бюджетний ефект і активно використовується в багатьох економічно розвинених країнах. У зв'язку з тим, що перманентне реформування податкового законодавства стало звичним в Україні, зараз ми спостерігаємо недоліки в податковій системі загалом, а особливо у справлянні та адмініструванні ПДВ.

«Економічна сутність ПДВ полягає в тому, що він є частиною новоствореної вартості, що утворюється на кожному етапі виробництва або обігу, а його сума входить до продажної ціни товарів (робіт, послуг) і сплачується кінцевим споживачем. ПДВ стягується на основі кожного акту купівлі-продажу, починаючи зі стадії виробництва товару й закінчуючи його реалізацією. На кожному етапі розмір ПДВ визначається як різниця між сумою податку, сплаченого споживачем товару, і сумою податку, сплаченого його виробником постачальнику сировини та матеріалів, робіт і послуг. При цьому на кожному етапі виробництва й обігу товару підприємство компенсує свої витрати і додає податок на новостворену на підприємстві вартість» [100,

с. 149].

Обчислення та стягнення податку на додану вартість (ПДВ) потребує чіткого визначення доданої вартості, тобто предмета оподаткування. Додана вартість близька за обсягом до новоствореної вартості, виробленої в певній економічній структурі. Додана вартість за своїм економічним змістом входить до загальної вартості товарів і включає такі складові: матеріальні витрати (витрати, витрачені на виробництво сировини, послуги виробничого характеру, що складають собівартість продукції); заробітна плата (оклади, добові, премії, грошові виплати, компенсаційні виплати); внески на соціальні заходи (пенсійні внески, соціальне страхування, страхові внески на випадок безробіття, що наразі об'єднано у Єдиний соціальний внесок); амортизація (сума нарахованої амортизації основних засобів, що використовуються під час виробництва товарів, робіт, послуг); прибуток від господарської діяльності суб'єкта підприємництва.

Перший компонент не залежить від зусиль виробника і тому арифметично входить у ціну товару. Наступні складові (заробітна плата, прибуток, відрахування на ЄСВ та амортизація) є доданою вартістю, оскільки є частинами загальної вартості товарів, що виникають на кожному етапі виробництва товарів. Тобто відповідно до чинного податкового законодавства, ПДВ розраховується на кожній фазі за стандартною ставкою (20%) і фактично сплачується в сумі, зменшеній на суму податку, сплаченого на попередній фазі руху товарів. Таким чином, кінцевий споживач купує товари за ціною, збільшеною на повну суму ПДВ, сплаченого на попередніх етапах руху товарів. Крім того, кожен суб'єкт господарювання, який є учасником процесу «виробництво – споживання», сплачує податки у розмірі, на який він збільшив вартість сировини, використаної під час здійснення господарської діяльності. Враховуючи економічну сутність податку на додану вартість, слід зазначити, що предмет оподаткування ПДВ може відрізнятися від податку на додану вартість. Це пов'язано з тим, що використовуються різні варіанти ПДВ, які передбачають використання

різних принципів його формування та різних методів розрахунку.

Існує три форми податку на додану вартість: ПДВ на продукцію, ПДВ на дохід і ПДВ на споживання. У світовій практиці найпоширенішим варіантом є третій варіант – ПДВ на споживання. Однак, щоб оцінити його переваги і недоліки, розглянемо всі можливі варіанти.

Стосовно ПДВ на продукцію, слід зазначити, що предметом оподаткування є складові ВВП за категоріями кінцевого використання, але заробітна плата не враховується, оскільки оподатковувати заробітну плату недоцільно. Відповідно, податкову базу для обчислення ПДВ можна розрахувати за такою формулою:

$$\text{ПДВ} = \text{ВВП} - G_w = C + I + G_e + (X - M) \quad (1.1)$$

де, G_w – державні витрати на заробітну плату;

C – витрати на кінцеве особисте споживання;

I – валові витрати на інвестиції;

G_e – кінцеві державні витрати на товари та послуги;

$(X - M)$ – сальдо експортно-імпортних операцій.

Щодо ПДВ на дохід, то предмет оподаткування в цьому випадку зменшується на суму витраченого капіталу (суму амортизаційних відрахувань). Тобто така форма ПДВ дозволяє оподатковувати чисті інвестиції та є привабливою для споживачів, тоді база оподаткування визначається за такою формулою:

$$\text{ПДВ} = \text{ВВП} - G_w - D = C + (I - D) + G_e + (X - M) \quad (1.2)$$

де, D – амортизаційні відрахування

Враховуючи наведені формули (1.1) та (1.2) базу оподаткування можна визначити за наступною формулою

$$\text{ПДВ} = \text{ВВП} - G_w - D = V - G_w \quad (1.3)$$

де, V – факторні доходи.

Що стосується ПДВ на споживання, то слід зазначити, що цей варіант є найбільш привабливим для кінцевого споживача, оскільки при визначенні бази оподаткування відраховуються амортизаційні відрахування та витрати на інвестиційні товари, тобто всі інвестиційні витрати вираховуються з доходу. База оподаткування у цьому випадку визначається за такою формулою:

$$\text{ПДВ} = \text{ВВП} - G_w - I = C + G_e + (X - M) \quad (1.4)$$

Така форма оподаткування значно звужує базу оподаткування доданої вартості. У міжнародній практиці застосування цієї бази оподаткування було розширено за рахунок часткового оподаткування інвестиційних товарів. Це здійснюється шляхом поступового включення до податкового кредиту суми ПДВ (сплаченої в ціні придбаних основних засобів, що підлягають амортизації). Взагалі кажучи, ПДВ на споживання є найбільш прийнятною з трьох існуючих форм податку, оскільки є найбільш сприятливою для капіталовкладень.

Далі розглянемо методику розрахунку податкових зобов'язань з ПДВ. З точки зору класичної економічної думки існує чотири варіанти розрахунку зобов'язань з податку на додану вартість, зокрема:

- ❖ прямий адитивний (балансовий метод);
- ❖ прямий метод відрахування (кредитний);
- ❖ непрямий адитивний метод;
- ❖ непрямий метод відрахування (кредитний).

«Прямий адитивний (балансовий) метод передбачає застосування податкової ставки до попередньо визначеної величини доданої вартості, яка розраховується шляхом додавання її складових елементів (сума прибутку, фонд оплати праці). Прямий метод віднімання передбачає застосування податкової ставки до попередньо визначеної величини доданої вартості. При цьому, додана вартість розраховується як різниця між виручкою від

реалізації продукції та матеріальними затратами, які були понесені в процесі її виробництва. Непрямий адитивний метод передбачає визначення суми ПДВ яка підлягає сплаті до бюджету шляхом додавання суми податків, розрахованих по окремих складових доданої вартості. Непрямий (кредитний) метод передбачає визначення суми ПДВ, що підлягає сплаті до бюджету як різниці між сумою податкових зобов'язань, які виникли в результаті реалізації товарів (робіт, послуг) та сумою податкового кредиту, які були сплачені постачальникам матеріальних ресурсів, які були спожиті в процесі господарської діяльності» [84].

Прямий метод відрахування (кредитний) набув максимального поширення як у світовій практиці, так і в системі оподаткування в Україні. Це пов'язано з тим, що він має значні переваги у порівнянні з іншими формами оподаткування, а саме: втрачається необхідність обов'язкового документального оформлення операцій із купівлі-продажу; відсутня потреба розрахунку доданої вартості при визначенні податкового зобов'язання, а це суттєво спрощує процедуру обчислення суми ПДВ, яка належить до перерахування в бюджет. Проте, цей метод має і недоліки. Насамперед, це пов'язано з часовим розривом між сплатою ПДВ із ціни придбаних товарно-матеріальних цінностей та поверненням цієї суми після реалізації виробленої продукції, адже це призводить до «вимивання» оборотних коштів з підприємства. Недоліком також є і подвійне оподаткування доданої вартості всіх учасників процесу «виробництво» → «споживання», а за суттю, це звільнення від оподаткування.

За своєю економічно суттю, а особливо щодо діяльності монополістів, яким є досліджуване ОКВП «Дніпро-Кіровоград» є касовий метод, щодо якого «виникнення податкових зобов'язань та права на податковий кредит пов'язаний із оплатою товарів, є найбільш прийнятним, адже він стимулює до своєчасного розрахунку підприємств з бюджетом, оскільки передбачає отримання права на податковий кредит лише після оплати отриманих товарів. Проте даний метод має і суттєві недоліки. Зокрема виникнення

податкового зобов'язання за відвантажені товари, що не оплачуються за відсутності у підприємства коштів і неможливості їх поповнити за рахунок кредиту призводить до збільшення заборгованості платника перед бюджетом» [84].

Третій і четвертий методи вважаються змішаними (гібридними), за їх застосування передбачається виникнення зобов'язань з ПДВ за методом нарахувань, а права на податковий кредит виникають згідно касового методу. Цей метод забезпечує стабільні надходження до бюджету, оскільки стимулює розрахунків підприємств зі своїми контрагентами своєчасно, хоча, він вважається і найбільш жорстким щодо платників ПДВ.

Фактично, діючий наразі ПДВ, за своєю суттю – це не податок на додану вартість, а податок з продажів, оскільки згідно з чинним податковим законодавством він нараховується на загальну вартість проданих товарів. Тому, перш за все, для гармонізації податкової системи необхідно узгодити назву податку та механізм його адміністрування. Це в свою чергу дозволить знизити витрати на виробництво, а відтак і ціну товару, а також значно спростити процедуру нарахування податкових зобов'язань та податкового кредиту з ПДВ за рахунок спрощення розрахунку між підприємствами, які беруть участь у процесах «виробництво» → «споживання». Це також призведе до звільнення від оподаткування заробітної плати, нарахувань на неї, амортизації основних засобів, у частині, що не продається.

У нашій державі ПДВ було ввів у дію Декрет Кабінету Міністрів України «Про податок на додану вартість» від 26 грудня 1992 р. № 14-92. Проте, під час його дії до означеного Декрету вносились постійні зміни, що, в свою чергу, призвело до його заміни Законом України «Про податок на додану вартість» від 3 квітня 1997 р. № 168/97-ВР, який діяв до введення у дію Податкового кодексу України у 2010 році, який і задекларував порядок справляння ПДВ, що і наразі чинний. Адміністрування ПДВ визначається у V Розділі ПКУ «Податок на додану вартість», який побудовано на засадах Директиви Ради 2006/112/ЄС про загальну систему ПДВ від 28 листопада

2006 року. Однойменний V розділ ПКУ, регулюючий адміністрування ПДВ, набув чинності із 01 січня 2011 року, а діюча ставка ПДВ становить 20%.

Отже, можна стверджувати, що існуючий наразі механізм оподаткування ПДВ в Україні, є не податком на додану вартість, а податком на загальну вартість товарів.

1.3. Організація і методика податкового контролю нарахування та сплати ПДВ

«Методологічну базу податкового контролю охоплюють принципи його здійснення – аксіоматичні поняття, що визначають організацію й ефективне здійснення податкового контролю, якими повинні керуватися суб'єкти податкового контролю при здійсненні ними контрольних заходів у сфері оподаткування» [46].

Принципи податкового контролю – це як загальні, так і специфічні вимоги до відносин у сфері податкового контролю, а також основні орієнтири його здійснення, що виражають суть податкового контролю та впливають з ідеї узгодження інтересів платників податків, суб'єктів податкового контролю, органів влади, а також визначають загальний напрям і важливі особливості порядку здійснення податкового контролю. Враховуючи те, що принципи є основою ефективного функціонування системи податкового контролю, існує нагальна потреба їх правового регулювання, що визначатиме напрями подальшого вдосконалення чинного податкового законодавства.

Принципи організації податкового контролю можна об'єднати у дві групи:

- ❖ загальні (загальні принципи контрольної діяльності: професіоналізм, компетентність, безоплатність виконання, визначеність предмета і об'єктів контролю, превентивний характер, взаємодія та координація органів контролю, повнота тощо);
- ❖ специфічні (до них належать: дотримання процесуальної форми,

презумпція прав платника податків, презумпція невинуватості платника податків, забезпечення оптимального поєднання фіскальної та нормативної спрямованості податкового контролю, дотримання податкової таємниці тощо).

Податковий контроль безпосередньо здійснюється через реєстрацію та облік платників податків (фізичних осіб, фізичних осіб-підприємців, юридичних осіб), отримання податкової звітності, проведення податкових перевірок, контроль правильності обчислення та своєчасності перерахування податків, виконання оглядів об'єктів оподаткування, контроль порядку застосування пільг тощо.

Організація податкового контролю також передбачає обставини, за яких контроль або його продовження (повернення) можуть стати неможливими. Отже, якщо під час документальної перевірки до органу ДПС за місцем реєстрації від платника податків надійшло повідомлення про втрату, пошкодження, вилучення, знищення документів тощо, то правоохоронні органи чи інші органи мають право зупинити податкову перевірку, у зв'язку з чим далі проведення перевірки стає неможливим, а особи, які її проводили складають акт у довільній формі.

Метою перевірки розрахунків із бюджетом з обчислення та сплати ПДВ є послідовне виконання органами ДПС заходів податкового контролю щодо діяльності окремих юридичних та фізичних осіб-підприємців під час виконання ними зобов'язань зі сплати податку на додану вартість.

Основними завданнями податкового контролю розрахунку з бюджетом з податку на додану вартість є перевірка: правильності визначення предмета та бази оподаткування; належне застосування ставки ПДВ; перевірка можливості та правомірності застосування пільг при сплаті ПДВ; правильність розрахунку податкових зобов'язань платниками ПДВ; правильність формування податкового кредиту платника податку з ПДВ; повнота та своєчасність перерахування податкових зобов'язань з ПДВ до державного бюджету України; правильність формування та своєчасність

подання податкової звітності з ПДВ та визначення статусу розрахунків з бюджетом з ПДВ; правильність відображення операцій з ПДВ у фінансовій звітності підприємства тощо.

Проведення податкового контролю порядку справляння ПДВ передбачає певну підготовку до безпосередніх контрольних заходів, проведення самої перевірки та узагальнення її результатів.

Ми погоджуємось із думкою, що до форм податкового контролю розрахунків за ПДВ доцільно відносити такі контрольні процедури, як: «податкові перевірки; одержання пояснень від посадових осіб платників податків і інших зобов'язаних осіб; перевірки даних обліку й звітності; взяття на облік суб'єктів підприємницької діяльності; контроль валютних операцій; контроль розрахункових операцій при проведенні готівкових розрахунків; контроль погашення податкових зобов'язань; контроль наявності свідоцтв, ліцензій та інших документів на дозвіл здійснення окремих видів діяльності; постійний моніторинг основних економічних показників суб'єктів підприємницької діяльності, податкового навантаження і фактичних надходжень податкових платежів» [46].

Джерелами інформації для перевірки розрахунків із ПДВ є: законодавчі та нормативні документи з обліку та оподаткування ПДВ; первинні документи (податкові накладні, інші документи для розрахунку або платежу, що підтверджують право на збільшення суми податкового кредиту з ПДВ; платіжні доручення, на підставі яких здійснюється перерахування ПДВ); журнали-ордери, відомості-розрахунки, оборотно-сальдові відомості, Головна книга; Податкові накладні; Митні вантажні декларації; Реєстри податкових накладних; бухгалтерські проведення за рахунками обліку (641 «Податкові розрахунки», субрахунок «Розрахунок ПДВ»; 643 «Податкові зобов'язання»; 644 «Податковий кредит»); Податкові декларації з ПДВ; фінансова звітність тощо.

Основними методами та прийомами контролю ПДВ мають бути: арифметична перевірка порядку формування податкового кредиту з ПДВ та

суми податкових зобов'язань з ПДВ; перевірка документального оформлення відображення ПДВ та систематизація документів у системі поточного та зведеного обліку; взаємна перевірка рахунків-фактур із замовниками, покупцями, постачальниками, підрядниками з метою визнання порядку формування бази оподаткування при виставленні рахунків-фактур, у яких зазначено суму ПДВ; перевірка достовірності та відповідності рахунків-фактур для подання розрахунків з ПДВ; аналіз та оцінка показників, пов'язаних з визначенням суми сплати ПДВ до бюджету, тобто підтвердження можливості бюджетного відшкодування ПДВ.

Перевірку порядку розрахунків із бюджетом за податком на додану вартість доцільно проводити за етапами, які зображено на рис. 1.2.

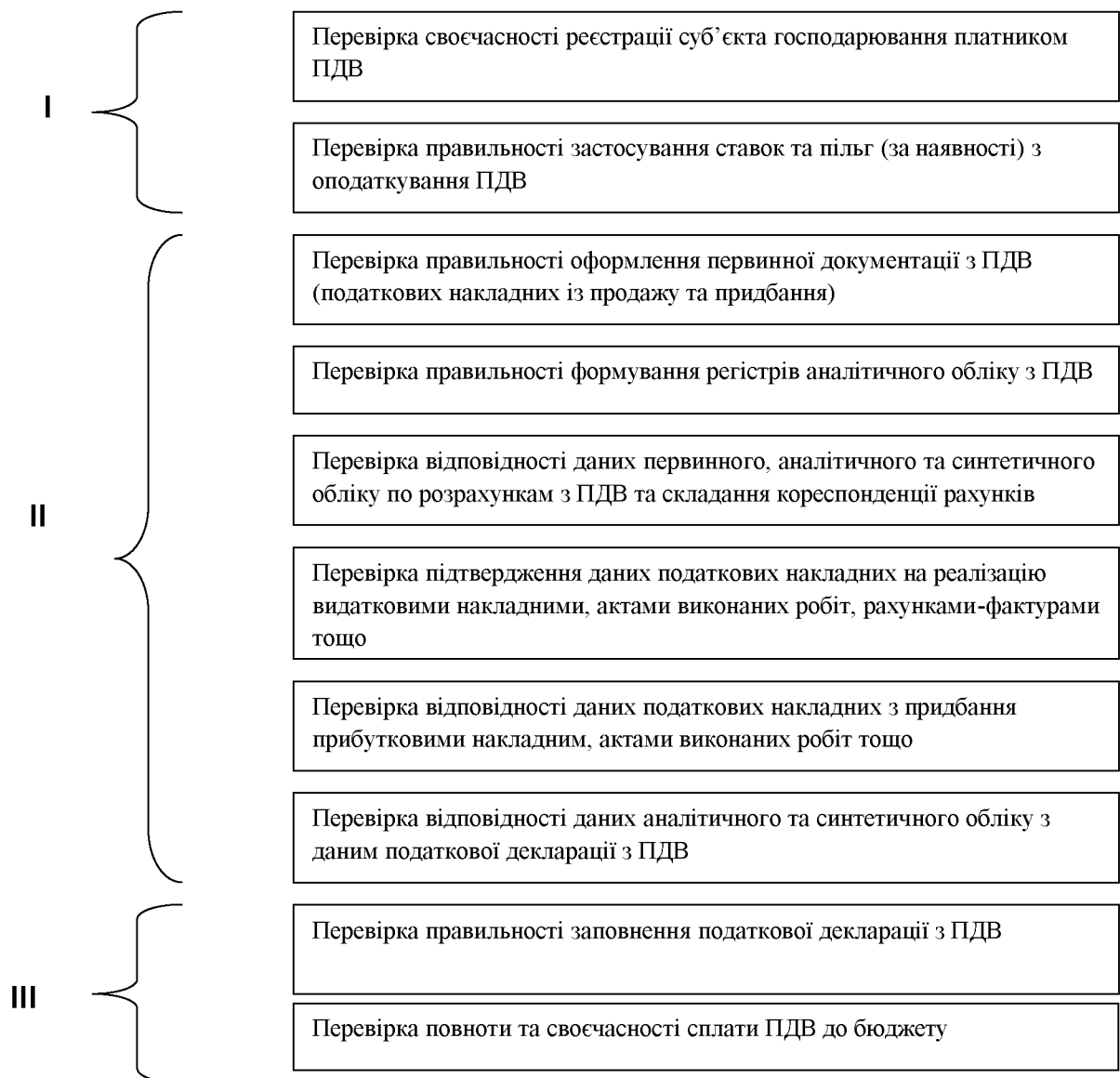


Рис. 1.2. Етапи податкового контролю розрахунків з бюджетом за ПДВ

Податковий контроль при справлянні ПДВ має ті ж самі методи його здійснення, що застосовуються й до інших податків і зборів, але зі своїми особливостями згідно Розділу V «Податок на додану вартість» ПКУ.

Методика податкової перевірки розрахунків з бюджетом за ПДВ має ґрунтуватись на вимогах відповідних статей ПКУ і повинна включати такі основні контрольні дії суб'єктів податкового контролю, як:

- ❖ визначення суб'єкта підприємницької діяльності платником ПДВ (ст. 180 ПКУ);
- ❖ перевірка дотримання вимог щодо реєстрації осіб як платників податків (ст. 181 ПКУ);
- ❖ перевірка добровільності реєстрації платників ПДВ (ст. 182 ПКУ);
- ❖ контроль порядку реєстрації платником ПДВ (ст. 183 ПКУ);
- ❖ перевірка існування та порядку проведення фактів ануляції платником ПДВ (ст. 184 ПКУ);
- ❖ перевірка порядку визначення об'єкта оподаткування ПДВ (ст. 185 ПКУ);
- ❖ визначення місця постачання товарів і послуг (ст. 186 ПКУ);
- ❖ встановлення дати виникнення податкових зобов'язань з ПДВ (ст. 187 ПКУ);
- ❖ перевірка порядку визначення бази оподаткування в разі постачання товарів / послуг (ст. 188 ПКУ);
- ❖ встановлення наявності особливостей визначення бази оподаткування в разі постачання товарів / послуг в окремих випадках (ст. 189 ПКУ);
- ❖ перевірка порядку визначення бази оподаткування для товарів, які ввозяться на митну територію України, послуг, які поставляються нерезидентами на митній території України (ст. 190 ПКУ);
- ❖ встановлення фактів існування особливостей оподаткування операцій з ввезення на митну територію України товарів у міжнародних поштових та експрес-відправленнях, у несупроводжуваному багажі та товарів, що

ввозяться на митну територію України фізичними особами в ручній поклажі та/або у супроводжуваному багажі (ст. 191 ПКУ);

- ❖ перевірка особливостей визначення бази оподаткування в окремих випадках (порядок коригування податкових зобов'язань та податкового кредиту) (ст. 192 ПКУ);
- ❖ перевірка правомірності застосування розмірів ставок ПДВ (ст. 193 ПКУ);
- ❖ перевірка правильності здійснення операцій, що підлягають оподаткуванню за основною ставкою (ст. 194 ПКУ);
- ❖ перевірка наявності операцій, що оподатковуються за нульовою ставкою (ст. 195 ПКУ);
- ❖ перевірка наявності операцій, що не є об'єктом оподаткування (ст. 196 ПКУ);
- ❖ перевірка наявності операцій, які звільнені від оподаткування (ст. 197 ПКУ);
- ❖ перевірка порядку формування податкового кредиту з ПДВ (ст. 198 ПКУ);
- ❖ перевірка використання механізму пропорційного віднесення сум ПДВ до податкового кредиту (ст. 199 ПКУ);
- ❖ перевірка порядку визначення суми податку, що підлягає сплаті (перерахуванню) до Державного бюджету України або відшкодуванню з Державного бюджету України (бюджетному відшкодуванню), та строки проведення розрахунків (ст. 200 ПКУ);
- ❖ перевірка порядку електронного адміністрування податку на додану вартість (ст. 200¹ ПКУ);
- ❖ перевірка порядку складання податкової накладної «в електронній формі з дотриманням умови щодо реєстрації у порядку, визначеному законодавством, кваліфікованого електронного підпису уповноваженої платником особи та зареєструвати її в Єдиному реєстрі податкових накладних» [55] у встановлений ПКУ термін (ст. 201 ПКУ);

- ❖ контроль визначення звітних (податкових) періодів (ст. 202 ПКУ);
- ❖ перевірка порядку надання податкової декларації та строків розрахунків із бюджетом (ст. 203 ПКУ).

При перевірці специфічних профільних операцій з оподаткування податком на додану вартість необхідно враховувати такі вимоги статей ПКУ, як: 206 «Особливості оподаткування операцій під час переміщення товарів через митний кордон України залежно від обраного митного режиму» [55]; 207 «Порядок оподаткування туроператорської та турагентської діяльності» [55]; 208 «Оподаткування послуг, що постачаються нерезидентами, місце постачання яких розташоване на митній території України» [55]; 208¹ «Оподаткування електронних послуг, що постачаються нерезидентами фізичним особам, місце постачання яких розташоване на митній території України» [55]; 209.1-209.19 щодо спеціального режиму оподаткування резидентів, які провадять підприємницьку діяльність у сфері сільського і лісового господарства; 210 «Спеціальний режим оподаткування діяльності щодо виробів мистецтва, предметів колекціонування або антикваріату» [55]; 211 «Особливості оподаткування операцій, пов'язаних із виконанням робіт з підготовки до зняття і зняття енергоблоків Чорнобильської АЕС з експлуатації та перетворення об'єкта "Укриття" на екологічно безпечну систему» [55].

Податкова перевірка завершується документуванням її результатів. Отже, за відсутності порушень – складається Довідка, а за їх наявності – Акт. Порядок підписання та оскарження результатів податкового контролю платниками ПДВ встановлено на законодавчому рівні.

