

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ, МОЛОДІ ТА СПОРТУ УКРАЇНИ

Т. В. Калінеску,
В. О. Корецька-Гармаш, В. В. Демидович

АДМІНІСТРУВАННЯ ПОДАТКІВ

НАВЧАЛЬНИЙ ПОСІБНИК

*Рекомендовано
Міністерством освіти і науки, молоді та спорту України
для студентів вищих навчальних закладів*

Київ
«Центр учбової літератури»
2013

УДК 336.225(075.8)
ББК 65.261.41–18РЗО
К 17

*Гриф надано
Міністерством освіти і науки, молоді та спорту України
(лист № 1/11-9219 від 05.10.2010 р.)*

Рецензенти:

Білопольський М. Г. – доктор економічних наук, професор, завідувач кафедри обліку і аудиту Приазовського державного технічного університету;

Міщенко В. А. – доктор економічних наук, професор, завідувач кафедри фінансів, контролінгу і зовнішньоекономічної діяльності Національного технічного університету “НТУ ХП”;

Давидов Г. М. – доктор економічних наук, професор, завідувач кафедри аудиту та оподаткування, декан факультету обліку і фінансів Кіровоградського національного технічного університету.

Калінеску Т. В. Адміністрування податків [текст] Навч. посіб. / Т. В. Калінеску, В. О. Корецька-Гармаш, В. В. Демидович – К.: «Центр учбової літератури», 2013. – 290 с.

ISBN 978-611-01-0414-2

У навчальному посібнику викладено особливості адміністрування податків, ефективного застосування процедур та механізмів, передбачених чинним законодавством у сфері погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами з боку платників податків. Доповнено практикумом, у якому представлено ситуації, тестові завдання для самостійної роботи та закріплення теоретичного матеріалу.

Посібник призначено для викладачів та студентів економічних спеціальностей всіх форм навчання, підприємців, спеціалістів усіх напрямів діяльності підприємств, які цікавляться проблемами адміністрування податків.

УДК 336.225(075.8)
ББК 65.261.41–18РЗО

ISBN 978-611-01-0414-2

© Т. В. Калінеску, В. О. Корецька-Гармаш,
В. В. Демидович., 2013.
© Центр учбової літератури, 2013.

ПЕРЕДМОВА

Проблема адміністрування податків в системі економічних відносин завжди мала особливу значущість. Для будь-якої країни це найважливіша категорія державних фінансів, що використовується у вигляді інструменту регулювання. Для бізнесу податки — це одна з основних складових витрат підприємця й фактор, що зменшує кінцевий результат діяльності — прибуток. Тому будь-яка держава завжди прагне области по можливості більшою кількістю податків по найбільших ставках фізичних та юридичних осіб, а платники податків — прагнуть оптимізувати свої податкові платежі різними шляхами. Виходячи з цього важливого значення набувають питання щодо підготовки фахівців, які мають глибокі теоретичні знання та практичні навички з розв'язання складних завдань у сфері адміністрування податків. Звідси особливої уваги вимагає й методичне забезпечення з цієї дисципліни для магістрів спеціальності «Оподаткування».

Опанування курсу «Адміністрування податків» спрямоване на формування у студентів навичок роботи у контролюючих установах, а також органах податкового обліку і аудиту суб'єктів господарювання щодо правильності та повноти сплати податків, зборів та податкових платежів до державного та місцевих бюджетів.

Метою вивчення дисципліни є набуття студентами теоретичних основ та практичних навичок щодо організації адміністрування податків, ефективного застосування процедур та механізмів, передбачених чинним законодавством у сфері погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами.

Предметом навчального курсу є правові, економічні, організаційні питання, що виникають при узгодженні податкових зобов'язань між контролюючими органами та платниками податків.

В процесі вивчення дисципліни перед студентами поставлені такі основні завдання:

- опанувати теоретичні та організаційні основи податкової роботи щодо узгодження податкових зобов'язань;

- оволодіти навичками роботи із законодавчими актами, чинними інструктивними матеріалами та нормативами;

— з'ясувати функції контролюючих органів з адміністрування податкових зобов'язань платників перед бюджетами та державними цільовими фондами;

— вміти роз'яснювати окремі положення податкового законодавства, вирішувати дискусійні питання, подавати пропозиції щодо застосування податкових компромісів;

— з'ясувати доцільність адміністрування податків фіскальними органами, особливості стягнення податкового боргу із суб'єктів господарювання;

— знати та вміти застосовувати податкову законодавчу базу та діючі адміністративні кодекси щодо роботи по стягненню податкового боргу.

Ця дисципліна є однією із провідних у формуванні фахівців, що обрали професію податківця, але знання з механізмів податкового адміністрування потрібні не тільки майбутнім робітникам податкових органів, але й керівникам підприємств, менеджерам, бухгалтерам, фінансистам, підприємцям, які знайдуть у цьому навчальному посібнику багато корисної інформації не тільки теоретичного, а й, насамперед, практичного характеру. Цей навчальний посібник буде також необхідним студентам інших спеціальностей напряму «Економіка і підприємництво», аспірантам, усім зацікавленим особам, які здійснюють дослідження у даній галузі.



РОЗДІЛ 1

СУТНІСТЬ АДМІНІСТРУВАННЯ ПОДАТКІВ

Ключові слова: податки, адміністрування, адміністрування податків, елементи адміністрування податків, здійснення адміністрування податків на макро- і мікрорівнях.

1.1. СУТНІСТЬ АДМІНІСТРУВАННЯ ПОДАТКІВ

Термін «адміністрування податків» останнім часом стає дедалі популярнішим і загальноновживаним у фінансовій літературі, у публічних виступах політиків, посадовців різного рівня. Він широко використовується у практиці оподаткування (часто досить суперечливо), хоч його дефініція у науковій літературі відсутня. Успішна практична діяльність у цьому напрямку потребує наукового обґрунтування, починаючи з самого терміна та підпорядкованих йому процесів.

Так, в Указі Президента України від 3 вересня 2007 р. № 816 [111] зазначається: «рівень податкового навантаження на суб'єктів господарювання в Україні залишається одним із найвищих у світі. Це, в свою чергу, зумовлює низький рейтинг України за ефективністю системи оподаткування — 174-те місце серед 175 держав. Основними проблемами у цій сфері є велика кількість податків, зборів (обов'язкових платежів), які регулюються значною кількістю законів України, безсистемність та непередбачуваність змін податкового законодавства, а також недосконала система адміністрування податків. Це призводить до непродуктивного навантаження на суб'єкти господарювання та значних витрат часу і ресурсів для складання податкової звітності».

Про рівень важливості вдосконалення податкового адміністрування в Україні свідчить те, що в затвердженій Урядом програмі діяльності серед напрямів здійснення податкової реформи виділяється й удосконалення системи адміністрування податків і зборів.

Але поки що вітчизняні законодавці уникають офіційного трактування дефініції «адміністрування податків». Навіть у По-

РОЗДІЛ 1. СУТНІСТЬ АДМІНІСТРУВАННЯ ПОДАТКІВ

датковому кодексі [39] тлумачення сутності цього терміна відсутнє. Єдиний нормативний документ, що регулює адміністрування податків не в розрізі окремого податку, а в сукупності всіх податків і зборів, визначає єдиний підхід до адміністрування податків — це Регламент адміністрування податків, зборів (обов'язкових платежів) [68]. Така невідповідність, насамперед, пояснюється відсутністю надійної концептуальної, фундаментальної бази у сфері адміністрування податків. Підтвердженням цього слугують постійні дискусії про теоретичну суть, сферу дії та суб'єктів управління, механізмів реалізації податкового адміністрування.

Знання генезису категорії «адміністрування податків» в історії фінансової науки дозволяє осмислити історичний досвід світової та вітчизняної науки, що в свою чергу сприятиме результативності нашого дослідження.

Саме поняття «адміністрування» рідко використовується в національній науково-правовій літературі [91, с. 235]. Термін «адміністрування» походить від латинського «administratio», що означає «керівництво», «управління». Незважаючи на те що саме слово «адміністрація» (як орган управління) або «адміністративний» (як управлінський інститут) досить широко використовується у правових науках, похідний іменник «адміністрування» є досить рідкісним і неоднозначним явищем у науковій літературі [91, с. 235].

Існують різні підходи щодо розуміння сутності адміністрування. Так, у сучасному економічному словнику [100, с. 15] цей термін асоціюється виключно з управлінням з використанням наказних форм та методів. У словнику сучасної української [10, с. 12-13] та російської мови [107, с. 21], значення терміна трактується як управляти, керувати чим-небудь. Економічна енциклопедія [18, с. 15] пропонує таке визначення загального терміна адміністрування: «адміністрування — це управлінська діяльність керівників і органів управління, яка здійснюється здебільшого через накази, розпорядження. Властиво командно-адміністративній системі».

Вважається, що українське слово «управління» повністю відповідає значенню слова «адміністрування», а отже, особливої потреби в запозиченні іноземного слова (що досить часто трапляється в національному науковому середовищі) немає, але більшість дослідників не шукають легких шляхів і наполегливо

насаджують податковій практиці термінологію «податкове адміністрування». Отже, якщо «адміністрування» значить «управління», то податкове адміністрування має значити «управління у сфері оподаткування» [91, с. 235].

Якщо трактувати «управління» з позиції адміністративного права [91, с. 235-236], то воно означає дію, що спрямована на певний об'єкт, або керівництво діями цього об'єкта безпосередньо суб'єктом управлінської діяльності, то можна припустити, що податкове адміністрування є реалізацією управляючим суб'єктом своїх управлінських функцій у сфері оподаткування. Тим більше теорія адміністративного права, що вивчає нормативне регулювання системи державного управління, регламентує, що управлінською діяльністю від імені держави можуть займатися виключно органи адміністративної юрисдикції, одним із яких є Державна податкова адміністрація України.

Слід зазначити, що суб'єкт управління може бути як особою (установою), яка виступає від імені держави (в разі державного управління), так і особою (установою), яка виражає приватні інтереси (в разі недержавного управління) [91, с. 236]. В останньому випадку йдеться про реалізацію правовідносин, не регульованих публічними галузями права; такі відносини будуються на нормах, що регулюють внутрішньо корпоративні відносини.

Зупинимося більш детально на трактуванні сутності адміністрування податків. Серед сучасних економістів відсутнє єдине розуміння цього терміна. Зазвичай воно визначається як діяльність податкових органів (відповідно до їхніх прав і повноважень, гарантованих законодавством) під час здійснення податкового контролю за своєчасністю, повнотою і правильністю сплати податкових платежів юридичними та фізичними особами [91, с. 236]. Професор А. З. Дадашев [13, с. 73] також дотримується такої позиції і під податковим адмініструванням розуміє суто проблеми податкового контролю. На думку П.В. Мельника та інших [91, с. 236-237], зміст адміністрування податків ширший за зміст податкового контролю та є органічною частиною управління податковою системою, внутрішнім фактором її ефективного розвитку.

Вітчизняні науковці у зміст адміністрування податків закладають: 1) принципи ефективного управління податковою системою за даних соціально-економічних умов і суспільно-політичних обставин [3, с. 35]; 2) систему органів управління (законодавчих та адміністративних податкових), до обов'язків яких

РОЗДІЛ 1. СУТНІСТЬ АДМІНІСТРУВАННЯ ПОДАТКІВ

належить процедурне забезпечення реалізації податкової політики [114, с. 342]; 3) правовідносини, які складаються у сфері здійснення уповноваженими державними органами заходів з погашення податкового боргу і передбачають застосування методів владно-примусового характеру до платників податків [104, с. 37]; 4) систему методів, форм і прийомів регламентування та регулювання економічних відносин у сфері оподаткування для реалізації податкової політики [61, с. 219]; 5) процедуру реалізації прав та обов'язків суб'єктів оподаткування щодо погашення податкових зобов'язань [1, с. 11]; 6) управлінську діяльність органів державної виконавчої влади, що пов'язана з організацією процесу оподаткування, засновується на державних законодавчих і нормативних актах і використовує соціально зумовлені правила [64, с. 41]; 7) механізм, що включає систему способів та організаційно-правових заходів відчуження уповноваженими державними органами податків і зборів (обов'язкових платежів) [62, с. 37]; 8) комплекс заходів з управління перерозподілом і рухом вартості від платників податків до бюджетів усіх рівнів [84, с. 39]; 9) система заходів і прийомів, обумовлена нормами чинного законодавства, яка забезпечує мобілізацію надходжень до бюджетів всіх рівнів і державних цільових фондів [4, с. 126].

Такий широкий арсенал думок щодо визначення категорії «адміністрування податків» вказує на те, що наукова полеміка навколо соціально-економічної природи і призначення його ще далеко не завершена.

Таким чином, у широкому плані під адмініструванням податків і зборів (обов'язкових платежів) розуміється процедура реалізації прав і обов'язків суб'єктів податкового права щодо узгодження й погашення податкових зобов'язань [42, с. 186].

У вузькому розумінні адміністрування податків іноді визначається як комплекс дій адміністративного характеру, що здійснюються контролюючими органами для забезпечення справляння податків і зборів [62, 37]. У цьому контексті адміністрування податків розглядається тільки з боку однієї групи суб'єктів податкового права, що уявляється некоректним, з огляду на необхідність забезпечення паритету інтересів учасників податкових відносин.

У рамках адміністрування податків здійснюється [4, с. 126; 64, с. 41]: постанова на облік, декларування податкових зобов'язань, визначення податкових зобов'язань контролюючими органами,

зміна строків виконання податкових зобов'язань, повернення зайво сплачених податків, стягнення несплачених податків, застосування забезпечувальних заходів (податкова застава, податкова порука, адміністративний арешт активів), порядок оскарження.

Основним документом, який сьогодні регулює процес адміністрування в Україні, є Податковий кодекс України [39] та Закон № 2181 [22].

1.2. ЕЛЕМЕНТИ АДМІНІСТРУВАННЯ ПОДАТКІВ

Адміністрування податків складається із сукупності правових норм, об'єднаних у певну систему. Система адміністрування податків — сукупність податкових процесуальних відносин, що визначає внутрішню структуру податкового адміністрування, зміст і особливості норм, які регулюють податкові процесуальні правовідносини [1, с. 45].

Адміністрування податків як будь-яка дисципліна має певну структуру, що складається із наступних елементів: мета, предмет, об'єкт та суб'єкти адміністрування.

Метою адміністрування [42, с. 186] є забезпечення погашення податкових зобов'язань платників шляхом оптимального втручання в їхню господарську діяльність через застосування законодавчо встановлених механізмів і процедур.

Серед вітчизняних науковців відсутня єдина точка зору у питанні щодо об'єкта адміністрування податків. Узагальнюючи наявні точки зору можна стверджувати, що об'єктом адміністрування є: 1) процес організації фінансових відносин між суб'єктами податкового процесу (платниками податків та державними і контролюючими органами), які визначають процедуру надходження коштів від платників у бюджети, державні цільові фонди у формі податків і зборів [1, с. 75]; 2) процес узгодження й погашення податкових зобов'язань платників податків [42, с. 186]; 3) фінансові відносини між платниками податків та державними контролюючими органами щодо нарахування та сплати податків, зборів, обов'язкових платежів до бюджету та державних цільових фондів [4, с. 126]; 4) розпорядчо-виконавча діяльність владних політичних структур (урядових, юридичних, фінансових, силових) щодо організації оподаткування і мистецтва управління

РОЗДІЛ 1. СУТНІСТЬ АДМІНІСТРУВАННЯ ПОДАТКІВ

податковою системою шляхом добровільного, а в необхідних випадках і примусового справляння податків у поєднанні з виховними діями морально-етичного характеру, а також роз'яснювальними і контрольними заходами [3, с. 28].

Предметом адміністрування податків виступає система заходів та процедур забезпечення виконання обов'язків платників податків щодо погашення податкових зобов'язань перед бюджетом та державними цільовими фондами [1, с. 84]. В.Л. Андрущенко [3, с. 28] пропонує розглядати предмет адміністрування податків як наукове обґрунтування методів ефективного управління персоналом податкової служби та процесами функціонування системи оподаткування як основного джерела існування держави і головного інструмента соціально-економічної політики.

Суб'єктами адміністрування податків є [4, с. 126; 22, ст. 1, ст. 2; 42, с. 186-187]:

1) платники податків, у тому числі ті, на яких покладено обов'язок утримувати податки (так звані податкові агенти);

2) органи контролю;

3) органи стягнення;

4) судові органи.

Відповідно до Закону України №2181 [22, ст. 1] платники податків — це юридичні особи, їх філії, відділення, інші відокремлені підрозділи, що не мають статусу юридичної особи, а також фізичні особи, які мають статус суб'єктів підприємницької діяльності чи не мають такого статусу, на яких згідно з законами покладено обов'язок утримувати та/або сплачувати податки і збори (обов'язкові платежі), пеню та штрафні санкції.

На відміну від Закону України №2181 [22, ст. 1] у Податковому кодексі України [39, ст. 15] зазначено, що платниками податків визнаються фізичні особи (резиденти і нерезиденти України), юридичні особи (резиденти і нерезиденти України) та їх відокремлені підрозділи, які мають, одержують (передають) об'єкти оподаткування або провадять діяльність (операції), що є об'єктом оподаткування згідно з цим Кодексом або податковими законами, і на яких покладено обов'язок із сплати податків та зборів згідно з цим Кодексом.

Податковим агентом відповідно до Податкового кодексу України [39, ст. 18] визначається особа, на яку цим Кодексом покладається обов'язок з обчислення, утримання з доходів, що нараховуються (виплачуються, надаються) платнику, та перераху-

вання податків до відповідного бюджету від імені та за рахунок коштів платника податків.

У випадку стягнення податкового боргу в процес включаються органи стягнення [22, ст. 1; 39, ст. 41 п. 41.5]. До таких відносять податкові органи (тобто податкові органи, які крім контролю здійснюють і стягнення), а в деяких випадках і органи державної виконавчої служби в межах своїх повноважень. Слід зазначити, що митні органи й органи Пенсійного фонду України не мають статусу органів стягнення. Це означає, що за наявності податкового боргу вони не можуть самостійно виконати всі дії з його стягнення, а зобов'язані звертатися до податкових органів, наділених відповідними повноваженнями.

Контролюючими органами [22, ст. 2 п. 2.1; 39, ст. 41 пп. 4.1.1, пп. 4.1.2] є тільки органи державної податкової служби та митні органи.

До суб'єктів адміністрування податків також необхідно віднести судові органи, які розглядають суперечки між платниками й органами контролю.

Адміністрування податків починається з узяття платників податків на облік податковими органами, що є обов'язковою процедурою, необхідною для здійснення контролю за платниками податків, реалізації податкового планування на державному рівні й регулювання податкової системи.

Унаслідок еволюційного розвитку процесів оподаткування сформувалася дворівнева ієрархічна система державного адміністрування податків: макрорівня та мікрорівня (рис. 1.1) [91, с. 237].

Оскільки податкова політика не просто визначає траєкторію розвитку податкових відносин, а поєднує тенденції та напрями реформувань у податковій сфері зі стратегією економічного розвитку держави, то вважається доцільним усі питання, пов'язані з формуванням і реалізацією податкової політики, розглядати як адміністрування податків, що здійснюється на макрорівні.

До органів, що реалізують адміністрування податків на макрорівні, належать Комітет з питань податкової та митної політики Верховної Ради України, Міністерство фінансів України, Державна податкова адміністрація України.

Комплекс питань адміністрування податків на мікрорівні містить практичну реалізацію положень податкової політики держави: реєстрація платників податків, забезпечення мобілізації пода-

РОЗДІЛ 1. СУТНІСТЬ АДМІНІСТРУВАННЯ ПОДАТКІВ

тків і зборів, форма подачі податкової звітності, надання консультаційно-роз'яснювальних послуг, аналіз діяльності податкової служби, здійснення податкового контролю, вирішення організаційних питань підвищення ефективності роботи податкових органів. Реалізує податкове адміністрування на мікрорівні державна податкова служба України (що об'єднує ДПА України в областях і містах Києві та Севастополі, місцеві державні податкові інспекції). Пенсійний фонд, Державна митна служба, судова система України (рис. 1.2) [91, с. 238].



Рис. 1.1. Адміністрування податків на макрорівні



Рис. 1.2. Адміністрування податків на мікрорівні

Ефективність адміністрування податків на мікрорівні, переважно податкового контролю, багато в чому залежить від судової системи України. Більшість рішень судів щодо оподаткування приймається на користь однієї зі сторін податкових відносин (чи то податкових органів, чи то бізнесу), тому в систему органів адміністрування податків на мікрорівні доцільно включити і судові органи.

Сукупність адміністрування податків макро та мікрорівнів становить систему національного податкового адміністрування з її організаційною інфраструктурою [91, с. 239].

Складовими системи національного податкового адміністрування [91, с. 239-240] є: організація податкових відносин (визначення складу податкової системи, звітності, законодавче забезпечення, розробка правил реєстрації платників податків, побудова економічно ефективної системи податкових органів і їхньої інформаційної взаємодії із зацікавленими структурами різних рівнів виконавчої влади, гармонізація податкової та монетарної політики тощо); планування, прогнозування й аналіз надходження податків (вивчення впливу макроекономічних показників і податкового законодавства на стан податкових надходжень і їхню динаміку); регулювання податкових відносин (у тому числі за допомогою історико-політичної складової) передбачає облік платників податків, забезпечення мобілізації податків і зборів, масово-роз'яснювальна та консультативна робота, введення податкових преференцій та інші форми реалізації регулюючої функції податків; податковий контроль (проведення податкових перевірок, застосування штрафів, санкцій за порушення чинних норм податкового законодавства) (див. рис. 1.1, 1.2).