Основними податковими правопорушеннями у цілому та при обчисленні і перерахуванні ПДВ є: порушення порядку реєстрації у податкових органах, порушення порядку ведення обліку та подання звітності за операціями, які пов'язані з оподаткуванням, порушення термінів сплати податків і зборів та строків подання звітності, фальсифікація даних бухгалтерського обліку та звітності, приховування або свідоме спотворення

інформації про об'єкти оподаткування чи розміри нарахованого податку, приховування податкових порушень, погрози та тиск на працівників податкових органів під час виконання ними службових обов'язків.

За податкові правопорушення у частині справляння ПДВ законодавством України передбачається фінансова, адміністративна та кримінальна відповідальність.

Отже, інститут податкового контролю розрахунків з бюджетом за ПДВ є невід'ємною частиною загальної структури органів державного контролю і водночас виступає як найважливіша частина фінансового механізму в цілому.

Висновки до розділу 1

Першочерговою потребою сьогодення є забезпечення збалансованого розвитку всіх підсистем суспільства, узгодження інтересів різних верств населення, створення міцної економічної основи для інтеграції України у світову економічну систему. Все це значною мірою залежить від ефективності контрольної функції оподаткування, що проявляється через податковий контроль.

Останніми роками розвиток державного податкового контролю відбувався в умовах нестабільності податкового законодавства, що найбільше проявилось у частині порядку справляння ПДВ та негативного ставлення платників податків до податкових зобов'язань.

Податок на додану вартість потребує чіткого визначення економічної природи доданої вартості, тобто предмета оподаткування. Додана вартість за своїм змістом близька до створеної вартості, що виробляється в певній економічній структурі. Податок на додану вартість – це загальнодержавний непрямий податок на споживчу вартість, який сплачують юридичні та фізичні особи. Економічна сутність ПДВ полягає в тому, що він є частиною новоствореної вартості, яка створюється на кожному етапі виробництва або торгівлі, її сума включається до ціни реалізації товарів (робіт, послуг) і фактично сплачується кінцевим споживачем.

Організація, методика та порядок проведення податкового контролю регламентується Податковим кодексом України. Також ПКУ визначає об'єкт, базу оподаткування, методику формування податкового кредиту і податкових зобов'язань з ПДВ, ставки, строки подання звітності та інші основні складові обчислення належної суми ПДВ для перерахування в бюджет.

Податковий контроль нарахування та сплати ПДВ, як особливий організаційно-правовий механізм, можна трактувати в широкому і вузькому сенсі. У широкому розумінні це визначення податкового контролю, що декларується у ПКУ, проте з врахуванням особливостей справляння ПДВ. У вузькому значенні під податковим контролем розрахунків із бюджетом за ПДВ розуміється лише здійснення податкового контролю компетентними органами.

РОЗДІЛ 2. ПОДАТКОВИЙ КОНТРОЛЬ ПОРЯДКУ НАРАХУВАННЯ ТА СПЛАТИ ПОДАТКУ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ НА ОКВП «ДНІПРО-КІРОВОГРАД»

2.1. Організаційно-економічна характеристика ОКВП «Дніпро-Кіровоград»

Розвиток промисловості в основних містах Кіровоградської області у післявоєнні роки і пов'язане з цим зростання населення призвели до різкого збільшення водоспоживання. Тоді всі міста області забезпечувались водою з місцевих підземних джерел. Лише м. Світловодськ забезпечувалось водою з річки Дніпро. Поряд з цим, якість питної води не відповідала нормам. Ці фактори зумовили пошук нових джерел водопостачання. Так, у 1966 році було розпочато будівництво водопроводу, для чого у м. Кіровограді було створено БМУ СУ-2 «Гідроспецбуд» і вже перша чергу водогону була здана в експлуатацію у 1973 році.

Служба експлуатації районного водопроводу «Дніпро-Кіровоград» була створена 12 вересня 1972 року і займалась підготовкою до допуску в експлуатацію водогону, підготовку та навчання експлуатаційного персоналу.

Обласне комунальне виробниче підприємство «Дніпро-Кіровоград» (далі – ОКВП «Дніпро-Кіровоград») є суб'єктом підприємницької діяльності та здійснює господарську діяльність у сфері водопровідно-каналізаційного господарства з метою задоволення суспільних потреб у продукції, роботах та послугах, поліпшення побутових умов населення області, а також отримання прибутку і реалізації на основі одержаного прибутку соціальних та економічних інтересів територіальних громад сіл, селищ і міст області у галузі житлово-комунального господарства.

ОКВП «Дніпро-Кіровоград» належить до спільної власності територіальних громад сіл, селищ і міст області, засновником якого виступає Кіровоградська обласна рада. Юридична адреса: 25009, м. Кропивницький, вул. Соборна, б. 194. Код ЄДРПОУ 03346822 (додаток А).

Основним напрямком діяльності підприємства є централізоване водопостачання та водовідведення. Досліджуване підприємство – це цілісний майновий комплекс (гідротехнічні споруди і трубопроводи магістрального районного водопроводу «Дніпро-Кіровоград» та водопровідно-каналізаційні споруди і мережі міст Світловодськ, Олександрії, Знам'янки, Кропивницького і селищ міського типу Дмитрово та Пантаївка), який обслуговують Світловодське, Олександрійське, Знам'янське та Кропивницьке водопровідно-каналізаційні господарства. Дані об'єкти експлуатують 1483 кваліфікованих працівника.

ОКВП «Дніпро-Кіровоград» є юридичною особою, має право від свого імені укладати правочини у порядку, встановленому чинним законодавством України та рішеннями засновника, набуття майнових та особистих немайнових прав, вступати в зобов'язання, виступати у суді від свого імені. Підприємство має основні та оборотні засоби, самостійний баланс, поточні, валютні рахунки в банках, круглу та інші печатки з ідентифікаційним кодом за ЄДРПОУ та своїм найменуванням, штамп та бланки зі своїм найменуванням. Підприємство здійснює контроль за діяльністю своїх філій, представництв та інших відокремлених підрозділів.

Керівником ОКВП «Дніпро-Кіровоград» станом на дату написання кваліфікаційної випускної роботи керівником ОКВП «Дніпро-Кіровоград» є Ілік Роман Ігорович (додаток Б), головним бухгалтером – Барабаш Тетяна Валентинівна.

Згідно із Випискою з Єдиного державного реєстру юридичних осіб, фізичних осіб-підприємців та громадських формувань №90526281616 від 19.03.2021р. видами економічної діяльності ОКВП «Дніпро-Кіровоград» є:

- ❖ 36.00 «Забір, очищення та постачання води (основний);
- ❖ 85.59 «Інші види освіти, н.в.і.у.;
- ❖ 71.12 «Діяльність у сфері інжинірингу, геології та геодезії, надання послуг технічного консультування в цих сферах»;
- ❖ 71.20 «Технічні випробування та дослідження»;

- ❖ 37.00 «Каналізація, відведення й очищення стічних вод»;
- ❖ 41.20 «Будівництво житлових і нежитлових будівель» (додаток Б1).

Підприємство за діючими нормами здійснює бухгалтерський облік результатів своєї діяльності, веде статистичну звітність, несе відповідальність за їх достовірність та подає державним органам згідно з установленними формами та строками. Господарсько-фінансовий рік ОКВП «Дніпро-Кіровоград» співпадає з календарним роком. Результати фінансово-господарської діяльності, визначені на основі даних бухгалтерського обліку, відображаються у самотійному балансі підприємства та подаються на розгляд засновнику.

Контроль за фінансово-господарською діяльністю підприємства здійснюють уповноважені на те органи державної влади.

Джерелом водо постання для магістрального районного водопроводу «Дніпро-Кіровоград» є поверхневі води Кременчуцького водосховища, звідки здійснюється водозабір до Дніпровської водоочисної станції і Водопровідних очисних споруд, а також підземні водозабори «Лелеківський» і «Холодні ключі» для міста Кропивницького і «Ново-Пилипівський» для міста Олександрії. Вони забезпечують питною водою масті обласного підпорядкування, прилеглі сільські населенні пункти, де мешкає близько 500 тис жителів і зосереджено 70% всього виробничого потенціалу Кіровоградської області.

На рис.2.1 наведено у графічному виразі організаційну структуру ОКВП «Дніпро-Кіровоград».

Світловодське ВКГ здійснює обслуговування виробничо-господарської діяльності ОКВП «Дніпро-Кіровоград» із забезпечення питною водою та відведення стоків м. Світловодська. Обслуговується 19,4 тис. споживачів, послуги водопостачання та водовідведення надаються 48,0 тис. мешканців.

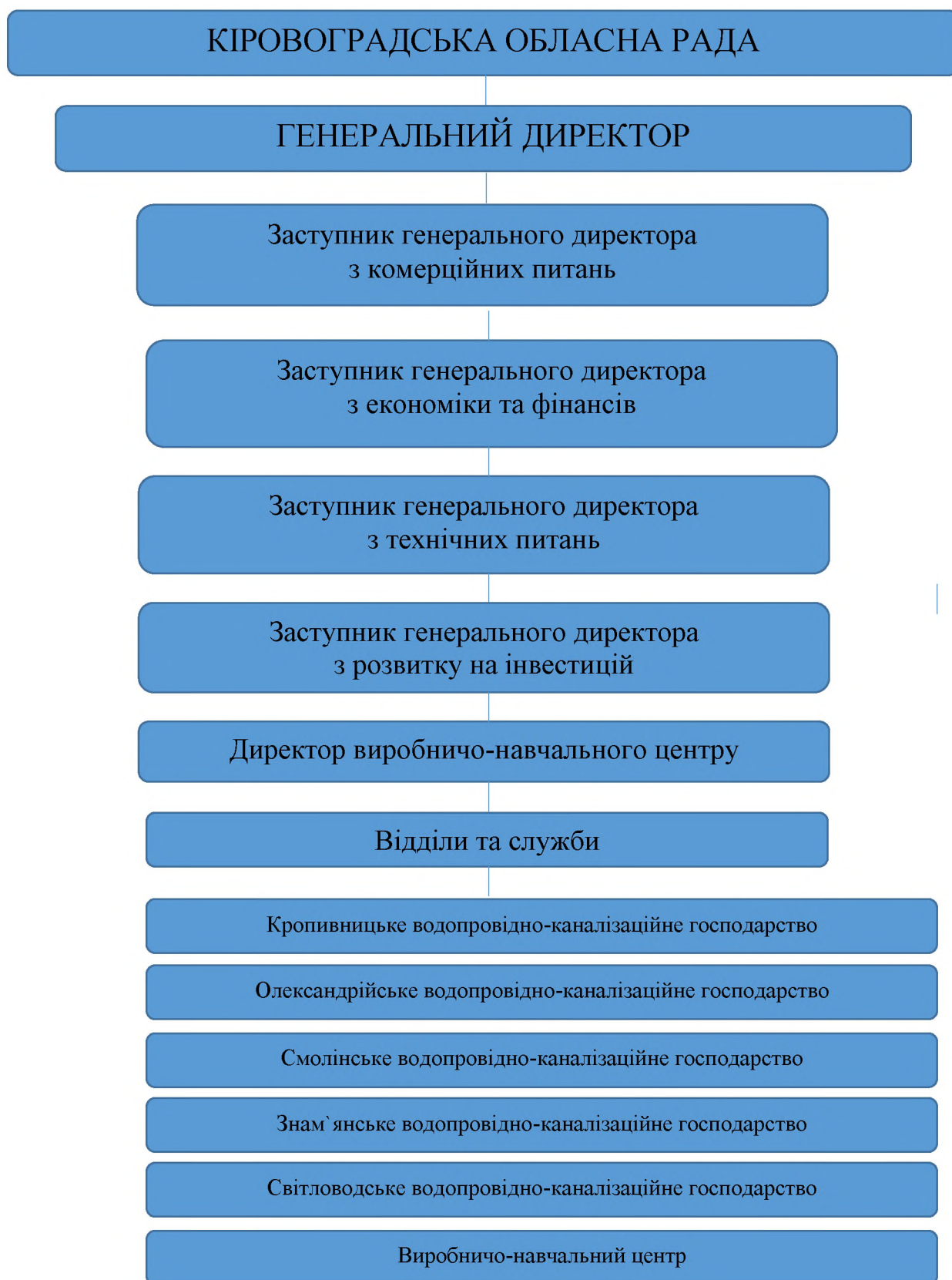


Рис. 2.1. Організаційна структура ОКВП «Дніпро-Кіровоград»

Олександрійське ВКГ обслуговує 40,9 тис. мешканців м. Олександрії, послуги із водопостачання та водовідведення надає 76,8 тис. осіб.

Знам'янське ВКГ здійснює забезпечення питною водою 11,7 тис. абонентів м. Знам'янка. Знам'янським ВКГ надаються послуги з водопостачання та водовідведення 23,3 тис. споживачів.

Кропивницьке ВКГ забезпечує обслуговування міста Кропивницького та приміських населених пунктів – Густий Гай, Созонівка, Підгайці. Забезпечує питною водою 95,6 тис. абонентів, а послуги з водопостачання та водовідведення надає 210,1 тис. осіб.

Перебуваючи на самоокупності, все ж ОКВП «Дніпро-Кіровоград» отримує підтримку з боку держави. Так, у 2020 році отримало бюджетні кошти.

Згідно із рішенням Кіровоградської обласної ради від 12 березня 2020 року № 736 «Про внесення змін до рішення обласної ради від 10 грудня 2019 року № 715 «Про обласний бюджет на 2020 рік» підприємству надано фінансову підтримку за рахунок коштів загального фонду обласного бюджету у сумі 5 000 000,0 грн. на погашення заборгованості зі сплати основного боргу за 2019 рік згідно договору субкредитування №13010-05/97 про використання Позики, що надається Україні Міжнародним банком реконструкції та розвитку.

Також ОКВП «Дніпро-Кіровоград» отримало на підставі цього ж рішення кошти у сумі 170 000,0 грн. на розроблення звіту з оцінки впливу на довкілля об'єкту будівництва «Реконструкція каналізаційних очисних споруд у м. Світловодськ». Також обласний бюджет виділив підприємству 3 475 090 грн. на проведення робіт з будівництва цього об'єкту.

Крім того, бюджетну субвенцію отримано ОКВП «Дніпро-Кіровоград»: у сумі 2 489 680,0 грн. на проведення робіт по об'єкту «Реконструкція КНС-1 по вул. Шевченка, 1Б, с. Березівка, Маловисківського району, Кіровоградської області»; у сумі 1 751 870 грн. на проведення робіт по об'єкту «Реконструкція II нитки напірного каналізаційного колектора

КНС№1 «Ново-Пилипівська» до Martino-Іванівський каналізаційних очисних споруд м. Олександрія».

Також, ОКВП «Дніпро-Кіровоград» отримало з обласного фонду охорони навколишнього середовища кошти у сумі 1 504 740 грн. на виготовлення проектно-кошторисної документації на реконструкцію Martino-Іванівських каналізаційних очисних споруд.

Не всі зазначені кошти субвенції бюджету були освоєні у 2020 році.

На ОКВП «Дніпро-Кіровоград» є затверджений Наказ про облікову політику. У роботі бухгалтерської служби використовується програма 1С:бухгалтерія. Для складання податкової звітності, обміну електронними документами та реєстрації податкових накладних використовується програмний продукт МеДок.

Баланс підприємства є формою бухгалтерського обліку, визначення складу і вартості майна та обсягу фінансових зобов'язань на конкретну дату. Земельні ділянки надаються підприємству у порядку, встановленому законодавством України. Відчуження, у тому числі приватизація, передача в оренду або під заставу здійснюється за погодження з кіровоградською облсаною радою.

ОКВП «Дніпро-Кіровоград» складає таку фінансову звітність: Баланс (Звіт про фінансовий стан), Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід), Звіт про рух грошових коштів (за прямим методом), Звіт про власний капітал, Примітки до фінансової звітності. Нами було досліджено фінансову звітність ОКВП «Дніпро-Кіровоград» за 2019 рік (додаток В, В1, В2, В3) та за 2020 рік (додаток Д, Д1, Д2, Д3).

На підставі показників фінансової звітності доцільно проаналізувати основні показники економічної діяльності досліджуваного підприємства за 2020 рік.

Власний капітал ОКВП «Дніпро-Кіровоград» станом на 31.12.2020 року становить 466 399,0 тис.грн. та складається із: зареєстрованого пайового капіталу розміром 233 876,0 тис.грн.; внесків до незареєстрованого

статутного капіталу – 5 248,0 тис.грн.; капіталу у дооцінках – 357 164,0 тис.грн.; непокритого збитку у сумі 124 641,0 тис.грн.

Станом на 31 грудня 2020 року ОКВП «Дніпро-Кіровоград» рахуються власні основні засоби, первісна вартість яких 5 354 922,0 тис.грн., сума нарахованого зносу – 3 963 768 тис.грн., залишкова вартість – 1 391 154,0 тис.грн.

Запаси відображені у складі активів ОКВП «Дніпро-Кіровоград» станом на 31.12.2021р. у сумі 14 906,0 тис.грн., з яких 14 771,0 тис.грн. становлять виробничі запаси. У складі оборотних активів також рахуються товари на суму 135,0 тис.грн.

Станом на 31.12.2021р. на ОКВП «Дніпро-Кіровоград» рахується дебіторська заборгованість – 110 849,0 тис.грн. тис.грн., яка складається: із заборгованості за товари, роботи, послуги у сумі 87 896,0 тис.грн.; із дебіторської заборгованості за розрахунками з бюджетом у сумі 1 910,0 тис.грн. (у тому числі з податку на прибуток 899,0 тис.грн.); іншої поточної дебіторської заборгованості – 21 043,0 тис.грн.

Кредиторська заборгованість на ОКВП «Дніпро-Кіровоград» станом на 31 грудня 2020 року становила 41 793,0 тис.грн. і складалась з: поточної кредиторської заборгованості за товари, роботи послуги у сумі 89 966,0 тис.грн.; за розрахунками з бюджетом – 45 118,0 тис.грн.; за розрахунками зі страхування – 3 457,0 тис.грн.; за розрахунками з оплати праці – 12 643,0 грн.

Залишок грошових коштів на поточних рахунках на кінець 2020 року становив 84 581,0 тис.грн.; у касі підприємства 23,0 тис.грн.; на інших рахунках у банках – 84 558,0 тис.грн.

Витрати майбутніх періодів становили 82,0 тис.грн. Інші оборотні активи – 4 826,0 тис.грн.

Інші поточні забезпечення на ОКВП «Дніпро-Кіровоград» станом на 31 грудня 2020 року становлять 12 091,0 тис.грн., доходи майбутніх періодів – 9 320,0 тис.грн. Величина інших поточних зобов'язань становить 29 591,0 тис.грн.

Визначення фінансових результатів у бухгалтерському обліку здійснюється відповідно діючих норм законодавства.

Дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) за 2020 рік становив 416 705,0 тис.грн. Собівартість реалізованої продукції, товарів, робіт, послуг за аналізує мий період становила 417 841,0 тис.грн. Ці показники сформували валовий збиток за 2020 рік у сумі 1 136,0 тис.грн. Інші операційні доходи становили 73 118,0 тис.грн.

Адміністративні витрати ОКВП «Дніпро-Кіровоград» за 2020 рік становили 29 914,0 тис.грн., витрати на збут – 25 025,0 тис.грн.; інші операційні витрати – 123 560,0 тис.грн. Дані показники сформували валовий збиток підприємства у розмірі 106 517,0 тис.грн.

Також на підприємстві були інші фінансові доходи у розмірі 108,0 тис.грн.; інші доходи – 10 064,0 тис.грн.; фінансові витрати – 1 511,0 тис.грн.; інші витрати – 626,0 тис.грн.

Отже, за 2020, рік на ОКВП «Дніпро-Кіровоград» сформовано фінансовий результат у вигляді збитку 98 482,0 тис.грн.

На підставі фінансової звітності ПКВП «Дніпро-Кіровоград» проведено аналіз фінансової стійкості підприємства. Дані аналізу проведеного аналізу можуть стати в нагоді як внутрішнім, так і зовнішнім користувачам.

На першому етапі нами буде проведено аналіз фінансової стійкості за допомогою абсолютних показників (таблиця 2.1).

Таблиця 2.1

Аналіз абсолютних показників фінансової стійкості
на ОКВП «Дніпро-Кіровоград» за 2019-2020 роки

Показник	Методика розрахунку (використовуються дані Балансу)	Значення показника станом на:		Абсолютне відхилення
		01.01.2020	01.01.2021	
Коефіцієнт наявності власних коштів	$BK = p.1495 + p.1520 + p.1525 - p.1095$	-726 000,00	-934 238,00	-208 238,00
Коефіцієнт наявності робочого капіталу	$PK = p.1495 + p.1520 + p.1500 + p.1510 + p.1515 + p.1665 - p.1095$	-37 810,00	-23 134,00	+14 676,00
Коефіцієнт	$ЗК = p.1495 + p.1520 +$	-32 843,00	-19 415,00	+13 428,00

Показник	Методика розрахунку (використовуються)	Значення показника станом на:		Абсолютне відхилення
наявності загальних коштів	р. 1500 + р. 1510 + р. 1515 + р. 1665 + р. 1600 – р. 1095			

Показник наявності власних коштів (ВК) обчислюється як різниця між величиною власного капіталу та сумою необоротних активів підприємства. Від’ємне значення даного показника свідчить про наявність дефіциту власних коштів на аналізованому підприємстві як на початок (-726 000,0 грн.), так і на кінець (-934 238,0 грн.) 2020 року. При цьому, станом на кінець 2020 року, дефіцит власних коштів збільшився, що характеризується як негативна тенденція.

Показник наявності робочого капіталу (РК) визначається шляхом додавання до показника наявності власних коштів суми довгострокових зобов’язань. Станом на 01 січня 2020 року даний показник мав від’ємне значення – 37 810,0 грн., а на кінець 2020 року – також від’ємне 23 134,0 грн. Обчислені показники вказують на наявність, як на початок, так і на кінець 2020 року дефіциту власних та довгострокових позикових коштів. Щоправда, на кінець 2020 року намітилась позитивна тенденція щодо збільшення значення даного показника.

Показник наявності загальних коштів визначається як збільшення попереднього показника на величину короткострокових кредитів банків. На досліджуваному підприємстві даний показник, як і інші показники фінансової стійкості виходить зі знаком «-», що вказує на дефіцит загальних коштів. Позитивною тенденцією є те, що від’ємне значення на кінець 2020 року зменшується.

Вітчизняними науковцями розглядається чотири типи фінансової стійкості – абсолютна стійкість, нормальна стійкість, нестійке становище, кризове становище. Використовуючи надбання вітчизняних вчених, нами здійснено спробу з’ясування того, до якого типу фінансової стійкості

відноситься ОКВП «Дніпро-Кіровоград». Для цього дані згруповані у таблиці 2.2.

Таблиця 2.2

Визначення типу фінансової стійкості,
до якого відноситься ОКВП «Дніпро-Кіровоград»

Показник	Значення показника		Типи фінансової стійкості			
	01.01.2020	01.01.2021	Абсолютна	Нормальна	Нестійка	Кризова
Коефіцієнт наявності власних коштів	-726 000,00	-934 238,00	≥ 0	< 0	< 0	< 0
Коефіцієнт наявності робочого капіталу	-37 810,00	-23 134,00	≥ 0	≥ 0	< 0	< 0
Коефіцієнт наявності загальних коштів	-32 843,00	-19 415,00	≥ 0	≥ 0	≥ 0	< 0

Отже, виходячи з даних таблиці 2.2 зрозуміло, що всі обчислені показники, як на початок, так і на кінець 2020 року менші за 0. Це дозволяє зробити висновок про те, що ОКВП «Дніпро-Кіровоград» відноситься до четвертого типу фінансової стійкості – кризове становище. Це вказує на те, що вартість запасів та сума витрат підприємства не покриваються джерелами їх забезпечення. ОКВП «Дніпро-Кіровоград» перебуває на межі банкрутства.

Для більш широкого розуміння стану справ на досліджуваному підприємстві варто провести аналіз відносних показників фінансової стійкості підприємства (таблиця 2.3).

Таблиця 2.3

Аналіз відносних показників фінансової стійкості
на ОКВП «Дніпро-Кіровоград» за 2019-2020 роки

Коефіцієнт:	Методика розрахунку	Значення показника станом на:		Відхилення	Рекомендоване значення показника
		01.01.2020	01.01.2021		
фінансової автономії	Баланс: Р. 1495 / р. 1900	0,39	0,29	-0,10	$> 0,5$ (тенденція

Коефіцієнт:	Методика розрахунку	Значення показника станом на:		Відхилення	Рекомендоване
					збільшення)
фінансової незалежності	Баланс: р. 1900 / р. 1495	2,59	3,46	+0,87	<0,2 (тенденція зменшення)
фінансового ризику	Баланс: (р. 1500+р.1510+р. 1515+р.1665+р.1600) / р. 1495	1,24	1,96	+0,72	<0,5 (тенденція зменшення)
маневреності власного капіталу	Баланс: (р.1495+р.1520+р. 1500+р.1510+р.1515+р.1665-р.1095) / р. 1495	-0,07	-0,05	+0,02	>0,5 (тенденція збільшення)
покриття відсотків	Звіт про фінансові результати: (р. 2290+р.2250) / р.2250	1,00	1,00	0,00	>1
покриття запасів	Баланс: (р.1195+р.1695) / (р. 1100 + р. 1110)	27,94	31,06	+3,12	>0,6-0,8 (тенденція збільшення)

За результатами аналізу, представленого у таблиці 2.3 можна зробити такі висновки:

- ❖ Коефіцієнт фінансової автономії обчислюється як відношення власних коштів підприємства до валюти балансу. Станом на початок 2020 року він становив 0,39 п.п., а на кінець 2020 року він знизився на 0,10 п.п. і склав відповідно 0,29 п.п. Даний показник відповідає рекомендованому значенню, проте зменшується на кінець звітного року. За рахунок власних фінансових ресурсів ОКВП «Дніпро-Кіровоград» станом на кінець 2020 року може профінансувати 29% своїх активів.
- ❖ Коефіцієнт фінансової незалежності є зворотнім показником до коефіцієнту фінансової автономії. На початок 2020 року даний показник складав 2,59 п.п., а на кінець звітного року він збільшився до 3,46 п.п. Рекомендованим є значення даного показника більше 0,2 з тенденцією до зменшення. Розрахований показник суттєво більший за нормативний, що може свідчити про необхідність залучення

додаткових коштів. Проте, це потребує більше детального аналізу з використанням показників фінансово левериджу.

- ❖ Коефіцієнт фінансового ризику показує, яку частку позикових коштів залучено на одну гривню вкладених у власні активи підприємства. Рекомендоване значення даного показника становить менше 0,5 з тенденцією до зменшення. На ОКВП «Дніпро-Кіровоград» даний коефіцієнт на початок 2020 року становив 1,24 п.п., а на кінець року збільшився на 0,72 п.п. і становив відповідно 1,96 п.п. Обчислені показники перевищують рекомендовані значення, що вказує на ризиковість підприємства, адже чим вищий даний показник, тим вищий ризик вкладення капіталу в підприємство.
- ❖ Коефіцієнт маневреності капіталу показує яка частина власного оборотного капіталу перебуває в обороті, у тій формі, яка дозволяє маневрувати капіталом. Даний показник не перебуває у межах рекомендованого значення з тенденцією до збільшення на кінець року. Так, на початок 2020 року даний коефіцієнт дорівнював -0,07 п.п., а на кінець 2020 року він становив -0,05. У підприємства не достатньо власних фінансових ресурсів для фінансування необоротних активів.
- ❖ Коефіцієнт покриття відсотків визначає здатність підприємства погашати позики та ступінь захищеності кредиторів. Даний показник протягом 2020 року залишився незмінним дорівнював 1. Бажаним з точки зору ефективності використання кредитних ресурсів є його значення більше 1.
- ❖ Коефіцієнт покриття запасів показує рівень забезпеченості величини запасів робочим капіталом. Станом на початок 2020 року даний показник на ОКВП «Дніпро-Кіровоград» становив 27,94 п.п., а на кінець 2020 року – 31,06 п.п. Даний показник доцільно розглядати у динаміці, а тому його збільшення та перебування у межах нормативного значення свідчить про підвищення фінансової стійкості.

Отже, ОКВП «Дніпро-Кіровоград» станом на кінець 2020 року перебувало у нестабільному фінансовому стані, наближеному до критичного. Розраховані показники фінансової стійкості свідчать про залежність підприємства від зовнішніх джерел фінансування (короткострокові кредити банків). За результатами 2020 року підприємство мало збиток у сумі 98 482,0 тис.грн. Також ОКВП «Дніпро-Кіровоград» має заборгованість із виплати заробітної плати та заборгованість із виплати податку на доходи фізичних осіб, військового збору та ЄСВ. Підприємство отримує бюджетні субвенції на реалізацію визначених проектів.

2.2. Перевірка правильності визначення податкового зобов'язання з податку на додану вартість на ОКВП «Дніпро-Кіровоград»

Перед початком перевірки податковому інспектору-ревізору необхідно враховувати певні особливості щодо визначення податкового зобов'язання і податкового кредиту з ПДВ на ОКВП «Дніпро-Кіровоград».

Було з'ясовано, що одним із основних видів діяльності ОКВП «Дніпро-Кіровоград» є послуги з постачання та водовідведення води (КВЕД 36.00 «Забір, очищення та постачання води», КВЕД 37.00 «Каналізація, відведення й очищення стічних вод»), а отже на нього поширюються вимоги п.44 підрозділу 2 розділу XX Податкового кодексу України. У даному пункті зазначено, що до тимчасово до 1 січня 2022 року платники податку, які надають послуги з централізованого водопостачання та водовідведення, визначають дату виникнення податкових зобов'язань та податкового кредиту за касовим методом. Тобто, даний нормативний документ у частині надання послуг з централізованого водопостачання та водовідведення зобов'язує підприємство використовувати касовий метод визначення податкового зобов'язання з ПДВ.

Сутність касового методу визначена у пп. 14.1.266 Податкового кодексу України «... метод податкового обліку, за яким дата виникнення податкових зобов'язань визначається як дата зарахування (отримання

коштів) на рахунки платника податку ..., а дата віднесення сум податку до податкового кредиту визначається як дата списання коштів з рахунку платника податків...» [55].

Також Податковим кодексом України передбачено, що, у разі, якщо операції мають безперервний або ритмічний характер постачання платники податку «покупцям-платникам податку – можуть складати не пізніше останнього дня місяця, в якому отримано кошти, зведені податкові накладні на кожного платника податку, з яким постачання мають такий характер, з урахуванням усієї суми отриманих коштів протягом такого місяця; покупцям-особам не зареєстрованим платниками податку, - можуть складати не пізніше останнього дня місяця, в якому отримано кошти, зведену податкову накладну з урахуванням усієї суми отриманих коштів протягом такого місяця» [55].

На всі інші види діяльності, які проводить ОКВП «Дніпро-Кіровоград» поширюються загальні правила визначення податкового зобов'язання і податкового кредиту з ПДВ.

Податковим інспектором-ревізором вибірково досліджено господарські операції з надання послуг та перевірено правильність формування податкового з ПДВ за ними.

Так, 01 лютого 2021 року ДКВП «Дніпро-Кіровоград» на підставі договору надало автопослуги (код за ДКПП 49.41)ТОВ «Вест Петрол Маркет» на суму 382,0 грн., у т.ч. ПДВ – 63,67 грн. Підтвердженням реальності здійснення даної операції є акт наданих послуг, підписаний обома сторонами. Оплата за дані послуги надійшла 11 лютого 2021 року у сумі 382,0 грн., у т.ч. ПДВ – 63,67 грн. Оскільки дане постачання не є послугами з централізованого водопостачання та водовідведення досліджуване підприємство формує податкове зобов'язання за «правилом першої події» - або на дату підписання акту надання послуг, або на дату надходження коштів на рахунок продавця. Цього вимагає пп. 187.1 Податкового кодексу України. Отже, податкову накладну слід виписувати за фактом першої події –

підписання акту наданих послуг – 01 лютого 2021 року. ОКВП «Дніпро-Кіровоград» виписує податкову накладну №29 від 01.02.2021р. на суму 382,0 грн., у т.ч. ПДВ – 63,67 грн. (додаток К), яка автоматично переноситься до Реєстру виданих податкових накладних (додаток Ж). Закриття заборгованості з даним контрагентом податковий інспектор-ревізор підтвердив за даними обліку – Оборотна сальдова відомість за рахунком 3612 за лютий 2021 року (додаток Л). Порушень у порядку формування податкового зобов'язання з ПДВ за даною операцією не виявлено.

01 лютого 2021 року ОКВП «Дніпро-Кіровоград» надає послуги водопостачання ТОВ «Євростенд» на суму 7129,54 грн., у т.ч. ПДВ – 1188,25 грн. Оскільки послуги водопостачання відносяться до операцій, податкове зобов'язання за якими визначається за касовим методом, податковим інспектором-ревізором вивчено виписки банку, в результаті чого з'ясовано наступне: контрагенту виставлено рахунок за послуги водопостачання за січень 2021 року. Оплату ТОВ «Євростенд» здійснило 01 лютого 2021 року. Саме враховуючи особливості касового методу, досліджуване підприємство формує податкове зобов'язання за даною операцією на дату отримання коштів. Підприємством виписано податкову накладну №52 від 01.02.2021р. на суму 7129,54 грн., у т.ч. ПДВ – 1188,25 грн. (додаток К1).

01 лютого 2021 року ОКВП «Дніпро-Кіровоград» уклало договір з ТОВ «Інтерресурси» на надання послуг з технічного обслуговування при вводі в експлуатацію нових водопровідних вводів (код за ДКПП 33.13) на суму 270,0 грн., у т.ч. ПДВ – 45,0 грн. Оплата за дані послуги надійшла на рахунок ОКВП «Дніпро-Кіровоград» 15 лютого 2021 року. Податкову накладну підприємство виписує 01 лютого 2021 року на зазначену суму (додаток К2) і вона знаходить своє відображення у Реєстрі виданих податкових накладних (додаток Ж). Порушень у порядку формування податкового зобов'язання з ПДВ за даною операцією не виявлено.

01 лютого 2021 року ОКВП «Дніпро-Кіровоград» надало послуги з відкачки речовин із застосуванням спецмашин (код за ДКПП 37.00) ТОВ

«Агро Центр «Польовий» на суму 2040,48 грн, у т.ч. ПДВ – 340,08 грн. Підписання акту наданих послуг відбулось 01 лютого 2021 року. Закриття заборгованості (перерахування коштів на поточний рахунок ОКВП «Дніпро-Кіровоград») відбулось 02 лютого 2021 року на суму 2040,48 грн., у т.ч. ПДВ – 340,08 грн. Підприємство виписує податкову накладну №71 від 01.02.2021р. на суму 2040,48 грн., у т.ч. ПДВ – 340,08 грн. (додаток К3), яка переноситься до Реєстру виданих податкових накладних (додаток Ж). Отже, порушень у порядку формування податкового зобов'язання з ПДВ за даною операцією не виявлено.

Також 01 лютого 2021 року між ОКВП «Дніпро-Кіровоград» та ТОВ «АДК Істейт» укладено договір на проведення робіт з технічного обслуговування при вводі в експлуатацію водопровідних вводів та розпломбування запірною вентиляційного вузла обліку води на суму 495,0 грн., у т.ч. ПДВ – 82,50 грн. Акт виконаних робіт №452/14 підписано 05 лютого 2021 року, проте передоплату за дані види робіт ТОВ «АДК Істейт» здійснило 01 лютого 2021 року. ОКВП «Дніпро-Кіровоград» виписує податкову накладну №68 01 лютого 2021 року на суму 495,0 грн., у т.ч. ПДВ – 82,50 грн. (додаток К4) та відносить її до Реєстру виданих податкових накладних (додаток Ж).

Подальші місяці також було перевірено податковим інспектором ревізором вибіркоким шляхом. Робочий документ податкового інспектора-ревізора з перевірки правильності визначення дати виникнення податкового зобов'язання з ПДВ представлено у таблиці 2.4. Даний робочий документ сформовано на підставі облікових реєстрів бухгалтерського та податкового обліку додатків Ж, Л.

Таблиця 2.4

Фрагмент робочого документу податкового інспектора-ревізора з перевірки правильності визначення дати виникнення податкового зобов'язання з ПДВ на ОКВП «Дніпро-Кіровоград» (метод нарахування)

Найменування покупця	Дата надання послуг (постачання)	Дата надходження оплати на поточний рахунок	Дата виникнення податкового зобов'язання ПДВ		Сума ПДВ, грн.	Порушення
			за даними підприємства	за даними інспектора		
ДП «Строй Маркет Груп»	01.02.2021	02.02.2021	01.02.2021	01.02.2021	823,39	відсутнє
ТОВ «ТДК»	01.02.2021	20.02.2021	01.02.2021	01.02.2021	164,70	відсутнє
ТОВ «АДК Істейт»	01.02.2021	01.02.2021	01.02.2021	01.02.2021	82,50	відсутнє
КП «Знам'янський комбінат комунальних послуг»	02.02.2021	03.02.2021	02.02.2021	02.02.2021	133,48	відсутнє
ТОВ «Футбольний клуб Зірка»	02.02.2021	10.02.2021	02.02.2021	02.02.2021	1186,56	відсутнє
ТОВ «Украагроком»	09.02.2021	09.02.2021	09.02.2021	09.02.2021	188,12	відсутнє
ТОВ «Ладок Плюс»	09.02.2021	10.02.2021	09.02.2021	09.02.2021	1305,22	відсутнє
ТОВ «Модуль Сервіс»	12.03.2021	09.02.2021	09.02.2021	09.02.2021	118,66	відсутнє
ПП «Діп-Транс»	19.03.2021	09.02.2021	09.02.2021	09.02.2021	148,30	відсутнє
ПП «ВКФ «Чіс»	09.02.2021	29.03.2021	09.02.2021	09.02.2021	196,39	відсутнє
ТОВ «Екостайл»	28.02.2021	01.03.2021	28.02.2021	28.02.2021	296,70	відсутнє
ТОВ «АгроКарУкраїна»	28.02.2021	28.02.2021	28.02.2021	28.02.2021	303,30	відсутнє

Отже, як видно з даних таблиці 2.4 ОКВП «Дніпро-Кіровоград» правильно визначало дату виникнення податкового зобов'язання з ПДВ.

Оскільки підприємство використовує касовий метод визначення податкового зобов'язання з ПДВ у частині надання послуг централізованого водопостачання та водовідведення, то, за допомогою робочого документа, наведеного у таблиці 2.5, податковий інспектор ревізор перевіряє правильність складання зведених податкових накладних. Згідно вимог Податкового кодексу зведені податкові накладні складаються на всю суму

надходження коштів за місяць до кінця поточного місяця. Даний робочий документ формувався на підставі Реєстру отриманих податкових накладних (додаток Ж) та Оборотно-сальдової відомості по рахунку 3612 (додаток Л).

Таблиця 2.5

Фрагмент робочого документу податкового інспектора-ревізора з перевірки правильності і своєчасності складання зведених податкових накладних на ОКВП «Дніпро-Кіровоград»

Покупець	№ податкової накладної	Дата податкової накладної	Сума з ПДВ, грн.	Граничний строк складання	Порушення
Неплатник	1	01.02.2021	819,90	28.02.2021	відсутнє
КНП «Обласний клінічний онкологічний центр»	73	15.02.2021	67722,92	28.02.2021	відсутнє
Неплатник	3794	27.02.2021	103328,16	28.02.2021	відсутнє
ПП «Олександрія Преміум»	3800	27.02.2021	53083,72	28.02.2021	відсутнє
Неплатник	4103	28.02.2021	130119,76	28.02.2021	відсутнє
Неплатник	4106	28.02.2021	22394,26	28.02.2021	відсутнє
Неплатник	4107	28.02.2021	51789,16	28.02.2021	відсутнє
Неплатник	4108	28.02.2021	26501,38	28.02.2021	відсутнє
Неплатник	4108	28.02.2021	60213,89	28.02.2021	відсутнє
ПАТ «Кіровоградобленерго»	3825	28.02.2021	82250,98	28.02.2021	відсутнє
КП «Теплокомуненерго»	4096	28.02.2021	70580,92	28.02.2021	відсутнє

Отже, як видно з даних таблиці 2.5, за зведеними податковими накладними ОКВП «Дніпро-Кіровоград» дотримувалось строків їх складання.

Наступним етапом перевірки є перевірка повноти включення всіх оподатковуваних операцій до бази оподаткування ПДВ на досліджуваному підприємстві. Для цього податковим інспектором-ревізором здійснено вибіркову перевірку первинних документів, які підтверджують постачання послуг, товарів, робіт тощо. Це – акти виконаних робіт, наданих послуг, накладні, рахунки-фактури тощо. Потім ці документи співставлялись з регістром синтетичного обліку по рахунку 361 «Розрахунки з вітчизняними покупцями» (додаток Л). Накопичена інформація порівнювалась з виписаними

податковими накладним та Реєстром виданим податкових накладних (додаток Ж). Для цього податковий інспектор-ревізор використовував робочий документ представлений у таблиці 2.6. та прийоми взаємного контролю.

Таблиця 2.6

Фрагмент робочого документу податкового інспектора-ревізора з перевірки повноти відображення у складі податкового зобов'язання з ПДВ оподатковуваних операцій на ОКВП «Дніпро-Кіровоград»

Покупець	Дані первинних документів, що підтверджують постачання		Дані синтетичного обліку за рахунком 3612 «Розрахунки з вітчизняними покупцями»	Дані Реєстру виданих податкових накладних	Сума з ПДВ, обчислена інспектором-ревізором, грн.
	№ і дата	Сума з ПДВ, грн.			
ТОВ «Вест Петрол Маркет»	01.02.2021	382,02	382,02	382,02	382,02
ТОВ «Украгроком»	09.02.2021	1128,72	1128,72	1128,72	1128,72
ТОВ «Ладок Плюс»	09.02.2021	7831,32	7831,32	7831,32	7831,32
ТОВ «Модуль-Сервіс»	09.02.2021	711,96	711,96	711,96	711,96
ПП «Діп Транс»	09.02.2021	889,8	889,8	889,8	889,8
ПП «ВКФ «Чіс»	09.02.2021	1178,34	1178,34	1178,34	1178,34
ТОВ «Петрол Маркет»	01.02.2021	382,02	382,02	382,02	382,02
КП «Знам'янський комбінат комунальних послуг»	02.02.2021	800,88	800,88	800,88	800,88
ТОВ «Футбольний клуб «Зірка»	02.02.2021	7119,36	7119,36	7119,36	7119,36
ТОВ «Кіровоград-Союз»	02.02.2021	222,48	222,48	222,48	222,48
ТОВ «Кіровоград-Новобуд»	02.02.2021	355,92	355,92	355,92	355,92
Полтавське казенне експериментальне підприємство Ортопедичне підприємство	02.02.2021	267,00	267,00	267,00	267,00
ТОВ «Євростенд»	01.02.2021	7129,5	7129,5	7129,5	7129,5
ДП «СтройМаркетГруп»	01.02.2021	4940,34	4940,34	4940,34	4940,34
ТОВ «Торгівельна дистрибуційна компанія»	01.02.2021	988,20	988,20	988,20	988,20
ТОВ «АДК Істейл»	01.02.2021	495,00	495,00	495,00	495,00

Покупець	Дані первинних документів, що підтверджують постачання		Дані синтетичного обліку за рахунком 3612	Дані Реєстру виданих податкових	Сума з ПДВ, обчислена інспектором-ревізором,
ДП «СГЗК»	01.02.2021	49669,26	49669,26	49669,26	49669,26
ТОВ «Капр Ойл»	01.02.2021	201,30	201,30	201,30	201,30
ТОВ «Ломбер Україна»	01.02.2021	103,50	103,50	103,50	103,50
ТОВ «Інтерресурси»	01.02.2021	270,00	270,00	270,00	270,00
ТОВ «Агроцентр «Польовий»	01.02.2021	2040,48	2040,48	2040,48	2040,48
ТОВ «Тетяна»	27.02.2021	44,52	44,52	44,52	44,52
ТОВ «Олександрія Преміум»	27.02.2021	53083,68	53083,68	53083,68	53083,68
ТОВ «Екостайл»	28.02.2021	1780,20	1780,20	1780,20	1780,20
ТОВ «АгроКар Україна»	28.02.2021	1819,80	1819,80	1819,80	1819,80
ПАТ «Кіровоградобленерго»	28.02.2021	82251,00	82251,00	82251,00	82251,00
КП «Теплокомуненерго»	28.02.2021	70580,94	70580,94	70580,94	70580,94

Отже, як видно з даних таблиці 2.6 підприємство до складу бази оподаткування ПДВ включало всю суму відповідно до вимог Податкового кодексу України.

Наступним етапом перевірки є перевірка дотримання строків реєстрації податкових накладних в Єдиному реєстрі податкових накладних. Для цього податковим інспектором-ревізором здійснено співставлення фактичних строків реєстрації податкових накладних з граничним строком реєстрації, визначеним Податковим кодексом України.

Відповідно до вимог Податкового кодексу України податкові накладні, виписані з 1 по 15 число календарного місяця включно мають бути зареєстровані в ЄРПН до останнього дня місяця, у якому вони складені; податкові накладні, виписані з 16 до останнього календарного дня – до 15 числа місяця, наступного за місяцем, у якому вони виписані.

Податковий інспектор-ревізор здійснював таку перевірку за допомогою робочого документу, наведеного у таблиці 2.7.

Таблиця 2.7

Робочий документ податкового інспектора-ревізора з перевірки своєчасності реєстрації виданих податкових накладних в Єдиному реєстрі податкових накладних за лютий 2021 року на ОКВП «Дніпро-Кіровоград»

Покупець	Дані податкової накладної			Граничний строк реєстрації в ЄРПН	Порушення
	№ і дата	Сума з ПДВ, грн.	Строк реєстрації в ЄРПН		
ТОВ «Вест Петрол Маркет»	01.02.2021	382,02	05.02.2021	28.02.2021	відсутнє
ТОВ «Украгроком»	09.02.2021	1128,72	17.02.2021	28.02.2021	відсутнє
ТОВ «Ладок Плюс»	09.02.2021	7831,32	11.02.2021	28.02.2021	відсутнє
ТОВ «Модуль-Сервіс»	09.02.2021	711,96	17.02.2021	28.02.2021	відсутнє
ПП «Діп Транс»	09.02.2021	889,8	17.02.2021	28.02.2021	відсутнє
ПП «ВКФ «Чіс»	09.02.2021	1178,34	17.02.2021	28.02.2021	відсутнє
ТОВ «Петрол Маркет»	01.02.2021	382,02	05.02.2021	28.02.2021	відсутнє
КП «Знам'янський комбінат комунальних послуг»	02.02.2021	800,88	11.02.2021	28.02.2021	відсутнє
ТОВ «Футбольний клуб «Зірка»	02.02.2021	7119,36	11.02.2021	28.02.2021	відсутнє
ТОВ «Кіровоград-Союз»	02.02.2021	222,48	14.02.2021	28.02.2021	відсутнє
ТОВ «Кіровоград-Новобуд»	02.02.2021	355,92	17.02.2021	28.02.2021	відсутнє
Полтавське казенне експериментальне підприємство Ортопедичне підприємство	02.02.2021	267,00	17.02.2021	28.02.2021	відсутнє
ТОВ «Євростенд»	01.02.2021	7129,5	05.02.2021	28.02.2021	відсутнє
ДП «СтройМаркетГруп»	01.02.2021	4940,34	05.02.2021	28.02.2021	відсутнє
ТОВ «Торгівельна дистрибуційна компанія»	01.02.2021	988,20	05.02.2021	28.02.2021	відсутнє
ТОВ «АДК Істейл»	01.02.2021	495,00	05.02.2021	28.02.2021	відсутнє
ДП «СГЗК»	01.02.2021	49669,26	05.02.2021	28.02.2021	відсутнє
ТОВ «Капр Ойл»	01.02.2021	201,30	05.02.2021	28.02.2021	відсутнє
ТОВ «Ломбер Україна»	01.02.2021	103,50	05.02.2021	28.02.2021	відсутнє
ТОВ «Інтерресурси»	01.02.2021	270,00	05.02.2021	28.02.2021	відсутнє
ТОВ «Агроцентр «Польовий»	01.02.2021	2040,48	05.02.2021	28.02.2021	відсутнє
ТОВ «Тетяна»	27.02.2021	44,52	04.03.2021	15.03.2021	відсутнє
ТОВ «Олександрія Преміум»	27.02.2021	53083,68	11.03.2021	15.03.2021	відсутнє
ТОВ «Екостайл»	28.02.2021	1780,20	12.03.2021	15.03.2021	відсутнє
ТОВ «АгроКар Україна»	28.02.2021	1819,80	12.03.2021	15.03.2021	відсутнє
ПАТ «Кіровоградобленерго»	28.02.2021	82251,00	12.03.2021	15.03.2021	відсутнє

Покупець	Дані податкової накладної			Граничний	Порушення
КП «Теплокомуненерго»	28.02.2021	70580,94	12.03.2021	15.03.2021	відсутнє

Як видно з даних таблиці 2.7, порушень у строках реєстрації податкових накладних не виявлено.

На увагу податкового інспектора ревізора заслуговують операції, пов'язані з визначенням податкового заповзання з ПДВ за касовим методом, тобто за фактом надходження коштів на поточний рахунок ОКВП «Дніпро-Кіровоград». Для цього необхідно згрупувати дані надходжень на поточний рахунок та порівняти їх з даними Реєстру податкових накладних. Фрагмент робочого документа податкового інспектора-ревізора з перевірки правильності формування податкового зобов'язання на послуги з водопостачання та водовідведення наведено у таблиці 2.8.