Коротко охарактеризуємо елементи системи національного адміністрування податків.

Організація податкових відносин передбачає загальні основи організації діяльності податкової служби, що будуть основою для реалізації податкових відносин на мікрорівні та визначатимуть основні орієнтири взаємовідносин між суспільством і фіскальними органами [91, с. 239].

Під податковими відносинами [91, с. 239] розуміється процес формування та запровадження механізмів реєстрації, обліку платників податку; справляння податків і контроль за правильністю, повнотою, своєчасністю їх сплати та передбачає врахування реакції бізнесу та суспільства загалом на ефективність реалізації такого механізму.

РОЗДІЛ 1. СУТНІСТЬ АДМІНІСТРУВАННЯ ПОДАТКІВ

До організації податкових відносин [91, с. 240] належить комплекс питань з: 1) формування кодифікованого законодавчого забезпечення організації податкових відносин; 2) розробки науково-обґрунтованої концепції розвитку податкової системи й інструментів її реалізації з урахуванням стратегії і пріоритетів розвитку національної економіки й інтеграційних прагнень держави, формулювання чітко визначеної податкової політики, що гармонізується з монетарною політикою держави; 3) формування економічно ефективної системи податкових органів їхньої партнерської й інформаційної взаємодії із зацікавленими структурами різних рівнів виконавчої, законодавчої влади, комерційними структурами: встановлення партнерських відносин між бізнесом і податковою службою; 4) запровадження чітких правил (прозорих, оперативних, вимогливих) реєстрації платників податків, що зумовить зменшення ризику реєстрації фіктивних фірм, підприємств на підставних осіб, а також осіб, які свого часу вчинили порушення податкового законодавства та, можливо, й досі схильні до шахрайства; 5) реалізації через засоби масової інформації загальнонаціональної програми формування податкової культури в суспільстві.

Планування, прогнозування й аналіз надходження податків є важливим елементом податкового адміністрування не лише з фінансової позиції, а й з позиції формування основ оптимізації тактики і стратегії податкової політики [61, с. 224]. У цьому спектрі питань податкове адміністрування має вирішити основну проблему — це формування стабільних податкових надходжень і виявлення резервів підвищення податкового потенціалу регіонів, галузей національної економіки в такий спосіб, щоб мінімально впливати на економічну активність бізнесу [64, с. 41-42; 91, с. 240].

Для реалізації цього завдання необхідно постійно відстежувати макроекономічні тенденції і прогнози соціально-економічного розвитку як в Україні, так і в інших країнах. Виконуватися воно має постійно як на один бюджетний рік (поточне податкове планування), так і на тривалу перспективу (податкове прогнозування). Під час здійснення аналізу надходження податків необхідно чітко відстежувати вплив податкового навантаження на економічну й інвестиційну активність бізнесу, динаміку тіньового сектора економіки, міграцію капіталів серед галузей економіки та міждержавний перелив капіталів тощо.

Реалізуються ці блоки питань податкового адміністрування на макрорівні та перебувають в компетенції ДПА України, МФУ, ВРУ. Від рівня організації й ефективності реалізації охарактеризованого елемента залежать ефективність, відлагодженість, прозорість, гнучкість адміністрування податків на мікрорівні [91, с. 240-241].

Регулювання податкових відносин є найбільш мобільним елементом адміністрування податків та виявляється в тактичній, оперативній реалізації стратегії податкової політики [91, с. 241]. За допомогою податкового регулювання здійснюється оперативне втручання в хід виконання податкових зобов'язань платниками податків.

Податкове регулювання є складною архітектурою податкових правовідносин, оскільки в ньому сходяться фінансово-економічні інтереси бізнесу та держави. Гармонізація таких інтересів залежить від чіткості і прозорості встановлених на макрорівні «правил гри» в податкових відносинах.

Регулювання починається із запровадження єдиної методики обліку платників податків і зборів, що створює передумови для здійснення контролю за правильністю обчислення, повнотою і своєчасністю перерахування податків і зборів, досконалості процесів адміністрування єдиного банку даних про платників податків із метою створення їхньої податкової історії.

Під час регулювання податкових відносин здійснюється забезпечення повної мобілізації податків і зборів, упровадження стандартизованих і прозорих форм і методів обслуговування платників податків на основі новітніх інформаційних технологій, організація широкомасштабної роз'яснювальної роботи серед платників податків із питань податкового законодавства, проведення консультативної роботи. Важливим способом реалізації податкового регулювання є система податкових пільг і ставок, підписання міжнародних угод про уникнення подвійного оподаткування.

Реалізується цей блок питань податкового адміністрування на мікрорівні та знаходиться в компетенції державної податкової служби, державної митної служби, Пенсійного фонду України. Від рівня організації й ефективності реалізації податкового регулювання залежать соціально-економічна і фінансова стабільність у державі та рівень виконання нею своїх конституційних обов'язків.

Другою за значенням у складі адміністрування податків має бути масово-роз'яснювальна та консультаційна робота податко-

РОЗДІЛ 1. СУТНІСТЬ АДМІНІСТРУВАННЯ ПОДАТКІВ

вих органів [64, с. 41]. Адже після того, як склад платників добре відомий, слід надати останнім достатньо інформації для роботи згідно з чинним податковим законодавством. Тоді держава зможе домогтися законослухняної та регулярної сплати податків.

Податковий контроль [91, с. 241-242] є заключним елементом системи національного адміністрування податків, що передбачає спостереження державних контролюючих органів за фінансово-господарською діяльністю платників податків із метою об'єктивного забезпечення заданого рівня формування бюджету і встановлення її відповідно вимогам податково-правових норм чинного законодавства та є обов'язковою умовою ефективного функціонування фінансової системи й економіки країни загалом. Його основною метою є контроль за процесом виконання податкової політики та дотримання платниками податків чинних норм податкового законодавства.

Податковий контроль проводиться шляхом застосування науково обґрунтованих методів встановлення ступеня відповідності практики оподаткування положенням розробленої податкової політики [12, с. 4-5].

Право контролювати дотриманість законності в податковій сфері держава делегує спеціалізованим органам, що називаються органами податкового контролю [39, ст. 41, ст. 61]. Система органів податкового контролю не є розгалуженою. По суті існує три групи органів податкового контролю [39, ст. 41] — податкові органи, митні органи та Пенсійний фонд (мікрорівень системи національного адміністрування податків).

Комплексна реалізація напрямів адміністрування податків ставить за мету побудову ефективної системи економічних відносин між платниками податків і державою, що дозволить сформувати цілісну, справедливу, фіскально й економічно ефективну податкову систему, що буде додатковим поштовхом до підвищення рівня конкурентоспроможності національної економіки та життя населення країни.

Цілями підвищення ефективності адміністрування податків [91, с. 242] є:

- підвищення якості та доступності державних послуг у сфері оподаткування;

- модернізація державної податкової служби України, що дозволить підвищити ефективність її роботи і зменшити витрати на утримання податкових органів;

кодифікація податкового законодавства і приведення його у відповідність до загальнонаціональних пріоритетів розвитку економіки України;

зниження трансакційних витрат для бізнес-сектора на виконання вимог податкового законодавства, що зумовить зростання підприємницької активності, приватних інвестицій та експорту;

створення максимально зручних умов для сплати податків, подачі податкової звітності через упровадження нових електронних програмних продуктів;

стимулювання розвитку конкурентного середовища (обмеження втручання податкових служб у діяльність платників податків);

розширення податкової бази (за рахунок легалізації тіньової економіки) та підвищення рівня добровільності сплати податків до бюджету.

Для своєї ефективної діяльності система національного адміністрування податків має містити, з одного боку, чітко регламентовану, зрозумілу та кодифіковану законодавчу (правову) базу (для розробки податкової політики та забезпечення її функціонування), а з іншого — необхідні ресурси (трудові, матеріальні) для здійснення власне адміністрування.

Гегемонія в рівнях податкового адміністрування залежить від стану економічного розвитку держави, рівня утвердження ринкових принципів господарювання та демократичної архітектури управління.

В економічно розвинутих демократичних країнах процеси оподаткування загалом стабілізувалися [91, с. 243]. Це означає, що питання адміністрування податків на макрорівні переважно відлагоджені та вирішені. Водночас на мікрорівні постійно продовжуються дифузійні зміни в організаційних перетвореннях із підвищення ефективності роботи податкових органів і податкової системи загалом переважно за рахунок упровадження інформаційних технологій. Тобто урегульованість і стабільність процесів адміністрування податків на макрорівні дозволила поступово перейти до самостійного (оперативнішого та вираженішого) ухвалення рішень адміністрування податків на мікрорівні.

У державах із економікою перехідного періоду спостерігається зворотна тенденція: макрорівень є надто нестабільним і відрізняється постійними, частими, іноді необґрунтованими змінами. Указана нестабільність досить вагомо позначається на ефективності адміністрування податків. Ефективність процесів адмініст-

РОЗДІЛ 1. СУТНІСТЬ АДМІНІСТРУВАННЯ ПОДАТКІВ

рування податків залежить насамперед від стабільності макрорівня та чесності, компетентності і гнучкості на мікрорівні адміністрування податків.

Контрольні запитання

- 1.1. Що таке адміністрування податків?
- 1.2. Яке місце займає адміністрування податків в системі податкового права?
- 1.3. Які об'єкт, суб'єкти, предмет і метод адміністрування податків?
- 1.4. Які платежі належать до податків, зборів (обов'язкових платежів)?
- 1.5. Який основний документ регулює процес адміністрування податкових зобов'язань в Україні?
- 1.6. Вкажіть основні елементи адміністрування податків, що здійснюється на макрорівні.
- 1.7. До органів, що реалізують адміністрування податків на макрорівні, належать?
- 1.8. Які питання розглядаються при здійсненні адміністрування податків на мікрорівні?
- 1.9. Від чого залежить ефективність адміністрування податків на мікрорівні?
- 1.10. Складовими системи національного податкового адміністрування в Україні є?



РОЗДІЛ 2

ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ ПЛАТНИКІВ ПОДАТКІВ ОРГАНАМИ ДЕРЖАВНОЇ ПОДАТКОВОЇ СЛУЖБИ

Ключові слова: платники податків, організація, облік, організація обліку платників податків, органи державної податкової служби, особові рахунки платників, бюджет, облік надходження платежів до бюджету.

2.1. ПЕРВИННИЙ ОБЛІК ПЛАТНИКІВ ПОДАТКІВ

Облік платників податків ведеться з метою створення умов для здійснення контролюючими органами контролю за правильністю нарахування, своєчасністю і повнотою сплати податків, нарахованих фінансових санкцій, дотримання податкового та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на органи державної податкової служби [39, ст. 63 п. 1].

Облік платників податків — це сукупність заходів реєстраційного характеру, спрямованих на забезпечення ефективності здійснення податкового менеджменту на державному рівні. Можливо виділити такі його види [42, с. 187]:

1) залежно від об'єктів обліку: облік юридичних осіб, а також їхніх філій, представництв та інших відокремлених підрозділів; облік фізичних осіб; облік договорів про спільну діяльність і угод про розподіл продукції;

2) залежно від суб'єктів обліку: облік у податкових органах; облік у митних органах;

3) залежно від виду обліку: первинний облік, у ході якого платникові податків надається єдиний за всіма видами податків і зборів ідентифікаційний номер; вторинний облік, у процесі якого платникові податків надається, крім первинного, ідентифікаційний номер за окремим податком або збором (наприклад, за ПДВ); облік договорів, за якого на облік ставиться не конкретний платник (юридична або фізична особа), а договір: договір про спільну діяльність або угода про розподіл продукції (рис. 2.1) [42, с. 188].

РОЗДІЛ 2. ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ ПЛАТНИКІВ ...

Відповідно до Податкового кодексу України [39, ст. 63] взяття на облік в органах державної податкової служби юридичних осіб, їх відокремлених підрозділів, а також самозайнятих осіб здійснюється незалежно від наявності обов'язку щодо сплати того або іншого податку та збору [39, ст. 63 п. 2].

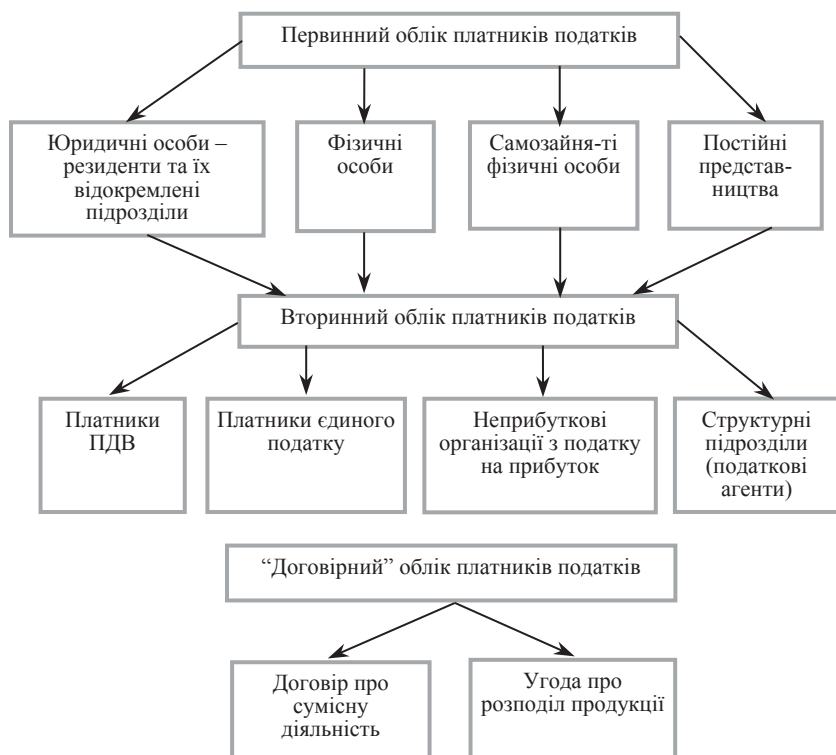


Рис. 2.1. Види обліку платників податків в органах ДПП

З метою проведення податкового контролю платники податків підлягають реєстрації або взяттю на облік в органах державної податкової служби за місцезнаходженням юридичних осіб, відокремлених підрозділів юридичних осіб, місцем проживання особи (основне місце обліку), а також за місцем розташування (реєстрації) їх підрозділів, рухомого та нерухомого майна, об'єктів оподаткування або об'єктів, які пов'язані з оподаткуванням або

через які провадиться діяльність (неосновне місце обліку) [39, ст. 63 п. 3]. Центральний орган державної податкової служби може прийняти рішення про зміну основного місця обліку платника податків.

Об'єктами оподаткування і об'єктами, пов'язаними з оподаткуванням, є майно та дії, у зв'язку з якими у платника податків виникають обов'язки щодо сплати податків та зборів.

Платник податків зобов'язаний стати на облік у відповідних органах державної податкової служби за основним та неосновним місцем обліку, повідомляти про всі об'єкти оподаткування і об'єкти, пов'язані з оподаткуванням, органи державної податкової служби за місцезнаходженням таких об'єктів у порядку, встановленому центральним органом державної податкової служби.

Заява про взяття на облік платника податків за неосновним місцем обліку подається у відповідний податковий орган **протягом 10 робочих днів** після створення відокремленого підрозділу, реєстрації рухомого чи нерухомого майна чи відкриття об'єкта чи підрозділу, через які провадиться діяльність або які підлягають оподаткуванню.

Взяття на облік платників податків — юридичних осіб та їх відокремлених підрозділів здійснюється після їх державної реєстрації чи включення відомостей про них до відповідних державних реєстрів на умовах, що визначаються законодавчими актами України, крім випадків, визначених цим Кодексом, коли органами реєстрації є органи державної податкової служби або коли проведення державної реєстрації платника податків у відповідному статусі законодавством не передбачається [39, ст. 63 п. 4].

Всі фізичні особи — платники податків та зборів реєструються в органах державної податкової служби шляхом включення відомостей про них до Державного реєстру фізичних осіб — платників податків [39, ст. 63 п. 5].

Фізичні особи — підприємці та особи, які мають намір провадити незалежну професійну діяльність, підлягають взяттю на облік як самозайняті особи в органах державної податкової служби.

Облік платників податків в органах державної податкової служби ведеться за податковими номерами [39, ст. 63 п. 6].

Порядок визначення податкового номера встановлюється центральним органом державної податкової служби.

Облік осіб, які через свої релігійні переконання відмовляються від прийняття реєстраційного номера облікової картки плат-

ника податків та повідомили про це відповідний орган державної податкової служби, ведеться за прізвищем, ім'ям, по батькові і серією та номером діючого паспорта. У паспортах зазначених осіб органами державної податкової служби робиться відмітка про наявність у них права здійснювати будь-які платежі за серією та номером паспорта. Порядок внесення відмітки визначається центральним органом державної податкової служби.

Орган державної податкової служби зазначає податковий номер або серію та номер паспорта (для фізичних осіб, які через свої релігійні переконання відмовляються від прийняття реєстраційного номера облікової картки платника податків та повідомили про це відповідний орган державної податкової служби і мають відмітку у паспорті) у всіх свідоцтвах, довідках, патентах, в інших документах або повідомленнях, що видаються платнику податків або надсилаються йому [39, ст. 63 п. 7].

Кожен платник податків зазначає податковий номер або серію та номер паспорта (для фізичних осіб, які через свої релігійні переконання відмовляються від прийняття реєстраційного номера облікової картки платника податків та повідомили про це відповідний орган державної податкової служби і мають відмітку у паспорті) в усіх податкових деклараціях (розрахунках, звітах), платіжних документах щодо податків і зборів, у фінансових документах, а також в інших випадках, передбачених законодавством.

Документи, що подаються платниками податків для взяття на облік в органах державної податкової служби, перевіряються у порядку, встановленому центральним органом державної податкової служби, і в разі виявлення помилок або подання недостовірних відомостей повертаються для виправлення. Платники податків, які не подали протягом 5 календарних днів, наступних за днем отримання повернутих документів, виправлених документів для взяття на облік в органах державної податкової служби або повторно подали такі документи з помилками, несуть відповідальність відповідно до закону [39, ст. 63 п. 9].

Центральним органом державної податкової служби визначаються [39, ст. 63 п. 10]: порядок обліку платників податків і зборів; перелік документів, які подаються для взяття на облік платників податків, а також порядок подання таких документів; форми заяв, свідоцтв та документів з питань реєстрації та обліку платників податків (дод. А, Б, В, Г).

Органи державної податкової служби [39, ст. 63 п. 11] забезпечують достовірність даних про платників податків в Єдиному банку даних про платників податків — юридичних осіб та Державному реєстрі фізичних осіб — платників податків, реєстрі платників податку на додану вартість, реєстрі неприбуткових організацій та інших реєстрах, що формуються та ведуться органами державної податкової служби, їх захист від несанкціонованого доступу, оновлення, архівування та відновлення даних.

Інформація, що збирається, використовується та формується органами державної податкової служби у зв'язку з обліком платників податків, вноситься до інформаційних баз даних і використовується з урахуванням обмежень, передбачених для податкової інформації з обмеженим доступом [39, ст. 63 п. 12].

Взяття на первинний облік юридичних осіб та відокремлених підрозділів юридичних осіб

Взяття на первинний облік за основним місцем обліку юридичних осіб та їх відокремлених підрозділів як платників податків та зборів в органах державної податкової служби здійснюється на підставі відомостей з реєстраційної картки, наданих державним реєстратором згідно із Законом України «Про державну реєстрацію юридичних осіб та фізичних осіб — підприємців» [31], не пізніше наступного робочого дня з дня отримання зазначених відомостей органами державної податкової служби.

Взяття на облік за основним місцем обліку платників податків — юридичних осіб та відокремлених підрозділів юридичних осіб, для яких законом установлені особливості їх державної реєстрації та які не включаються до Єдиного державного реєстру підприємств та організацій України, здійснюється **не пізніше наступного робочого дня** з дня надходження від них відповідної заяви, яку платник податків зобов'язаний подати **у десятиденний строк** після державної реєстрації (легалізації, акредитації чи засвідчення факту створення іншим способом) [39, ст. 64 п. 2].

Для того щоб стати на облік, платники податків — юридичні особи подають в органи державної податкової служби за своїм місцем знаходження такі документи [60, с. 75-76]:

- 1) заяву за формою №1-ОПП;
- 2) завірені в нотаріальному порядку копії статуту, установчих договорів з відміткою органу, що здійснив державну реєстрацію;

3) копію положення (для бюджетних установ, благодійних організацій);

4) копію свідоцтва про державну реєстрацію;

5) копію довідки про включення до ЄДПОУ з присвоєним їй ідентифікаційним кодом.

Вищезазначені документи подає особисто власник, засновник (власники, засновники) або уповноважена ним (ними) особа (заявник), або призначений керівник, або головний бухгалтер. Документи приймаються лише за наявності паспорта особи, яка подає документи, довідок про присвоєння ідентифікаційного номера з ДРФО власників, засновників (фізичних осіб), директора та головного бухгалтера. Заяви приймають відділи обліку та реєструють у загальному відділі (канцелярії). Приймання заяви фіксується в журналі реєстрації заяв та повідомлень про взяття на облік платників податків за ф. №2-ОПП (дод. Б). Перевірку паспортних даних та встановлення місцезнаходження платника податків виконують підрозділи податкової міліції.