Таблиця 2.8

Фрагмент робочого документа податкового інспектора-ревізора з перевірки правильності формування податкового зобов'язання з ПДВ з послуг централізованого водопостачання та водовідведення

Споживачі послуг (особові рахунки*)	Дані з поточного рахунку		Дані податкової накладної		Дані, обчислені інспектором	Порушення
	Дата надходження коштів на поточний рахунок	Сума, грн.	Дата виписки	Сума, грн.		
1	01.02.2021	819,90	01.02.2021	819,90	819,90	відсутнє
2	01.02.2021	8947,38	01.02.2021	8947,38	8947,38	відсутнє
3	01.02.2021	2601,48	01.02.2021	2601,48	2601,48	відсутнє
4	01.02.2021	431,04	01.02.2021	431,04	431,04	відсутнє
5	01.02.2021	63,18	01.02.2021	63,18	63,18	відсутнє
6	01.02.2021	699,00	01.02.2021	699,00	699,00	відсутнє
7	01.02.2021	349,00	01.02.2021	349,00	349,00	відсутнє
8	09.02.2021	711,94	09.02.2021	711,94	711,94	відсутнє
9	09.02.2021	889,78	09.02.2021	889,78	889,78	відсутнє
10	09.02.2021	1178,35	09.02.2021	1178,35	1178,35	відсутнє
11	09.02.2021	133,50	09.02.2021	133,50	133,50	відсутнє
12	09.02.2021	133,50	09.02.2021	133,50	133,50	відсутнє
13	09.02.2021	266,98	09.02.2021	266,98	266,98	відсутнє
14	28.02.2021	14,59	28.02.2021	14,59	14,59	відсутнє
15	28.02.2021	300,00	28.02.2021	300,00	300,00	відсутнє
16	28.02.2021	215,21	28.02.2021	215,21	215,21	відсутнє

Дані оборотно-сальдової відомості за рахунком 3612 «Розрахунки з вітчизняним покупцями»						Сума ПДВ за	Сума ПДВ за	Відхилення,
27938,48		30746,74	58685,22			5124,46	5124,46	0,00
<i>КНП «Обласний центр планування сім'ї та репродукції людини Кіровоградської міської ради»</i>								
2224,80		2180,30	4405,10			363,38	363,38	0,00
<i>Льотна академія НАУ</i>								
123098,66		119783,24	123098,66	119783,24		19963,87	19963,87	0,00
<i>НВК «Ліцей інформаційних технологій – спеціалізована школа II ст. Олександрійської міської ради»</i>								
714,78		2046,82	2761,60			341,14	341,14	0,00
<i>Олександрійський міськрайонний центр зайнятості</i>								
1023,40		1067,90	2091,30			177,98	177,98	0,00
<i>Регіональний центр професійної освіти ім. О.С. Єгорова</i>								
960,69		3470,68	800,92	3630,45		578,45	578,45	0,00
<i>Світловодська міськрайонна філія Кіровоградського ОЦЗ</i>								
578,44		1113,69	578,44	1113,69		185,62	185,62	0,00
<i>Центральноукраїнське вище професійне училище імені Миколи Федоровського</i>								
889,92		978,92			1868,84	163,15	163,15	0,00
<i>Головне управління Держгеокадастру у Кіровоградській області</i>								
	43,36	533,96	455,00		35,60	81,77	81,77	0,00

Як видно з даних таблиці 2.9, порушень у порядку формування податкового зобов'язання з ПДВ за операціями, які закриваються в різних звітних (податкових) періодах не виявлено. Зупинимось докладніше на порядку перевірки таких операцій, використовуючи дані таблиці 3.9.

Так, станом на 01 лютого 2021 року за покупцем в/ч Р-9553 рахується дебіторська заборгованість у сумі 578,24 грн., яка свідчить про те, що у минулому звітному періоді даному покупцю було надано послуги, від вартості послуг яких було визначено податкове зобов'язання з ПДВ. У лютому 2021 року даному покупцю було надано послуг на суму 444,96 грн., а на поточний рахунок надійшло 1023,30 грн., в оплату вартості послуг минулого звітного періоду та поточного. Тому, в даному випадку, податкове зобов'язання слід формувати від суми наданих послуг у лютому 2021 року та від суми перевищення оплати над сумою наданих послуг, і воно має становити 74,18 грн.

По такому покупцю, як Відокремлений структурний підрозділ «Кропивницький інженерний фаховий коледж ЦНТУ» на початок звітного періоду рахувалась дебіторська заборгованість (у минулих періодах було надано послуги, але контрагент за них не розрахувався) у усім 1455,98 грн., у лютому 2021 року даному покупцю також надано послуги на суму 23538,38

грн та отримано оплату на поточний рахунок ОКВП «Дніпро-Кіровоград» розміром 25538,38 грн. Отже, надходження оплати повністю погашає дебіторську заборгованість минулого звітного періоду, від якої вже сформовано податкове зобов'язання з ПДВ. Тому, у лютому 2021 року податкове зобов'язання з ПДВ слід формувати не від суми оплачених коштів, а від нової вартості наданих послуг. Податкове зобов'язання з ПДВ в даному випадку становитиме 3923,06 грн.

По покупцю Військова частина 2269 Національної гвардії України рахується дебіторська заборгованість у сумі 79502,89 грн., яка свідчить про те, що у минулих звітних періодах даному покупцю було надано послуги, від вартості яких вже сформовано податкове зобов'язання з ПДВ. У лютому 2021 року цьому покупцю надано послуг на суму 128237,48 грн., надійшло від нього коштів на поточний рахунок у розмірі 85695,65 грн. Податкове зобов'язання з ПДВ слід формувати від суми наданих послуг у лютому 2021 року і воно становитиме відповідно 21372,91 грн.

За Головним управлінням ДФС у Кіровоградській області в обліку відображена дебіторська заборгованість розміром 823,63 грн., від якої за фактом «першої події» у минулому звітному періоді сформовано податкове зобов'язання з ПДВ. Тому, у звітному (податковому) періоді податкове зобов'язання за цим контрагентом слід формувати від величини наданих послуг у лютому 2021 року, і становитиме воно 59,33 грн.

За Міським пологовим будинком з функціями пренатального центру II рівня Кропивницької міської ради рахується заборгованість за надані у минулих звітних періодах послуги у сумі 27938,48 грн. застосовуючи правило «першої події» від даної суми вже сформоване податкове зобов'язання з ПДВ у минулих звітних періодах (підтверджено податковими накладними). У лютому 2021 року даному контрагенту надано послуг на загальну суму 30746,74 грн., коштів на поточний рахунок розміром 58685,22 грн. Проте, податковим інспектором-ревізором з'ясовано, що оплата включала в себе і оплату заборгованості минулого періоду, і оплату вартості

наданих послуг лютого 2021 року. Оскільки від вартості послуг минулого періоду вже сформовано податкове зобов'язання з ПДВ, то у лютому 2021 року слід визначати ПДВ від вартості наданих послуг лютого. Тому податкове зобов'язання по даному покупцю становитиме 5124,46 грн.

КНП «Обласний центр планування сім'ї а репродукції людини Кропивницької міської ради» має заборгованість перед ОКВП «Дніпро-Кіровоград» у сумі 2224,80 грн. На виконання вимог Податкового кодексу України від вартості таких послуг вже сформовано податкове зобов'язання з ПДВ. У лютому 2021 року на поточний рахунок від даного покупця надходить 4405,10 грн. в оплату боргу минулого періоду та вартості послуг звітного (податкового) місяця. Тому податкове зобов'язання з ПДВ в даному випадку слід формувати від вартості наданих послуг звітного місяця. Податкове зобов'язання складає 363,38 грн.

За Льотною академією НАУ рахується дебіторська заборгованість у сумі 123098,66 грн. Податкове зобов'язання з ПДВ від вартості наданих у минулому звітному періоді послуг вже сформовано. У звітному періоді контрагент розраховується за борг минулого періоду. У лютому 2021 року знову нараховано вартість послуг на суму 119783,24 грн., від якої і потрібно формувати податкове зобов'язання з ПДВ.

За покупцем НВК «Ліцей інформаційних технологій – спеціалізована школа II ст. Олександрійської міської ради» рахується дебіторська заборгованість у сумі 714,78 грн. У звітному місяці покупець розраховується і за постачання минулого періоду, і за звітний період. Тому податкове зобов'язання з ПДВ визначається від суми наданих послуг у лютому 2021 року і становить відповідно 341,14 грн.

Олександрійський міськрайонний центр зайнятості має заборгованість перед досліджуваним підприємством у сумі 1023,40 грн. Оплату у лютому 2021 року контрагент здійснює у розмірі 2091,30 грн., яка включає в себе погашення заборгованості минулого періоду (від даної суми податкове зобов'язання з ПДВ вже сформовано, що підтверджують дані обліку та

податкових накладних), так і оплату поточного звітного періоду. Отже, за даним покупцем сума податкового зобов'язання з ПДВ становитиме 177,98 грн.

Регіональний центр професійної освіти ім. О.С. Єгорова має заборгованість за сплати за послуги з водопостачання та водовідведення на суму 960,69 грн. У звітному місяці ОКВП «Дніпро-Кіровоград» отримує послуги на суму 3470,68 грн. та оплачує на поточний рахунок 800,92 грн. Оскільки надходження коштів повністю перекриває заборгованість минулого періоду, податкове зобов'язання слід формувати від суми підписаного акту наданих послуг, тобто від 3470,68 грн. Податкове зобов'язання за даним контрагентом становитиме 578,45 грн.

Світловодська міськрайонна філія Кіровоградського ОЦЗ має заборгованість перед ОКВП «Дніпро-Кіровоград» розміром 578,44 грн. У лютому 2021 року надано послуг даному покупцю на суму 1113,69 грн., сплачено – 578,44 грн. Оскільки надходження коштів на поточний рахунок ОКВП «Дніпро-Кіровоград» - це погашення заборгованості минулих звітних періодів, то податкове зобов'язання з ПДВ слід формувати від вартості наданих послуг у лютому 2021 року. Отже, сума податкового зобов'язання з ПДВ становитиме 185,62 грн.

Центральноукраїнське вище професійне училище імені Миколи Федоровського мало дебіторську заборгованість у сумі 889,92 грн. У лютому 2021 року оплат від даного контрагента не надходить. Проте, виставлено рахунок на оплату послуг, які були надані у лютому 2021 року на суму 978,92 грн. Отже, податкове зобов'язання слід формувати від даної суми і воно становитиме відповідно 163,15 грн.

По покупцю Головне управління Держгеокадастру у Кіровоградській області рахується кредиторська заборгованість розміром 43,36 грн. (передоплата, від якої за правилом «першої події» вже сформовано податкове зобов'язання з ПДВ). Тому у лютому 2021 року податкове зобов'язання з ПДВ слід формувати від 490,60 грн. і становитиме воно відповідно 81,77 грн.

2.3. Перевірка правильності формування податкового кредиту з ПДВ на досліджуваному підприємстві

У передньому пункті роботи нами було акцентовано увагу на особливостях справляння ПДВ підприємствами, основним видом діяльності яких є послуги з постачання води та водовідведення. У Податковому кодексі зазначено, що тимчасово до 1 січня 2022 року платники податку, які надають послуги з централізованого водопостачання та водовідведення, визначають дату виникнення податкових зобов'язань та податкового кредиту за касовим методом.

Податковим інспектором-ревізором вибірково вивчено господарські операції з отримання товарів, робіт, послуг та перевірено порядок формування податкового кредиту з податку на додану вартість за ними.

Так, 01 лютого 2021 року, на підставі договору між ТОВ «Ельпласт – Львів» та ОКВП «Дніпро-Кіровоград» відбулось постачання за накладною №154/78 від 01.02.2021р. сантехнічних запасних частин (таблиця 2.10).

Таблиця 2.10

Фрагмент видаткової накладної №154/78 від 01.02.2021р., виписаної
ТОВ «Ельпласт-Львів» ОКВП «Дніпро-Кіровоград»

№ з/п	Номенклатура товарів/послуг	Одиниця виміру	Кількість	Ціна без ПДВ, грн.	Вартість без ПДВ, грн.
1	Муфта 90 SDR 11 і терморезисторна	шт.	10	186,00	1860,00
2	Буртова втулка стик 90 і SDR 17	шт.	5	141,00	705,00
3	Фланець під бурт./вт. 901,0 МПа	шт.	5	243,00	1215,00
4	ТКоліно 7590 терморезисторне	шт.	4	360,00	1440,00
<i>Разом без ПДВ, грн.</i>					<i>5220,0</i>
<i>ПДВ, грн.</i>					<i>1044,00</i>
<i>Разом з ПДВ, грн.</i>					<i>6264,00</i>

Дана видаткова накладна знаходить своє відображення у реєстрі синтетичного обліку – Оборотно-сальдова відомість по рахунку 6313 за лютий 2021 року (додаток П). Оплатило дані запасні частини ОКВП «Дніпро-Кіровоград» 10 лютого 2021 року у повній сумі. Податкову накладну

постачальник виписує 01 лютого 2021 року та реєструє її в Єдиному реєстрі податкових накладних 14 лютого 2021 року.

Бухгалтерією ОКВП «Дніпро-Кіровоград» раз на два дні відправляються до органів Державної податкової служби, на підставі яких з'ясовується чи зареєстрована відповідна податкова накладна в ЄРПН. З приводу постачання, яке нами було розглянуто вище, з'ясовано, що податкова накладна №7 від 01.02.2021р. на суму 6264,0 грн., у т.ч. ПДВ – 1044,0 грн. (додаток Н) зареєстрована у ЄРПН у визначені законодавством строки. Саме тому, ОКВП «Дніпро-Кіровоград» має повне право на включення суми ПДВ розміром 1044,0 грн. до складу податкового кредиту (додаток М).

01 лютого 2021 року на підставі договору ТОВ «Спецтехмаш-2» здійснює постачання автомобільних запасних частин на підставі видаткової накладної №12 від 01.02.2021р. на суму 3911,0 грн., фрагмент якої наведено у таблиці 2.11.

Таблиця 2.11

Фрагмент видаткової накладної №12 від 01.02.2021р., виписаної

ТОВ «Спецтехмаш-2» ОКВП «Дніпро-Кіровоград»

№ з/п	Номенклатура товарів/послуг	Одиниця виміру	Кількість	Ціна без ПДВ, грн.	Вартість без ПДВ, грн.
1	Глушник ГАЗ 3302, 3221, дв.СUMMINS 2,8 борт (покупн.ГАПЗ)	шт.	1	1765,83	1765,83
2	Свічка запалювання №18 NGK V-Line ГАЗ ЗІЛ УАЗ	шт.	32	46,666875	1493,34
<i>Разом без ПДВ, грн.</i>					<i>3259,17</i>
<i>ПДВ, грн.</i>					<i>651,83</i>
<i>Разом з ПДВ, грн.</i>					<i>3911,00</i>

Оплату за даною накладною ОКВП «Дніпро-Кіровоград» здійснює того дня – 01.02.2021р. на повну суму, що підтверджено виписками установи банку та регістрами синтетичного обліку (додаток П). Цього дня постачальник виписує податкову накладну №207 від 01.02.2021р. на суму

3911,0 грн., у т.ч. ПДВ – 651,83 грн. та реєструє її у ЄРПН 14 лютого 2021 року. Отже, ОКВП «Дніпро-Кіровоград» має повне право віднести суму у розмірі 651,83 грн. до складу податкового кредиту лютого 2021 року, що воно й робить (додаток М).

05 лютого 2021 року ОКВП «Дніпро-Кіровоград» здійснило передоплату ТОВ «УНК» за паливо, проте фактичне надходження було здійснено 11 лютого 2021 року. У таблиці 2.12 наведено фрагмент видаткової накладної, що підтверджує факт надходження палива.

Таблиця 2.12

Фрагмент видаткової накладної №100254/11 від 11.02.2021р., виписаної
ТОВ «УНК» ОКВП «Дніпро-Кіровоград»

№ з/п	Номенклатура товарів/послуг	Одиниця виміру	Кількість	Ціна без ПДВ, грн.	Вартість без ПДВ, грн.
1	Бензин автомобільний А92-Євро-5-Е5	л	50	19,416667	970,83
2	Дизельне паливо Energy-ДП-3Євро-ВО (2710194300)	л	400	18,50	7400,00
<i>Разом без ПДВ, грн.</i>					<i>8370,83</i>
<i>ПДВ, грн.</i>					<i>1674,17</i>
<i>Разом з ПДВ, грн.</i>					<i>10045,00</i>

Податкова накладна виписана ТОВ «УНК» 05 лютого 2021 року – за фактом передоплати на суму 10045,0 грн., у т.ч. ПДВ – 1674,17 грн. (додаток НЗ). Бухгалтерією ОКВП «Дніпро-Кіровоград» було з'ясовано, що дана податкова накладна була належним чином зареєстровано у Єдиному реєстрі податкових накладних, а тому сума 1674,17 грн. може бути включена до складу податкового кредиту з ПДВ у лютому 2021 року (додаток М).

Наступним етапом перевірки правильності формування податкового кредиту з ПДВ, є перевірка виконання вимоги Податкового кодексу України щодо правильності визначення дати виникнення податкових подій, коли заборгованість закривається в одному звітному (податковому) періоді. Це доцільно зробити за допомогою робочого документу податкового інспектора-ревізора, наведеного у таблиці 2.13. Складено на основні додатків М та П.

Таблиця 2.13

Робочий документ податкового інспектора-ревізора з вибіркової перевірки
правильності визначення дати виникнення податкового кредиту з ПДВ на

ОКВП «Дніпро-Кіровоград»

(за операціями неосновного виду діяльності) за лютий 2021 року

Найменування постачальника	Перерахування коштів (Дт 631 Кт 311)		Оприбуткування товарів, робіт, послуг (Дт20, 28, 91 ... Кт 631)		Дата за Реєстром отриманих податкових накладних	Дата за розрахунком інспектора	Порушення
	дата	Сума з ПДВ, грн.	дата	Сума з ПДВ, грн.			
АПС-Кіровоград	01.02.21	1405,00	01.02.21	1405,00	01.02.21	01.02.21	відсутнє
ВАТ «Кіровоградгаз»	01.02.21	646,58	01.02.21	646,58	01.02.21	01.02.21	відсутнє
ПП «Комп'ютер- Плюс»	04.02.21	17574,84	04.02.21	17574,84	04.02.21	04.02.21	відсутнє
ТОВ «Автодіагностика»	07.02.21	1200,00	04.02.21	1200,00	04.02.21	04.02.21	відсутнє
ТОВ «Амріта-Сервіс»	01.02.21	350,00	04.02.21	350,00	01.02.21	01.02.21	відсутнє
ТОВ «Виробнича лабораторія Будстандарт»	10.02.21	7979,52	09.02.21	7979,52	09.02.21	09.02.21	відсутнє
ТОВ «Інформаційно- аналітичний центр «Зеніт»	11.02.21	6600,00	28.02.21	6600,00	11.02.21	11.02.21	відсутнє
ТОВ «Фірма «Калісто»	11.02.21	2000,00	15.02.21	2000,00	11.02.21	11.02.21	відсутнє
Управління поліції охорони в Кіровоградській області	16.02.21	706,00	28.02.21	706,00	16.02.21	16.02.21	відсутнє
ТОВ «Геоїд»	16.02.21	14608,00	25.02.21	14608,00	16.02.21	16.02.21	відсутнє
ТОВ «Гудекс Екосервіс»	15.02.21	403,80	23.02.21	403,80	15.02.21	15.02.21	відсутнє
ТОВ «ІСП Шторм»	15.02.21	3610,00	28.02.21	3610,00	15.02.21	15.02.21	відсутнє
ПП «Електросервіс»	02.02.21	1776,00	18.02.21	1776,00	02.02.21	02.02.21	відсутнє
ПП «Олександрія Еко-2019»	28.02.21	1354,32	27.02.21	1354,32	27.02.21	27.02.21	відсутнє
ПП НЦ «Будинок науки і техніки»	28.02.21	380,00	25.02.21	380,00	25.02.21	25.02.21	відсутнє
ПрАТ «Кіровоградоблене рго»	19.02.21	1613,86	18.02.21	1613,86	18.02.21	18.02.21	відсутнє
ФОП Бурьянов К.В.	16.02.21	800,00	16.02.21	800,00	16.02.21	16.02.21	відсутнє

Найменування постачальника	Перерахування коштів (Дт 631 Кт 311)		Оприбуткування товарів, робіт, послуг (Дт20, 28, 91 ... Кт 631)		Дата за Реєстром отриманих податкових накладних	Дата за розрахунком інспектора	Порушення
ФОП Гонтар Л.В.	22.02.21	11800,00	22.02.21	11800,00	22.02.21	22.02.21	відсутнє
ФОП Коваль О.С.	23.02.21	945,75	28.02.21	945,75	23.02.21	23.02.21	відсутнє
ФОП Шандиба А.С.	10.02.21	2700,00	28.02.21	2700,00	10.02.21	10.02.21	відсутнє
ФОП Сотнік Д.С.	17.02.21	5867,96	28.02.21	5867,96	17.02.21	17.02.21	відсутнє
ФОП Чечітко С.С.	24.02.21	320,00	25.02.21	320,00	24.02.21	24.02.21	відсутнє

Отже, як видно з даних таблиці 2.13 постачальники вірно визначали дату виникнення податкових подій у частині продуктового кредиту з ПДВ, а тому ОКВП «Дніпро-Кіровоград» за операціями, які не пов'язані з основним видом діяльності, правильно формувало податковий кредит з ПДВ.

Як вже зазначалось, ОКВП «Дніпро-Кіровоград» використовує касовий метод визначення як податкового зобов'язання, так і податкового кредиту з ПДВ за операціями з надання послуг з водопостачання та водовідведення. Для всіх інших операцій досліджуване підприємство застосовує метод, визначеним ст. 198 Податкового кодексу України.

При цьому, варто пам'ятати, що при одночасному застосуванні двох способів обліку податкових зобов'язань (за касовим методом а за подією, що сталася раніше), а придбані товари, роботи послуги призначені для часткового використання в операціях, за якими дата виникнення податкових зобов'язань визначається частково за касовим методом, а частково-за подією, що сталася раніше, то податковий кредит відповідно виникатиме пропорційно такому призначенню та використанню таких товарів, робіт, послуг).

Так, за допомогою робочого документа (таблиця 2.14) податкового інспектора-ревізора здійснено вибірккову перевірку правильності формування податкового кредиту з ПДВ за лютий 2021 року за операціями, на які поширюється касовий метод визначення податкових подій. Сформовано на підставі даних додатку М та додатку П.

Таблиця 2.14

Робочий документ податкового інспектора-ревізора з перевірки
правильності формування податкового кредиту з ПДВ за операціями, на які
поширюється касовий метод визначення податкових подій на ОКВП

«Дніпро-Кіровоград» у лютому 2021 року

Найменування постачальника	Сальдо на початок періоду («+» Дт; «-» Кт)	Перерахування коштів (Дт 631 Кт 311)		Оприбуткування товарів, робіт, послуг (Дт20, 28, 91 ... Кт 631)		Дата за Реєстром отрима- них податко- вих наклад- них	Дата за розра- хунком інспек- тора	Пору- шення («+» - є; «-» - немає)
		дата	Сума з ПДВ, грн.	дата	Сума з ПДВ, грн.			
Аварійно- рятувальний загін спеціального призначення ДСНС	+645,36	-	0,00	05.02.21	645,36	-	-	-
АТ «Державний ощадний банк України»	0,00	25.02.21	4408,95	28.02.21	7892,55	25.02.21 / ПДВ - 734,83	25.02.21 / ПДВ - 734,83	-
АТ «Укрзалізниця/О деська залізниця	0,00	-	0,00	03.02.21	5168,70	-	-	-
ПП «Бест- Маркетинг»	9800,00	11.02.21	2000,00	15.02.21	11800,00	11.02.21 /ПДВ - 333,33	11.02.21 /ПДВ - 333,33	-
ГУ Держпрод- споживслужба	0,00	10.02.21	145,74	28.02.21	145,74	10.02.21/ 24,26	10.02.21 / 24,26	-
ДФ ПАТ «Укртелеком»	9060,12	02.02.21	9060,12	19.02.21	8967,03	02.02.21/ ПДВ - 1510,04	02.02.21 / ПДВ - 1510,04	-
ДП «Кіровоград- ський НВЦ стандартизації, метрології та сертифікації»	129764,20	15.02.21	2943,78	03.02.21	191787,8	15.02.21/ ПДВ- 490,63	15.02.21 / ПДВ- 490,63	-
КП «Регіональний центр розвитку послуг»	-9280,45	01.02.21	9280,45	28.02.21	13628,49	01.02.21 / ПДВ – 1546,74	01.02.21 /ПДВ- 2271,42	+
КП «Теплоенерге- тик»	0,00	25.02.21	70580,91	28.02.21	70580,91	25.02.21 / ПДВ – 11763,49	25.02.21 / ПДВ – 11763,49	-
ТОВ «Лиман- Плюс»	-70924,89	02.02.21	26033,99	25.02.21	1403,37	25.02.21 /ПДВ- 233,90	02.02.21 / ПДВ – 4339,0	+
ТОВ «М- Термінал»	-13290,0	15.02.21	11260,0	15.02.21	40010,00	15.02.21 / ПДВ – 6668,33	15.02.21 / ПДВ- 1876,67	+
ТОВ	0,00	22.02.21	14184,56	22.02.21	14184,56	22.02.21 /	22.02.21	-

Найменування постачальника	Сальдо на початок періоду («+»)	Перерахування коштів (Дт 631 Кт 311)		Оприбуткування товарів, робіт, послуг (Дт20, 28, 91 ... Кт 631)		Дата за Реєстром отрима- них податко-	Дата за розра- хунком інспек- тора	Пору- шення («+» - є; «-» - немає)
«Виробнича лабораторія Будстандарт»						ПДВ - 2364,09	/ ПДВ - 2364,09	
ТОВ «Метролоджі Сервіс»	3300,00	-	0,00	15.02.21	3300,00	15.02.21 / ПДВ – 550,0	-	+
ТОВ «Трак Сервіс»	4800,00	19.02.21	1600,00	-	-	19.02.21 / ПДВ – 266,67	19.02.21 / ПДВ – 266,67	-
ТОВ «Фірма «Каллісто»	0,00	03.02.21	2000,00	05.02.21	2000,00	03.02.21 / ПДВ – 333,33	03.02.21 / ПДВ – 333,33	-
ПП «Термінал- експорт»	0,00	-	0,00	25.02.21	10000,00	-	-	-
ПрАТ «Завод «Сегмент»	-396,65	17.02.21	266,98	28.02.21	952,44	28.02.21 / ПДВ- 158,74	17.02.21 / ПДВ- 44,50	+
ОСББ «Веселка- 57А»	-2438,54	-	0,00	11.02.21	1219,27	-	-	-
ОСББ «Гуцулочка»	-12193,40	22.02.21	3048,00	13.02.21	1219,27	22.02.21/ ПДВ- 508,0	22.02.21 /ПДВ- 508,0	-
ОСББ «Примакова»	67,40	-	0,00	01.02.21	999,00	-	-	-
ОСББ «Перспектив-не»	-21352,2	-	0,00	11.02.21	781,20	-	-	-
ПП «НВФ «Ергомера Інвест»	0,00	-	0,00	11.02.21	19584,0	-	11.02.21 / ПДВ - 3264,0	+
ОСББ «Мусоргського»	-9010,16	-	0,00	25.02.21	2438,54	-	-	-

Отже, як видно з даних таблиці 2.14, податковим інспектором-ревізором виявлено ряд порушень у частині формування величини та дати виникнення податкового кредиту з ПДВ. На нашу думку, зазначені порушення потребують більш детального розгляду та оцінки.