Після взяття платника податків на облік (перереєстрація) орган державної податкової служби ставить на примірнику статуту (положенні) платника податків відмітку (штамп) про взяття його на податковий облік за підписом відповідальної особи і видає йому довідку про взяття на облік платника податків.

Довідка про взяття на облік платника податків надсилається (видається) платникам податків — юридичним особам та відокремленим підрозділам юридичних осіб **наступного робочого дня** з дня взяття на облік за основним місцем обліку [39, ст. 64 п. 3].

Платник податків зобов'язаний протягом трьох робочих днів з дня відкриття (включаючи день операції) особисто подати або надіслати поштою (з повідомленням про вручення) на адресу органу державної податкової служби, в якому він перебуває на обліку, повідомлення про відкриття рахунків в установах банків, які повинні зберігатися в особовій справі платника.

Підрозділи обліку платників податків після взяття на облік платника податків формують його облікову справу (реєстраційну частину) з переліку документів, яка зберігається до ліквідації платника податків або зняття його з обліку в одному органі державної податкової служби і взяття на облік в іншому, тобто у випадку зміни місцезнаходження платника податків (зі зміною адміністративного району), у підрозділі обліку юридичних осіб.

З моменту взяття на облік платника податків вважається, що він перебуває на загальній системі оподаткування, якщо він не обрав інший спосіб оподаткування відповідно до законодавства.

Військові частини зобов'язані **протягом 10 календарних днів** після отримання свідоцтва про реєстрацію військової частини як суб'єкта господарювання стати на облік в органі державної податкової служби за місцем своєї дислокації [39, ст. 64 п. 4].

Підставою для взяття на облік (внесення змін, перереєстрації) відокремленого підрозділу іноземної компанії, організації, у тому числі постійного представництва нерезидента, є належна акредитація (реєстрація, легалізація) такого підрозділу на території України згідно із законом [39, ст. 64 п. 5].

Для взяття на облік постійні представництва нерезидентів та відокремлені підрозділи іноземних юридичних осіб зобов'язані звернутися **протягом 10 календарних днів** з дня їх державної реєстрації (акредитації, легалізації) в установленому порядку або до початку провадження господарської діяльності, якщо така реєстрація не є обов'язковою згідно із законодавством, до органів державної податкової служби за своїм місцезнаходженням.

У разі встановлення органом державної податкової служби за результатами податкового контролю ведення нерезидентом господарської діяльності через постійне представництво на території України без взяття на податковий облік складається акт, який надсилається через компетентний орган України до компетентного органу іноземної держави для організації заходів стягнення.

Форма зазначеного акта затверджується центральним органом державної податкової служби.

Якщо постійним представництвом нерезидента є юридична або фізична особа — резидент України, така особа повинна на підставі відповідного договору з нерезидентом (довіреності) **протягом 10 календарних днів** після укладення договору (видачі довіреності) стати на облік в органі державної податкової служби як постійне представництво нерезидента.

На обліку в органах державної податкової служби повинні перебувати угоди про розподіл продукції та договори про спільну діяльність на території України без створення юридичних осіб, на яких поширюються особливості податкового обліку та оподаткування спільної діяльності [39, ст. 64 п. 6].

В органах державної податкової служби не обліковуються договори про спільну діяльність, на які не поширюються особливо-

РОЗДІЛ 2. ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ ПЛАТНИКІВ ...

сті податкового обліку та оподаткування спільної діяльності. Кожен учасник таких договорів перебуває на обліку в органах державної податкової служби та виконує обов'язки платника податків самостійно [39, ст. 64 п. 6].

Взяття на облік договору про спільну діяльність або угоди про розподіл продукції здійснює платник податків — учасник, визначений відповідальним за утримання та внесення податків до бюджету під час виконання договору або угоди.

Взяття на облік договору або угоди здійснюється шляхом додаткового взяття на облік такого учасника як платника податків — відповідального за утримання та внесення податків до бюджету під час виконання договору або угоди.

Заяву про взяття на облік такий платник податків зобов'язаний подати **протягом 10 календарних днів** після реєстрації договору або угоди або після набрання ним чинності, якщо відповідно до законодавства реєстрація договору не проводиться.

Центральний орган державної податкової служби визначає порядок обліку платників податків в органах державної податкової служби та порядок формування Реєстру великих платників податків на відповідний рік [39, ст. 64 п. 7].

Деякі особливості має облік великих платників податків, до яких відносять юридичних осіб, що відповідають встановленим критеріям (табл. 2.1) [42, с. 190-191].

Таблиця 2.1

КРИТЕРІЙ ВІДНЕСЕННЯ ПЛАТНИКІВ ПОДАТКІВ ДО КАТЕГОРІЙ ВЕЛИКИХ

Критерій	Показник критерію
Сукупний валовий дохід	від 20 до 100 млн грн
	від 100 до 500 млн грн
	понад 500 млн грн
Загальна сума нарахованих платежів до бюджету	від 200 тис. до 1 млн грн
	від 1 до 5 млн грн
	понад 5 млн грн
Загальна сума сплачених податків до державного бюджету України	від 200 тис. до 1 млн грн
	від 1 до 5 млн грн
	понад 5 млн грн
Загальна сума податку на додану вартість, задекларована до відшкодування з бюджету	від 3 млн грн до 15 млн грн
	від 15 до 50 млн грн
	понад 50 млн грн

Ці показники розраховуються за результатами діяльності підприємств за 9 місяців звітного року плюс очікуваний показник за IV квартал звітного року (розраховується як середня величина на основі показників за 9 місяців). Бали, нараховані платнику податків, складаються, і якщо їхня сума дорівнює або перевищує 5 балів, то платник включається до категорії великих платників.

Принцип відбору платників податків базується на відборі платників податків, що забезпечують не менш 50 % надходжень до державного бюджету України, що формуються платниками податків міста (області). У випадку, коли за результатами відбору великих платників податків не виконується цей принцип відбору, то зменшується загальна сума балів відбору до 4-3 [42, с. 190].

До сформованого переліку великих платників податків включаються розташовані на території міста (області) установи банків, незалежно від кількості набраних балів, філії, представництва, відділення та інші відокремлені підрозділи великих платників податків, які не мають статусу юридичної особи, а також дочірні підприємства великих платників податків. Рішення про включення зазначених платників до переліку великих платників приймає ДПАУ.

Після включення платника податків до Реєстру великих платників податків та отримання повідомлення центрального органу державної податкової служби про таке включення платник податків зобов'язаний стати на облік у спеціалізованому органі державної податкової служби, що здійснює податкове супроводження великих платників податків, **з початку податкового періоду (календарного року)**, на який сформовано Реєстр.

Щодо великих платників податків, які самостійно не стали на облік у спеціалізованому органі державної податкової служби, центральний орган державної податкової служби має право приймати рішення про зміну основного місця обліку та переведення їх на облік у спеціалізовані чи інші органи державної податкової служби.

У разі відсутності за місцем реєстрації великого платника податків спеціалізованого органу державної податкової служби облік такого платника податків за рішенням центрального органу державної податкової служби здійснюється або територіально найближчим спеціалізованим органом державної податкової служби, або іншим органом державної податкової служби.

У разі прийняття рішення про переведення великого платника податків на облік у спеціалізовану державну податкову інспекцію

чи інший орган державної податкової служби відповідні органи державної податкової служби зобов'язані **протягом 20 календарних днів** після прийняття такого рішення здійснити взяття на облік/зняття з обліку такого платника податків.

Великий платник податків, щодо якого центральним органом державної податкової служби прийнято рішення про переведення на облік у спеціалізовану державну податкову інспекцію чи інший орган державної податкової служби, після взяття його на облік за новим місцем обліку зобов'язаний сплачувати податки за місцем попереднього обліку в органах державної податкової служби, а подавати податкову звітність та виконувати інші обов'язки за новим місцем обліку [39, ст. 64 п. 7].

Облік самозайнятих осіб

Взяття на облік фізичних осіб — підприємців в органах державної податкової служби здійснюється за місцем їх державної реєстрації на підставі відомостей з реєстраційної картки, наданих державним реєстратором згідно із Законом України «Про державну реєстрацію юридичних осіб та фізичних осіб — підприємців» [31].

Приватні нотаріуси та інші фізичні особи, умовою ведення незалежної професійної діяльності яких згідно із законом є державна реєстрація такої діяльності у відповідному уповноваженому органі та отримання свідоцтва про реєстрацію чи іншого документа (дозволу, сертифіката тощо), що підтверджує право фізичної особи на ведення незалежної професійної діяльності, **протягом 10 календарних днів** після такої реєстрації зобов'язані стати на облік в органі державної податкової служби за місцем свого постійного проживання [39, ст. 65 п. 1].

Облік самозайнятих осіб здійснюється шляхом внесення до Державного реєстру фізичних осіб — платників податків (далі — Державний реєстр) записів про державну реєстрацію або припинення підприємницької діяльності, незалежної професійної діяльності, перереєстрацію, постановку на облік, зняття з обліку, внесення змін стосовно самозайнятої особи, а також вчинення інших дій, які передбачені Порядком обліку платників податків, зборів [39, ст. 65 п. 2].

Для взяття на облік фізичної особи, яка має намір провадити незалежну професійну діяльність, така особа повинна подати заяву та документи (копія свідоцтва про державну реєстрацію суб'єкта підприємницької діяльності — фізичної особи; документ, що засвідчує особу (паспорт) особисто (надіслати рекомендованим листом з описом вкладення) або через уповноважену особу до органу державної податкової служби за місцем постійного проживання [39 ст. 65 п. 3]. Працівники підрозділів з обліку платників податків перевіряють подані документи, дані заяви за ф. №5-ОПП заносяться до Реєстру фізичних осіб.

Орган державної податкової служби відмовляє в розгляді документів, поданих для взяття на облік особи, яка здійснює незалежну професійну діяльність, у разі [39, ст. 65 п. 4]: наявності обмежень на провадження незалежної професійної діяльності, встановлених законодавством; коли документи подані за неналежним місцем обліку; коли документи не відповідають встановленим вимогам, подані не в повному обсязі або коли зазначені в різних документах відомості є взаємно невідповідними; коли фізична особа вже взята на облік як самозайнята особа; неподання для реєстрації особою, яка має намір провадити незалежну професійну діяльність, свідоцтва про реєстрацію чи іншого документа (дозволу, сертифіката тощо), що підтверджує право фізичної особи на провадження незалежної професійної діяльності.

Після усунення причин, що були підставою для відмови у взятті на облік самозайнятої особи, фізична особа може повторно подати документи для взяття на облік.

Взяття на облік самозайнятої особи здійснюється органом державної податкової служби **не пізніше наступного робочого дня** з дня отримання відповідних відомостей від державного реєстратора (для фізичних осіб — підприємців) або прийняття заяви (для осіб, які здійснюють незалежну професійну діяльність).

Довідка про взяття на облік платника податків надсилається (видається) фізичній особі — підприємцю або особі, яка здійснює незалежну професійну діяльність, **наступного робочого дня** з дня взяття на облік [39, ст. 65 п. 5]. Видача та заміна довідки про взяття на облік платника податків здійснюється безоплатно [39, ст. 65 п. 6].

Фізичній особі, яка провадить незалежну професійну діяльність, довідка про взяття на облік платника податків видається органом державної податкової служби із зазначенням строку,

якщо такий строк вказаний у свідоцтві про реєстрацію чи іншому документі (дозволі, сертифікаті тощо), що підтверджує право фізичної особи на провадження незалежної професійної діяльності [39, ст. 65 п. 7].

Довідка про взяття на облік самозайнятої особи втрачає чинність з моменту виникнення змін у даних про фізичну особу, які зазначаються у такій довідці, та підлягає заміні в органі державної податкової служби [39, ст. 65 п. 8]. Самозайняті особи зобов'язані подавати до органів державної податкової служби за місцем свого обліку відомості про зміну облікових даних **протягом місяця** з дня виникнення таких змін [39, ст. 65 п. 9]. Зміни до відомостей про самозайняту особу, які містяться у Державному реєстрі, набирають чинності з **дня** внесення відповідного запису до такого реєстру.

Внесення до Державного реєстру запису про припинення підприємницької діяльності фізичної особи — підприємця чи незалежної професійної діяльності фізичної особи здійснюється у разі [39, ст. 65 п. 10]: визнання фізичної особи недієздатною або обмеження її цивільної дієздатності — **з дати набрання законної сили відповідним рішенням суду**; смерті фізичної особи, у тому числі оголошення такої особи померлою, що підтверджується свідоцтвом про смерть (витягом з Державного реєстру актів цивільного стану громадян, інформацією органу державної реєстрації актів цивільного стану), а також визнання фізичної особи безвісно відсутньою, що підтверджується судовим рішенням; внесення до Єдиного державного реєстру юридичних осіб та фізичних осіб — підприємців запису про державну реєстрацію припинення підприємницької діяльності фізичної особи — підприємця — **з дати державної реєстрації припинення підприємницької діяльності фізичної особи — підприємця**; реєстрації припинення незалежної професійної діяльності фізичної особи у відповідному уповноваженому органі — **з дати реєстрації**; закінчення строку, на який було видано свідоцтво про реєстрацію чи інший документ (дозвіл, сертифікат тощо), — **з дати закінчення такого строку**; заборони судом фізичній особі провадити підприємницьку діяльність або незалежну професійну діяльність — **з дати набрання законної сили відповідним рішенням суду, якщо інше не визначене у рішенні суду**; наявності обмежень права на провадження підприємницької діяльності або незалежної професійної діяльності, які встановлені законодавством, — **з дати надхо-**

дження відповідних документів до органу державної податкової служби за місцем обліку фізичної особи, якщо інше не встановлено законом чи рішенням суду; анулювання чи скасування згідно із законодавством свідоцтва про реєстрацію чи іншого документа (дозволу, сертифіката тощо), що підтверджує право фізичної особи на провадження підприємницької або незалежної професійної діяльності, — з дати такого анулювання чи скасування.

Державна реєстрація (реєстрація) припинення підприємницької чи незалежної професійної діяльності фізичної особи або внесення до Державного реєстру запису про припинення такої діяльності фізичною особою не припиняє її зобов'язань, що виникли під час провадження підприємницької чи незалежної професійної діяльності, та не змінює строків, порядків виконання таких зобов'язань та застосування санкцій за їх невиконання.

У разі коли після внесення до Державного реєстру запису про припинення підприємницької чи незалежної професійної діяльності фізична особа продовжує провадити таку діяльність, вважається, що вона розпочала таку діяльність без взяття її на облік як самозайнятої особи.

Державний реєстр фізичних осіб — платників податків

Центральний орган державної податкової служби формує та веде Державний реєстр фізичних осіб — платників податків (далі — Державний реєстр) [39, ст. 70 п. 1]. До Державного реєстру вноситься інформація про осіб, які є: громадянами України; іноземцями та особами без громадянства, які постійно проживають в Україні; іноземцями та особами без громадянства, які не мають постійного місця проживання в Україні, але відповідно до законодавства зобов'язані сплачувати податки в Україні або є засновниками юридичних осіб, створених на території України.

Облік фізичних осіб — платників податків, які через свої релігійні переконання відмовляються від прийняття реєстраційного номера облікової картки платника податків та повідомили про це відповідний орган державної податкової служби, ведеться в окремому реєстрі Державного реєстру за прізвищем, ім'ям, по батькові та серією і номером паспорта без використання реєстраційного номера облікової картки.

До облікової картки фізичної особи — платника податків та повідомлення (для фізичних осіб, які через свої релігійні переконання відмовляються від прийняття реєстраційного номера облікової картки платника податків) вноситься така інформація [39, ст. 70 п. 2]: прізвище, ім'я та по батькові; дата народження; місце народження (країна, область, район, населений пункт); місце проживання, а для іноземних громадян — також громадянство; серія, номер свідоцтва про народження, паспорта (аналогічні дані іншого документа, що посвідчує особу), ким і коли виданий.

До інформаційної бази Державного реєстру включаються такі дані про фізичних осіб [39, ст. 70 п. 3]: джерела отримання доходів; об'єкти оподаткування; сума нарахованих та/або отриманих доходів; сума нарахованих та/або сплачених податків; інформація про податкову знижку та податкові пільги платника податків.

До Державного реєстру вносяться відомості про державну реєстрацію, реєстрацію та взяття на облік фізичних осіб — підприємців і осіб, які провадять незалежну професійну діяльність. Такі відомості включають [39, ст. 70 п. 4]: дати, номери записів, свідоцтв та інших документів, а також підстави державної реєстрації, реєстрації та взяття на облік, припинення підприємницької чи незалежної професійної діяльності, інші реєстраційні дані; інформацію про державну реєстрацію, реєстрацію та взяття на облік змін у даних про особу, заміну чи продовження дії довідок про взяття на облік; місце провадження діяльності, телефони та іншу додаткову інформацію для зв'язку з фізичною особою — підприємцем чи особою, яка здійснює незалежну професійну діяльність; види діяльності; громадянство та номер, що використовується під час оподаткування в країні громадянства, — для іноземців; системи оподаткування із зазначенням періодів її дії.

Фізична особа — платник податків [39, ст. 70 п.5] незалежно від віку (як резидент, так і нерезидент), для якої раніше не формувалася облікова картка платника податків та яка не включена до Державного реєстру, зобов'язана особисто або через законного представника чи уповноважену особу подати відповідному органу державної податкової служби облікову картку фізичної особи — платника податків, яка є водночас заявою для реєстрації в Державному реєстрі, та пред'явити документ, що посвідчує особу.

Фізична особа — платник податків, яка через свої релігійні переконання відмовляється від прийняття реєстраційного номера облікової картки платника податків, зобов'язана особисто подати

відповідному органу державної податкової служби повідомлення та документи для забезпечення її обліку за прізвищем, ім'ям, по батькові і серією та номером паспорта, а також пред'явити паспорт.

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

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

Форма облікової картки фізичної особи — платника податків та повідомлення (для фізичних осіб, які через свої релігійні переконання відмовляються від прийняття реєстраційного номера облікової картки платника податків) і порядок їх подання встановлюються центральним органом державної податкової служби.

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

Органи державної реєстрації актів цивільного стану, органи внутрішніх справ зобов'язані подавати відповідним органам державної податкової служби інформацію щодо зміни даних, які включаються до облікової картки фізичної особи — платника податків, **не пізніше наступного робочого дня** після проведення реєстрації таких змін [39, ст. 70 п. 7]. Порядок подання такої інформації та взаємодії суб'єктів інформаційних відносин визначається Кабінетом Міністрів України.

Фізичні особи — платники податків зобов'язані подавати органам державної податкової служби відомості про зміну даних, які вносяться до облікової картки або повідомлення (для фізичних осіб, які через свої релігійні переконання відмовляються від прийняття реєстраційного номера облікової картки платника податків і мають відмітку у паспорті), **протягом місяця з дня ви-**

никнення таких змін шляхом подання відповідної заяви за формою та у порядку, визначеними центральним органом державної податкової служби.

Про проведення державної реєстрації фізичної особи — платника податків у Державному реєстрі та внесення змін до даних, які містяться у Державному реєстрі, центральний орган державної податкової служби інформує орган державної податкової служби [39, ст. 70 п. 8]: за місцем обліку фізичної особи; за місцем проживання фізичної особи; за місцем отримання доходів чи місцезнаходженням іншого об'єкта оподаткування фізичної особи.

За зверненням платника податків, його законного представника або уповноваженої особи орган державної податкової служби видає документ, що засвідчує реєстрацію у Державному реєстрі, крім осіб, які через свої релігійні переконання відмовляються від прийняття реєстраційного номера облікової картки платника податків та повідомили про це відповідний орган державної податкової служби і мають відмітку у паспорті [39, ст. 70 п. 9]. У такому документі зазначається реєстраційний номер облікової картки платника податків.

Порядок формування реєстраційного номера облікової картки платника податків визначається та затверджується центральним органом державної податкової служби. Форма документа і порядок його видачі встановлюються центральним органом державної податкової служби.

Органом державної податкової служби за місцем проживання фізичної особи — платника податків на прохання такої особи до паспорта можуть бути внесені (сьома, восьма або дев'ята сторінки) дані про реєстраційний номер облікової картки платника податків з Державного реєстру [39, ст. 70 п. 10].

У разі виявлення недостовірних даних або помилок у поданій обліковій картці або повідомленні (для фізичних осіб, які через свої релігійні переконання відмовляються від прийняття реєстраційного номера облікової картки платника податків) фізичній особі може бути відмовлено у реєстрації та/або внесенні відмітки до паспорта або продовжено строк реєстрації [39, ст. 70 п. 11].

Реєстраційний номер облікової картки платника податків або серія та номер паспорта (для фізичних осіб, які через свої релігійні переконання відмовляються від прийняття реєстраційного номера облікової картки платника податків та офіційно повідомили про це відповідний орган державної податкової служби і

мають відмітку у паспорті) використовуються органами державної влади та органами місцевого самоврядування, юридичними особами незалежно від організаційно-правових форм, включаючи установи Національного банку України, банки та інші фінансові установи, біржі, особами, які провадять незалежну професійну діяльність, фізичними особами — підприємцями, а також фізичними особами в усіх документах, які містять інформацію про об'єкти оподаткування фізичних осіб або про сплату податків, зокрема у разі [39, ст. 70 п. 12]: виплати доходів, з яких утримуються податки згідно із законодавством України. Фізичні особи зобов'язані подавати інформацію про реєстраційний номер облікової картки юридичним та фізичним особам, що виплачують їм доходи; укладення цивільно-правових договорів, предметом яких є об'єкти оподаткування та щодо яких виникають обов'язки щодо сплати податків і зборів; відкриття рахунків у банках або інших фінансових установах, а також у розрахункових документах під час здійснення фізичними особами безготівкових розрахунків; заповнення фізичними особами митних декларацій під час перетину митного кордону України; сплати фізичними особами податків і зборів; проведення державної реєстрації фізичних осіб — підприємців або видачі таким особам спеціальних дозволів (ліцензій, патентів тощо) на провадження деяких видів господарської діяльності, а також реєстрації незалежної професійної діяльності; реєстрації майна та інших активів фізичних осіб, що є об'єктом оподаткування, або прав на нього; подання органам державної податкової служби декларацій про доходи, майно та інші активи; реєстрації транспортних засобів, що переходять у власність фізичних осіб; оформлення фізичним особам пільг, субсидій та інших соціальних виплат з державних цільових фондів; в інших випадках, визначених законами України та іншими нормативно-правовими актами.

Орган державної податкової служби зазначає реєстраційний номер облікової картки платника податків або серію та номер паспорта (для фізичних осіб, які через свої релігійні переконання відмовляються від прийняття реєстраційного номера облікової картки платника податків та офіційно повідомили про це відповідний орган державної податкової служби і мають відмітку у паспорті) у всіх повідомленнях, що надсилаються йому [39, ст. 70 п. 14].

Кожен платник податків зазначає реєстраційний номер своєї облікової картки платника податків або серію та номер паспорта

(для фізичних осіб, які через свої релігійні переконання відмовляються від прийняття реєстраційного номера облікової картки платника податків та офіційно повідомили про це відповідний орган державної податкової служби і мають відмітку у паспорті) в усіх звітних або інших документах, а також в інших випадках, передбачених законодавством України.

Органи виконавчої влади та органи місцевого самоврядування, самозайняті особи, податкові агенти [39, ст. 70 п. 16] подають безоплатно в порядку, встановленому Кабінетом Міністрів України, органам державної податкової служби за своїм місцезнаходженням інформацію про фізичних осіб, що пов'язана з реєстрацією таких осіб як платників податків, нарахуванням, сплатою податків і контролем за дотриманням податкового законодавства України, із зазначенням реєстраційних номерів облікових карток платника податків або серії та номера паспорта (для фізичних осіб, які через свої релігійні переконання відмовляються від прийняття реєстраційного номера облікової картки платника податків та офіційно повідомили про це відповідний орган державної податкової служби і мають відмітку у паспорті), зокрема: 1) органи виконавчої влади та органи місцевого самоврядування, юридичні особи та фізичні особи — підприємці, податкові агенти — про дату прийняття на роботу або звільнення з роботи фізичних осіб **протягом 40 календарних днів**, що настають за останнім календарним днем звітного (податкового) кварталу; 2) органи внутрішніх справ — про фізичних осіб, які зареєстрували своє місце проживання у відповідному населеному пункті чи які зняті з реєстрації в такому населеному пункті, про зміну фізичними особами прізвища, імені, по батькові, дати і місця народження, транспортні засоби, щодо яких у фізичних осіб виникає або припиняється право власності, **щомісяця, але не пізніше 10 числа наступного місяця**, а також про втрачені, викрадені паспорти у п'ятиденний строк від дня надходження відповідних заяв від фізичних осіб та про паспорти померлих громадян **щомісяця, але не пізніше 10 числа наступного місяця**; 3) органи державної реєстрації морських, річкових та повітряних суден — про судна, щодо яких у фізичних осіб виникає або припиняється право власності, **щомісяця, але не пізніше 10 числа наступного місяця**; 4) органи державної реєстрації актів цивільного стану — про фізичних осіб, які померли (для закриття облікових карток), **щомісяця, але не пізніше 10 числа наступного**

місяця; 5) органи, що здійснюють реєстрацію приватної нотаріальної, адвокатської, іншої незалежної професійної діяльності та видають свідоцтва про право на провадження такої діяльності, — про видачу або анулювання реєстраційного посвідчення — **у п'ятиденний строк від дня провадження відповідної дії**; 6) органи державної реєстрації прав — про оподатковуване нерухоме майно, щодо якого у фізичних осіб виникає або припиняється право власності, **щомісяця, але не пізніше 10 числа наступного місяця**; 7) органи опіки і піклування, виховні, лікувальні заклади, заклади соціального захисту населення та інші заклади, що відповідно до законодавства здійснюють опіку, піклування або управління майном підопічного, зобов'язані повідомляти про встановлення опіки над фізичними особами, визнаними судом недієздатними, опіку, піклування і управління майном малолітніх, інших неповнолітніх фізичних осіб, фізичних осіб, обмежених судом у дієздатності, дієздатних фізичних осіб, над якими встановлене піклування у формі патронажу, піклування або управління майном фізичних осіб, визнаних судом безвісно відсутніми, а також про подальші зміни, пов'язані із зазначеною опікою, піклуванням або управлінням майном, в органи державної податкової служби за місцем свого перебування **не пізніше, як протягом п'яти календарних днів** від дня прийняття відповідного рішення; 8) інші органи виконавчої влади та органи місцевого самоврядування — інформацію про інші об'єкти оподаткування.

Підстави та порядок зняття з обліку в органах державної податкової служби юридичних осіб, їх відокремлених підрозділів та самозайнятих осіб

Підставами для зняття з обліку в органах державної податкової служби юридичної особи, її відокремлених підрозділів та самозайнятих осіб є [39, ст. 67]: 1) повідомлення чи документальне підтвердження державного реєстратора чи іншого органу державної реєстрації про проведення державної реєстрації припинення юридичної особи, закриття відокремленого підрозділу юридичної особи.

У разі коли внаслідок припинення платника податків — юридичної особи шляхом реорганізації частина його податкових зо-

бов'язань чи податкового боргу залишається непогашеною, такі податкові зобов'язання чи борг переходять (розподіляються) до юридичних осіб — правонаступників реорганізованої юридичної особи.

У разі коли внаслідок припинення платника податків — юридичної особи шляхом ліквідації частина його податкових зобов'язань чи податкового боргу залишається непогашеною, такі податкові зобов'язання чи борг погашаються за рахунок активів засновників або учасників такого підприємства, якщо вони несуть повну або додаткову відповідальність за зобов'язаннями платника податків відповідно до закону, у межах повної або додаткової відповідальності, а в разі ліквідації філії, відділення чи іншого відокремленого підрозділу юридичної особи — за рахунок юридичної особи незалежно від того, чи є вона платником податку та бору, стосовно якого виникло податкове зобов'язання або податковий борг таких філії, відділення, іншого відокремленого підрозділу.

2) визнання фізичної особи недієздатною або обмеження її цивільної дієздатності; 3) смерті фізичної особи, у тому числі оголошення такої особи померлою, що підтверджується свідоцтвом про смерть (витягом з Державного реєстру актів цивільного стану громадян, інформацією органу державної реєстрації актів цивільного стану), а також визнання фізичної особи безвісно відсутньою, що підтверджується судовим рішенням; внесення до Єдиного державного реєстру юридичних осіб та фізичних осіб — підприємців запису про державну реєстрацію припинення підприємницької діяльності фізичної особи — підприємця; 4) реєстрації припинення незалежної професійної діяльності фізичної особи у відповідному уповноваженому органі; 5) закінчення строку, на який було видано свідоцтво про реєстрацію чи інший документ (дозвіл, сертифікат тощо); 6) заборони судом фізичній особі провадити підприємницьку діяльність або незалежну професійну діяльність; 7) наявності обмежень права на провадження підприємницької діяльності або незалежної професійної діяльності, які встановлені законодавством; 8) анулювання чи скасування згідно із законодавством свідоцтва про реєстрацію чи іншого документа (дозволу, сертифіката тощо), що підтверджує право фізичної особи на провадження підприємницької або незалежної професійної діяльності

У випадках, що стосуються самозайнятих осіб, зняття з обліку таких осіб здійснюється за відсутності податкового боргу або в

разі його погашення за рахунок майна зазначеної фізичної особи, що переходить за правом спадщини у власність інших осіб, або визнання такого податкового боргу безнадійним і списання його в установленому порядку, коли таке майно відсутнє або не з'являються інші особи, які вступають у права спадщини незалежно від часу набуття таких прав.

В інших випадках грошові зобов'язання або податковий борг, що залишаються непогашеними після ліквідації платника податків, визначеного у цій статті, вважаються безнадійним боргом і підлягають списанню у порядку, визначеному Кабінетом Міністрів України.

Органи державної податкової служби в установленому законом порядку мають право звертатися до суду про винесення судового рішення щодо [39, ст. 67 п. 2]: припинення юридичних осіб або підприємницької діяльності фізичних осіб — підприємців; відміни державної реєстрації припинення юридичних осіб або підприємницької діяльності фізичних осіб — підприємців; скасування державної реєстрації змін до установчих документів.

У разі припинення юридичної особи її відокремлені підрозділи підлягають зняттю з обліку в контролюючих органах. Порядок зняття з обліку в органах державної податкової служби юридичних осіб, їх відокремлених підрозділів та самозайнятих осіб встановлюється центральним органом державної податкової служби [39, ст. 67 п. 3].

Договори про спільну діяльність знімаються з обліку в органах державної податкової служби після їх припинення, розірвання, закінчення строку дії такого договору чи після досягнення мети, для якої вони були укладені, визнання їх недійсними у судовому порядку.

Інформація, що подається для обліку платників податків органами державної реєстрації суб'єктів підприємницької діяльності та іншими органами

Орган державної реєстрації юридичних осіб та фізичних осіб — підприємців не пізніше наступного робочого дня з дати державної реєстрації такої особи, державної реєстрації припинення юридичної особи чи підприємницької діяльності фізичної особи — підприємця, внесення будь-яких інших записів до Єдиного державного реєстру юридичних осіб та фізичних осіб — підприємців повинен передати

РОЗДІЛ 2. ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ ПЛАТНИКІВ ...

відповідному органу державної податкової служби повідомлення та відомості з реєстраційної картки про вчинення реєстраційних дій, передбачених законом [39, ст. 68 п. 1].

Органи, що здійснюють реєстрацію незалежної професійної діяльності або видають дозволи на право самостійного провадження такої діяльності, зобов'язані подавати органам державної податкової служби відомості з документа, що підтверджує право на провадження такої діяльності, **щомісяця, але не пізніше 10 числа наступного місяця** [39, ст. 68 п. 2].

Органи, що ведуть облік або реєстрацію рухомого майна та інших активів, які є об'єктом оподаткування, зобов'язані повідомляти про власників та/або користувачів такого рухомого майна та інших активів, розміщених на відповідній території, або про транспортні засоби, зареєстровані у цих органах, та їх власників органи державної податкової служби за своїм місцезнаходженням **щомісяця, але не пізніше 10 числа наступного місяця**. Порядок такого повідомлення встановлює Кабінет Міністрів України [39, ст. 68 п. 3].

Вимоги до відкриття та закриття рахунків платників податків у банках та інших фінансових установах

Банки та інші фінансові установи відкривають поточні та інші рахунки платникам податків — юридичним особам (як резидентам, так і нерезидентам) незалежно від організаційно-правової форми, відокремленим підрозділам та представництвам юридичних осіб, фізичним особам — підприємцям та фізичним особам, які провадять незалежну професійну діяльність, лише за наявності документів, виданих органами державної податкової служби, що підтверджують взяття їх на облік у таких органах [39, ст. 69 п. 1].

Банки та інші фінансові установи зобов'язані надіслати повідомлення про відкриття або закриття рахунка платника податків — юридичної особи, у тому числі відкритого через його відокремлені підрозділи, чи самозайнятої фізичної особи до органу державної податкової служби, в якому обліковується платник податків, **протягом трьох робочих днів** з дня відкриття/закриття рахунка (включаючи день відкриття/закриття) [39, ст. 69 п. 2].

У разі відкриття або закриття власного кореспондентського рахунка банки зобов'язані надіслати повідомлення до органу

державної податкової служби, в якому обліковуються, **протягом трьох робочих днів**.

Орган державної податкової служби **протягом трьох робочих днів** з дня отримання повідомлення від фінансової установи про відкриття рахунка зобов'язаний направити повідомлення про взяття рахунка на облік або відмову у взятті органом державної податкової служби рахунка на облік із зазначенням підстав [39, ст. 69 п. 3].

Датою початку видаткових операцій за рахунком платника податків у банках та інших фінансових установах є дата отримання банком або іншою фінансовою установою повідомлення органу державної податкової служби про взяття рахунка на облік в органах державної податкової служби [39, ст. 69 п. 4].

Порядок подання та форма і зміст повідомлень про відкриття/закриття рахунків платників податків у банках та інших фінансових установах, перелік підстав для відмови органів державної податкової служби у взятті рахунків на облік визначаються центральним органом державної податкової служби за погодженням з відповідними державними органами, які регулюють діяльність фінансових установ [39, ст. 69 п. 5].

У разі неповідомлення фізичними особами — підприємцями та особами, які провадять незалежну професійну діяльність, банків та інших фінансових установ про свій статус, банки та інші фінансові установи не несуть відповідальності, якщо такими фінансовими установами було перевірено та на момент відкриття рахунка встановлено відсутність реєстрації фізичної особи підприємцем чи особою, яка має право на здійснення незалежної професійної діяльності, за даними, що відкрито оприлюднюються із державних, єдиних або інших реєстрів про реєстрацію таких осіб [39, ст. 69 п. 6].

Фізичні особи — підприємці та особи, які провадять незалежну професійну діяльність, зобов'язані повідомляти про свій статус банки та інші фінансові установи, в яких такі особи відкривають рахунки [39, ст. 69 п. 7].

2.2. Вторинний облік платників податків

Вторинний облік платників окремих податків і зборів обумовлений необхідністю набуття певних прав і обов'язків окремими платниками податків після того, як вони пройшли первинний рі-

вень обліку. Виникнення цих прав і обов'язків пов'язане з моментом включення цих платників до окремого реєстру.

Найбільш поширеним серед видів вторинного обліку є облік платників ПДВ. Так якщо загальна сума операцій з поставки товарів, послуг, що підлягають оподаткуванню, нарахована (сплачена) такій особі протягом останніх дванадцяти календарних місяців, сукупно перевищує 300 тис. грн. (без врахування податку на додану вартість), то особа підлягає обов'язковій реєстрації як платник ПДВ [39, ст. 181 п.1]. Особі, яка реєструється як платник податку, присвоюється індивідуальний податковий номер, що використовується для сплати податку [39, ст. 183 п.18].

Між тим, якщо перевищення 300 тис. грн не планувалося, але фактично відбулося, то подати заяву про реєстрацію необхідно до кінця звітного періоду.

Заява може бути подана в податкові органи двома шляхами: поштою з повідомленням про вручення або особисто службовій особі податкового органу. Податковий орган зобов'язаний видати заявнику (відправити поштою) Свідцтво про податкову реєстрацію такої особи **протягом 10 днів** від дня одержання заяви. Копії свідцтва про реєстрацію, завірені податковим органом, мають бути розміщені в доступних для огляду місцях у приміщенні платника податку.

Реєстрація платника діє до дати її анулювання. Закон «Про податок на додану вартість» [25] не передбачає анулювання реєстрації для добровільно зареєстрованих платників, якщо обсяги їхніх операцій становлять менше 300 тис. грн і вони були платниками податку менше 24 місяців. Однак для таких платників не можуть застосовуватися більш суворі правила анулювання свідцтва, ніж для обов'язкових випадків.

Рішення про анулювання реєстрації як платника ПДВ за заявою платника податку приймається протягом 10 днів з моменту подачі заяви.

Взяття на облік платників єдиного податку регулюється Порядком видачі свідцтва про право сплати єдиного податку суб'єктом малого підприємництва — юридичною особою, затвердженим наказом ДПАУ від 13.10.98 №476 [71], а фізичних осіб — Порядком видачі свідцтва про сплату єдиного податку, затвердженим наказом ДПАУ від 29.10.99 № 599 [69].

Платниками єдиного податку є суб'єкти малого підприємництва, які відповідають встановленим критеріям (табл. 2.2) [42, с. 196-197; 113].

Таблиця 2.2

КРИТЕРІЙ ЗАСТОСУВАННЯ СПРОЩЕНОЇ СИСТЕМИ ОПОДАТКУВАННЯ ЗІ СПЛАТОЮ ЄДИНОГО ПОДАТКУ

Критерій	Статус платника	
	Юридична особа	Фізична особа — підприємець
Чисельність	Середньооблікова — не більше 50 осіб	Протягом року — не більше 10 найманих робітників
Розмір виручки	Не більше 1 млн грн	Не більше 500 тис. грн
Терміни надання заяви про реєстрацію платника єдиного податку (новостворені)	Відразу після взяття на загальний облік в органах ДПС	Відразу після взяття на загальний облік в органах ДПС
Терміни надання заяви про реєстрацію платника єдиного податку (діючі)	Не пізніше ніж за 15 днів до початку наступного кварталу	Не пізніше ніж за 15 днів до початку наступного кварталу
Дата реєстрації платника єдиного податку (новостворені)	Від дня державної реєстрації	Від дня державної реєстрації
Дата реєстрації платника єдиного податку (діючі)	3 початку наступного кварталу	3 початку наступного кварталу

Спрощена система оподаткування є альтернативною системою, тому платниками єдиного податку стають виключно в добровільному порядку.

Реєстрації підлягають всі платники єдиного податку. Рішення про перехід на спрощену систему оподаткування, обліку й звітності може бути прийняте не частіше, ніж 1 раз на календарний рік.

Для переходу на спрощену систему суб'єкт подає заяву встановленої форми. Орган ДПС зобов'язаний **протягом десяти робочих днів** безкоштовно видати свідоцтво про право сплати єдиного податку або надати письмову мотивовану відмову. Відмова надається у випадках, коли особа з якихось причин не може бути платником єдиного податку, наприклад, не сплатила всі встановлені податки та збори, термін сплати яких настав на дату подачі заяви.

Свідоцтво видається суб'єкту малого підприємництва **терміном на один календарний рік** і є документом суворої звітності. У випадку, коли суб'єкт малого підприємництва бажає залишитися на спрощеній системі, він повинен подати заяву про це **за 15 днів** до початку наступного календарного року.

Якщо фізична особа — платник єдиного податку здійснює підприємницьку діяльність із використанням найманої праці, то на кожну особу, що перебуває з ним у трудових відносинах, включаючи членів його родини, платникові єдиного податку видається довідка про трудові відносини фізичної особи із платником єдиного податку.

ДПС реєструє неприбуткові організації та установи у Реєстрі неприбуткових організацій і установ, які відповідно до Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств» [24, ст. 7 п. 11] звільняються від сплати податку на прибуток.

При включенні неприбуткової організації або установи в базу Реєстру їй згідно з ідентифікаційним номером присвоюється відповідна ознака неприбуткової організації (установи).

Виключення неприбуткової організації або установи з Реєстру відбувається на підставі рішення органу державної податкової служби у випадку порушення неприбутковою організацією або установою норм цього закону і (або) інших законодавчих актів про неприбуткові організації. У випадку виключення організації або установи з Реєстру оригінал рішення про внесення її до Реєстру неприбуткових організацій і установ підлягає поверненню до органу державної податкової служби [42, с.198].

За договором про спільну діяльність сторони (учасники) зобов'язуються спільно діяти без створення юридичної особи для досягнення певної мети, що не суперечить закону. Найчастіше договір про спільну діяльність укладається у вигляді договору простого товариства. За цим договором сторони (учасники) беруть на себе зобов'язання об'єднати свої внески і спільно діяти з метою одержання прибутку або досягнення іншої мети. Наприклад, три особи поєднують свої внески для побудови нежитлового будинку з метою подальшої здачі його в оренду. При цьому одна особа вкладає гроші, друга — будівельні матеріали, а третя виконує роботи з будівництва цього будинку. Сторонами договору про спільну діяльність можуть виступати юридичні й фізичні особи.

Відповідно до угоди про розподіл продукції одна сторона — Україна доручає іншій стороні — інвестору на певний строк проведення пошуку, розвідки й видобутку корисних копалин на певній ділянці (ділянках) надр і ведення пов'язаних з угодою робіт, а інвестор зобов'язується виконати доручені роботи за свій рахунок і на свій ризик з подальшою компенсацією витрат і одержанням плати (винагороди) у вигляді частини добытої продукції.

Зняття з податкового обліку угод про розподіл продукції й договорів про спільну діяльність здійснюється після закінчення терміну їхньої дії або після досягнення мети, для якої вони були укладені.

Контрольні запитання

2.1. На який термін видається посвідчення при договорі про сильну діяльність або угоду про розподіл продукції?

2.2. Які документи для реєстрації повинне подати постійне представництво нерезидента?

2.3. Які існують види обліку платників податків, зборів, обов'язкових платежів в Україні?

2.4. У який термін підприємства, організації та установи зобов'язані після реєстрації звернутися до податкової інспекції?

2.5. Для того щоб стати на облік, платники податків — юридичні особи подають в органи державної податкової служби за своїм місцем знаходження такі документи.....