Так, ОКВП «Дніпро-Кіровоград» сформувало податковий кредит з ПДВ у сумі 1546,74 грн. на отримані послуги з оренди нежитлових приміщень у КП «Регіональний центр розвитку послуг». Податковим інспектором-ревізором досліджено договір, укладений між контрагентами, вивчено акти наданих послуг, в результаті чого не було встановлено зв'язок даного виду оренду з таким видом діяльності як послуги централізованого

водопостачання та водовідведення. З цих причин податковий інспектор-ревізор вважає, що застосування касового методу визначення податкового кредиту з ПДВ є на правомірним. Дана операція повинна формувати податковий кредит з ПДВ за правилом «першої події». Отже, оскільки за даним контрагентом рахувалась кредиторська заборгованість (акт виконаних робіт було підписано у минулих звітних періодах), то податковий кредит потрібно було сформувати за правилом «першої події» у минулих звітних періодах. А у лютому 2021 року – визначити суму податкового кредиту з ПДВ від суми нового акту виконаних робіт лютого 2021р. Саме тому, податковий інспектор-ревізор вважає, що за даною операцією сума податкового кредиту з ПДВ має становити 2271,42 грн. (13628,49 грн./6), а не 1546,74 грн., як то обчислено на досліджуваному підприємстві.

Також зауваження податкового інспектора-ревізора викликав порядок визначення податкового кредиту з ПДВ з послугами, отриманими від постачальника ТОВ «Лиман-Плюс» у сумі 1403,37 грн., у т.ч. ПДВ – 233,90 грн. Після вивчення даного постачання по суті, податковим інспектором-ревізором підтверджено факт його зв'язку з основним видом діяльності ОКВП «Дніпро-Кіровоград», а тому податковий кредит слід формувати за касовим методом. Проте, підприємство включає до складу Реєстру отриманих податкових накладних суму ПДВ від величини постачання, а не оплати. Це призводить до заниження загальної величини податкового кредиту з ПДВ на 4105,10 грн.

Між ОКВП «Дніпро-Кіровоград» та ТОВ «М-Термінал» було укладено договір про відповідальне зберігання. Дана операція пов'язана із основним видом діяльності досліджуваного підприємства, що зобов'язує його застосувати для визначення податкового кредиту з ПДВ касовий метод. Проте, як видно з даних робочого документу, представленого у таблиці 3.14, ОКВП «Дніпро-Кіровоград» визначає податковий кредит з ПДВ не від дати і суми перерахування коштів, а від дати і суми підписаного акту виконаних робіт. Це призвело до завищення податкового кредиту з ПДВ у лютому 2021

року на 4791,66 грн. ОКВП «Дніпро-Кіровоград» повинно було сформувати податковий кредит від суми оплачених коштів, а не від суми отриманих послуг.

Між ТОВ «Метролоджі Сервіс» та ОКВП «Дніпро-Кіровоград» укладено договір 10 січня 2021 року на виконання аналітичних послуг на суму 3300,0 грн. Передоплату було перераховано 25 січня 2021 року, що підтверджено виписками банку та наявністю кредиторської заборгованості за даними оборотно-сальдової відомості за рахунком 6313 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками» (додаток П). Проте, податковий інспектор-ревізор не знайшов прямого зв'язку даних видів послуг з послугами з централізованого водопостачання та водовідведення. Це дає підстави стверджувати, що за даною операцією необхідно застосовувати метод «першої події». Проте, в даному випадку помилка навіть не в тому. Який би метод не застосувало досліджуване підприємство в даному випадку, воно все одно мало сформувати податковий кредит від суми 3300,0 грн. у минулому періоді – чи то касовий метод, чи то метод «першої події». І за даними Реєстру отриманих податкових накладних видно, що податковий кредит з ПДВ у січні 2021 року дійсно сформований, що підтверджує податкова накладна №1254/4 від 10.01.2021р. на суму 3300,0 грн., у т.ч. ПДВ – 550,0 грн. У лютому 2021 року, коли відбувається підписання акту на таку ж суму, вже формувати податковий кредит з ПДВ не потрібно (знову ж таки, незалежно від того, яку метод вирішило застосувати підприємство). Таким чином, за даною операцією у ОКВП «Дніпро-Кіровоград» підприємство завищило податковий кредит з ПДВ на 550,00 грн.

Також зауваження податкового інспектора-ревізора викликав порядок формування податкового кредиту з ПДВ за операцією з ПрАТ «Завод «Семент». Так, станом на початок лютого 2021 року за даним постачальником рахується кредиторська заборгованість у сумі 369,65 грн. Оскільки в даному випадку ОКВП «Дніпро-Кіровоград» застосовує касовий метод обліку ПДВ, то від даної суми (вона підтверджує факт виконання

послуг у минулих звітних періодах – з'ясовано що це відбулось у листопаді 2020 року) податковий кредит не сформовано (це підтверджено її відсутністю у Реєстрі отриманих податковий накладних а реєстрах синтетичного обліку). У лютому 2021 року від ПрАТ «Завод «Сегмент» також надходять послуги і здійснюється їх оплата. ОКВП «Дніпро-Кіровоград» формує податковий кредит з ПДВ від суми оприбуткування, хоча потрібно від суми перерахованих коштів. Отже, податковий кредит з ПДВ за даною операцією має становити $266,98 \text{ грн.} / 6 = 44,50 \text{ грн.}$, а 158,74 грн, як то було зроблено підприємством.

Подібна ситуація виявлена і по такому постачальнику як ПП «НВФ «Ергомера Інвест». Дана операція передбачає застосування касового методу визначення ПДВ. Проте, підприємство формує податковий кредит від суми підписаного акту виконаних робіт, а не від оплати. Це призводить до завищення податкового кредиту на суму 3264,0 грн.

За всіма іншими контрагентами податковим інспектором-ревізором порушень не виявлено.

До складу податкового кредиту з ПДВ, будь-яке підприємство може включити суми ПДВ, за податковими накладними, які вірно складені та своєчасно і у повній мірі зареєстровані в Єдиному реєстрі податкових накладних. Відсутність (а в деяких випадках і несвоєчасна реєстрації) може призвести до неможливості включення ПДВ до складу податкового кредиту саме в певному місяці, або взагалі не включення. Також слід звернути увагу на те, що підприємство втрачає право на податковий кредит і за тими податковими накладними, за якими зупинена реєстрація. Після того, як контрагент відносить реєстрацію, право на формування податкового кредиту з ПДВ за такими накладними відновлюється.

Саме тому, податковий інспектор-ревізор, використовуючи як дані ОКВП «Дніпро-Кіровоград», так і інформаційні бази податкових органів, здійснював таку перевірку за допомогою робочого документу, наведеного у таблиці 2.15.

Таблиця 2.15

Робочий документ податкового інспектора-ревізора з вибіркової перевірки
повноти і своєчасності реєстрації отриманих податкових накладних в
Єдиному реєстрі податкових накладних
за лютий 2021 року на ОКВП «Дніпро-Кіровоград»

Постачальник	Дані податкової накладної			Граничний строк реєстрації в ЄРПН	Порушення
	Дата	Сума ПДВ, грн.	Строк реєстрації в ЄРПН		
Київський техніко-експертний центр	01.02.21	3502,49	10.02.21	28.02.21	відсутнє
АТ «Державний ощадний банк України»	02.02.21	734,83	12.02.21	28.02.21	відсутнє
Кіровоградський експертно-технічний центр	02.02.21	907,45	12.02.21	28.02.21	відсутнє
ПП «Бест-Маркетинг»	02.02.21	333,33	12.02.21	28.02.21	відсутнє
ГУ Держпродспоживслужба	05.02.21	24,26	17.02.21	28.02.21	відсутнє
ДФ ПАТ «Укртелеком»	05.02.21	1510,04	17.02.21	28.02.21	відсутнє
ДП «Кіровоград-ський НВЦ стандартизації, метрології та сертифікації»	05.02.21	490,63	17.02.21	28.02.21	відсутнє
КП «Регіональний центр розвитку послуг»	09.02.21	1546,74	17.02.21	28.02.21	відсутнє
КП «Теплоенерге-тик»	09.02.21	11763,49	19.02.21	28.02.21	відсутнє
ТОВ «Лиман-Плюс»	09.02.21	233,90	19.02.21	28.02.21	відсутнє
ТОВ «М-Термінал»	09.02.21	6668,33	19.02.21	28.02.21	відсутнє
ТОВ «Виробнича лабораторія Будстандарт»	09.02.21	2364,09	19.02.21	28.02.21	відсутнє
ТОВ «Метролоджі Сервіс»	16.02.21	550,00	23.02.21	15.03.21	відсутнє
ТОВ «Трак Сервіс»	16.02.21	266,67	23.02.21	15.03.21	відсутнє
ТОВ «Фірма «Каллісто»	16.02.21	333,33	23.02.21	15.03.21	відсутнє
ПрАТ «ВФ Україна»	16.02.21	4206,45	23.02.21	15.03.21	відсутнє
ПрАТ «Завод «Сегмент»	19.02.21	158,74	02.03.21	15.03.21	відсутнє
ПП «Фрінет»	19.02.21	52,50	02.03.21	15.03.21	відсутнє
ОСББ «Гуцулочка»	19.02.21	508,00	02.03.21	15.03.21	відсутнє
ОСББ «Любомир-66»	19.02.21	661,83	02.03.21	15.03.21	відсутнє
ПП «Електросервіс»	19.02.21	296,00	05.03.21	15.03.21	відсутнє
ПрАТ «Кропивницький олійноекстракційний завод»	24.02.21	50,00	05.03.21	15.03.21 Реєстрація зупинена	відсутнє
ПАТ «Акцент Банк»	25.02.21	483,23	05.03.21	15.03.21	відсутнє
ФОП Зеленський М.В.	26.02.21	400,0	10.03.21	15.03.21 Реєстрація зупинена	відсутнє

Як видно з даних таблиці 2.15, під час перевірки повноти та своєчасності реєстрації податкових накладних у Реєстрі отриманих податкових накладних податковим інспектором-ревізором порушень не виявлено. Проте, з'ясовано, що мають місце випадки коли реєстрація податкових накладних була зупинена у контрагентів податковими органами. ОКВП «Дніпро-Кіровоград» не формувало за такими накладними податковий кредит, сума ПДВ залишалась обліковуватись на рахунку 644 «Податковий кредит». Проте, необхідно здійснювати контроль за такими сумами, адже підприємство втрачає право на податковий кредит.

2.4. Електронне адміністрування податку на додану вартість на основі даних ОКВП «Дніпро-Кіровоград» та перевірка повноти і своєчасності сплати ПДВ

Система електронного адміністрування податку на додану вартість була запроваджена в Україні у 2015 році. Вимоги до її функціонування закріплені п. 200.-1.1 статті 200 Податкового кодексу України. Система електронного адміністрування ПДВ організується на центральному рівні Державної податкової служби України та передбачає автоматичний облік усіх платників податку на додану вартість. Одразу після реєстрації суб'єкта господарювання платником податку на додану вартість йому автоматично у Державному казначействі України відкривається спеціальний електронний рахунок. Платники податку на додану вартість можуть його використовувати для перерахування коштів з поточного (робочого) рахунку, коли виникає необхідність збільшення суми, необхідної для реєстрації податкових накладних (розрахунків коригування), а також коли необхідно сплатити задекларовану суму податкового зобов'язання з ПДВ.

У 2015 році ОКВП «Дніпро-Кіровоград» було відкрито електронний рахунок, про що у систему МеДок надійшло повідомлення, зображене на рис. 2.2.

ЕЛЕКТРОННЕ ПОВІДОМЛЕННЯ	
про взяття рахунків на облік в органах ДФСУ за даними, отриманими від банків та інших фінансових установ	
Платник податку	<u>ОБЛАСНЕ КОМУНАЛЬНЕ ВИРОБНИЧЕ ПІДПРИЄМСТВО «ДНІПРО-КІРОВОГРАД»</u> (найменування суб'єкта господарювання)
Податковий номер	<u>033468211231</u> (код ЄДРПОУ/РНОКПП/серія та номер паспорта/податковий комер контролюючого органу)
Відкрито рахунок у фінансовій установі	<u>8999998</u> (МФО) <u>Казначейство України (ел.адм.подат.)</u> (найменування)
номер рахунку	<u>37516000011231</u>
дата відкриття рахунку	<u>21.09.2015</u>
дата початку дії рахунку (для ПДВ рахунків)	<u>21.09.15</u>
дата взяття на облік в органах ДФСУ	<u>22.09.15</u>

Рис. 2.2 Форма електронного повідомлення про відкриття електронного рахунку з податку на додану вартість на ОКВП «Дніпро-Кіровоград»

Система електронного адміністрування ПДВ надає можливість підприємству надсилати запити до податкових органів щодо отримання відомостей з Єдиного державного реєстру податкових накладних. Форма таких запитів має вигляд, представлений на рис. 2.3.

Протягом незначного періоду часу відповіді надходять також електронному вигляді і мають вигляд, наведений у додатку Р.

Дані таких витягів автоматично підтягуються до електронного Реєстру отриманих та виданих податкових накладних та слугують основою для формування суми податкового зобов'язання та податкового кредиту з ПДВ.

Крім того, для здійснення постійного контролю за величиною, яка обліковується на електронному рахунку ОКВП «Дніпро-Кіровоград» періодично надсилає Запити на отримання інформації щодо суми збільшення, на яку платник має право зареєструвати податкові накладні та розрахунки коригування кількісних і вартісних показників. Програмний сервіс МеДок

надає широкі можливості для обміну інформацією як з контрагентами, так і з контролюючими органами.

Податкові накладні виписані ОКВП «Дніпро-Кіровоград» та отримані ним знаходять своє відображення у Реєстрі виданих та отриманих податкових накладних у вкладці «Відсутні у реєстрі». Після перевірки правильності визначення податкових подій, повноти і своєчасності реєстрації в ЄРПН, податкова накладна переноситься в статус «Отримані». Після цього формується Реєстр виданих та отриманих податкових накладних (додаток Ж, М). На підставі сформованого Реєстру формується Податкова декларація з податку на додану вартість з відповідними додатками (додаток С).

Запит № <u>564217</u> щодо отримання відомостей з Єдиного реєстру податкових накладних				
Платника податків - покупця	ОБЛАСНЕ КОМУНАЛЬНЕ ВИРОБНИЧЕ ПІДПРИЄМСТВО «ДНІПРО-КІРОВОГРАД»			
	Найменування; прізвище, ім'я, по-батькові – для фізичної особи-підприємця			
	03346822			
	Код ЄДРПОУ/РНОКПП/серія та номер паспорта/податковий номер, який видається контролюючим органом			
	033468211231			
Який зареєстрований	Індивідуальний податковий номер			
	1123	Кропивницька ДОПІ ДФС у Кіровоградській області		
	Код та назва територіального органу ДФС України			
Електронна адреса покупця	okvp@kw.ukrtel.net			
ПН/РК, видані та отримані платником податку, зареєстровані в ЄРПН за 22.02.2021				
№ п/п	Номер документа	Дата виписки документа	Вид документа	Індивідуальний податковий номер

Рис. 2.3. Форма Запиту щодо отримання відомостей з Єдиного реєстру податкових накладних №564217 від 22.02.2021р., надісланого ОКВП «Дніпро-Кіровоград» до податкових органів

ОКВП «Дніпро-Кіровоград» до Податкової декларації з податку на додану вартість найчастіше складає та подає такі додатки: додаток 1 «Розрахунок коригування сум податку на додану вартість» (якщо таке коригування мало місце у звітному (податковому) періоді; додаток 5 «Розшифровка податкових зобов'язань та податкового кредиту в розрізі контрагентів»; додаток 6 «Розрахунок суми податку на додану вартість, не сплачених суб'єктом господарювання до бюджету у зв'язку з отриманням податкових пільг, та/або показників, відповідно до яких підприємства (організації) належать до підприємств (організації) осіб з інвалідністю».

Так, Податкову декларацію з податку на додану вартість за лютий 2021 року (додаток С) ОКВП «Дніпро-Кіровоград» подало до Кропивницької ДПІ Головного управління ДПС у Кіровоградській області (м. Кропивницький) 17 березня 2021 року. Квитанція №2 про прийняття даної податкової звітності надійшла на електронну скриньку підприємства 18 березня 2021 року (додаток Т).

Податковим інспектором-ревізором було здійснено перевірку правильності складання даного податкового звіту. Слід підкреслити, що податкові органи в рамках проведення камеральної перевірки здійснюють перевірку отриманих податкових декларацій та звітів. Проте, камеральні перевірки базуються лише на даних поданих платником податків документів та інформації, наявності в автоматизованих інформаційних податкових органів.

Під час же проведення документальних виїзних перевірок податкові декларації перевіряються по суті на основі даних підтверджуючих господарські операції підприємства. За допомогою робочого документу, представленого у таблиці 2.16, податковий інспектор-ревізор перевіряв правильність складання Податкової декларації з ПДВ за лютий 2021 року.

Таблиця 2.16

Робочий документ податкового інспектора-ревізора з перевірки правильності складання Податкової декларації з податку на додану вартість за лютий 2021 року на ОКВП «Дніпро-Кіровоград»

Код рядка	Наявність додатка	За даними декларації		За даними інспектора-ревізора (за даними обліку)		Відхилення
		колонка А	колонка Б	колонка А	колонка Б	
ПОДАТКОВІ ЗОБОВ'ЯЗАННЯ						
1.1	+	36 907 083	7 381 419	36 907 083	7 381 419	Відсутнє
5	+	149 955	-	149 955	-	Відсутнє
7	+	-25 206	-5 041	-25 206	-5 041	Відсутнє
9	-	-	7 376 378	-	7 376 378	Відсутнє
ПОДАТКОВИЙ КРЕДИТ						
10.1	+	11 625 770	2 325 154	11 625 770	2 325 154	Відсутнє
10.2	+	7 297	511	7 297	511	Відсутнє
10.3	-	38 758	-	38 758	-	Відсутнє
11.1	-	11 436 900	2 333 128	11 436 900	2 333 128	Відсутнє
16	-	-	432 334	-	432 334	Відсутнє
17	-	-	-	-	5 091 127	Відсутнє
РОЗРАХУНКИ ЗА ЗВІТНИЙ ПЕРІОД						
18	2 285 251					Відсутнє

Отже, як видно з даних таблиці 2.16, порушень у порядку формування позитивного значення різниці між сумою податкового зобов'язання та сумою податкового кредиту поточного звітнього (податкового) періоду, яке сплачується до бюджету податковим інспектором-ревізором не виявлено. Всі дані, наведені у даному податковому звіті відповідають даним обліку ОКВП «Дніпро-Кіровоград».

На увагу податкового інспектора-ревізора заслуговують такі рядки Податкової декларації з ПДВ, як рядок 5. У даному рядку відображаються операції, що не є об'єктом оподаткування відповідно до статті 196 розділу V Податкового кодексу України. При з'ясуванні суттєвих обставин та вивченні документів, податковим інспектором-ревізором з'ясовано, що на ОКВП «Дніпро-Кіровоград» під дану статтю потрапили операції, пов'язані з навчанням за замовленнями фахівців інших підприємств (на ОКВП «Дніпро-Кіровоград» є навчальний комбінат)). Дані операції звільнені від

оподаткування ПДВ і знаходить своє відображення у рядку 5 (із обов'язковим заповненням Додатку 6).

Також Податкова декларація з ПДВ містить рядок 7 «Коригування податкових зобов'язань». У декларації за лютий 2021 року даний показник має від'ємне значення, що вказує на зменшення податкових зобов'язань з ПДВ. При перевірці первинних документів, реєстрів обліку та самого Розрахунку коригування кількісних і вартісних показників до податкової накладної з'ясовано, що ОКВП «Дніпро-Кіровоград» дійшли згоди з покупцями щодо зміни обсягу проведених водопровідно-ремонтних робі на АТ «Гідросила» на суму 30247,0 грн., у т.ч. ПДВ – 5041,0 грн. Було складено відповідний розрахунок коригування кількісних і вартісних показників, який і знайшов своє відображення у рядку 7 Податкової декларації з ПДВ за лютий 2021 року.

Також свої особливості має і II розділ Податкової декларації з ПДВ «Податковий кредит», у якому сума податкового кредиту складається не лише зі звичайного (типового) для досліджуваного підприємства придбання. Так, з'ясовано, що підприємство здійснювало придбання товарів, постачання яких оподатковується за ставкою 7%. При перевірці первинних документів та обліково-аналітичних реєстрів ОКВП «Дніпро-Кіровоград» податковим інспектором-ревізором з'ясовано, що це були лікарські засоби, необхідні для оновлення запасів медичних пунктів підприємства на виконання санітарно-епідеміологічних норм. Загальна сума такого придбання у лютому 2021 року становила 7080,0 грн., у т.ч. ПДВ – 511,0 грн.

Крім того, наразі через складну епідеміологічну ситуацію, пов'язану з пандемією COVID-19, всі підприємства повинні забезпечувати своїх працівників засобами індивідуального захисту та антисептичними матеріалами. Антисептичні засоби оподатковуються за ставкою ПДВ – 0%. Підтвердженням цьому може слугувати податкова накладна №1307 від 02.02.2021р., отримана від ТОВ «Епіцентр» на суму 395,52 грн. (без ПДВ)

(додаток Н2). Такі операції знаходять своє відображення у рядку 10.3 Податкової декларації з ПДВ.

Також, досліджуючи зовнішньоекономічний контракт податковий інспектор-ревізор з'ясував, що протягом лютого 2021 року ОКВП «Дніпро-Кіровоград» здійснило придбання необоротних активів, ввезених на митну територію України за основною ставкою. Сума такого придбання становила 13 770 028,0 грн., у т.ч. ПДВ – 2 333 128 грн. дане придбання підтверджено митними деклараціями, актами передачі та іншими первинними документами та відображено у регістрах синтетичного обліку.

Крім того, на ОКВП «Дніпро-Кіровоград» рахується залишок невикористаного податкового кредиту з ПДВ минулих звітних (податкових) місяців у сум 432 334,0 грн. Показник податкового кредиту з ПДВ, сформований саме у лютому 2021 року становить 4 658 793,0 грн. З урахуванням величини невикористаного податкового кредиту минулих періодів, загальна сума податкового кредиту з ПДВ становитиме у лютому 2021 року 5 091 127,0 грн.

На підставі фактичних даних підприємства, що підлягає перевірці та даних автоматизованих інформаційних баз податкових органів податковим інспектором-ревізором перевірено правильність визначення від'ємного значення, що включається до складу податкового кредиту поточного звітного (податкового) періоду (значення рядка 21 попереднього звітного (податкового) періоду. По суті, слід перевірити дані минулих податкових періодів. Для розшифровки даного показника платники податків складають додаток 2 до Податкової декларації «Довідка про суми від'ємного значення звітного (податкового) періоду, яка зараховується до складу податкового кредиту наступного звітного (податкового) періоду. Для підтвердження правомірності включення такої суми ПДВ до складу податкового періоду лютого 2021 року, податковий інспектор-ревізор вивчає дані Додатку 2 до Податкової декларації за січень 2021 року. У таблиці 2.17 представлено

робочий документ, за допомогою якого здійснюється підтвердження такої суми.

Таблиця 2.17

Робочий документ податкового інспектора-ревізора з перевірки правильності визначення податкового кредиту з ПДВ у минулих звітних (податкових) періодах на ОКВП «Дніпро-Кіровоград»

Місяць	Рік	За даними підприємства, грн.	За розрахунком інспектора, грн.	Відхилення
07	2019	30 000,00	30 000,00	0,00
08	2019	995,00	995,00	0,00
09	2019	89 745,00	89 745,00	0,00
12	2019	1 547,00	1 547,00	0,00
05	2020	10 005,00	10 005,00	0,00
06	2020	54 789,00	54 789,00	0,00
08	2020	59 874,00	59 874,00	0,00
09	2020	58 745,00	58 745,00	0,00
10	2020	1 547,00	1 547,00	0,00
11	2020	12 547,00	12 547,00	0,00
01	2021	112 540,00	112 540,00	0,00
Всього		432 334,00	432 334,00	0,00

Отже, як видно з даних таблиці 2.17 сума податкового кредиту минулих звітних (податкових) періодів і використана у лютому 2021 року визначена вірно. Порушень не виявлено.