2.6. Протягом якого терміну платник податків зобов'язаний звернутися до органу державної податкової служби після відкриття рахунків в установах банків?

2.7. Починаючи з якого обсягу оподатковуваних операцій суб'єкт підприємницької діяльності підлягає обов'язковій реєстрації як платник ПДВ?

2.8. Підставою для взяття юридичної особи на облік в органи державної податкової служби є.....

2.9. Які є критерії віднесення платників податків до категорії великих?

2.10. Назвіть особливості взяття на облік фізичної особи — підприємця в органах державної податкової служби.



РОЗДІЛ 3

СКЛАД ТА ФУНКЦІЇ КОНТРОЛЮЮЧИХ ОРГАНІВ

Ключові слова: контролюючий орган, компетенція контролюючих органів, органи стягнення, функції податкових органів, права, обов'язки й відповідальність працівників державної податкової служби, податкова міліція.

3.1. СТРУКТУРА КОНТРОЛЮЮЧИХ ОРГАНІВ

Надійна податкова система передбачає наявність високоорганізованої, забезпеченої кадрами і необхідною технікою податкової служби — сукупності державних органів, які організовують і контролюють надходження податків і податкових платежів. Чітке визначення статусу, структури, підпорядкованості та повноти важень органів податкової служби має привести до налагодження їх роботи, визначення поставлених перед ними завдань, встановлення належного контролю за їхнім виконанням і, як наслідок, — виконання запланованої програми з формування дохідної частини державного бюджету. У цьому переліку питання структурної побудови як податкової служби, так і її органів займають провідне місце.

Діючу систему податкових органів в Україні ілюструє рис. 3.1 [60, с. 68].

Структура органів ДПС:

I рівень — Державна податкова адміністрація (ДПА) України;

II рівень — державні податкові адміністрації в Автономній Республіці Крим, областях, містах Києві та Севастополі;

III рівень — державні податкові інспекції (ДПІ) в районах, містах, районах у містах.

Таким чином, функціональна структура державних податкових органів є основою їхньої діяльності, а саме — фактичного здійснення своїх цілей, завдань, функцій, методів та повноважень.

ДПА України є центральним органом виконавчої влади, займає рівень міністерства в ієрархії державної влади. Її очолює

Голова ДПА України, якого призначає президент за поданням прем'єр-міністра України [40, с. 68].

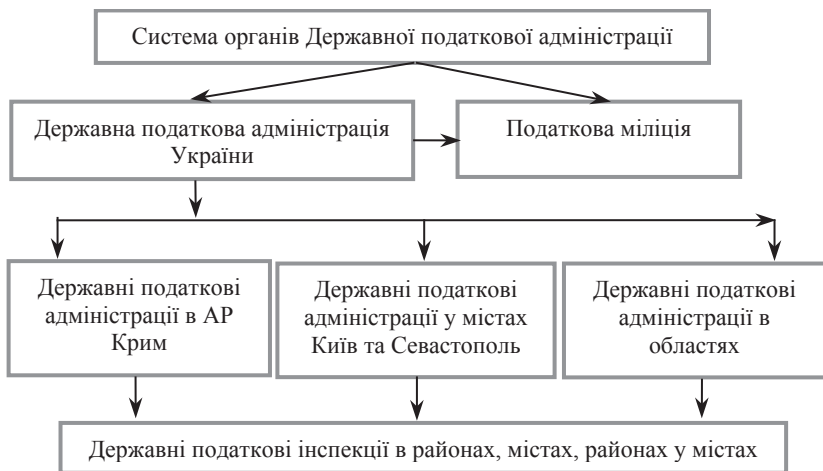


Рис. 3.1. Структура органів ДПА України

Заступники Голови ДПА України призначаються на посаду і звільняються з посади Кабінетом міністрів України за поданням Голови ДПА України. Кількість заступників Голови ДПА України визначається Кабінетом міністрів України.

3.2. Функції ПОДАТКОВИХ ОРГАНІВ

Закон України «Про державну податкову службу в Україні» від 04.12.1990 року № 509 [27] визначає статус і правові засади функціонування податкової служби, її структуру, функції, призначення керівників, права і обов'язки посадових осіб податкових органів, основні завдання податкової міліції.

Функціями ДПА України є (табл. 3.1):

- 1) розробка нормативно-методичного забезпечення механізму дії законів про окремі податки;
- 2) координування діяльності всієї податкової служби;
- 3) роз'яснення окремих норм законодавчих актів про податки, інші платежі;

- 4) затвердження методик розрахунку податку та податкових платежів, а також форм податкової звітності;
- 5) контроль за діяльністю низових рівнів податкової служби;
- 6) кадрова політика;
- 7) прогнозує, аналізує надходження податків, інших платежів, джерела податкових надходжень, розробляє пропозиції щодо їх збільшення та зменшення втрат бюджету;
- 8) вносить в установленому порядку пропозиції щодо вдосконалення податкового законодавства, розробляє проекти міжнародних договорів стосовно оподаткування;
- 9) розробляє основні напрямки, форми і методи проведення перевірок додержання податкового та валютного законодавства;
- 10) інші функції згідно із законом України «Про державну податкову службу в Україні» [27].

Таблиця 3.1

ФУНКЦІЇ ОРГАНІВ ДЕРЖАВНОЇ ПОДАТКОВОЇ СЛУЖБИ

Функція	1-й рівень		2-й рівень		3-й рівень
Створення інформаційної системи автоматизованих робочих місць та інших засобів автоматизації та комп'ютеризації робіт органів ДПС	+	+	+	+	-
Здійснення контролю за додержанням законодавства про податки, інші платежі, валютні операції, порядку розрахунків із споживачами з використанням РРО, комп'ютерних систем, лімітів готівки в касах та її використанням для розрахунків, а також контролю за наявністю свідоцтв про державну реєстрацію СПД та ліцензій, патентів, інших спеціальних дозволів на здійснення окремих видів підприємницької діяльності	+	+	+	+	+
Здійснення контролю за додержанням виконавчими комітетами сільських і селищних рад порядку прийняття і обліку податків, інших платежів від платників податків, своєчасністю і повнотою перерахування цих сум до бюджету	+	+	+	+	+
Облік платників податків, інших платежів	+	+	+	+	+
Виявлення і ведення обліку надходжень податків, інших платежів	+	+	+	+	+

РОЗДІЛ 3. СКЛАД ТА ФУНКЦІЇ КОНТРОЛЮЮЧИХ ...

Продовження табл. 3.1

Функція	1-й рівень		2-й рівень		3-й рівень
Проведення роботи по боротьбі з незаконним обігом алкогольних напоїв та тютюнових виробів, ведення реєстрів імпортерів, експортерів, оптових та роздрібних торговців, місць зберігання алкогольних напоїв та тютюнових виробів, здійснення систематичного контролю за їх реалізацією	+	+	+	+	+
Видання у випадках, передбачених законом, нормативно-правових актів і методичних рекомендацій з питань оподаткування	+	-	-	-	-
Роз'яснення через засоби масової інформації порядку застосування законодавчих та інших нормативно-правових актів про податки, інші платежі	+	+	+	+	+
Здійснення заходів щодо добору, розстановки, професійної підготовки та перепідготовки кадрів для органів ДПС	+	+	+	+	-
Подання органам ДПС методичної і практичної допомоги в організації роботи, проведення обстежень та перевірки її стану	+	+	+	+	-
Розробка основних напрямів, форм і методів проведення перевірок додержання податкового та валютного законодавства	-	+	-	-	-
Затвердження форм податкових розрахунків, звітів, декларацій та інших документів, пов'язаних з обчисленням і сплатою податків, інших платежів, декларацій про валютні цінності, зразків картки фізичної особи — платника податків та інших обов'язкових платежів, форм повідомлення про відкриття або закриття юридичними особами, фізичними особами-суб'єктами підприємницької діяльності банківських рахунків, а також форм звітів про роботу, проведену органами ДПС	+	+	-	-	-
Внесення пропозицій та розробка проєктів міжнародних договорів стосовно оподаткування, виконання в межах, визначених законодавством, міжнародних договорів з питань оподаткування	-	+	-	-	-

Продовження табл. 3.1

Функція	1-й рівень		2-й рівень		3-й рівень
Подання Мінфіну України та Держказначейству України звітів про надходження податків, інших платежів	—	+	—	-	+
При виявленні фактів, що свідчать про організовану злочинну діяльність, або дій, що створюють умови для такої діяльності, направлення матеріалів з цих питань відповідним спеціальним органам по боротьбі з організованою злочинністю	+	+	+	+	+
Передавання відповідним правоохоронним органам матеріалів за фактами правопорушень, за які передбачено кримінальну відповідальність, якщо їх розслідування не належить до компетенції податкової міліції	+	+	+	+	+
Надання фізичним особам — платникам податків та інших обов'язкових платежів ідентифікаційних номерів і направлення до ДПІ за місцем проживання фізичної особи або за місцем отримання нею доходів чи за місцезнаходженням об'єкта оподаткування картки з ідентифікаційним номером та ведення Єдиного банку даних про платників податків та юридичних осіб	—	+	—	-	-
Проведення роботи, пов'язаної з виявленням, обліком, оцінкою та реалізацією у встановленому законом порядку, безгосподарного майна, майна, що перейшло за правом успадкування до держави, скарбів і конфіскованого майна	—	—	—	-	+
Прогнозування, аналіз надходження податків, інших платежів, джерел податкових надходжень, вивчення впливу макроекономічних показників і податкового законодавства на надходження податків, інших платежів, розробка пропозицій щодо їхнього збільшення та зменшення втрат бюджету	—	+	—	+	-
Проведення перевірок фактів приховування і заниження сум податків, інших платежів	—	—	—	-	+

РОЗДІЛ 3. СКЛАД ТА ФУНКЦІЇ КОНТРОЛЮЮЧИХ ...

Продовження табл. 3.1

Функція	1-й рівень		2-й рівень		3-й рівень
Забезпечення виготовлення марок акцизного збору, їх зберігання, продаж та організування роботи, пов'язаної із здійсненням контролю за наявністю цих марок на пляшках (упаковках) алкогольних напоїв і на пачках (упаковках) тютюнових виробів під час їх транспортування, зберігання і реалізації	+	+	+	+	+
Забезпечення застосування та своєчасного стягнення сум фінансових санкцій, передбачених законодавчими актами України, за порушення податкового законодавства, а також стягнення адміністративних штрафів за порушення податкового законодавства, допущені посадовими особами підприємств, установ, організацій та громадянами	—	—	—	-	+
Розгляд звернень громадян, підприємств, установ і організацій з питань оподаткування та, в межах своїх повноважень, з питань валютного контролю, а також скарг на дії посадових осіб ДПІ	—	—	—	-	+
Аналіз причин і оцінка даних про факти порушень податкового законодавства	—	—	—	-	+
Подання до судів позовів до підприємств, установ, організацій та громадян про визнання угод недійсними і стягнення в дохід держави коштів, одержаних ними за такими угодами, а в інших випадках — коштів, одержаних без установлених законом підстав, а також про стягнення заборгованості перед бюджетом і державними цільовими фондами за рахунок їхнього майна	—	—	—	-	+
Внесення в установленому порядку пропозицій щодо вдосконалення податкового законодавства	+	—	—	-	-
Надання в порядку, встановленому законом, податкових роз'яснень	+	+	+	+	+
Організування роботи, пов'язаної із здійсненням контролю за дотриманням суб'єктами підприємницької діяльності, які здійснюють роздрібну торгівлю тютюновими виробами, максимальних роздрібних цін на тютюнові вироби, встановлених виробниками або імпортерами таких тютюнових виробів	+	+	+	+	+

Продовження табл. 3.1

Функція	1-й рівень		2-й рівень		3-й рівень
Проведення за дорученням спеціальних підрозділів по боротьбі з організованою злочинністю перевірок своєчасності подання та достовірності документів, пов'язаних з обчисленням і сплатою податків, інших платежів в порядку, встановленому законом	—	—	—	-	+
Організування у межах своїх повноважень роботи щодо забезпечення охорони державної таємниці в органах ДПС	+	+	+	+	+
Контроль своєчасності подання платниками податків бухгалтерських звітів і балансів, податкових декларацій, розрахунків та інших документів, пов'язаних з обчисленням податків, інших платежів, а також перевірка достовірності цих документів щодо правильності визначення об'єктів оподаткування і обчислення податків, інших платежів	—	—	—	-	+
Ведення обліку векселів, що видаються суб'єктами підприємницької діяльності при здійсненні операцій з давальницькою сировиною у зовнішньоекономічних відносинах та щомісячне подання інформації про це місцевим органам державної статистики; здійснення контролю за погашення векселів; видання суб'єктам підприємницької діяльності дозволів на відстрочення оплати (погашення) векселів із зазначених операцій	—	—	—	-	+

Основним призначенням ДПА в областях є інформаційний і правовий зв'язок між низовою ланкою і ДПА України. Очолюють ДПА в областях голови, які призначаються на посаду Кабінетом Міністрів України за поданням голови ДПС України.

Функції обласних ДПА:

- 1) роз'яснення правової бази щодо оподаткування;
- 2) контроль за діяльністю низової ланки;
- 3) здійснення перевірок та переперевірок діяльності окремих платників;
- 4) кадрова політика;
- 5) інші функції згідно із законом України «Про державну податкову службу в Україні» [27].

Первинна ланка ДПС України — Державна податкова інспекція — безпосередньо виконує податкову роботу. ДПІ очолюють начальники, які призначаються Головою ДПА України за поданням відповідних державних податкових адміністрацій в Автономній Республіці Крим, областях, містах Києві та Севастополі.

Основні функції ДПІ:

- 1) контроль за дотриманням податкового законодавства;
- 2) облік платників податків і податкових платежів, їхня реєстрація;
- 3) облік податкових надходжень до бюджету, цільових бюджетних та позабюджетних фондів;
- 4) роз'яснення правової бази щодо оподаткування і робота з платниками податків;
- 5) прийняття та опрацювання податкової звітності;
- 6) притягнення до адміністративної відповідальності порушників податкового законодавства;
- 7) проводять перевірки фактів приховування і заниження сум податків, інших платежів;
- 8) здійснюють контроль за законністю валютних операцій;
- 9) проводять роботу, пов'язану з виявленням, обліком, оцінкою та реалізацією безгосподарного майна, майна, що перейшло за правом успадкування до держави, скарбів і конфіскованого майна;
- 10) кадрова політика;
- 11) інші функції згідно із законом України «Про державну податкову службу в Україні» [27].

На кожному рівні податкової служби діють підрозділи податкової міліції.

Законотворча і методична функції, організація роботи та процесуальної сторони діяльності державної податкової служби є виключною прерогативою Державної податкової адміністрації України [44, с. 142].

Важливим моментом для виконання поставлених до органів Державної податкової служби завдань є їх взаємодія з іншими органами виконавчої влади, такими як — органами державного казначейства України, державною контрольно-ревізійною службою, органами внутрішніх справ, податковими службами інших держав, державною митною службою, установами банків, органами служби безпеки, органами статистики, органами прокуратури, фінансовими органами [44, с. 142].

3.3. ЗАВДАННЯ, ПРАВА, ОБОВ'ЯЗКИ Й ВІДПОВІДАЛЬНІСТЬ ПРАЦІВНИКІВ ДЕРЖАВНОЇ ПОДАТКОВОЇ СЛУЖБИ

До основних завдань органів державної податкової служби належать [27]:

- здійснення контролю за дотримання податкового законодавства;

- внесення у встановленому порядку пропозицій щодо вдосконалення податкового законодавства;

- формування та ведення Державного реєстру фізичних осіб — платників податків та інших обов'язкових платежів та Єдиного банку даних про платників податків — юридичних осіб;

- роз'яснення законодавства з питань оподаткування серед платників податків;

- запобігання злочинам, їх розкриття, припинення, розслідування та провадження у справах про адміністративні правопорушення.

Посадові особи органів ДПС наділені такими правами [27; 39, ст. 20]:

- 1) проводити перевірки щодо дотримання податкового законодавства суб'єктами господарювання;

- 2) отримувати безоплатно від підприємств, установ, організацій, включаючи Національний банк України та його установи, комерційні банки та інші фінансово-кредитні установи, від громадян — суб'єктів підприємницької діяльності довідки, копії документів та іншу інформацію, пов'язану з обчисленням та сплатою податків, інших платежів, формуванням інформаційного фонду Державного реєстру фізичних осіб — платників податків;

- 3) обстежувати будь-які приміщення підприємств, установ і організацій незалежно від форм власності (крім житла громадян), якщо вони використовуються як юридична адреса суб'єкта підприємницької діяльності, а також для отримання доходів;

- 4) вимагати від посадових осіб суб'єкта господарювання усунення виявлених порушень податкового законодавства і законодавства про підприємницьку діяльність, контролювати їх виконання, а також припинення дій, які перешкоджають здійсненню повноважень посадовими особами органів державної податкової служби;

- 5) вилучати (із залишенням копій) документи, що свідчать про приховування (заниження) об'єктів оподаткування, несплату по-

датків, інших платежів, та вилучати у громадян — суб'єктів підприємницької діяльності, які порушують порядок заняття підприємницькою діяльністю, реєстраційні посвідчення або спеціальні дозволи (ліцензії, патенти тощо) з наступною передачею матеріалів про порушення органам, що видали ці документи;

6) запрошувати платників податків або їх представників для перевірки правильності нарахування та своєчасності сплати податків та зборів, дотримання вимог іншого законодавства, здійснення контролю за дотриманням якого покладено на органи державної податкової служби;

7) одержувати безоплатно від митних органів щомісяця звітні дані про ввезення на митну територію України імпортованих товарів і справляння при цьому податків та зборів та інформацію про експортно-імпортовані операції, що здійснюють резиденти і нерезиденти, за формою, погодженою з Державною податковою адміністрацією України, та від органів статистики — дані, необхідні для використання їх у проведенні аналізу фінансово-господарської діяльності підприємств, установ, організацій усіх форм власності;

8) користуватися безперешкодно в службових справах засобами зв'язку, які належать суб'єктам господарювання незалежно від форм власності;

9) у разі виявлення зловживань під час здійснення контролю за надходженням валютної виручки, проведенням розрахунків із споживачами з використанням товарно-касових книг, а також за дотриманням лімітів готівки в касах та її використанням для розрахунків за товари, роботи і послуги давати доручення органам державної контрольно-ревізійної служби на проведення ревізій; вимагати від керівників підприємств, установ і організацій, що перевіряються, проведення інвентаризації основних фондів, товарно-матеріальних цінностей, коштів і розрахунків; при проведенні адміністративного арешту опечатувати каси, касові приміщення, склади та архіви;

10) у випадках виявлення порушення вимог податкового та іншого законодавства України, контроль за дотриманням яких покладено на контролюючі органи, надсилати платникам податків письмові запити щодо надання засвідчених належним чином копій документів;

11) під час проведення перевірок вивчати та перевіряти первинні документи, які використовуються в бухгалтерському та по-

датковому обліку, інші реєстри, фінансову, статистичну звітність, пов'язані з обчисленням і сплатою податків та зборів, виконанням вимог іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на органи державної податкової служби;

12) під час проведення перевірок вимагати від посадових або службових осіб платника податків надання повноважних осіб для спільного з представниками органів державної податкової служби зняття показань внутрішніх та зовнішніх лічильників, якими обладнані технічні пристрої, що використовуються у процесі провадження ним діяльності, що перевіряється;

13) вимагати від платників податків, діяльність яких перевіряється, припинення дій, які перешкоджають здійсненню законних повноважень службовими (посадовими) особами органів державної податкової служби, усунення виявлених порушень податкового та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на органи державної податкової служби та контролювати виконання законних вимог службових (посадових) осіб органів державної податкової служби;

14) залучати, у разі необхідності, фахівців, експертів та перекладачів.

Головам державних податкових адміністрацій і начальникам державних податкових інспекцій та їх заступникам відповідно до Закону України «Про державну податкову службу в Україні» [27] та Податкового кодексу України надані наступні права [39, ст. 20]:

1) застосовувати до підприємств, установ, організацій і громадян фінансові санкції;

2) звертатися до суду з заявою про скасування державної реєстрації суб'єкта підприємницької діяльності;

3) звертатися до суду щодо зупинення видаткових операцій платника податків на рахунках такого платника податків у банках та інших фінансових установах (крім операцій з видачі заробітної плати та сплати податків, зборів, єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, а також визначених контролюючим органом грошових зобов'язань платника податків) за наявності таких підстав: недопущення посадових осіб органів державної податкової служби до обстеження територій та приміщень;

4) звертатися до суду, у разі якщо платник податків перешкоджає виконанню податковим керуючим повноважень щодо зупи-

нення видаткових операцій на рахунках платника податків шляхом накладення арешту на кошти та інші цінності такого платника податків, що знаходяться в банку, та зобов'язання такого платника податків виконати законні вимоги податкового керуючого;

5) звертатися до суду щодо накладення арешту на кошти та інші цінності такого платника податків, що знаходяться в банку, у разі, якщо у платника податків, який має податковий борг, відсутнє майно та/або його балансова вартість менша суми податкового боргу, та/або таке майно не може бути джерелом погашення податкового боргу;

6) звертатися до суду щодо стягнення коштів платника податків, який має податковий борг, з рахунків у банках, обслуговуючих такого платника, на суму податкового боргу або його частини;

7) звертатися до суду щодо стягнення з дебіторів платника податків, що має податковий борг, сум дебіторської заборгованості, строк погашення якої настав та право вимоги якої переведено на органи державної податкової служби, у рахунок погашення податкового боргу такого платника податків;

8) складати стосовно платників податків — фізичних осіб та посадових осіб платників податків — юридичних осіб протоколи про адміністративні правопорушення в порядку, визначеному законом;

9) виносити постанови у справах про адміністративні правопорушення у випадках, передбачених законом;

10) стягувати до бюджетів та державних цільових фондів суми недоїмки, пені та штрафних санкцій; надавати відстрочення та розстрочення податкових зобов'язань, вирішувати питання щодо податкового компромісу, а також приймати рішення про списання безнадійного боргу;

11) застосовувати до фінансових установ, які не подали відповідним органам державної податкової служби в установлений законом строк повідомлень про відкриття або закриття рахунків платників податків або розпочали здійснення видаткових операцій за рахунком платника податків до отримання повідомлення відповідного органу державної податкової служби про взяття рахунку на облік в органах державної податкової служби, фінансові (штрафні) санкції;

12) за несвоєчасне виконання установами банків та іншими фінансово-кредитними установами рішень суду та доручень платників податків про сплату податків та зборів стягувати з установ

банків та інших фінансово-кредитних установ пеню за кожний день прострочення (включаючи день сплати) у порядку та розмірах, встановлених законами України щодо таких видів платежів;

13) надавати інформацію з Державного реєстру фізичних осіб — платників податків іншим органам державної влади та органам фондів загальнообов'язкового державного соціального страхування відповідно до закону;

14) приймати рішення про зміну основного місця обліку та переведення великих платників податків на облік у спеціалізовані органи державної податкової служби та знімати їх з обліку і переводити до інших органів державної податкової служби;

15) звертатися до суду щодо нарахування та сплати податкових зобов'язань, коригування від'ємного значення об'єкта оподаткування або інших показників податкової звітності у результаті застосування звичайних цін;

16) отримувати від нотаріусів на письмові запити інформацію про вступ фізичної особи у права спадкоємця із обов'язковим зазначенням повних даних про таку особу (прізвище, ім'я, по батькові, номер та серія паспорта, рік народження, місце проживання тощо) та відомості про майно (нерухоме, рухоме, кошти тощо), отримане за спадком;

17) звертатися до суду з заявою про вилучення оригіналів первинних фінансово-господарських та бухгалтерських документів.

В процесі реалізації своїх прав посадові особи органів державної податкової служби зобов'язані дотримуватись законів України, забезпечувати виконання покладених на органи державної податкової служби функцій.

За невиконання або неналежне виконання посадовими особами органів державної податкової служби своїх обов'язків вони притягаються до дисциплінарної, адміністративної, кримінальної та матеріальної відповідальності.

Збитки, завдані неправомірними діями посадових осіб органів державної податкової служби, підлягають відшкодуванню за рахунок коштів державного бюджету, передбачених таким контролюючим органом.

До обов'язків посадових осіб контролюючих органів належать [27; 39, ст. 21]:

1) брати на облік платників податків на підставі відомостей, отриманих від державного реєстратора, або на підставі поданих за бажанням платника документів та видавати (направляти по-

РОЗДІЛ 3. СКЛАД ТА ФУНКЦІЇ КОНТРОЛЮЮЧИХ ...

штою) платнику податків документ, що підтверджує взяття на облік в органі ДПС;

2) брати на облік в органах ДПС відкриті рахунки у фінансових установах на підставі повідомлення, наданих платником податків та/або фінансовою установою;

3) надавати безкоштовні консультації (усно, письмово, телефоном) та інформувати через веб-сайт та засоби масової інформації за всіма питаннями стосовно оподаткування; здійснювати всі реєстраційні процедури, пов'язані з адмініструванням окремих податків;

4) здійснювати всі реєстраційні процедури, пов'язані з окремими видами діяльності платником;

5) приймати податкові декларації на паперових та електронних носіях;

6) своєчасно здійснювати відшкодування ПДВ та інших податків, надміру сплачених до бюджету;

7) розглядати скарги платників податків та своєчасно приймати рішення за результатами їх розгляду;

8) дотримуватись конфіденційності щодо персоніфікованої інформації про платників податків;

9) самостійно визначати суму податкового зобов'язання платника податків, якщо згідно із законами з питань оподаткування відповідальним за це є податковий орган;

10) дотримуватись Конституції України та діяти виключно у відповідності з Податковим Кодексом та іншими законами України, іншими нормативними актами;

11) забезпечувати сумлінне виконання покладених на контролюючі органи функцій;

12) забезпечувати ефективну роботу та виконання завдань контролюючих органів відповідно до їх повноважень;

13) не допускати порушень прав та охоронюваних законом інтересів громадян, підприємств, установ, організацій;

14) коректно та уважно ставитися до платників податків, їх представників та інших учасників відносин, не принижувати їх честі та гідності;

15) надавати органам державної влади та органам місцевого самоврядування на їх письмовий запит відкриту податкову інформацію.

Податкова міліція складається зі спеціальних підрозділів з боротьби з податковими правопорушеннями, що діють у складі відповід-

них органів Державної податкової служби, і здійснює контроль за дотриманням податкового законодавства, виконує оперативно-пошукову, кримінально-процесуальну та охоронну функції [44, с. 143].

Завданнями податкової міліції є [27, ст. 19]:

- запобігання злочинам та іншим правопорушенням у сфері оподаткування, їх розкриття, розслідування та провадження у справах про адміністративні правопорушення;

- розшук платників, які ухиляються від сплати податків, інших платежів;

- запобігання корупції в органах Державної податкової служби та виявлення її фактів;

- забезпечення безпеки діяльності працівників органів Державної податкової служби, захисту їх від протиправних посягань, пов'язаних з виконанням службових обов'язків.

Податкову міліцію очолює начальник податкової міліції — перший заступник голови Державної податкової адміністрації України. Податкову міліцію в державних податкових адміністраціях в Автономній Республіці Крим, областях, містах Києві та Севастополі очолюють начальники управлінь податкової міліції — перші заступники голів відповідних державних податкових адміністрацій [27, ст. 20].

Посадові особи податкової міліції мають право [27, ст. 22]:

- 1) обстежувати будь-які виробничі, складські, торговельні та інші приміщення підприємств, установ та організацій незалежно від форм власності на житло громадян, якщо вони зареєстровані як юридична адреса суб'єкта підприємницької діяльності, а також використовуються ним для отримання доходу;

- 2) з метою припинення злочину або в ході переслідування осіб, які підозрюються у скоєнні злочину, під час стихійного лиха та інших надзвичайних подій входити безперешкодно у будь-який час доби на територію і до приміщень підприємств, установ і організацій, у тому числі й митниці, та оглядати їх;

- 3) здійснювати перевірки на підприємствах, в установах, організаціях незалежно від форм власності на предмет наявності документів, пов'язаних з обчисленням й сплатою податків та інших обов'язкових платежів, наявності свідоцтв, ліцензій, патентів.

Податкова міліція відповідно до покладених на неї завдань [27, ст. 21]:

- а) приймає і реєструє заяви, повідомлення та іншу інформацію про злочини і правопорушення, віднесені до її компетенції, здій-

снює в установленому порядку їх перевірку і приймає щодо них передбачені законом рішення;

б) здійснює відповідно до закону оперативно-розшукову діяльність, досудову підготовку матеріалів за протокольною формою, а також проводить дізнання та досудове (попереднє) слідство в межах своєї компетенції, вживає заходів до відшкодування заподіяних державі збитків; виявляє причини і умови, що сприяли вчиненню злочинів та інших правопорушень у сфері оподаткування, вживає заходів до їх усунення;

в) забезпечує безпеку працівників органів Державної податкової служби та їхній захист від протиправних посягань, пов'язаних з виконанням ними посадових обов'язків; запобігає корупції та іншим службовим порушенням серед працівників Державної податкової служби; збирає, аналізує, узагальнює інформацію щодо порушень податкового законодавства, прогнозує тенденції розвитку негативних процесів кримінального характеру, пов'язаних з оподаткуванням.

3.4. ПРАВА ТА ОБОВ'ЯЗКИ СУБ'ЄКТІВ АДМІНІСТРУВАННЯ ПОДАТКІВ

Обов'язки платника податків щодо оподаткування та взаємовідносин з органами державної податкової служби полягають у такому [39, ст. 16]:

- отримати документ, що підтверджує взяття його на облік в органі державної податкової служби;
- визначитися, за якою системою оподатковуватиметься;
- визначитися з переліком податків і зборів, що повинен сплачувати;
- повідомити про відкриття або закриття рахунків у фінансових установах;
- здійснити у разі необхідності реєстраційні дії, пов'язані зі специфікою адміністрування окремих податків (реєстрація платника ПДВ, акцизного збору, єдиного податку);
- здійснити у разі необхідності реєстраційні дії, пов'язані з окремими видами діяльності (патентування, ліцензування, реєстрація РРО, книги обліку доходів та витрат);
- вести податковий облік;
- самостійно обчислювати податкові зобов'язання;

- правильно заповнювати та вчасно подавати податкові декларації та розрахунки;
- своєчасно та в повному обсязі сплачувати належні податкові платежі до бюджетів та державних цільових фондів;
- допускати посадових осіб органів ДПС до обстеження приміщень, що використовуються для одержання доходів або пов'язані з утриманням об'єктів оподаткування, а також для перевірок із питань обчислення і сплати податків і зборів (обов'язкових платежів);
- виконувати законні вимоги контролюючих органів щодо усунення виявлених порушень законів з питань оподаткування та митної справи і підписувати акти (довідки) про проведення перевірки;
- повідомляти контролюючі органи про зміну місцезнаходження юридичної особи та зміну місця проживання фізичної особи — підприємця;
- забезпечувати збереження документів, пов'язаних з виконанням податкового обов'язку, протягом строків, установлених цим Кодексом.

Крім перелічених обов'язків, платники податків мають права, які вони набувають у зв'язку з виконанням покладених обов'язків, зокрема [39, ст. 17]:

- подавати органам ДПС документи, що підтверджують право на пільги щодо оподаткування відповідно до законодавства;
- отримувати безкоштовні консультації від органів ДПС за всіма питаннями, що можуть виникнути під час виконання ними покладених обов'язків;
- одержувати та ознайомлюватись з актами перевірок, проведених органами ДПС;
- своєчасно отримувати відшкодування ПДВ та інших податків, надміру сплачених до бюджету;
- представляти свої інтереси в контролюючих органах самостійно, через податкового агента або уповноваженого представника;
- одержувати відстрочення, розстрочення сплати податків або податковий кредит в порядку і на умовах, встановлених цим Кодексом;
- оскаржувати в порядку, встановленому цим Кодексом, рішення, дії (бездіяльність) контролюючих органів (посадових осіб), надані контролюючими органами роз'яснення;

РОЗДІЛ 3. СКЛАД ТА ФУНКЦІЇ КОНТРОЛЮЮЧИХ ...

- вимагати від контролюючих органів проведення перевірки відомостей та фактів, що можуть свідчити на користь платника податків;

- на нерозголошення контролюючим органом (посадовими особами) відомостей про такого платника без його письмової згоди та відомостей, що становлять конфіденційну інформацію, державну, комерційну чи банківську таємницю та стали відомі під час виконання посадовими особами службових обов'язків, крім випадків, коли це прямо передбачено законами;

- на повне відшкодування збитків (шкоди), заподіяних незаконними діями (бездіяльністю) контролюючих органів (їх посадових осіб), у встановленому законом порядку.

Контрольні запитання

- 3.1. Які органи, з точки зору Закону № 2181, є контролюючими?
- 3.2. Які завдання покладені на органи податкової служби?
- 3.3. Яка структура органів ДПС?
- 3.4. Яка структура ДПАУ?
- 3.5. Які функції виконує податкова міліція?
- 3.6. Які державні гарантії мають посадові особи державної податкової служби?
- 3.7. Назвіть права та обов'язки платників податків.
- 3.8. Охарактеризуйте напрями модернізації органів ДПС України.
- 3.9. Структура контролюючих органів України складається з?
- 3.10. Охарактеризуйте основи адміністрування податків і зборів органами ДПС



РОЗДІЛ 4

ПОРЯДОК ТА СТРОКИ ПОДАННЯ ПОДАТКОВОЇ ДЕКЛАРАЦІЇ

Ключові слова: декларація, податкова декларація, строки подання податкової декларації, несвоєчасне представлення декларації.

4.1. ПОДАТКОВА ДЕКЛАРАЦІЯ. СТРОКИ ПОДАННЯ ПОДАТКОВОЇ ДЕКЛАРАЦІЇ

Найпоширенішою формою реалізації податкової звітності є надання відомостей з метою оподаткування письмово на бланках, які видають безкоштовно податкові органи. У спеціально передбачених законодавством випадках таку інформацію можна подавати в електронному вигляді на дискеті чи іншому носії, що допускає комп'ютерну обробку.

На практиці найчастіше податкова звітність полягає у поданні податкової декларації. Згідно із Законом України «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами і державними цільовими фондами» [22, ст. 1 п. 11; 39, ст. 46], податковою декларацією є документ, який подає платник податків до контролюючого органу у строки, встановлені законодавством, на підставі якого здійснюється нарахування і сплата податку чи збору (обов'язкового платежу), але Податковий кодекс України [39, ст. 46] зазначає, що на підставі цього документа (податкової декларації) здійснюється: 1) нарахування та/або сплата податкового зобов'язання; 2) нарахування суми доходу на користь платників податків — фізичних осіб; 3) утримання та/або сплата податку. Додатки до податкової декларації є її невід'ємною частиною. Виходячи з цього, будь-який документ, що подається до контролюючого органу і призначений для нарахування та сплати обов'язкових платежів у певні фонди, є декларацією незалежно від того, яку назву має такий документ: розрахунок, довідка або звіт. Отже, податкова декларація має характер податкового розрахунку, відповідно до якого платник податків самостійно обчислює суму податку і несе обов'язок щодо своєчасної його сплати.

Традиційно податкова декларація як форма податкової звітності відповідає такому порядку сплати податку, за якого обов'язок з його сплати покладається безпосередньо на платника. Податкову декларацію подають до податкового органу за місцем обліку платника у двох примірниках, один з яких повертається платнику з позначкою посадової особи податкового органу про дату її прийняття. Підпис посадової особи має бути засвідчений. Податкові декларації приймають контролюючі органи без попередньої перевірки зазначених у них даних. Форму податкової декларації (розрахунку) встановлює центральний (керівний) орган контролюючого органу за погодженням з Міністерством фінансів України [39, ст. 46]. Затверджені форми податкових декларацій мають нормативно-правовий характер, що означає обов'язковість їх дотримання як для платника податків, так і для податкових органів.

Податкові декларації подаються за базовий податковий (звітний) період, що дорівнює [39, ст. 49]:

а) календарному місяцю — протягом 20 календарних днів, наступних за останнім календарним днем звітного (податкового) місяця;

б) календарному кварталу чи календарному півріччю — протягом 40 календарних днів, наступних за останнім календарним днем звітного (податкового) кварталу (півріччя);

в) календарному року — протягом 60 календарних днів за останнім календарним днем звітного (податкового) року;

г) календарному року для платників податків на доходи фізичних осіб — до 1 травня року, наступного за звітним;

д) календарному року для платників податків на доходи фізичних осіб — підприємців протягом 40 календарних днів, наступних за останнім календарним днем звітного (податкового) року.

Граничні терміни подання податкової декларації можуть бути продовжені за рішенням керівника податкового органу (чи його заступника) за письмовим запитом платника податків лише у випадках, якщо такий платник податків протягом зазначених строків [88, с. 156; 90, с. 122]:

- 1) перебував за межами України;
- 2) був у плаванні на морських судах за межами України у складі команди (екіпажу) таких суден;
- 3) перебував у місцях позбавлення волі за вироком суду;

4) мав обмежену свободу пересування у зв'язку з ув'язненням чи полоном на території інших держав або через інші обставини непереборної сили, підтверджені документально;

5) був визнаний за рішенням суду безвісти відсутнім або перебував у розшуку у випадках, передбачених законодавством.

Продовження граничних строків подання податкових декларацій здійснюється у разі, якщо фізична особа-платник податків чи посадові особи юридичної особи-платника податків не мали можливості у встановлений термін виконати податкові обов'язки і скористатися податковими правами (причому власник такої юридичної особи має бути позбавлений можливості призначити інших посадових осіб для виконання цього обов'язку). Для продовження таких строків платник подає письмову заяву в довільній формі протягом 30 днів, наступних за днем закінчення вищевказаних обставин.

Якщо податкова декларація за квартал, півріччя, три квартали або рік розраховується наростаючим підсумком на підставі показників базових податкових періодів, з яких складаються такі квартали, півріччя, три квартали або рік (без урахування авансових внесків), то зазначена податкова декларація подається у строки, визначені пунктом 49.18 цієї статті для такого базового звітного (податкового) періоду [39].

Якщо останній день строку подання податкової декларації припадає на вихідний або святковий день, то останнім днем строку вважається операційний (банківський) день, що настає за вихідним або святковим днем [39, ст. 49 п. 20].

Якщо звітний (податковий) період не встановлено, податкова декларація подається та податкове зобов'язання сплачується у строки, передбачені для місячного базового звітного (податкового) періоду, крім випадків, коли подання податкової декларації не передбачено таким розділом цього Кодексу [39, ст. 49 п. 21].

Встановлення форм або методів обов'язкової податкової звітності, які передбачають подання зведеної інформації щодо окремих доходів, витрат, пільг або інших елементів податкових баз, які раніше були відбиті у податкових деклараціях чи розрахунках з окремих податків або зборів (обов'язкових платежів), не дозволяється, якщо інше не встановлено законами з питань оподаткування.

4.2. Порядок подання податкової декларації платниками податків

Платник податків має право вибрати один з таких порядків подання податкової декларації [39, ст. 49]:

а) особисто (з відміткою про дату подання на копії декларації);

б) пересиланням (датою подання декларації вважатимуть дату відправлення рекомендованого листа). У такому разі платник податків повинен не пізніше ніж за десять днів до закінчення граничного строку подання декларації надіслати її на адресу податкового органу поштою з повідомленням про вручення. Порядок оформлення зазначених поштових відправлень, а також нормативи їх обігу визначаються Кабінетом Міністрів України. Зазначимо, що у разі втрати або псування поштового відправлення чи затримки його вручення контролюючому органу відповідальність за неподання або несвоєчасне подання податкової декларації несе оператор поштового зв'язку в порядку, передбаченому законодавством, при цьому платник податків звільняється від будь-якої відповідальності за неподання або несвоєчасне подання такої податкової декларації. Платник податків протягом п'яти робочих днів з дня отримання повідомлення про втрату або зіпсуття поштового відправлення зобов'язаний надіслати поштою або надати особисто (за його вибором) органу державної податкової служби другий примірник податкової декларації разом з копією повідомлення про втрату або зіпсуття поштового відправлення.

в) в електронному вигляді, що означає: податковий орган зобов'язаний прийняти податкову звітність за дотримання відповідних умов. Наприклад, згідно з п. 4.4.2 ст. 4 Закону України «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами і державними цільовими фондами» [22] податкову звітність може бути подано за добровільним рішенням платника податків податковому органу в електронній формі, за умови реєстрації електронного підпису підзвітних осіб у порядку, визначеному законодавством.

Форми обов'язкової податкової звітності (податкові декларації або податкові розрахунки), встановлені податковим органом, повинні відповідати нормам і змісту певного податку або збору. Платник податків має право подати податковий звіт за іншою формою, якщо він вважає, що форма податкової звітності, яка встановлена податковим органом, збільшує або зменшує суму

податку всупереч нормам закону щодо цього обов'язкового платежу. Такий звіт за іншою формою подається разом з поясненням мотивів його складання.

Податковий орган зобов'язаний прийняти декларацію, при цьому факт прийняття податкової звітності має чітко визначені часові межі, і платник повинен подати податкову декларацію у встановлений законодавством строк. Прийняття податкової декларації є обов'язком органу державної податкової служби. Під час прийняття податкової декларації уповноважена посадова особа органу державної податкової служби, в якому перебуває на обліку платник податків, зобов'язана перевірити наявність та достовірність заповнення всіх обов'язкових реквізитів, передбачених пунктами 48.3 та 48.4 статті 48 цього Кодексу [39]. Інші показники, зазначені в податковій декларації платника податків, до її прийняття перевірки не підлягають.

За умови дотримання платником податків вимог цієї статті посадова особа органу державної податкової служби, в якому перебуває на обліку платник податків, зобов'язана зареєструвати податкову декларацію платника датою її фактичного отримання органом державної податкової служби.

Відмова посадової особи органу державної податкової служби прийняти податкову декларацію з будь-яких причин, у тому числі висунення будь-яких не визначених статтею 49 [39] передумов щодо такого прийняття (включаючи зміну показників такої податкової декларації, зменшення або скасування від'ємного значення об'єктів оподаткування, сум бюджетних відшкодувань, незаконного збільшення податкових зобов'язань тощо) забороняється.