Таким чином, порушень у порядку складання Податкової декларації з ПДВ лютий 2021 року податковим інспектором-ревізором не виявлено.

У наведеній нижче таблиці 2.18 податковим інспектором-ревізором здійснено перевірку своєчасності подання Податкової декларації з податку на додану вартість за окремі місяці 2021 року. Слід підкреслити, що податковим звітним періодом для нарахування та сплати ПДВ на ОКВП «Дніпро-Кіровоград» є календарний місяць. Під час формування даного робочого документу податковий інспектор-ревізор враховував те, що відповідно до вимог Податкового кодексу України, податкова декларація з ПДВ подається протягом 20 календарних днів, наступних за останнім днем звітного місяця. Якщо останній день (20 число) припадає на вихідний або святковий день, то

останнім днем подання Податкової декларації з ПДВ є наступний за вихідним або святковим робочий день.

Таблиця 2.18

Робочий документ податкового інспектора-ревізора з перевірки своєчасності подання до органів Державної податкової служби Податкової декларації з податку на додану вартість на ОКВП «Дніпро-Кіровоград»

Податковий (звітний) період	Фактична дата подання звітності з ПДВ	Гранична дата подання звітності з ПДВ згідно ПКУ	Порушення строків
Січень 2021 року	15 лютого 2021 року	20 лютого 2021 року	Відсутнє
Лютий 2021 року	18 березня 2021 року	22 березня 2021 року	Відсутнє
Березень 2021 року	20 квітня 2021 року	20 квітня 2021 року	Відсутнє
Квітень 2021 року	18 травня 2021 року	20 травня 2021 року	Відсутнє
Травень 2021 року	18 червня 2021 року	22 червня 2021 року	Відсутнє
Червень 2021 року	16 липня 2021 року	20 липня 2021 року	Відсутнє
Липень 2021 року	19 серпня 2021 року	20 серпня 2021 року	Відсутнє
Серпень 2021 року	20 вересня 2021 року	20 вересня 2021 року	Відсутнє
Вересень 2021 року	18 жовтня 2021 року	20 жовтня 2021 року	Відсутнє
Жовтень 2021 року	15 листопада 2021 року	22 листопада 2021 року	Відсутнє

Отже, як видно з даних таблиці 2.18 порушення строків подання Податкової декларації з податку на додану вартість за період, що підлягав перевірці на ОКВП «Дніпро-Кіровоград» відсутні.

Також на увагу податкового інспектора-ревізора заслуговує порядок повноти і своєчасності сплати податку на додану вартість на ОКВП «Дніпро-Кіровоград». Слід підкреслити, що відповідно до вимог Податкового кодексу України податок на додану вартість підприємства повинні сплачувати протягом 10 календарних днів, наступних за останнім днем граничного строку подання Податкової декларації з ПДВ. При цьому, варто пам'ятати, що якщо граничний день сплати податку на додану вартість припадає на вихідний або святковий день, останнім днем його сплати вважається останній робочий день, що передує вихідному або святковому. Для цього доцільно використовувати робочий документи, наведений у таблиці 2.19.

Таблиця 2.19

Робочий документ податкового інспектора-ревізора
з перевірки повноти і своєчасності сплати до бюджету
податку на додану вартість на ОКВП «Дніпро-Кіровоград»

	За даними підприємства		За даними податкового інспектора-ревізора та вимогами ПКУ		Порушення
	Сума, грн.	Дата	Сума, грн.	Дата	
Січень 2021 року	2 451 220	24 лютого 2021 року	2 451 220	02 березня 2021 року	Відсутнє
Лютий 2021 року	2 285 251	26 березня 2021 року	2 285 251	31 березня 2021 року	Відсутнє
Березень 2021 року	1 254 789	20 квітня 2021 року	1 254 789	30 квітня 2021 року	Відсутнє
Квітень 2021 року	1 245 888	28 травня 2021 року	1 245 888	28 травня 2021 року	Відсутнє
Травень 2021 року	3 124 588	25 червня 2021 року	3 124 588	30 червня 2021 року	Червня Відсутнє
Червень 2021 року	3 254 780	30 липня 2021 року	3 254 780	30 липня 2021 року	Відсутнє
Липень 2021 року	1 245 870	26 серпня 2021 року	1 245 870	30 серпня 2021 року	Відсутнє
Серпень 2021 року	1 250 360	23 вересня 2021 року	1 250 360	30 вересня 2021 року	Відсутнє
Вересень 2021 року	1 200 360	22 жовтня 2021 року	1 200 360	29 жовтня 2021 року	Відсутнє
Жовтень 2021 року	987 547	23 листопада 2021 року	987 547	30 листопада 2021 року	Відсутнє

Отже, як видно з даних таблиці 2.19, порушень у строках салати податку на додану вартість на ОКВП «Дніпро-Кіровоград» за період, що підлягав перевірці не виявлено.

Висновки до розділу 2

ОКВП «Дніпро-Кіровоград» є суб'єктом підприємницької діяльності та здійснює господарську діяльність у сфері водопровідно-каналізаційного господарства. Основним напрямком діяльності є централізоване водопостачання та водовідведення. Досліджуване підприємство – це цілісний майновий комплекс, який обслуговують Світловодське, Олександрійське, Знам'янське та Кропивницьке водопровідно-каналізаційні господарства. Дані об'єкти використовують працю 1483 працівника. Згідно із Випискою з

Єдиного державного реєстру юридичних осіб, фізичних осіб-підприємців та громадських формувань основним видом діяльності згідно КВЕД є 36.00 – «Забір, очищення та постачання води (основний).

ОКВП «Дніпро-Кіровоград» перебуває на самоокупності, проте отримує підтримку з боку держави. Так, тільки у 2020 році за Рішенням Кіровоградської обласної ради підприємство отримало: фінансову підтримку за рахунок коштів загального фонду обласного бюджету у сумі 5 000 000,0 грн.; кошти на розроблення звіту з оцінки впливу на довкілля об'єкту будівництва «Реконструкція каналізаційних очисних споруд у м. Світловодськ» на суму 170 000,0 грн.; бюджетну субвенцію у сумі 2 489 680,0 грн. на проведення робіт по об'єкту у Маловисківського районі; бюджету субвенцію у сумі 1 751 870,0 грн. на проведення робіт по об'єкту у м. Олександрія»; з обласного фонду охорони навколишнього середовища кошти у сумі 1 504 740 грн. на виготовлення проектно-кошторисної документації на реконструкцію Martino-Іванівських каналізаційних очисних споруд.

ОКВП «Дніпро-Кіровоград» складає таку фінансову звітність: Баланс (Звіт про фінансовий стан), Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід), Звіт про рух грошових коштів (за прямим методом), Звіт про власний капітал, Примітки до фінансової звітності. Нами було досліджено фінансову звітність ОКВП «Дніпро-Кіровоград» за 2019 рік та 2020 рік. Проведений аналіз фінансового стану ОКВП «Дніпро-Кіровоград» довів, що станом на кінець 2020 року воно перебувало у нестабільному фінансовому стані, наближеному до критичного. Розраховані показники фінансової стійкості свідчать про залежність підприємства від зовнішніх джерел фінансування (короткострокові кредити банків). За результатами 2020 року підприємство мало збиток у сумі 98 482,0 тис.грн. Також ОКВП «Дніпро-Кіровоград» має заборгованість із виплати заробітної плати та заборгованість із виплати податку на доходи фізичних осіб, військового збору та ЄСВ.

Перевірка правильності визначення суми ПДВ, що підлягає сплаті до бюджету проводилась з точки зору податкового контролю за такими етапами: перевірка правильності визначення податкового зобов'язання з ПДВ; перевірка правильності формування податкового кредиту з ПДВ; електронне адміністрування ПДВ; перевірка повноти і своєчасності сплати ПДВ; перевірка правильності складання Податкової декларації з ПДВ.

Було з'ясовано, що оскільки одним із основних видів діяльності ОКВП «Дніпро-Кіровоград» є послуги з постачання та водовідведення води, то на нього поширюються вимоги Податкового кодексу України у частині визначення дати виникнення податкових зобов'язань та податкового кредиту за касовим методом. Сутність касового методу полягає у визначенні податкових зобов'язань з ПДВ за датою дата зарахування коштів на рахунки платника податку, а податкового кредиту з ПДВ – за датою списання коштів з рахунку підприємства. Також підприємства, які надають такі послуги та мають безперервний або ритмічний характер постачання можуть складати не пізніше останнього дня місяця, в якому отримано кошти, зведені податкові накладні на кожного платника податку, а покупцям-особам не зареєстрованим платниками податку – не пізніше останнього дня місяця, в якому отримано кошти, зведену податкову накладу з урахуванням усієї суми отриманих коштів протягом такого місяця».

У 2015 році ОКВП «Дніпро-Кіровоград» було відкрито електронний рахунок. Для здійснення постійного контролю за величиною, яка обліковується на електронному рахунку ОКВП «Дніпро-Кіровоград» періодично надсилає Запити на отримання інформації щодо суми збільшення, на яку платник має право зареєструвати податкові накладні та розрахунки коригування кількісних і вартісних показників. Програмний сервіс МеДок надає широкі можливості для обміну інформацією як з контрагентами, так і з контролюючими органами.

Проведена перевірка, здійснена з точки органів податкового контролю порушень не виявила.

РОЗДІЛ 3. НАПРЯМИ УДОСКОНАЛЕННЯ ПОДАТКОВОГО КОНТРОЛЮ НАРАХУВАННЯ ТА СПЛАТИ ПОДАТКУ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ

3.1. Пропозиції з удосконалення організації і методики податкового контролю

Податковий контроль можна розглядати у двох аспектах: як функцію чи елемент державного управління економікою та як особливий вид діяльності з перевірок дотримання податкового законодавства. Обидва ці аспекти податкового контролю знаходяться в непорушній єдності, постійному розвитку і вдосконаленні його організації і методики.

Якість податкового контролю включає професійний рівень, компетентність, чесність та законодавчо встановлений порядок виконання функціональних обов'язків суб'єктів контрольно-перевірочної роботи для забезпечення поставлених цілей, впровадження певних процедур та є досить важливою умовою ефективності діяльності податкової системи в цілому. Пріоритетом у цьому має бути оптимізація податкових процедур і контроль за якістю роботи податкових інспекторів.

«Забезпечення дотримання норм податкового законодавства суб'єктами податкових правовідносин є головною метою податкового контролю. Фінансові відносини працівників контролюючих органів та платників стосуються правильності визначення бази та об'єкта оподаткування, законності використання пільг, достовірності встановлених ставок податків, достовірності визначення розміру податків, своєчасність та повноту сплати податків та податкових платежів до відповідних бюджетів та інші, що виступають об'єктом податкового контролю» [24, с. 254].

Безперечно, система податкового контролю в Україні постійно розвивається, адаптуючись до трансформаційних процесів, які відбуваються в сучасних умовах функціонування національної економіки. Із прийняттям Податкового кодексу України інститут податкового контролю став більш

врегульованим шляхом введення принципів прозорості, використання цілісної системи єдиних податкових важелів для всіх об'єктів оподаткування, превентивності, гласності тощо.

Національний податковий контроль характеризується тенденцією наближатися до європейських вимог, але темпи реформування системи податкового адміністрування в Україні надто повільні. Основними дестабілізуючими факторами, що впливають на ефективність податкового контролю, є: недосконалість методичного забезпечення процесуальних питань податкового контролю, низький ступінь його автоматизації; недостатня гармонізація вітчизняного податкового законодавства з міжнародним; неналежний доступ до уніфікації відносин та інформаційних потоків між учасниками контрольно-перевірочного процесу; відсутність комплексних методик оцінки та систематичного моніторингу контрольно-перевірочної роботи податкових органів; інституційні викривлення щодо податкової культури, дисципліни та інформованості платників податків через зростання податкового навантаження та наявність трансакційних витрат у системі податкового адміністрування.

Неоднозначність окремих положень Податкового кодексу призводить до ненавмисних помилок при застосуванні пільг і нарахуванні податкових платежів окремими платниками. При цьому велика кількість компаній працює в сфері тіньової економіки, що також сприяє ухилянню від сплати податків, через те, що платники податків у більшості випадків умисно відмовляються від сплати податків, приховуючи доходи та зменшуючи базу оподаткування.

«Існують також певні порушення зі сторони контролюючих органів. Зокрема, значний негативний вплив на функціонування податкової сфери держави здійснює наявність корупції серед працівників державної податкової служби та недосконалість процедур податкового контролю, а саме проведення частих податкових перевірок платників. На фоні цього першочергового вирішення потребують питання оптимізації процедур

податкового контролю, підвищення якості проведення податкових перевірок та забезпечення контролю за роботою податкових інспекторів» [46].

Розмір надходжень коштів до бюджету безпосередньо залежить від ступеня ефективності контрольно-перевірочної діяльності контролюючих органів. Тому, Департамент податкового аудиту щомісяця узагальнює основні показники щодо кількості перевірок правильності визначення, повноти та своєчасності сплати податків і податкових платежів та суми донарахованих грошових зобов'язань, що підлягають погашення (Таблиця 3.1).

Таблиця 3.1

Основні показники контрольно-перевірочної роботи

Департаменту податкового аудиту за січень-вересень 2021 року

(наростаючим підсумком за даними «Звіту «Аудит-1»», юридичні особи)

Назва та код області		Кількість перевірок, результати яких узгоджено			Сума донарахованих грошових зобов'язань, яка підлягає погашенню, тис. грн.		
		Всього	у т.ч. планових	у т.ч. позапланових	Всього	у т.ч. по планових перевірках	у т.ч. по позапланових перевірках
АР Крим	1	0	0	0	0	0	0
Вінницька	2	257	64	193	254 409	65 544	188 865
Волинська	3	301	51	250	112 462	60 634	51 828
Дніпропетровська	4	516	67	449	301 411	109 000	192 411
Донецька	5	227	15	212	220 369	16 228	204 141
Житомирська	6	154	26	128	78 839	35 109	43 730
Закарпатська	7	49	23	26	22 575	18 250	4 325
Запорізька	8	396	36	360	244 974	114 317	130 657
Івано-Франківська	9	148	33	115	293 655	16 448	277 207
Київська	10	356	77	279	115 382	49 248	66 134
Кіровоградська	11	141	16	125	338 326	226 971	111 355
Луганська	12	81	32	49	40 019	13 138	26 881
Львівська	13	432	72	360	394 037	331 661	62 376
Миколаївська	14	208	27	181	114 324	78 182	36 142
Одеська	15	589	110	479	174 853	84 836	90 017
Полтавська	16	244	46	198	176 331	144 749	31 582
Рівненська	17	162	35	127	76 296	66 102	10 194
Сумська	18	171	61	110	57 850	34 989	22 861
Тернопільська	19	276	46	230	73 648	39 910	33 738

Назва та код області		Кількість перевірок, результати яких узгоджено			Сума донарахованих грошових зобов'язань, яка підлягає погашенню, тис. грн.		
		Всього	у т.ч. планових	у т.ч. позапланових	Всього	у т.ч. по планових перевірках	у т.ч. по позапланових перевірках
Харківська	20	1 056	229	827	237 965	131 373	106 592
Херсонська	21	110	37	73	132 303	19 356	112 947
Хмельницька	22	148	31	117	100 265	66 479	33 786
Черкаська	23	190	26	164	260 576	251 079	9 497
Чернівецька	24	176	28	148	37 418	14 542	22 876
Чернігівська	25	126	15	111	40 493	26 252	14 241
м. Київ	26	1 718	305	1 413	2 079 457	1 372 941	706 516
м. Севастополь	27	0	0	0	0	0	0
У тому числі Міжрегіональні управління ДПС по роботі з великими платниками податків (МУВПП)							
Західне МУВПП	33	21	4	17	319 465	318 335	1 130
Південне МУВПП	34	23	3	20	92 207	2 293	89 914
Північне МУВПП	35	15	1	14	244 503	233 133	11 370
Східне МУВПП	32	20	1	19	43 212	12 392	30 820
Центральне МУВПП	31	61	13	48	1 225 374	1 143 122	82 252
Всього		8 372	1 530	6 842	7 902 998	5 096 613	2 806 385

Дані таблиці 3.1 доводять, що протягом I-III кварталів 2021 р., кількість позапланових перевірок результати яких узгоджено становить 82%, тобто у 4 рази більше, ніж планових. Частка донарахованих грошових зобов'язань, яка підлягає погашенню за результатами позапланових перевірок у загальній сумі дорівнює 35,5%.

Враховуючи викладене, на наш погляд, система податкового контролю потребує суттєвого вдосконалення. Зокрема, необхідно узгодити графіки позапланових і планових перевірок. При цьому, як доводить практика, за рахунок незапланованих податкових дій і процедур, у т.ч. і перевірок, отримуються значні суми доходу у вигляді податкових платежів від сплати яких платники податків ухиляються. Отже, можна сказати, що плановий податковий контроль менш ефективний, ніж позаплановий, і держава може зменшити витрати на його проведення, проте наявність даного виду контрольно-перевірочної діяльності може слугувати дисциплінуючим і

мобілізуючим фактором для платників податків.

В Україні майже весь 2020 рік діяв мораторій на податковий контроль. Бізнес пристосувався до нових реалій і перестав сприймати податкові перевірки як реальну загрозу, а тому, його стали менше хвилювати запити, що надходили згідно статті 73 ПКУ [55]. Значний бюджетний дефіцит, відсутність додаткового фінансування з боку МВФ, а також постійні заяви уряду про те, що бюджет буде наповнюватися без додаткових вливань, можуть свідчити про те, що 2022 рік пройде під знаком податкового контролю.

Згідно Постанови Кабінету Міністрів України [75] Уряд вирішив частково скасувати мораторій на податкові перевірки шляхом зменшення обмежень, встановлених пп. 52², п. 10 гл. XX ПКУ, а тому дозволив проведення таких податкових перевірок:

- ❖ тимчасово призупинені документальні та фактичні огляди, які розпочалися до 18 березня 2020 року та не були завершені;
- ❖ планові податкові перевірки (документальні перевірки, право на які надано відповідно до вимог пункту 77.4 статті 77 ПКУ);
- ❖ позачергові податкові перевірки за фактами взаємовідносин із ризикованими контрагентами (документальні позапланові перевірки на підставі підпунктів 78.1.1 та/або 78.1.4 пункту 78.1 статті 78 ПКУ, суб'єктів господарювання реального сектору економіки, яким сформовано податковий кредит через ризиковані операції з купівлі товарів/послуг (із переліку ризикованих платників податків, визначених Тимчасовою слідчою комісією Верховної Ради України);
- ❖ позачергові документальні перевірки платників податків, щодо яких надійшла податкова інформація, що свідчить про порушення платником податків валютного законодавства в частині дотримання строків надходження товарів за операціями з імпорту та/або валютної виручки за операціями з експорту;
- ❖ позачергові документальні перевірки на підставі наведених умов у

підпунктах 78.1.12, 78.1.14, 78.1.15, 78.1.16 пункту 78.1 статті 78 ПКУ.

Процедура зняття мораторію дуже суперечлива і викликає багато питань. Про правомірність таких дій можна сперечатися довго, але контролюючі органи з березня 2021 року вже почали діяти та перевіряти платників податків. Фактично в цьому випадку платник податків:

- ❖ або погоджується з діями Уряду та починає готуватися до податкової перевірки з метою її успішного проходження;
- ❖ або може прийняти рішення про недопущення працівників ДПС до проведення перевірок на підставі того, що в Україні діє мораторій на проведення планових податкових перевірок, а постанова КМУ прямо суперечить положенням ПКУ.

Щодо призначення планових перевірок суперечностей в організації їх проведення не виникає, оскільки графік планових податкових перевірок оприлюднюється на офіційному веб-сайті ДПС до 25 грудня року, що передуює року, в якому будуть проводитись такі документальні планові перевірки, та є загальнодоступним. При складанні плану-графіка податкових перевірок фіскальний орган перевіряє кожного потенційного представника бізнесу на відповідність критеріям ризику. Суди наразі не мають чіткої позиції щодо того, порушено чи ні права платника податків шляхом включення до графіка податкового контролю. Це означає, що оскарження включення платника податків до графіка податкового контролю є доволі ризикованою справою, а тому, побачивши себе в плані перевірки, платник податків повинен негайно почати готуватися до такої перевірки.

З позаплановими перевітками не все так однозначно. Підставою можливої позапланової податкової перевірки є запит, який отримує платник податків відповідно до статті 73 ПКУ. Практика останнього часу показує, що контролюючий орган не часто дотримується вимог, встановлених ПКУ, та не вказує правильної та чіткої причини звернення до платника податків із запитом. Мають місце запити, коли контролюючий орган аргументує необхідність отримання пояснень та їх документального підтвердження

виходячи з необхідності виконання своїх функцій, завдань та/або підтвердження чи спростування податкової інформації. Хоча такої підстави в п. 73.3 статті 73 ПКУ не передбачено. У цьому ж запиті контролюючий орган зазвичай вимагає надати велику кількість документів про фінансово-господарські відносини платника податків з його контрагентами протягом не менше попереднього календарного року.

Практика діяльності Верховного Суду свідчить, що суди критично ставляться до таких запитів і приходять до висновку, що без повідомлення про факти, які призвели до запиту, платник податків не має об'єктивної можливості надати будь-які пояснення та документовані докази. А запит може бути розглянутий відповідно до законодавства, якщо в ньому зазначаються господарські операції та суми, щодо яких визначено розбіжності, чітке посилання на конкретні податкові декларації та підстави, на які податковий орган посилається обґрунтовуючи наявність у платників податків недостовірних даних у податкових деклараціях, або ж це мають бути чітко викладені обставини, які свідчать про порушення платником податків податкового законодавства.

Є підхід, коли платник податків ознайомився із запитом, дійшов висновку про його необґрунтованість і вважає, що йому взагалі не слід відповідати на такий запит. Таке право, з точки зору положень законодавства, платник податків має, проте ми рекомендуємо в будь-якому випадку відповідати на податкові запити, а якщо претензія необґрунтована чи є безпідставною, то платнику податків варто аргументувати її незаконність у своїй відповіді. Проте, на практиці трапляються ситуації, коли незалежно від того, чи відповість платник податків на такий запит та надасть копії документів, чи відмовляє у зв'язку з невиконанням вимог статті 73 ПКУ – контролюючий орган все одно має право призначити позапланову податкову перевірку.

Особлива увага в організації податкового контролю у 2022 році буде приділена співпраці юридичних осіб з фізичними особами-підприємцями та з

боку працівників податкових органів докладатимуться зусилля, щоб довести, що фізичні особи є частиною юридичних структур суб'єктів господарювання.

Також увага приділятиметься перевіркам відображення і обліку операцій з отримання послуг, які не мають чіткого результату, такими як консалтинг, маркетинг, реклама тощо. За відносинами з нерезидентами також будуть пильно стежитимуть. Особливо детальному вивченню підлягатиме формування податкового кредиту з ПДВ, а враховуючи останні заяви керівництва ДПС, боротьба зі схемами щодо ухилення від сплати ПДВ має стати пріоритетом діяльності податківців. Податкова служба дуже уважно спостерігає за діяльністю платників податків, які співпрацюють з держбюджетом, детально аналізуючи рух коштів, контролюючи порядок визначення ціни та місця придбання товарів.

Найкращий спосіб успішно пройти податкову перевірку – підготуватися до неї. Адже коли податкова перевірка вже розпочалася, у платника податків не так багато варіантів поведінки. Як правило, знаючи про можливу податкову перевірку, можна підготуватися до неї набагато ретельніше. Отже, якщо за результатами аналізу Плану-графіка податкових перевірок платник податків побачив себе у Плані-графіку планових перевірок, рекомендуємо починати підготовку до перевірки за останні 3 роки.

Якщо платник податків отримав запит про взаємовідносини з конкретним контрагентом, то не зайвим буде також проаналізувати документацію про взаємовідносини з таким контрагентом або заздалегідь подбати про додаткові докази. Тому, оскільки, у діяльності кожного підприємства є певні «недоліки», які краще виявити самостійно ніж коли їх знайдуть податківці, у таблиці 3.2 ми згрупували рекомендації для підготовки до податкових перевірок.