У разі подання платником податків до органу державної податкової служби податкової декларації, заповненої з порушенням вимог пунктів 48.3 та 48.4 статті 48 цього Кодексу [39], такий орган державної податкової служби зобов'язаний надати такому платнику податків письмове повідомлення про відмову у прийнятті його податкової декларації із зазначенням причин такої відмови:

у разі отримання такої податкової декларації, надісланої поштою або засобами електронного зв'язку, — протягом п'яти робочих днів з дня її отримання;

у разі отримання такої податкової декларації особисто від платника податку або його представника — протягом трьох робочих днів з дня її отримання.

У разі отримання відмови органу державної податкової служби у прийнятті податкової декларації платник податків має право [39, ст.49 п. 12]: подати податкову декларацію та сплатити штраф у разі порушення строку її подання; оскаржити рішення органу державної податкової служби у порядку, передбаченому статтею 56 цього Кодексу [39].

У разі якщо в установленому законодавством порядку буде встановлено факт неправомірної відмови органом державної податкової служби (посадовою особою) у прийнятті податкової декларації, остання вважається прийнятою у день її фактичного отримання органом державної податкової служби [39, ст. 49 п. 13].

За кожною заявою платника податків щодо порушення посадовою особою органу державної податкової служби статті 49 в обов'язковому порядку проводиться службове розслідування відповідно до закону.

За результатами такого розслідування винна посадова особа органу державної податкової служби притягується до відповідальності.

Податкова декларація, надіслана платником податків або його представником поштою або засобами електронного зв'язку та заповнена з порушенням норм пунктів 48.3 та 48.4 статті 48 [39], вважається неподаною.

Незалежно від наявності відмови у прийнятті податкової декларації платник податків зобов'язаний погасити податкове зобов'язання, самостійно визначене ним у такій податковій декларації, протягом строків, установлених цим Кодексом [39].

Центральний орган виконавчої влади, відповідальний за процеси інформатизації в Україні, впроваджує та утримує автоматизовану систему «Єдине вікно подання електронної звітності» [39, ст. 49 п. 17] для надання послуг з подання за допомогою мережі Інтернет в електронному вигляді звітності, обов'язковість подання якої встановлено законодавством, до міністерств, інших органів державної влади та фондів загальнообов'язкового державного страхування.

Автоматизована система «Єдине вікно подання електронної звітності» повинна забезпечувати підтримку роботи засобів електронного цифрового підпису всіх акредитованих центрів сертифікації ключів, що працюють на ринку України відповідно до чинного законодавства.

Опис форматів (стандартів), структура електронних документів, що забезпечує подання електронної звітності до автоматизованої системи «Єдине вікно подання електронної звітності», повинні розміщуватися та підтримуватися в актуальному стані на безоплатній для користувачів основі на загальнодоступних інформаційних ресурсах Міністерства фінансів України та тих органів державної влади, до яких обов'язковість подання звітності встановлена законодавством.

Автоматизована система «Єдине вікно подання електронної звітності» та всі її компоненти є державною власністю.

За допомогою автоматизованої системи «Єдине вікно подання електронної звітності» або її компонентів можуть надаватися інші послуги [39, ст. 49 п. 17].

4.3. СТРУКТУРА ПОДАТКОВОЇ ДЕКЛАРАЦІЇ. ФОРМИ ПОДАТКОВИХ ДЕКЛАРАЦІЙ

Податкова декларація складається за формою, розробленою центральним органом податкової служби і затвердженою Міністерством фінансів України.

Форма податкової декларації повинна містити необхідні обов'язкові реквізити і відповідати нормам та змісту відповідних податку та збору [39, ст. 48 п. 1].

Обов'язкові реквізити — це інформація, яку повинна містити форма податкової декларації та за відсутності якої документ втрачає визначений Кодексом [39, ст. 48 п. 2] статус із настанням передбачених законом юридичних наслідків.

Податкова декларація повинна містити такі обов'язкові реквізити [39, ст. 48 п. 3]:

- тип документа (звітний, уточнюючий, звітний новий);
- звітний (податковий) період, за який подається податкова декларація;
- звітний (податковий) період, що уточнюється (для уточнюючого розрахунку);
- повне найменування (прізвище, ім'я, по батькові) платника податків згідно з реєстраційними документами;
- код платника податків згідно з Єдиним державним реєстром підприємств та організацій України або податковий номер;
- реєстраційний номер облікової картки платника податків або серію та номер паспорта (для фізичних осіб, які через свої релі-

РОЗДІЛ 4. ПОРЯДОК ТА СТРОКИ ПОДАННЯ ...

гійні переконання відмовляються від прийняття реєстраційного номера облікової картки платника податків та повідомили про це відповідний орган державної податкової служби і мають відмітку у паспорті);

місцезнаходження (місце проживання) платника податків;

найменування органу державної податкової служби, до якого подається звітність;

дата подання звіту (або дата заповнення — залежно від форми);

ініціали, прізвища та реєстраційні номери облікових карток посадових осіб платника податків;

підписи платника податку — фізичної особи та/або посадових осіб платника податку, засвідчені печаткою платника податку (за наявності);

розмір бази оподаткування;

суму і розмір витрат і пільг;

суму, що не оподатковується податком;

ставку оподаткування;

суму податку, що підлягає сплаті.

У окремих випадках, коли це відповідає сутності податку або збору та є необхідним для його адміністрування, форма податкової декларації додатково може містити такі обов'язкові реквізити [39, ст. 48 п. 4]:

відмітка про звітування за спеціальним режимом;

код виду економічної діяльності (КВЕД);

код органу місцевого самоврядування за КОАТУУ;

індивідуальний податковий номер та номер свідоцтва про реєстрацію платника податку на додану вартість згідно з даними реєстру платників податку на додану вартість за звітний (податковий) період.

Податкова декларація повинна бути підписана [39, ст. 48 п. 5]:

керівником платника податків або уповноваженою особою, а також особою, яка відповідає за ведення бухгалтерського обліку та подання податкової декларації до органу державної податкової служби. У разі ведення бухгалтерського обліку та подання податкової декларації безпосередньо керівником платника податку така податкова декларація підписується таким керівником та особою, яка відповідає за ведення бухгалтерського обліку;

фізичною особою — платником податків або його законним представником;

особою, відповідальною за ведення бухгалтерського обліку та подання податкової декларації згідно із договором про спільну діяльність або угодою про розподіл продукції.

Якщо податкова декларація подається податковими агентами — юридичними особами, вона повинна бути підписана керівником такого агента та особою, яка відповідає за ведення бухгалтерського обліку та подання податкової декларації такого агента, а якщо податковим агентом є платник податків — фізична особа — таким платником податків [39, ст. 48 п. 6].

Податкова звітність, складена з порушеннями законодавства, не вважається податковою декларацією.

Розрізняють дві форми податкових декларацій [90, с. 125]:

1. Майнова декларація — відомості, надані фізичною особою про перелік майна, що є в її власності (у тому числі й коштів), чи майна, яке може бути джерелом доходів, які формують об'єкти оподаткування.

2. Спеціальна декларація — відомості, що надані фізичною особою за вимогою податкового органу, складені за установленною формою, містять інформацію про джерела і розміри коштів, витрачених на придбання певного майна.

Податкову декларацію подає платник податків щодо кожного податку окремо за місцем його обліку у встановлений строк. Наприклад, обов'язок подання декларації щодо податку на додану вартість закріплено у Законі України «Про податок на додану вартість» від 3 квітня 1997 р [25, ст. 7 п. 7]. Форма і порядок заповнення цього документа затверджені наказом ДПАУ від 30 травня 1997 р. [70]. Декларація з ПДВ (як повна, так і скорочена) складається з вступної частини і чотирьох розділів, причому платник заповнює тільки вступну частину і перші три розділи, а четвертий розділ заповнює податковий інспектор лише в оригіналі податкової декларації, який залишається в податковому органі. При поданні декларації з ПДВ до податкового органу платник також зобов'язаний надати всі необхідні додатки (довідки) до неї, наприклад, розрахунок експортного відшкодування, розрахунок коригування сум ПДВ тощо.

Відповідальність за неподання, порушення порядку заповнення документів податкової звітності, порушення строків їх подання контролюючим органам, недостовірність інформації, наведеної у зазначених документах, несуть [39, ст. 47 п. 1]:

юридичні особи, постійні представництва нерезидентів, які визначені платниками податків, а також їх посадові особи. Від-

РОЗДІЛ 4. ПОРЯДОК ТА СТРОКИ ПОДАННЯ ...

повідальність за порушення податкового законодавства відокремленим підрозділом юридичної особи несе юридична особа, до складу якої він входить;

фізичні особи — платники податків та їх законні чи уповноважені представники у випадках, передбачених законом;
податкові агенти.

У разі якщо у майбутніх податкових періодах (з урахуванням строків давності) платник податків самостійно виявляє помилки, що містяться у раніше поданій ним податковій декларації (крім митної декларації або обмежень, визначених цією статтею), він зобов'язаний надіслати уточнюючий розрахунок до такої податкової декларації за формою чинного на час подання уточнюючого розрахунку.

Платник податків має право не подавати такий розрахунок, якщо відповідні уточнені показники зазначаються ним у складі податкової декларації за будь-який наступний податковий період, протягом якого такі помилки були самостійно виявлені.

Платник податків, який до початку його перевірки контролюючим органом самостійно виявляє факт заниження податкового зобов'язання минулих податкових періодів, зобов'язаний [39, ст. 50 п. 1]:

а) або надіслати уточнюючий розрахунок і сплатити суму недоплати та штраф у розмірі трьох відсотків від такої суми до подання такого уточнюючого розрахунку;

б) або відобразити суму недоплати у складі декларації з цього податку, що подається за податковий період, наступний за періодом, у якому виявлено факт заниження податкового зобов'язання, збільшену на суму штрафу у розмірі п'яти відсотків від такої суми, з відповідним збільшенням загальної суми грошового зобов'язання з цього податку.

Якщо після подачі декларації за звітний період платник податків подає нову декларацію з виправленими показниками до закінчення граничного строку подання декларації за такий самий звітний період, то штрафи не застосовуються [39, ст. 50 п. 1].

Платник податків не має права подавати уточнюючий розрахунок до податкової декларації, поданої за період, який на дату подання уточнюючого розрахунку перевіряється відповідним контролюючим органом [39, ст. 50 п. 2].

У разі якщо платник податків подає уточнюючий розрахунок до податкової декларації, поданої за період, що перевірявся, від-

повідний контролюючий орган має право на проведення поза-планової перевірки платника податків за відповідний період [39, ст. 50 п. 3].

4.4. ПОРЯДОК СКЛАДАННЯ ЗВІТНОСТІ З ПОДАТКУ НА ПРИБУТОК ПІДПРИЄМСТВА

Платник податків зобов'язаний за кожний встановлений звітний період подавати податковій декларації щодо кожного окремого податку, платником якого він є, незалежно від того, чи провадив такий платник податку господарську діяльність у звітному періоді.

Платники податку на прибуток підприємств, які оподатковуються за ставкою нуль відсотків відповідно до пункту 154.6 статті 154 Податкового кодексу [39], подають органам державної податкової служби декларації (розрахунки) з податку на прибуток підприємств за спрощеною формою.

Основна форма звітності платників податку на прибуток — це декларація про прибуток, форма і порядок складання якої затверджені наказом ДПАУ від 29.03.2003 р. № 143 (далі Порядок № 143) [72]. Вказаний Порядок обов'язковий для застосування всіма платниками податку на прибуток, за винятком страховиків і банків (для них встановлені окремі форми декларацій і порядки їх складання).

Декларація складається із заголовної і двох основних частин, а також одинадцяти додатків. Додатки К1, К2, К3, К4, К5, К6 і К7 подаються щоквартально, а сам бланк звітності декларації з квартальними додатками названо спрощеною декларацією. Додатки Р1, Р2, Р3 і Р4 заповнюються і подаються тільки разом з декларацією за звітний податковий рік, а декларація з квартальними і річними додатками має назву повної декларації. В порядку №143 уточнюється, що декларація подається в органи ДПС за місцезнаходженням платника податку на прибуток на одному двосторонньому аркуші формату А-4 з відповідними записами на односторонніх аркушах формату А-4. Порухення даної норми часто стає формальною причиною для відмови в прийомі декларації.

Декларація про прибуток подається платником податків в органи ДПС незалежно від наявності в звітному періоді податкового зобов'язання. За відсутності показників у відповідних рядках

ставиться прочерк. А додатки до декларації подаються платником податків тільки в тому випадку, якщо в рядку декларації, до якої вони належать відображені показники.

Всі показники, що підлягають відображенню в декларації, розраховуються платником податків наростаючим підсумком за кожен звітний період (квартал, півріччя, три квартали і рік) і приводяться в гривнях без копійок з відповідним округленням до загальноновстановлених правил (починаючи з I кварталу 2006 року, а до цієї дати — в тисячах гривень з одним десятковим знаком).

Граничні терміни представлення декларації передбачені п. 4.1.4 ст. 4 Закону № 2181 [22] — 40 календарних днів, наступних за останнім днем звітного податкового періоду. Виняток становлять підприємства, основною діяльністю яких є виробництво сільськогосподарської продукції. Вони подають декларацію за підсумками року протягом 60 календарних днів, наступних за останнім календарним днем звітного (податкового) року.

Терміни сплати податку на прибуток також регулюються відповідними нормами Закону № 2181 [22, ст. 5 п. 3]: граничний термін подання звітності плюс ще 10 календарних днів, але якщо граничний термін припадає на вихідний або святковий день, то платник подає декларацію наступного робочого дня.

Складання декларації починається із заповнення її заголовної частини, в якій необхідно вказати: повну назву підприємства (згідно із засновницькими документами); ідентифікаційний код; код виду економічної діяльності; місцезнаходження платника податків, номер його телефону; факсу, електронну адресу (за бажанням платника податків).

Крім того, у відповідних графах заголовної частини необхідно зробити відмітку про те, яка саме декларація подається (звітна, звітна консолідована або звітна нова); належить платник до юридичних осіб або до інших категорій платників податку на прибуток; чи застосовується спеціальний режим оподаткування (для підприємств, основною діяльністю яких є виробництво сільгосп-продукції, і для суб'єктів космічної діяльності).

Достовірність інформації у податковій декларації підтверджують підписи керівника підприємства і головного бухгалтера, а за відсутності на підприємстві бухгалтерської служби — спеціаліста, який веде облік, та засвідчують печаткою підприємства.

Загальні правила самостійного виправлення помилок, допущених платником податків при складанні декларацій (у тому чи-

слі і по податку на прибуток підприємств), встановлені п. 5.1 ст. 5 і п. 17.2 ст. 17 Закону № 2181 [22]. Цей порядок припускає, що платник податків може на свій розсуд або подавати в органи ДПС Уточнюючий розрахунок, або відображати суму помилки в декларації за наступний звітний період.

Уточнюючий розрахунок є самостійною формою звітності, на підставі якої орган податкової служби за місцезнаходженням платника податків вносить зміни до даних електронної бази податкової звітності (тобто в особовий рахунок платника податків). Якщо платник податків вибирає саме такий спосіб коректування податкового результату своєї діяльності, то йому не слід заповнювати відповідні рядки в самій декларації про прибуток (стр. 02.2, 05.2, 22). Інакше це вважатиметься подвійним декларуванням помилок, що може привести до додаткового відображення на особовому рахунку одних і тих же сум.

Уточнюючий розрахунок є універсальним документом, за допомогою якого можна виправити будь-які помилки (що не завжди можливо при заповненні рядків 02.2 і 05.2 декларації про прибуток).

Оскільки для виправлення помилок згідно п. 5.1 ст. 5 Закону № 2181 [22] існує термін давності **в 1095 днів** (від моменту виявлення помилки до дати представлення Декларації, в якій була допущена помилка), то помилки, виявлені платником податків після закінчення цього терміну, вже не можуть бути виправлені. Це стосується як недоплат, так і переплат до бюджету.

Уточнюючий розрахунок зазвичай подається один раз, оскільки його показники не дублюються в декларації про прибуток, що заповнюється наростаючим підсумком.

Виходячи з формулювань п. 17.2 ст. 17 Закону № 2181 [22] і п. 2.3 Порядку № 143 [72], можна зробити висновок, що Уточнюючий розрахунок може бути поданий платником податків у будь-який момент до початку його перевірки (у тому числі і **протягом 10 днів** від моменту отримання повідомлення про перевірку). Отже, на такий розрахунок не розповсюджуються вимоги про терміни давнини, встановлені для звичайних податкових декларацій. Хоча дані Уточнюючого розрахунку служать підставою для нарахування податкових зобов'язань на картці особового рахунку, сплата самого зобов'язання (недоплати і штрафу у розмірі 5 % від неї) здійснюється до моменту представлення Уточнюючого розрахунку (п. 1.2 Закону № 2181 [22]). Результати докуме-

нтальної перевірки представниками податкового органу в Уточнюючому розрахунку не відображаються, оскільки їхнє нарахування відбувається на підставі рішення-повідомлення ДПС.

Основна відмінність використання з метою виправлення помилок Уточнюючого розрахунку від декларації про прибуток полягає в такому. Уточнюючий розрахунок може містити виправлення помилок, допущених в одному якомусь звітному періоді, тоді як в рядках 02.2 і 05.2 декларацій за один звітний період можна одночасно відображати помилки різних попередніх звітних періодів. При цьому суму 5 % «штрафу» необхідно розрахувати (і, відповідно, відобразити в рядку 22 декларації) по кожному конкретному випадку недоплати з урахуванням результатів всіх попередніх податкових періодів.

Контрольні запитання

- 4.1. Які існують терміни подачі декларацій?
- 4.2. Якщо останній день терміну здачі декларації припадає на вихідний або святковий день, який день буде останнім днем здачі декларації?
- 4.3. У який термін платник може відправити декларацію поштою?
- 4.4. Які дії може застосувати платник, якщо інспектор незаконно відмовляє йому в прийнятті декларації?
- 4.5. Що собою представляє податкова декларація?
- 4.6. Які існують форми податкових декларацій?
- 4.7. Назвіть відповідальних осіб за заповнення та подання податкових декларацій до органів ДПС.
- 4.8. Які структурні елементи має кожна податкова декларація?
- 4.9. Чи можуть бути подовжені терміни подання податкових декларацій платникам податків, у яких випадках?
- 4.10. Вкажіть види відповідальності з боку платників податків за несвоєчасне подання податкової звітності до органів ДПС.



РОЗДІЛ 5

ВИЗНАЧЕННЯ ПОДАТКОВОГО ЗОБОВ'ЯЗАННЯ КОНТРОЛЮЮЧИМ ОРГАНОМ

Ключові слова: податкове зобов'язання, контролюючі органи, непрямі методи, неподаткові платежі, облік сплачених податків та неподаткових платежів, взаємозвірення з платниками, узгодження, апеляційне узгодження, апеляційне узгодження податкового зобов'язання, адміністративний та судовий порядок узгодження податкового зобов'язання.

5.1. ПОНЯТТЯ «ПОДАТКОВЕ ЗОБОВ'ЯЗАННЯ». ВИЗНАЧЕННЯ СУМИ ПОДАТКОВОГО ЗОБОВ'ЯЗАННЯ

Надзвичайно важливо здійснювати контроль за повнотою та своєчасністю виконання платниками своїх зобов'язань перед бюджетами та державними цільовими фондами, і саме з цією метою органи податкової служби проводять оперативний облік податків, зборів (обов'язкових платежів).

Для забезпечення повноти надходження платежів до бюджету згідно з бюджетною класифікацією України за доходами органи державної податкової служби відповідно до порядку, встановленого чинним законодавством з касового виконання Державного бюджету України за доходами, до 1 грудня кожного року подають відповідним органам державного казначейства та фінансовим органам в електронному вигляді списки складу платників податків, які стоять на податковому обліку у кожному районі (місті).

Органи державної податкової служби для ведення оперативного обліку платежів до бюджету одержують відповідні документи від органів державного казначейства, фінансових органів, контролюючих та інших органів та платників у відповідності до чинних порядків передання інформації та внутрішнього документообігу.

Згідно з п. 1.2 ст. 1 Закону № 2181 [22] податковим зобов'язанням вважається зобов'язання платника податків сплатити

до бюджетів або державних цільових фондів відповідну суму коштів у порядку і в строки, визначені цим законом або іншими законами України. До податкових зобов'язань відносять податки, збори (обов'язкові платежі), указані в Законі «Про систему оподаткування» [23], а також податкові фінансові санкції.

Основними цілями оперативного обліку податкових зобов'язань в органах податкової служби є [42, с. 199]:

1) контроль за своєчасною та повною сплатою податкових зобов'язань платників податків;

2) збір даних для аналізу й прогнозування податкових надходжень і податкової заборгованості;

3) збір даних про платежі конкретного платника для підвищення ефективності проведення податкових перевірок платника.

Порядок обліку платежів до бюджету в ДПП регламентується Інструкцією, затвердженою наказом ДПАУ від 18.07.2005 № 276 [73]. Оперативний облік податків здійснюється працівниками відділу обліку і звітності державної податкової інспекції. Облік ведеться з використанням комп'ютерної системи, що забезпечує автоматичне виконання деяких операцій, а також зберігання інформації; програмне забезпечення для неї підлягає обов'язковому тестуванню в ДПАУ. Документи, на підставі яких вноситься інформація в цю систему, можна поділити на два види [42, с. 199-200]:

1) документи про нарахування, зменшення, списання, відстрочення або розстрочення сплати сум податкових зобов'язань;

2) документи про погашення податкових зобов'язань.