Таблиця 3.2

Рекомендації з підготовки до податкової перевірки

Пропозиція	Суть	Пояснення
Аудит первинної	Якщо підприємство має непідтверджені витрати, або	Іноді додатковий звіт про маркетингові послуги або додаткові докази належної

Пропозиція	Суть	Пояснення
документації	підприємство сформувало податковий кредит з ПДВ за підозрілими операціями, чи підприємство має велику кількість взаємовідносин за послугами, які не мають чіткого результату, ці ризики необхідно вирішувати заздалегідь	обачності дозволять захистити бізнес від додаткових фінансових витрат. Слід розуміти, що аудит первинної документації та залучення до перевірки сторонніх податкових юристів не ставить під сумнів компетентність бухгалтерів, а лише дає змогу поглянути на відносини з іншої, суто юридичної точки зору, виходячи з розуміння можливих претензій з боку контролюючих органів
Перевірка своїх контрагентів	Під сумнів можна поставити контрагентів, яких залучено до кримінального провадження, включено до переліку ризикових, а також у яких відсутня відповідна матеріально-технічна база (неоформлений персонал, орендовані приміщення за готівку, використання транспортних засобів без належного оформлення тощо). У цьому випадку підприємство платника податків ризикує невизнанням проведених з контрагентами операцій щодо їх реальності здійснення, тобто їх фіктивності	Рекомендуємо створити інструкції для перевірки контрагентів і застосувати спеціальні профайли для підрядників, принаймні найважливіших для бізнесу. Такі дії дозволять повністю продемонструвати дотримання принципу належної обачності, який увійшов до нашої практики і який полягає в тому, що платник податків повинен вжити всіх можливих заходів для перевірки доброчесності своїх контрагентів. Порядок дотримання принципу належної обачності платником податків дуже добре проаналізовано у рішенні Верховного Суду у справі № 140/1611/19 [81]. Дотримання рекомендацій Верховного Суду зменшить ризики та стане перевагою в подальших податкових спорах
Розробка чітких інструкцій для працівників підприємства у випадку перевірки контролюючими органами	Поява будь-якого контролера чи податкового інспектора завжди напружує. Тому співробітники компанії повинні чітко розуміти весь алгоритм і персональну відповідальність за супровід податкової перевірки. В інструкціях має бути чітко зазначено, що з податковими інспекторами спілкуються лише директор та/або юрист, а також головний бухгалтер. Інші працівники повинні утримуватися від підписання будь-яких документів і спілкування з інспекторами	Не зайвим буде сформулювати перелік можливих запитань до співробітників підприємства з боку представників ДПС та підготувати на них відповіді. Підготовка до податкової перевірки – найкраща захисна тактика. Адже заздалегідь визначені ризики можна пропрацювати і мінімізувати їх вплив. Наразі, і аудиторські фірми, і податкові юристи, і спеціалізовані психологи пропонують тематичні тренінги на яких моделюють конкретні ситуації та порядок їх розвитку при проведенні перевірок контролюючими органами

Статистика свідчить, що переважна більшість податкових перевірок,

незалежно від їх виду, закінчуються видачею Акту податкової перевірки. При отриманні Акту податкової перевірки завжди необхідно пам'ятати, що на його останній сторінці міститься рядок про те, що підписанням цього Акту платник податків підтверджує відсутність додаткових (інших) документів, які спростовують факти, встановлені в Акті перевірки. Отже, підписуючи Акт податкової перевірки за наявності заперечень, необхідно вказати, що підписом засвідчується лише факт його прийняття, а не згода з його змістом.

У випадку незгоди із порушеннями, що викладені в Акті податкової перевірки «слід також скористатись процедурою адміністративного оскарження шляхом подання заперечень на акт перевірки, а потім і скарг на податкові повідомлення-рішення. Явною перевагою такою процедури є можливість скасування ППР без сплати судового збору та в чіткі строки, які встановлені ст.86 та п.п.56.8-56.9 ст.56 ПКУ. На цьому ж етапі можна залучити Раду Бізнес-Омбудсмена, але за умови, що ви точно впевнені, що не порушували жодного із положень податкового законодавства» [37].

Важливо пам'ятати, що застосування процедури адміністративного оскарження скорочує час для подальшого оскарження в суду. Рішення Верховного Суду у справі № 500/2486/19 [82] «відновив» норму з пункту 56.19 статті 56 ПКУ, яка передбачає місячний строк для звернення до суду після застосування процедури адміністративного оскарження. Готуючись до податкового спору, слід розуміти, що до податкових спорів давно застосовується принцип суперечності, а тому норми Кодексу адміністративного судочинства України [31] щодо обов'язку доведення законності рішення поширюються не лише на контролюючий орган, а й на необхідність доведення своєї правоти і платником податків. Тому успіх чи поразка в податковому спорі залежить, у першу чергу, саме від платника податків.

Ми погоджуємось із думкою, що «реформування податкових інститутів має базуватись на компетентнісно-сервісних засадах, що базуються на компетентнісному підході і сервісній парадигмі. Створення таких засад

вимагає уточнення можливостей і компетенцій усіх учасників податкових відносин і стосується як посилення фіскальної функції оподаткування, так і нових векторів податкової діяльності – антикризового і антитіньового впливу на економічні процеси. Податкові інститути включають систему податків, спосіб організації податкових органів та дію інших механізмів державного регулювання, пов’язаних з податковою сферою» [46].

З метою вдосконалення системи обслуговування платників податків на основі сучасних інформаційно-комунікаційних технологій пропонується модернізувати Інформаційно-довідковий центр Державної податкової служби, удосконалити автоматизовані системи, якого оброблятимуть велику кількість запитів із різних джерел, з яких отримуються звернення платників податків – телефон, пошта, факс, мережа Інтернет.

Модернізація сучасного багатофункціонального Інформаційно-довідкового центру ДПС на рівні світових та європейських стандартів дозволить: підвищити якість дотримання вимог податкового законодавства; надавати платникам податків високий рівень податкових послуг; забезпечити повну поінформованість про можливі зміни в податковому законодавстві; отримати значне зниження адміністративних витрат і витрат на адміністрування; ліквідувати практику неоднозначного тлумачення податкового законодавства.

У зв’язках з громадськістю необхідно створити більш прийнятні умови для посилення плідної співпраці з інститутами громадянського суспільства (наприклад, Громадські ради при ДПС), залучення громадських експертів для збалансування позицій контролюючих органів і суб’єктів підприємницької діяльності та отримання зворотного зв’язку з Державною податковою службою, публічної експертизи проєктів нормативно-правових актів тощо. Саме Громадські ради при ДПС можуть стати ефективним майданчиком для зворотного зв’язку та забезпечення незалежного контролю, допомогти налагодити партнерські відносини з бізнес-структурами та підвищити ефективність роботи податкової служби.

У відносинах з платниками податків необхідно розвивати масово-роз'яснювальну роботу для інформування громадськості щодо питань пов'язаних з оподаткуванням, не допускати різних консультацій з одного питання, посилювати вплив дорадчих і консультаційних підрозділів для більш якісного проведення роз'яснень з податкових питань на місцях, не допускати випадків довільного тлумачення законодавства та забезпечити поступове перетворення податкової служби на консультативний орган із надання послуг для платників податків.

Також корисним буде впровадження попереднього податкового контролю, який розумітиметься як система безпеки законодавчих прав платників податків і передбачатиме заходи, що здійснюються компетентними державними органами у формах і в порядку, встановленому податковим законодавством. Стосовно планованих податкових перевірок платників податків, то їх мають перевіряти лише на предмет правильності визначення податкових зобов'язань, а заходи щодо них мають обмежуватись лише наглядом за запобіганням порушень податкового права.

Актуальні світові тенденції демонструють поступове зростання ролі попереднього податкового контролю, що, зумовлюється такими його перевагами: «а) попередній податковий контроль сприяє підвищенню податкової свідомості у платників податків, що, відповідно, позитивно відбивається на дотриманні ними податкової дисципліни; б) даний вид контролю сприяє зменшенню кількості податкових правопорушень, що має наслідком покращення показників рівня надходження коштів (за рахунок податків та зборів) до централізованих фондів грошових коштів; в) через реалізацію заходів попереднього податкового контролю налагоджується взаємодія між платниками податків та контролюючими органами та зміщується акцент у відносинах між ними – від протистояння до співпраці (Cooperative Compliance)» [22, с. 176].

Як свідчить досвід економічно розвинених країн (Австралія, Австрія, Канада, Нідерланди, США, Швеція), розвиток національної податкової

системи на партнерських засадах відносини між платниками податків і державою в особі контролюючих органів, дозволяє пом'якшити природний конфлікт державних і приватних інтересів у сфері оподаткування. А один із інструментів такого підходу (Cooperative Compliance) – це попередній податковий контроль.

Підвищення результативності податкових перевірок, зменшення помилок при їх проведенні та прийняття неупереджених рішень наразі є найважливішими чинниками підвищення ефективності податкового контролю. Основними характеристиками ефективності будь-якої системи податкового контролю мають бути:

- ❖ наявність ефективної системи відбору платників податків для проведення документальних перевірок, що дозволить найбільш оптимальне використання обмежених людських і матеріальних ресурсів податкових інспекцій, сприятиме максимальній ефективності податкового контролю з мінімальними зусиллями й коштами, та дозволить здійснити для проведення перевірок найоптимальніший вибір платників податків із найбільшою ймовірністю виявлення у них податкових правопорушень;
- ❖ застосування ефективних методів, форм, способів і прийомів податкових перевірок на основі єдиної комплексної стандартизованої процедури перевірок, розробленої податковою адміністрацією на основі міцної законодавчої бази, що надаватиме податковим органам широкі повноваження у сфері податкового контролю щодо впливу на недобросовісних платників податків;
- ❖ використання системи оцінки роботи податкових інспекторів, що дозволить ефективно розподілити навантаження при плануванні контрольної роботи та об'єктивно враховувати результати діяльності кожного з них.

Наразі, податковий контроль системи економічної безпеки держави відіграє значну роль, а його вдосконалення є пріоритетом для України. Для

покращення податкового контролю необхідно докласти зусилля всім контролюючими органами, удосконалити чинне законодавство, яке б забезпечувало відповідальність платників податків за ухилення від сплати податків та приховування даних про доходи, а також створити умови дотримання таких основних вимог:

- ❖ підвищення податкової культури платників податків та їх податкової дисципліни;
- ❖ удосконалення податкового законодавства у сфері справляння податків;
- ❖ навчання працівників податкових органів у частині контролю за дотриманням ними нормативно-правових актів, що регулюють податковий контроль;

Отже, можна стверджувати, що в сучасних умовах економічного розвитку України, зростання ефективності податкового контролю потребує вдосконалення та правового закріплення основних елементів його системи, зокрема: методологічної бази, організаційної структури, матеріально-технічного, інформаційного та кадрового забезпечення; завдань і функцій; принципів реалізації; методів проведення податкового контролю. Реалізація цих заходів має посилити боротьбу з ухиленням від сплати податків, підвищити довіру до податкової служби та сформувати високу податкову культуру суспільства, яка передбачає боротьбу з корупційною поведінкою у податковій сфері та добровільно усвідомлену сплату податків.

3.2. Рекомендації з покращення порядку нарахування та сплати ПДВ

Серед науковців і підприємців немає єдиної думки щодо визначення напрямів реформування ПДВ. Деякі фахівці навіть ставлять під сумнів доцільність застосування ПДВ в Україні, інші – пропонують замінити ПДВ і запровадити як основний елемент системи непрямого оподаткування податок з продажів або податок з обороту.

Податок з обороту використовувався країнами з адміністративно-командною формою управління господарства. Проте більшість країн, з якими Україна наразі має торговельні відносини, користується ПДВ. В умовах ринкової економіки через відміну ПДВ конкурентоспроможність вітчизняних товарів на зовнішніх ринках знизиться, що призводитиме до подвійного оподаткування. Податок з продажу стимулюватиме експорт сировини і матеріалів, проте придушить експорт технологічної продукції зі значною часткою доданої вартості. Ціни будуть зростати пропорційно кількості етапів виробництва, кумулятивний ефект буде тим більшим, чим більша додана вартість підприємства, яке знаходиться на початку виробничого циклу. Податковий тиск буде мати нерівномірний характер, оскільки буде залежати не від результатів діяльності суб'єктів підприємництва, а від його місця у виробничому ланцюжку та кількості технологічних циклів. При цьому, Україна буде змушена укласти нові міжнародні угоди, щоб уникнути подвійного оподаткування, змінювати податкові правила, адже вони відрізнятимуться від правил партнерів, що неминуче призведе до погіршення зовнішньоторговельних відносин.

Пропозиції щодо заміни ПДВ базуються на тезі, що його використання є занадто складним, обтяжливий для виробництва, сприяє «відмиванню» оборотних коштів підприємства, ефективно працює лише в країнах з розвиненою економікою та обмежує споживання. Проте вказані особливості стосуються абсолютно всіх непрямих податків, у тому числі і податку з продажу, і податку з обороту. Сукупний ефект податку з обороту спотворює ціни та умови конкуренції, що не стимулює створення повноцінних підприємств з високою доданою вартістю та виробничим циклом, зумовлює низьку рентабельність, сприяє вертикальній інтеграції виробництва і торгівлі, призводить до зростання цін на споживчі товари на внутрішньому ринку та призводить до відсутності ефективного антимонопольного законодавства. Від запровадження податку з обороту можуть отримати переваги лише власники підприємств основних галузей економіки, що суперечить

довгостроковим інтересам структурної перебудови української економіки. Введення податку з продажу також не є доцільним, адже він збільшить податковий тиск на підприємства з високою оборотністю та низькою рентабельністю, в яких значна частка доданої вартості, що може посилити дисбаланс в економіці.

Фахівці, які пропонують замінити ПДВ на звертають увагу, що і податок з продажу, і податок з обороту також мають недоліки, через які більшість розвинених країн і ввели саме ПДВ.

Незважаючи на наявність деяких недоліків ПДВ, ми вважаємо, що замінювати його на інші (більш недосконалі і гірші) форми непрямих податків недоцільно, тим більше що основні принципи оподаткування ПДВ в Україні вже відпрацьовано, а ефективність його доведена на практиці наповнення державного бюджету за рахунок його справляння.

На підтримку застосування ПДВ в Україні можна навести такий аргумент – ПДВ є найдосконалішою, а отже, найпоширенішою формою непрямого податку в світі, а тому перелік країн, де його введено постійно розширюється.

«Не є суттєвим недоліком ПДВ те, що під оподаткування може підпадати не тільки додана вартість. Важливо, що цей податок технічно досконалий, має широку податкову базу, не обтяжує проміжне виробниче споживання, бо придбані товари оприбутковуються і списуються на собівартість без ПДВ. Перевагою ПДВ є й те, що загальна сума податку, яка в кінцевому підсумку сплачується споживачем, дорівнює тій, що при одностадійному оподаткуванні справляється на стадії роздрібної торгівлі, але сплачується по частинам на окремих етапах виробництва і реалізації продукції. Це дозволяє поповнювати бюджет поступово і уникнути ризику (як у випадку з податком з роздрібного продажу) пов'язаного з тим, що роздрібний торговець може від податку ухилитись і одразу вся сума зобов'язань буде втрачена для держави. Експорт товарів зручно звільняти від внутрішнього податку і компенсувати затрати підприємств з бюджету.

Подібного механізму для інших податків не передбачено. Тому, застосування ПДВ може сприяти покращанню балансу зовнішньої торгівлі» [43, с. 150].

На основі аналізу практики застосування ПДВ в Україні можна визначити такі необхідні передумови для ефективного функціонування цього податку:

- ❖ забезпечення прозорості здійснення операцій з купівлі-продажу;
- ❖ унеможливлення здійснення фіктивних операцій із закупівлі сировини і матеріалів, що призводить до завищення податкового кредиту з ПДВ і незаконного його відшкодування з бюджету;
- ❖ високий рівень податкової культури платників податків;
- ❖ удосконалення механізму справляння ПДВ;
- ❖ стимулювання та заохочення до зростання платоспроможного попиту;
- ❖ вільний доступ підприємств до кредитних ресурсів задля розширення виробничих можливостей свого розвитку;
- ❖ стабільність платіжної системи з метою недопущення негативного впливу ПДВ на оборотні кошти суб'єктів підприємництва.

Важливим заходом для вдосконалення механізму справляння ПДВ має бути подальше покращення процедури застосування пільг. Пільги повинні бути чітко визначені, обмежені конкретним колом платників із однозначними умовами застосування та повинна існувати ефективна система контролю за їх використанням. Широка система пільг не є достатньо економічно виправданою і має негативні наслідки, оскільки руйнує цільність бази оподаткування, заважає ефективному виконанню фіскальної функції ПДВ, порушує принцип цінової нейтральності, заплутує законодавство, ускладнює механізм справляння, створює додаткові можливості для зловживань, що ведуть до бюджетних втрат та збільшення витрат на адміністрування.

У більшості випадків надання пільг з ПДВ не можна вважати проявом регулюючої функції, оскільки регулювання повинно бути спрямоване на досягнення позитивного результату на економічні процеси. На практиці пільги спотворюють умови для добросовісної конкуренції на внутрішньому

ринку, використання пільг одними підприємствами, призводить до підвищення податкового тиску на інші, що може їх спонукати до ухилення від сплати податків. Крім того доцільним буде скорочення кола платників податків, які могли б застосовувати пільги в оподаткуванні ПДВ. Натомість, кращого ефекту може надати поступове зниження ставки ПДВ для всіх платників податків.

Як можлива альтернатива пільгового звільнення від ПДВ може бути визначення певних видів операції або окремих категорій платників для надання їм знижки на суму податкового зобов'язання, розмір яких повинен змінюватися залежно від фактичної потреби в пільгах і визначатися виходячи з необхідності забезпечення оптимального балансу між залученням достатніх надходжень до бюджету та сприянням розвитку вітчизняного виробництва.

Нульову ставку слід використовувати лише для стимулювання експорту. Експортний ПДВ має нараховуватись за нульовою ставкою, а імпорт має оподатковуватися за стандартною ставкою. Для вилучення надприбутку від експорту підакцизної продукції необхідно залучати механізм митного регулювання та вдосконалити методику розрахунку мита і митних платежів. Імпортні пільги можуть бути надані адресно, використовуючись лише для товарів критичного імпорту, які призначені для власного споживання, однак не у вигляді нульової ставки, а у вигляді звільнення від оподаткування.

«Розглядаючи ставки ПДВ, слід особливу увагу звернути на два моменти. Перший пов'язаний з визначенням кількості ставок, що використовуються, другий – з розміром ставки оподаткування. Перший момент визначається кількістю ставок, що використовуються. Встановлення єдиної ставки податку значно спрощує систему функціонування та обслуговування ПДВ. Якщо рівень оподаткування споживання однаково пропорційний, то податок нейтральний по відношенню до взаємозамінних товарів і послуг та не впливає на вибір споживача. Фіскальна теорія свідчить, що оподаткування всіх товарів за єдиною ставкою зводить до мінімуму

різного роду деформації, пов'язані з будь-яким податком» [43, с. 151-152].

Якщо ПДВ розраховується за фіксованою ставкою на все споживання, то податок буде пропорційним до споживання, але регресивним по відношенню до річного доходу. Бажання послабити цю регресивність, може реалізуватись через розміри ставок податків за прогресивною шкалою залежно від доходів різних платників та через оподаткування за зниженими ставками порівняно зі стандартними на ті товари, які найбільше споживаються малозабезпеченими верствами населення. В той час необхідним буде застосування вищих ставок до товарів і послуг, які переважно споживаються групами населення з високим рівнем доходу. В результаті такої диференціації ставок податку втрачається нейтральність оподаткування. Проте, хоча і більшість експертів вважають аргументованим впровадження лише однієї стандартної ставки, крім відсутності нейтральності, система диференційованих ставок з ПДВ має й інші недоліки:

- ❖ практично неможливо здійснити чітку класифікацію товарів і послуг, які б оподатковувались за різними ставками;
- ❖ використання різних ставок призводить до ухилення від сплати податків за підвищеними ставками;
- ❖ при різних ставках відбувається зростання витрат на утримання податкових органів через посилення необхідності більш ретельного контролю за вибором більших розмірів ставок;
- ❖ знижені ставки поширюють податкові пільги і на групи з високим рівнем доходу тощо.

Важливим напрямом удосконалення порядку справляння ПДВ також є запобігання його ухиленню від сплати, а це можливо забезпечити лише за умови зменшення податкового тиску, тобто формування механізму його обчислення з урахуванням інтересів платників, а не тільки для задоволення фіскальних потреб держави.

Висновки до розділу 3

Кризові явища в економіці України, пандемія COVID-19, періодичні локдауни, фінансова нестабільність суб'єктів підприємництва, зниження сукупного попиту та, як наслідок, зменшення податкових надходжень спричинили запеклі дискусії між представниками контролюючих органів та платників податків. Ці обставини негативно впливають на організацію та ефективність державного податкового контролю, а тому посилюють потребу в його вдосконаленні, підвищенні результативності та врахуванні особливостей сьогодення.

Доведено, що впевненість у своїй правоті та успішні апеляції на рішення про застосування санкцій (за умови відсутності у платників податків фактів порушення податкового законодавства в їх діяльності) є основною метою грамотної тактики захисту в суді та призведуть до відсутності фінансових втрат за результатами податкового контролю.

Основними цілями реформування та вдосконалення справляння ПДВ є забезпечення позитивного ставлення до необхідності його сплати та підвищення фіскальної ефективності від його стягнення. Досягти цих цілей можна через виконання комплексу заходів, які передбачатимуть: скасування більшості пільг; удосконалення механізму виплати бюджетного відшкодування через унеможливлення незаконних дій; гармонізацію податкового та бухгалтерського законодавства у цілому та щодо ПДВ зокрема.

Вважаємо, що представлені нами пропозиції для удосконалення розвитку податкового контролю, у т.ч. і в частини нарахування і сплати ПДВ, поступово приведуть до гармонізації відносин між платниками податків і податковими органами в процесі податкового контролю та уніфікації вітчизняного податкового законодавства з відповідним нормативним забезпеченням провідних європейських країн.

ВИСНОВКИ

Податковий контроль є важливою сферою державних фінансових відносин, адже від своєчасності та повноти податкових надходжень залежить наповнення бюджетів усіх рівнів. Значна частина таких надходжень покращується через здійснення постійного та ефективного податкового контролю, а поліпшення його методів повинно відповідати стратегічним цілям розвитку державної податкової політики та національної економіки в цілому.

Соціально-орієнтована економіка, а особливо її податкова система, має створити інституційні умови для добровільного дотримання податкового законодавства платниками податків, акцентуючи увагу на зміні пріоритету контролю з суто фіскального напрямку на прямий моніторинг відносин фіскальних органів з платниками податків.

Податковий контроль як самостійна сфера державного фінансового контролю має свою мету та завдання. Наразі, основною метою податкового контролю повинно бути виявлення причин і наслідків порушень, внесення конкретних пропозицій та заходів щодо вдосконалення законодавства та переходу від примусового стягнення податків і зборів до добровільного виконання податкових зобов'язань юридичними та фізичними особами перед державою. Основними завданнями податкового контролю за надходженнями податкових платежів у нових умовах функціонування податкової системи та зміни пріоритетів з фіскальних на регулятивні, розподільні та соціальні є: вивчення позитивних і негативних тенденцій у взаємовідносинах платників податків і держави, визначення закономірностей розвитку цих відносин; проведення ефективного аналізу з метою виявлення впливу окремих елементів податкової системи на фінансово-економічні показники як окремих суб'єктів підприємницької діяльності, так і всієї економіки в цілому; попередня оцінка можливостей виникнення непередбачених економічних, фінансових, бюджетних і податкових ситуацій, конфлікту інтересів між

цілями платників податків і бюджетними цілями держави; розробка комплексу заходів щодо усунення негативних проявів у взаємовідносинах між платниками податків, суб'єктами податкового контролю та державою.

Основним джерелом наповнення бюджету України є непрямі податки. Вони визначаються відповідно до цін на товари та послуги та оплачуються за рахунок доплат. Їх розмір для кожного платника податку однаковий і не залежить від розміру його особистого доходу. Держава використовує непрямі податки як регулятор цін, впливаючи на платоспроможний попит населення та рівень споживання в суспільстві. Основне місце серед непрямих податків в Україні посідає ПДВ.

Податок на додану вартість є фіскально найефективнішим, оскільки широка база оподаткування ПДВ забезпечує надійність і стабільність його надходжень до державного бюджету України. Стягнення цього податку на всіх етапах руху товарів забезпечує рівномірний розподіл податкового навантаження між суб'єктами господарювання, які безпосередньо беруть участь у виробництві та торгівлі товарами. З точки зору прогресу в оподаткуванні, ПДВ наближається до прямих податків за рахунок доданої вартості, яка створюється на кожній фазі руху товарів.

Додана вартість за своїм економічним змістом входить до загальної вартості товарів і включає такі складові: матеріальні витрати (витрати на виробництво, сировину, послуги виробничого характеру, що складають собівартість продукції); заробітна плата (оклад, премії, матеріальна допомога, компенсаційні виплати); виплати до соціальних фондів (пенсійні виплати, соціальне страхування, внески на страхування на випадок безробіття); амортизація (сума нарахованого зносу основних засобів, що приймають участь у виробництві товарів, робіт, послуг); прибуток.

Основними завданнями податкового контролю з ПДВ є: перевірка правильності визначення об'єкта та бази оподаткування з урахуванням вимог законодавства; оцінка порядку обчислення податку на додану вартість та своєчасність його сплати до бюджету, перевірка правильності відображення

розрахунку ПДВ у фінансовій та податковій звітності. Ефективність податкового контролю нарахування ПДВ визначається обґрунтованістю застосування та дієвістю відповідних контрольних процедур, методів і прийомів через запобігання несплаті ПДВ у майбутніх звітних (податкових) періодах.

Вирішення поставлених завдань податкового контролю операцій з ПДВ стосується: визначення того, чи є підприємство платником ПДВ і на яких умовах; з'ясування правових умов та змін, що відбулися в звітні періоди; визначення законності та підстав застосування пільгового оподаткування; перевірка правильності та повноти визначення бази оподаткування з урахуванням сум податкового зобов'язання та податкового кредиту з ПДВ у попередніх періодах; встановлення повноти та своєчасності перерахування податкового зобов'язання з ПДВ до бюджету; визначення своєчасності подання декларації з ПДВ.

ОКВП «Дніпро-Кіровоград» є суб'єктом підприємницької діяльності, основним напрямком діяльності якого є централізоване водопостачання та водовідведення. Досліджуване підприємство – це цілісний майновий комплекс, який обслуговують Світловодське, Олександрійське, Знам'янське та Кропивницьке водопровідно-каналізаційні господарства. Дані об'єкти використовують працю 1483 працівника.

ОКВП «Дніпро-Кіровоград» складає таку фінансову звітність: Баланс (Звіт про фінансовий стан), Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід), Звіт про рух грошових коштів (за прямим методом), Звіт про власний капітал, Примітки до фінансової звітності. Проведений аналіз фінансового стану ОКВП «Дніпро-Кіровоград» показав, що станом на кінець 2020 року воно перебувало у нестабільному фінансовому стані, наближеному до критичного. Розраховані показники фінансової стійкості свідчать про залежність підприємства від зовнішніх джерел фінансування (короткострокові кредити банків). За результатами 2020 року підприємство мало збиток у сумі 98 482,0 тис.грн. Також ОКВП «Дніпро-Кіровоград» має

заборгованість із виплати заробітної плати та заборгованість із виплати податку на доходи фізичних осіб, військового збору та ЄСВ.

Перевірка правильності визначення суми ПДВ, що підлягає сплаті до бюджету на ОКВП «Дніпро-Кіровоград» проводилась з точки зору податкового контролю за такими етапами: перевірка правильності визначення податкового зобов'язання з ПДВ; перевірка правильності формування податкового кредиту з ПДВ; електронне адміністрування ПДВ; перевірка повноти і своєчасності сплати ПДВ; перевірка правильності складання Податкової декларації з ПДВ.

Було з'ясовано, що оскільки одним із основних видів діяльності ОКВП «Дніпро-Кіровоград» є послуги з постачання та водовідведення води, то визначення дати виникнення податкових зобов'язань та податкового кредиту здійснюється за касовим методом, сутність якого полягає у визначенні податкових зобов'язань з ПДВ за датою дата зарахування коштів на рахунки платника податку, а податкового кредиту з ПДВ – за датою списання коштів з рахунку підприємства.

У 2015 році ОКВП «Дніпро-Кіровоград» було відкрито електронний рахунок. Для здійснення постійного контролю за величиною, яка обліковується на електронному рахунку ОКВП «Дніпро-Кіровоград» періодично надсилає Запити на отримання інформації щодо суми збільшення, на яку платник має право зареєструвати податкові накладні та розрахунки коригування кількісних і вартісних показників. Програмний сервіс МеДок надає широкі можливості для обміну інформацією як з контрагентами, так і з контролюючими органами.

Проведена перевірка, здійснена з точки органів податкового контролю порушень не виявила.

Сучасна практика податкового контролю досі не повністю відповідає критеріям ефективності податкової системи. В умовах суттєвого впливу податкових платежів у дохідній частині державного бюджету (за рахунок ПДВ у тому числі), нерівномірного податкового навантаження на

загальнодержавному рівні та на рівні різних видів підприємств, нестачі фінансових ресурсів у держави, суб'єктів господарювання та домогосподарств, незадовільного наповнення державного та місцевих бюджетів, дефіциту коштів державних позабюджетні фонди, неефективної система податкових пільг, відносно частих змін податкового законодавства, впровадження податкових нововведень, а, як наслідків, значної недовіри платників податків і низької податкової культури юридичних і фізичних осіб, особливої уваги потребує вдосконалення, підвищення дієвості та ефективності податкового контролю.

Підвищення в Україні рівня податкової культури до світових стандартів не лише забезпечить високі показники податкових надходжень у цілому та ПДВ зокрема, а й сприятиме гармонізації відносин між суб'єктами податкового контролю та платниками податків. Однак сліпе копіювання зарубіжного досвіду неприпустимо, оскільки є ризик, що очікуваного ефекту не буде отримано. Тому національна система підвищення податкової культури повинна враховувати проблеми, які існують наразі у процесі здійснення податкового контролю та має базуватися на історичних передумовах, ментальних особливостях і соціально-економічних реаліях України.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Артюх О.В. Внутрішній податковий контроль: теоретико-методичні та організаційні аспекти. *Реформування обліково-контрольної системи підприємств України за міжнародними стандартами : монографія / за ред. Н.О. Лоханової. Харків: «Діса плюс», 2018. С. 71-88*
2. Атаманчук Н.І. Принципи непрямого оподаткування. *Вісник НТУУ «КПІ». Політологія. Соціологія. Право. 2018. Випуск 4 (40). С. 81-85*
3. Бабін І.І. Податкове право України : навч. Посібник. Чернівці: Чернівецький нац. ун-т, 2012. С. 239-254
4. Бандурка О.М., В.Є. Духов, К.Я. Петрова, І.М. Червяков Основи економічної безпеки : підручник. Х.: Вид-во нац. ун-ту внутр. справ, 2003.
5. Бідненко А.Р., Левченко А.П. Документальне оформлення операцій з тарою. Актуальні питання права та соціально-економічних відносин: Збірник наукових статей. 2021. С. 220-225
6. Богачев С.И. Налоговый контроль в Республике Казахстан и направления его совершенствования : автореф. дис. на соискание учен. степени канд. экон. наук: спец. 08.00.10. Караганда, 2006. 31 с.
7. Буглаєва О.Ю. Податковий контроль: теоретичний аспект. *Наукові праці НДФІ. 2009. Вип. 4. С. 131-137.*
8. Бурдонова О.Ю. Податковий контроль в Україні: сучасний стан і перспективи розвитку. URL: <http://ndi-fp.asta.edu.ua/thesis/57/> (дата звернення: 01.11.2020)
9. Буряк П.Ю., Карпінський Б.А., Залуцька Н.С., Осідач О.Б. Податковий контроль в Україні. Контрольно-перевірочний процес : монографія. Львів: Простір, 2007. Т. II. 420 с.
10. Буцька О.Ю., Тимошенко О.В., Продай І.А. Непрямі податки: економічна сутність, види, переваги та недоліки. *Інвестиції: практика та досвід. 2015. № 8. С. 67-72*
11. Валігура В. Інвестиційно-інноваційна спрямованість справляння

- непрямих податків в Україні. *Світ фінансів*. 2011. № 1. С. 144-157
- 12.Валігура В.А. Податковий контроль : Навчальний посібник. Тернопіль: ТНЕУ, 2016. 230 с.
 - 13.Василик О.Д. Державні фінанси України : навч. посібник. К.: Вища шк., 1997. 383 с.
 - 14.Васюк Ю.М. Механізми реалізації податкового контролю в Україні: державно-управлінський аспект: дис. ... канд. наук з держ. управ: 25.00.02. Київ, 2015. 254 с.
 - 15.Васюк Ю.М. Податковий контроль в Україні в умовах дії податкового кодексу: реалії, практичні проблеми та шляхи модернізації. *Актуальні проблеми державного управління*. 2012. № 4. С. 51-56
 - 16.Васюк Ю.М. Податковий контроль в умовах реформ в Україні. *Аспекти публічного управління*. 2015. № 3. С. 27-36.
 - 17.Васькевич І.М., Баран М.М. Види податкових перевірок та організація їх проведення. URL: <http://ndi-fp.asta.edu.ua/thesis/57/> (дата звернення: 01.11.2020)
 - 18.Власова А.В., Понамарчук О.М. Сутність та функції податкового контролю. *Юридичний вісник: науковий журнал*. 2011. № 2. С. 107-113
 - 19.Волошин Ю. Податковий контроль в Україні: сутність, сучасні тенденції та нововведення. *Науковий Вісник Одеського національного економічного університету*. 2015. URL: <https://elibrary.ru/contents.asp?issueid=1548559>. (дата звернення: 12.11.2020)
 - 20.Господарський кодекс України : Закон України від 16 січ. 2003 р. № 436-IV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/436-15> (дата звернення: 01.10.2021)
 - 21.Гречана Т.В. Податковий контроль при адмініструванні податку на додану вартість. *Держава і право*. 2012. Вип. 56. С. 368-371
 - 22.Грищенко С. Попередній податковий контроль: теоретичний аспект. *Підприємництво. Господарство. Право*. 2018. № 10. С. 171-178
 - 23.Гусак Н.Б., Гусак Ю.Б. Контроль податковий органів за діяльністю

- підприємств : навч. посібник. Київ, 2007. 320 с.
24. Демченко О.П. Оцінка ефективності податкового контролю. *Приазовський економічний вісник*. 2019. № 4 (15). С. 253-257
 25. Дмитренко Г.В. Державний фінансовий контроль в Україні (податковий, казначейський, бюджетний) : монографія. Київ: ТОВ «Видавництво «Консультант», 2009. 176 с.
 26. Дозорець П.М. Форми податкового контролю органів державної фіскальної служби за обігом підакцизних товарів. *Науковий вісник Ужгородського Національного університету. Серія «Право»*. 2015. Вип. 35. Ч. 1. Т. 2. С. 112-115.
 27. Дрозд І.К. Єдність зовнішнього та внутрішнього контролю в системі фінансово-економічного контролю. *Фінанси України*. 2006. № 3. С. 135-140
 28. Загородній А.Г., Вознюк Г.Л., Смовженко Т.С. Фінансовий словник. 4-те вид., випр. та доп. К.: «Знання», 2002. 566 с.
 29. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій : Наказ М-ва фінансів України від 30 лист. 1999 р. № 291. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99#Text> (дата звернення: 12.11.2021)
 30. Інформаційний ресурс «Вікіпедія». URL: <https://uk.wikipedia.org/wiki/%...%8C> (дата звернення: 01.10.2021)
 31. Кодекс адміністративного судочинства : Закон України від 6 лип. 2005 р. № 2747-IV. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/main/index> (дата звернення: 18.10.2021)
 32. Кодекс України про адміністративні правопорушення (статті 1 – 212-21) : Закон України від 07 груд. 1984 р. № 8073-X. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/80731-10> (дата звернення: 06.10.2021)
 33. Коломоець О.Д., Кузьменко Л.А., Левченко А.П. Особливості контролю при використанні інформаційних систем і технологій. *Облік, аналіз і*

аудит: виклики інституціональної економіки: тези доповідей VIII Міжнародної науково-практичної конференції (м. Луцьк, 9 жовтня 2021 року). Випуск 8. Луцьк: ІВВ Луцького НТУ, 2021. С. 229-232

34. Комарова І.В. Податковий контроль в Україні. URL: <https://conf.ztu.edu.ua/wp-content/uploads/2017/04/185.pdf> (дата звернення: 11.10.2021)
35. Красницкий В.А. Налоговый контроль в системе налогового администрирования. М.: Финансы и кредит, 2008. 168 с.
36. Кримінальний кодекс України : Закон України від 05 квіт. 2001 р. № 2341-III. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2341-14> (дата звернення: 01.10.2021)
37. Кулик Д. Податкові перевірки 2021. Все, що потрібно знати платникам. URL: https://biz.ligazakon.net/aktualno/8720_-podatkov-perevrki-2021-vse-shcho-potrnbno-znati-platnikam (дата звернення: 17.10.2021)
38. Куцин М.А. та ін. Сучасна теорія та практика оподаткування. Х.: Прапор, 2001. 512 с.
39. Кучерявенко М.П. Податкові процедури: правова природа і класифікація : монографія. Київ, 2009. 460 с.
40. Кучерявенко М.П. Правове регулювання податкового контролю. Вісник Академії правових наук України. 2002. № 2 (29). С. 107-113
41. Литвинчук І.В., Бурківська Н.М. Податковий контроль: напрями удосконалення. Вісник ЖДТУ. 2016. № 2 (48). С. 19-24
42. Макконелл К.Р., Брю С.Л. Экономикс: принципы, проблемы и политика; Пер. с англ. 11-го изд. К.: Хагар-Демос, 1993. 785 с.
43. Мараховська Т.М. Шляхи удосконалення справляння податку на додану вартість. Збірник наукових праць ВНАУ. Серія: Економічні науки. 2012. № 4 (70). Том 2. С. 149-154
44. Марків Г. Податковий контроль: проблеми та шляхи їх вирішення. Економічні науки. 2015. Вип. 10 (3). С. 483-488.
45. Мельник М.І., Лещух І.В. Податковий контроль в Україні: проблеми та

- пріоритети підвищення ефективності : монографія. Львів: ДУ «Інститут регіональних досліджень ім. М.І.Долішнього НАН України», 2015. 330 с.
46. Миколаєць А.П. Податковий контроль: теоретичні засади і практика застосування в умовах реформування економіки України. *Державне управління: удосконалення та розвиток*. 2016. № 12. URL: <http://www.dy.nayka.com.ua/?op=1&z=1073> (дата звернення: 11.10.2021)
 47. Назаренко А.С., Левченко А.П. Стратегічне управління як складова цілісної системи управління. Актуальні питання права та соціально-економічних відносин: Збірник наукових статей. 2021. С. 289-292
 48. Найденко О.Є. Податковий контроль : навч. посіб. Х.: ХНЕУ, 2012. 224 с.
 49. Олійник О.В., Філон І.В. Податкова система: Навчальний посібник. Київ: Центр навчальної літератури, 2006. 456 с.
 50. Онищенко В.А. Податковий контроль : (основи організації). К.: Ред. журн. «Вісник податкової служби України», 2002. 431 с.
 51. Онищенко В.А. Що таке податковий контроль? URL: <https://taxlink.ua/ua/analytics>. (дата звернення: 01.11.2021)
 52. Організація податкового контролю: міжнародний досвід. URL: <http://zak.sta.gov.ua/news/organizaciya-podatkovogo-kontrolyu> (дата звернення: 12.10.2021)
 53. Оцінка прогнозу надходжень ПДВ на 2019-2021 роки. URL: https://feao.org.ua/wp-content/uploads/2019/01/evaluation_of_vat_revenue_forecasting_in_2019-2021.pdf. (дата звернення: 12.10.2021)
 54. Очеретко Л.М., Сітало В.О. Особливості організації внутрішнього контролю розрахунків за ПДВ. *Економіка та держава*. 2018. № 9. С. 66-70
 55. Податковий кодекс України : Закон України від 02 груд. 2010 р. № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> (дата звернення: 01.10.2021)
 56. Показники роботи / Офіційний портал Державної податкової служби

України. URL: <https://tax.gov.ua/diyalnist-/pokazniki-roboti/nadhodjennya-podatkov-i-zboriv--obovyaz/nadhodjennya-podatkov-i-zboriv/> (дата звернення: 10.12.2021)

57. Порядок опитування уповноважених, посадових осіб та/або працівників платника податків з питань трансфертного ціноутворення : Наказ М-ва фінансів України від 14 серп. 2015 р. № 706. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1056-15> (дата звернення: 10.10.2021)
58. Потернак Ю.П. Податковий контроль у системі забезпечення економічної безпеки держави. *Науковий вісник Львівського державного університету внутрішніх справ*. 2013. № 1. С. 105-112
59. Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність : Закон України від 21 груд. 2017 р. № 2258-VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2258-19#n322> (дата звернення: 04.10.2021)
60. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон України від 16 лип. 1999 р. № 996-XIV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text> (дата звернення: 15.10.2021)
61. Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких інших законодавчих актів України щодо покращення адміністрування та перегляду ставок окремих податків і зборів : Закон України від 23 лист. 2018 р. № 2628-VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2628-19> (дата звернення: 20.10.2021)
62. Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо вдосконалення адміністрування податків, усунення технічних та логічних неузгодженостей у податковому законодавстві : Закон України від 16 січ. 2020 р. № 466-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/466-20#Text> (дата звернення: 10.11.2021)
63. Про затвердження Зразка форми акта (довідки) документальної планової / позапланової виїзної перевірки податкового, валютного та іншого

законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, та Методичних рекомендацій щодо оформлення матеріалів документальних перевірок : Наказ ДФС України від 01 черв. 2017 р. № 396. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1300-15> (дата звернення: 10.10.2021)

64. Про затвердження Методики прогнозування надходжень податку на додану вартість : Наказ М-ва фінансів України, М-ва економіки та з питань європейської інтеграції України, ДПА України та ДМС України від 31 серп. 2004 р. № 545/315/502/637. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1202-04>. (дата звернення: 12.10.2021)
65. 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 : Наказ М-ва доходів і зборів України від 14 черв. 2013 р. № 165. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0165810-13> (дата звернення: 10.10.2021)
66. Про затвердження Методичних рекомендацій щодо організації та проведення органами державної фіскальної служби зустрічних звірок, обміну податковою інформацією при здійсненні податкового контролю : Наказ ДФС України від 17 лип. 2015 р. № 511. URL: <http://sfs.gov.ua/yuridichnim-osobam/podatkoviy-kontrol/nakazi/66306.html> (дата звернення: 10.11.2021)
67. Про затвердження положень про Державну податкову службу України та Державну митну службу України : Постанова КМУ від 6 бер. 2019 р. № 227. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/227-2019-%D0%BF> (дата звернення: 10.10.2021)
68. Про затвердження Порядку взаємодії органів Державної казначейської служби України та органів Державної податкової служби України в процесі виконання державного та місцевих бюджетів за доходами та

іншими надходженнями : Наказ М-ва фінансів України від 18 лип. 2016 р. № 621. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1115-16> (дата звернення: 10.11.2021)

- 69.Про затвердження Порядку координації одночасного проведення планових перевірок (ревізій) контролюючими органами та органами державного фінансового контролю : Постанова КМУ від 23 жовт. 2013 р. № 805. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/805-2013-%D0%BF> (дата звернення: 10.10.2021)
- 70.Про затвердження Порядку надіслання контролюючими органами податкових повідомлень-рішень платникам податків : Наказ М-ва фінансів України від 28 груд. 2015 р. № 1204. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0124-16> (дата звернення: 10.10.2021)
- 71.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 : Наказ М-ва фінансів України від 20 серп. 2015 р. № 727. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1300-15> (дата звернення: 10.11.2021)
- 72.Про затвердження Порядку проведення контролюючими органами зустрічних звірок : Постанова КМУ від 27 груд. 2010 р. № 1232. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1232-2010-%D0%BF> (дата звернення: 10.11.2021)
- 73.Про затвердження Порядку формування плану-графіка проведення документальних планових перевірок платників податків : Наказ М-ва фінансів України від 02 черв. 2015 р. № 524. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0751-15> (дата звернення: 10.10.2021)
- 74.Про податок на додану вартість : Закон України від 03 квіт. 1997 р. № 168/97-ВР (наразі, втратив чинність)
- 75.Про скорочення строку дії обмеження в частині дії мораторію на проведення деяких видів перевірок : Постанови КМУ від 03 лют. 2021 р.

- № 89. URL: https://ips.ligazakon.net/document/kp210089?utm_source= (дата звернення: 17.10.2021)
- 76.Пугаченко О.Б. Порядок проведення судових експертиз з питань оподаткування. *Здоров'я та суспільство : Матеріали II Всеукраїнської науково-практичної конференції*, Кропивницький, 5 листопада 2020 року. Кропивницький, 2020. С. 197-205
- 77.Пугаченко О.Б. Принципи податкового контролю. *Актуальні питання права та соціально-економічних відносин: Збірник наукових статей*. 2019. С. 89-94
- 78.Пугаченко О.Б. Проведення експертизи під час здійснення податкового контролю контролюючими органами. *Актуальні питання сучасної економіки: матеріали IX Всеукраїнської наукової конференції*. 22 грудня 2017 р. Частина 2. Умань: Видавець «Сочинський М.М.», 2017. С. 52-53
- 79.Пугаченко О.Б., Левченко А.П. Визначення терміну «податковий контроль» IX Міжнародна науково-практична конференція «Розвиток обліку, аудиту та оподаткування в умовах інноваційної трансформації соціально-економічних систем», 17 грудня 2021 року (м. Кропивницький, ЦНТУ)
- 80.Пугаченко О.Б., Фоміна Т.В. Податковий контроль як інструмент запобігання тіньовій економіці *Стратегічні пріоритети детінізації України у системі економічної безпеки: макро та мікро вимір: Монографія / За ред. Черевка О.В. Черкаси: ПП Чабаненко Ю.А., 2014. С. 259-280, С. 436-441*
- 81.Рішення Верховного Суду від 06 жовт. 2020 р. у справі № 140/1611/19 URL: https://ips.ligazakon.net/document/kp210089?utm_source= (дата звернення: 17.10.2021)
- 82.Рішення Верховного Суду від 26 лист. 2020 р. у справі № 500/2486/19 URL: https://ips.ligazakon.net/document/kp210089?utm_source= (дата звернення: 17.10.2021)
- 83.Савченко Л.А., Касьяненко Л.М. Правові основи здійснення фінансового

контролю органами державної податкової служби України : монографія. Ірпінь: Нац. акад. ДПС України, 2006. 227 с.

84. Семенко Т.М. Економічна сутність податку на додану вартість, форми та методи його обчислення на прикладі підприємств цукрової галузі // Облік і фінанси АПК: бухгалтерський портал. URL: <http://magazine.faaf.org.ua/ekonomichna-sut-podatku-na-dodanu-vartist-formi-ta-metodi-yogo-obchislennya-na-prikladi-pidpriemstv-cukrovoi-galuzi.html>. (дата звернення: 12.10.2021)
85. Семюелсон Пол А. Мікроекономіка; Пер. з англ. / Семюелсон Пол А., Нордгауз Вільям Д. К.: Основи, 1998. 676 с.
86. Сідельникова Л.П. Роль ПДВ у забезпеченні фінансування державних видатків. URL: <http://www.nbuv.gov.ua> (дата звернення: 10.10.2020)
87. Сіренко М.М. Податково-правове регулювання відносин податкового кредитування. *Актуальні питання вітчизняної юриспруденції*. 2017. № 3. С. 148.
88. Скороход І.В. Організаційно-правові засади взаємодії податкових підрозділів Міністерства доходів і зборів України з аудиторами при здійсненні фінансового контролю : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07 / Міжрегіон. акад. упр. персоналом. К., 2013. 100 с.
89. Сліпченко Г.М. Щодо здійснення внутрішнього контролю розрахунків з бюджетом за податком на додану вартість. *Матеріали III Міжнар. наук.-практ. конф. «Актуальні питання економічних наук»* 13-14 трав. 2016 р. URL: <http://molo-dyvcheny.in.ua/files/conf/eko/17may2016/18.pdf> (дата звернення: 15.11.2021)
90. Соловійова Ю.О. Організаційно-правові засади здійснення податкового контролю в Україні : автореферат дисертації. К.: Відкр. Міжнар. ун-т розвитку людини «Україна». 2011. 22 с.
91. Солошкіна І.В. Шляхи удосконалення податкового контролю в Україні. *Вісник Харківського національного університету імені В.Н. Каразіна*. 2014. № 18. С. 77-80.

92. Стреляний В.І. Правове регулювання поточного фінансового контролю за додержанням порядку проведення готівкових розрахункових операцій: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07. Харків, 2010.
93. Суб'єкти господарювання: оподаткування, контроль та аудит: навчальний посібник / Г.М. Давидов та ін. К.: «ТОВ Видавництво «Сова», 2016. 590 с.
94. Тимошенко А.О. Формування системи податкового контролю в Україні : дис. ... канд. екон. наук : 08.00.08 / ПВНЗ «Європ. ун-т». К., 2013. 200 с.
95. Фоміна Т.В., Пугаченко О.Б. Використання податкового контролю як інструмента запобігання ухиленню від сплати податків. *Трансформація податкової та обліково-аналітичної систем в контексті сучасних кризових явищ: матеріали Міжнародної науково-практичної конференції*, м. Чернівці, 20 травня 2021 р. Чернівці: Технодрук, 2021. С. 126-129
96. Фоміна Т.В., Пугаченко О.Б. Організація і методика податкових перевірок : навчальний посібник. Дніпро : Середняк Т.К., 2020. 292 с.
97. Цветков В. Державний контроль: нові погляди на його сутність і призначення. *Управління розвитком*. 2014. № 2 (78). С. 257-261.
98. Чернякова Т. Шляхи удосконалення податкового контролю в Україні. *Прометей*. 2014. № 2 (29). С. 188-190.
99. Шаптала Є.Ю. Принцип соціальної справедливості оподаткування при реалізації податкових стимулів. *Прикарпатський юридичний вісник*. 2018. № 4 (25). С. 157-163.
100. Шаптала Є.Ю. Стимули у податково-правовому регулюванні. Дисертація на здобуття наук. ступ. канд. юрид. наук (доктора філософії) : 12.00.07 (081 – Право). Ун-т держ. фіск. служби України, Ірпінь, 2019. 232 с.
101. Шаптала Є.Ю. Податкові пільги як різновид податково-правових стимулів. *Право та інновації*. 2018. № 3 (23). С. 68-74
102. Шевчук О.А. Теоретичні засади розвитку податкового контролю. *Вісник КНТЕУ*. 2012. № 2. С. 74-83.
103. Шевчук О.А. Організація податкового контролю: світовий досвід.

Збірник наукових праць «Проблеми і перспективи розвитку банківської системи України». 2012. випуск 36. С. 139-144

104. Шевчук О.А. Форми та методи податкового контролю: світовий досвід та українська практика. *Економічний часопис-XXI*. 2013. № 1. С. 73-76.
105. Щодо бюджетного відшкодування ПДВ / Офіційний портал Державної казначейської служби України. URL: <https://www.treasury.gov.ua/ua/news/1shchodo-byudzhethnogo-vidshkoduvannya-pdv> (дата звернення: 02.12.2021)
106. Tait A. Value Added Tax: Administrative and Policy Issues / A.Tait. IMF, 1990
107. Zee H.H. Value Added Tax / Tax Policy Handbook, P. Shome, ed., IMF, 1995