Підставою для нарахування платежів до бюджету в особових рахунках платників є документи, які [60, с. 80]:

а) подаються платником: податкові декларації, звіти, розрахунки, платіжні повідомлення, довідки про авансові платежі та інші документи, передбачені порядком, установленим для справляння платежів до бюджету;

б) готуються органом державної податкової служби: рішення керівника (заступника керівника) органу державної податкової служби за актами перевірок з донарахування або скасування раніше нарахованих сум платежу, фінансових санкцій та пені;

в) надходять від інших контролюючих органів, а саме: рішення, якщо це передбачено відповідними законодавчими актами;

г) надходять від судових органів: рішення (ухвала, постанова) суду.

З метою обліку нарахованих і сплачених платежів до бюджету органами державної податкової служби ведуться особові рахунки платників за кожним видом платежів, які повинні сплачуватися платниками.

Особові рахунки платників відкриваються органом державної податкової служби щорічно за платниками, які [60, с. 80]:

- перебувають на податковому обліку — з початку року;
- взяті на податковий облік — з моменту взяття їх на облік;
- своєчасно не стали на податковий облік — з моменту нарахування або сплати платежу (залежно від того, яка з цих подій настала раніше).

Особові рахунки у підрозділах обліку та звітності ведуться на картках особових рахунків. На титульній сторінці картки розміщується інформація про платника та загальні умови справляння платежу. Зворотний бік інформації є своєрідним «дзеркалом законослужняності» платника і містить дані про нараховані та сплачені платежі, недоїмки та переплати, штрафні санкції. Записи в особових рахунках здійснюються в гривнях та копійках.

Форма особового рахунку визначається центральним податковим органом виходячи зі специфіки справляння платежу [60, с. 81]. При цьому враховується наявність або відсутність авансових внесків, періодичність перерахунків за фактичними показниками, подання чи неподання платниками декларацій (розрахунків) тощо.

Картки особових рахунків платників податків інтегровані у Єдиний банк даних про платників податків — юридичних осіб, що створює умови для групування облікових даних та здійснення автоматизованого сортування за рядом ознак (для прикладу, формування списків платників за обсягами нарахованих та сплачених сум, допущеної недоїмки, отриманого бюджетного відшкодування податку на додану вартість за адміністративно-територіальним поділом, в розрізі організаційно-правових форм підприємницької діяльності, календарних періодів тощо). Подані платниками податкові декларації та розрахунки, а також податкові повідомлення (у випадку нарахування податкових зобов'язань органом податкової служби) є тими основними документами, на підставі яких здійснюється нарахування платежів за особовими рахунками платників у податкових інспекціях. Крім того, підставами для записів про нарахування платежів можуть бути рішення судових органів, рішення про розстрочення чи відстрочення платежів, списання податкового боргу тощо.

За відсутності автоматизованого оперативного обліку нарахування платежів проводилось шляхом безпосереднього внесення працівниками підрозділів оперативного обліку та звітності податкових органів основних реквізитів зазначених вище документів до особових рахунків. Поступова комп'ютеризація облікових робіт та впровадження прогресивних технологій обробки податкової інформації внесли істотні зміни до процедури занесення даних про нараховані платежі до особових рахунків платників податків. В умовах функціонування автоматизованої інформаційної системи обліку і звітності основні показники податкових декларацій та розрахунків (в т.ч. податкові зобов'язання платників) розносяться підрозділами приймання та обробки податкової звітності до електронних баз даних податкової звітності й формуються в електронні реєстри. В подальшому такі реєстри передаються підрозділам обліку та звітності для рознесення даних про нараховані платежі в особові рахунки платників податків. Рознесення відбувається в автоматизованому режимі шляхом «втягування» відповідної інформації з електронних реєстрів до карток особових рахунків платників.

Відповідно до українського законодавства [22; 39] у галузі оподаткування існує чотири способи визначення суми податкових зобов'язань:

1) платник самостійно визначає суму податкових зобов'язань і подає декларацію, цей процес має назву «декларування податкових зобов'язань»;

2) сума податкових зобов'язань визначається відповідними нормативними актами або самостійно платником, але без подачі декларації, зі сплатою в певний строк, наприклад, при стягненні плати за торговий патент;

3) податковий орган самостійно визначає суму податкового зобов'язання, зменшення (збільшення) суми бюджетного відшкодування та/або зменшення від'ємного значення об'єкта оподаткування податком на прибуток або від'ємного значення суми податку на додану вартість платника податків, якщо:

— платник податків не подає в установлені строки податкову (митну) декларацію;

— дані перевірок результатів діяльності платника податків свідчать про заниження або завищення суми його податкових зобов'язань, заявлених у податкових (митних) деклараціях, уточнюючих розрахунках;

— згідно з податковим та іншим законодавством особою, відповідальною за нарахування сум податкових зобов'язань з окремого податку або збору, застосування штрафних (фінансових) санкцій та пені, у тому числі за порушення у сфері зовнішньоекономічної діяльності, є контролюючий орган;

— рішенням суду, що набрало законної сили, особою визнано винною в ухиленні від сплати податків;

— дані перевірок щодо утримання податків у джерела виплати, в тому числі податкового агента, свідчать про порушення правил нарахування, утримання та сплати до відповідних бюджетів податків і зборів, у тому числі податку на доходи фізичних осіб таким податковим агентом;

— результати митного контролю свідчать про заниження або завищення податкових зобов'язань, визначених платником податків у митних деклараціях.

4) У разі надходження від уповноважених органів іноземних держав документально підтверджених відомостей щодо країни походження, вартісних, кількісних або якісних характеристик, які мають значення для оподаткування товарів і предметів при ввезенні (пересиланні) на митну територію України або територію спеціальної митної зони або вивезенні (пересиланні) товарів і предметів з митної території України або території спеціальної митної зони, які відрізняються від задекларованих під час митного оформлення, митний орган має право самостійно визначити базу оподаткування та податкові зобов'язання платника податків на підставі відомостей, зазначених у таких документах.

Якщо сума грошового зобов'язання розраховується контролюючим органом, платник податків не несе відповідальності за своєчасність, достовірність і повноту нарахування такої суми, проте несе відповідальність за своєчасне та повне погашення нарахованого узгодженого грошового зобов'язання і має право оскаржити зазначену суму.

Схема обліку в ДПІ документів, пов'язаних з податковим зобов'язанням, самостійно визначеним платником податків, подано на рис. 5.1 [42, с. 201].

Нарахування податкових зобов'язань, які самостійно визначені платником, проводиться у розділі «Розрахунки основного платежу та штрафних санкцій» зворотного боку картки особового рахунку.

У випадку, коли податкове зобов'язання визначається органом податкової служби, відповідний структурний підрозділ направляє

РОЗДІЛ 5. ВИЗНАЧЕННЯ ПОДАТКОВОГО ...

платнику податкове повідомлення, яке заносить до електронного реєстру податкових повідомлень, що представлено на рис. 5.2 [42, с. 203]. Після завершення процедури узгодження такого зобов'язання дані електронного реєстру податкових повідомлень про нараховані платежі заносяться до карток особових рахунків платників.

Нарахування податкових зобов'язань, визначених органом державної податкової служби, проводиться також у розділі «Розрахунки основного платежу та штрафних санкцій» особового рахунку платника.



Рис. 5.1. Схема обліку в ДП документів щодо податкового зобов'язання, визначеного самостійно платником податків

Автоматизована інформаційна система забезпечує можливість окремого обліку нарахованих платежів за актами документальних перевірок, при виявленні арифметичних та методологічних

помилки, а також нарахованих штрафних санкцій за даними платника та податкового органу.

Для контролю за повнотою та своєчасністю рознесення нарахованих платежів підрозділи обліку і звітності щомісяця в автоматичному режимі звіряють суми податкових зобов'язань, визначених у реєстрах рознесених сум, з даними реєстрів структурних підрозділів інспекції, які безпосередньо адмініструють податки з юридичних та фізичних осіб. При виникненні розбіжностей в автоматичному режимі формується протокол розбіжностей та вживаються заходи щодо виявлення та усунення причин невідповідності [60, с. 83].



Рис. 5.2. Схема обліку в ДПІ документів щодо податкового зобов'язання, визначеного державною податковою службою

Найбільш поширеним способом погашення податкових зобов'язань платників податків є перерахування коштів з поточних рахунків в банківських установах на відповідні рахунки бюджетів та державних цільових фондів. Проте ряд платежів, особливо платниками — фізичними особами, здійснюється у готівковій формі через установи Ощадного банку і Державного комітету зв'язку України та в касах органів місцевого самоврядування.

Для зарахування податкових платежів на балансах обласних управлінь Державного казначейства в розрізі районів та кодів бюджетної класифікації відкриваються відповідні рахунки. Зарахування коштів на такі рахунки проводиться на підставі [60, с. 83]:

— при безготівковому порядку — копій платіжних доручень платників;

— при готівкових розрахунках — копій платіжних доручень відділень Ощадбанку та корінців прибуткових документів («повідомлення») про прийняття установою банку платежів до державного та місцевих бюджетів готівкою;

— платіжних доручень установ Держкомзв'язку України на перекази з додатком до них талонів поштових переказів; копій, виданих органами місцевого самоврядування, квитанцій на сплату податкових та неподаткових платежів і державного мита.

Інформація про надходження платежів до Державного та місцевих бюджетів попередньо обробляється відповідно органами казначейства та фінансовими органами і в систематизованому вигляді надається податковому органу для обліку сплачених податкових зобов'язань в картках особових рахунків платників.

Дані про надходження платежів до бюджету розносяться спеціалістами підрозділів обліку і звітності податкової інспекції в особових рахунках платників і у реєстрі надходжень в день отримання від органів Державного казначейства та фінансових органів відомостей про зарахування платежів у вигляді електронного реєстру розрахункових документів. У разі виявлення у зазначеному реєстрі сум надходжень, структура яких не відповідає вимогам автоматичного обліку платежів до бюджету, ці доходи до з'ясування їхнього походження та адреси обліковуються за спеціальним кодом в окремому особовому рахунку і реєстрі надходжень та повернень. Не пізніше **5 денного терміну** після одержання копій розрахункових документів від органу казначейства чи фінансового органу ці суми підлягають з'ясуванню і рознесенню у відповідні картки особових рахунків.

Забезпечуючи достовірність даних про сплачені платежі, податкові органи щомісячно проводяться звірки надходжень з органами казначейства та фінансовими органами за всіма кодами бюджетної класифікації.

5.2. ПОРЯДОК ПРОВЕДЕННЯ ВЗАЄМОЗВІРЕННЯ З ПЛАТНИКАМИ ТА ЗАКРИТТЯ ОСОБОВИХ РАХУНКІВ

Для недопущення розходжень показників оперативного обліку платежів у податкових органах та бухгалтерських даних платників податків періодично проводяться взаємозвірення стану розрахунків. Такі звірення в обов'язковому порядку проводяться ста-

ном на 1 січня кожного року за всіма платежами до бюджету. За бажанням платника звірення розрахунків може бути проведене й на іншу звітну дату. За платежами, по яких виникли розбіжності, при потребі друкується картка особового рахунку [60, с. 84-85].

У випадку, коли сальдо розрахунків за даними платника та даними податкового органу співпадає, розрахунки на 1 січня вважаються звіреними. Про це робиться відмітка у книзі обліку звірення розрахунків з бюджетом, яка ведеться у підрозділі обліку і звітності.

Якщо сальдо розрахунків з бюджетом за даними платника не збігається з даними органу державної податкової служби, то звірення розрахунків оформляється актом, який є підставою для ретельного вивчення даних податкової звітності платника і записів в картках особових рахунків та встановлення причин невідповідності. При потребі податковий орган вирішує питання про проведення позапланової виїзної перевірки.

Після проведення всіх облікових операцій за останнє число грудня працівником підрозділу обліку і звітності в автоматичному режимі в особових рахунках платників підбивають підсумки здійснених за рік оборотів в розрізі нарахованих, зменшених, сплачених і повернутих сум платежів, штрафних (фінансових) санкцій і пені. Якщо має місце податковий борг або надміру сплачені суми, несплачена пеня тощо, то ці суми переносяться в особовий рахунок поточного року. Нульове сальдо особового рахунку попереднього року переноситься в особовий рахунок поточного року.

З метою контролю за повнотою і своєчасністю внесення платежів до бюджету органи державної податкової служби нижчих рівнів складають і подають органам вищого рівня електронними засобами звітність про надходження, недоїмку та переплату платежів до бюджету.

Пріоритетною формою звітності податкових служб є звітність про надходження коштів до бюджетів. У вітчизняній податковій практиці така звітність за формою № 1-П «Звіт про суми фактичних надходжень податків і зборів (обов'язкових платежів) до бюджетів та державних цільових фондів» складається щомісячно станом на 1 число місяця, наступного за звітним [60, с. 85-86].

Звітність формується підрозділами обліку і звітності податкових органів в автоматизованому режимі за даними з реєстрів надходжень та повернень платежів. Для забезпечення достовірності

звітних даних податковій інспекції (адміністрації) попередньо звіряють показники мобілізованих платежів із базами даних органів Державного казначейства та фінансових органів, що засвідчується відповідними довідками.

Державні податкові адміністрації в областях складають та подають щомісячні звіти про суми фактичних надходжень податків і зборів як Державній податковій адміністрації України, так і Головним фінансовим управлінням облдержадміністрацій і обласним управлінням Державного казначейства. З огляду на функціональні інтереси користувачів, звітність на адресу ДПА України подається в розрізі низових податкових інспекцій, для фінансових органів та органів держказначейства — з урахуванням адміністративно-територіального поділу областей.

Для забезпечення звітною інформацією фахівців з адміністрування податків в межах податкового органу звітність ф. № 1-П розміщують на сервері податкової інспекції (адміністрації). Зведені звіти про суми фактичних надходжень податків і зборів затверджуються керівником центрального податкового органу і подаються таким адресатам [60, с. 86]:

- на паперових носіях — Верховній Раді України, Адміністрації Президента України та Держкомстату України;

- засобами електронного зв'язку — Міністерству фінансів та Державному казначейству України.

Одним із поширених способів визначення податкових зобов'язань платників податків є визначення обсягу податку фіскальним органом.

За непрямым методом податкове зобов'язання визначається за оцінкою витрат платника податків, приростом його активів, кількості осіб, які перебувають з ним у відносинах найму, а також оцінкою інших елементів податкових баз, які приймаються для розрахунку податкового зобов'язання щодо конкретного податку, збору (обов'язкового платежу) відповідно до закону [22, ст. 4 п. 3.2].

Обвинувачення особи в ухиленні від сплати податків не може ґрунтуватися на визначенні податковим органом податкового зобов'язання з використанням непрямого методу до остаточного вирішення справи судом (арбітражним судом) [22, ст. 4 п. 3.7].

Платник податків зобов'язаний самостійно сплатити суму податкового зобов'язання, зазначену у поданій ним податковій декларації, **протягом 10 календарних днів**, що настають за остан-

нім днем відповідного граничного строку, передбаченого для подання податкової декларації [39, ст. 57].

Податковий агент зобов'язаний сплатити суму податкового зобов'язання (суму нарахованого (утриманого) податку), самостійно визначеного ним з доходу, що виплачується на користь платника податку — фізичної особи та за рахунок такої виплати, у строки, передбачені Кодексом [39, ст. 57].

Суму податкового зобов'язання, визначену у митній декларації, платник податків зобов'язаний сплатити до закінчення митного оформлення товарів, якщо інше не передбачено податковим законодавством.

У разі коли відповідно до законів України контролюючий орган самостійно визначає податкове зобов'язання платника податків з причин, не пов'язаних з порушенням податкового законодавства, такий платник податків зобов'язаний сплатити нараховану суму податкового зобов'язання у строки, визначені в Кодексі [39, ст. 57], а якщо такі строки не визначено, — протягом 30 календарних днів, що настають за днем отримання податкового повідомлення-рішення про таке нарахування.

У разі визначення грошового зобов'язання контролюючим органом з причин, пов'язаних з порушенням податкового законодавства, платник податків зобов'язаний сплатити нараховану суму грошового зобов'язання протягом 10 календарних днів, що настають за днем отримання податкового повідомлення-рішення, крім випадків, коли протягом такого строку такий платник податків розпочинає процедуру оскарження рішення контролюючого органу.

Фізичні особи — платники податків повинні сплачувати податки і збори через установи банків та поштові відділення.

У разі коли зазначені особи проживають у сільській (селищній) місцевості, вони можуть сплачувати податки і збори через каси сільських (селищних) рад за квитанцією про прийняття податків і зборів, форма якої встановлюється центральним органом державної податкової служби.

5.3. Узгодження податкових зобов'язань

Сума податкового зобов'язання, розрахована контролюючим органом, вказується у податковому повідомленні та надсилається платнику податків. Податкове зобов'язання, визначене контро-

люючим органом, вважається узгодженим у день отримання платником податків такого повідомлення і має бути погашеним **протягом 10 днів**, якщо платник податку не оскаржує рішення контролюючого органу. Види узгодження податкових зобов'язань подані на рис. 5.3 [22, ст. 5; 39, ст. 56].

Самостійне узгодження полягає в тому, що платник податку самостійно визначає суму податкового зобов'язання в податковій декларації. Таке податкове зобов'язання не може бути оскаржене платником в адміністративному або судовому порядку.

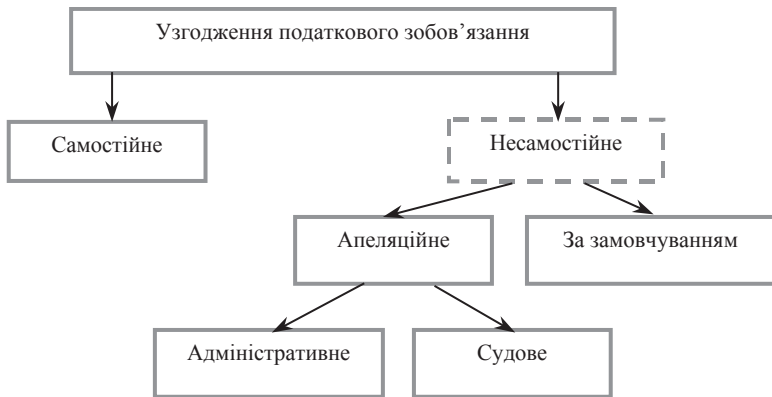


Рис. 5.3. Види узгодження податкових зобов'язань

Несамостійне узгодження поділяється на узгодження за замовчуванням і апеляційне. У свою чергу апеляційне узгодження може бути адміністративне та судове [22, ст. 5; 39, ст. 56].

Узгодження за замовчуванням. Після визначення органами контролю суми податкового зобов'язання платнику податків відсилається податкове повідомлення. За особливостями узгодження таких податкових зобов'язань виділяють дві ситуації:

1) нарахування податкових зобов'язань здійснюється органом ДПС у зв'язку з порушенням платником податкового законодавства (платник податків не подає у встановлений термін податкову декларацію; дані документальних перевірок свідчать про заниження або завищення суми його податкових зобов'язань, заявлених у податкових деклараціях; у результаті проведення камеральної перевірки виявлені арифметичні або методологічні помилки в поданій платником податків податковій декларації, які

призвели до заниження або завищення суми податкового зобов'язання). Якщо при цьому платник **протягом 10 календарних днів** від дня одержання податкового повідомлення не оскаржить суму, визначену органом контролю, і не звернеться із заявою про її відстрочення (розстрочення), то вона стає узгодженою від дня одержання платником податкового повідомлення, й платник повинен погасити цю суму **протягом 10 календарних днів** від дня одержання податкового повідомлення. Тобто своїм мовчанням (відсутністю скарги) платник висловлює згоду з нарахованою йому органом контролю сумою;

2) орган контролю визначає податкові зобов'язання платнику у випадках, не пов'язаних з порушенням податкового законодавства (коли відповідно до законів з питань оподаткування особою, відповідальною за нарахування окремого податку або збору (обов'язкового платежу), є орган контролю). У такому випадку якщо платник **протягом 30 календарних днів** від дня одержання податкового повідомлення не оскаржить суму податкових зобов'язань і не звернеться із заявою про її відстрочення (розстрочення), вона вважається узгодженою від дня одержання платником податкового повідомлення і підлягає погашенню протягом 30 календарних днів від дня одержання податкового повідомлення.

Винятком є податок на землю, який нараховується громадянам. Податкові органи **до 15 липня** направляють таким платникам податкове повідомлення, а громадяни повинні першу половину цієї суми сплатити **до 15 серпня**, а другу — **до 15 листопада**.

Якщо платник не погоджується із сумою податкового зобов'язання, визначеною органом контролю, то він має право оскаржити рішення цього органу про нарахування такої суми. Оскаржити це рішення платник може як до відповідного органу контролю (адміністративне оскарження), так і до суду (судове оскарження). Приклад звернення громадян зі скаргю до органів ДПС представлено у дод. Д. порядок подання скарг та обов'язки органів ДПС щодо їхнього розгляду представлено у дод. Е. Поки не закінчиться оскарження, сума податкового зобов'язання вважається неузгодженою й не може бути стягнена з платника податків. Протягом апеляційного узгодження податкові вимоги платнику не надсилаються і заходи стягнення щодо нього не застосовуються.

Апеляційним узгодженням вважається узгодження за процедурами адміністративного або судового оскарження.

Загальним для обох процедур є термін звернення платника податків про перегляд рішення контролюючого органу, а саме — **10 календарних днів** (при порушенні податкового законодавства) і **30 (далі 10/30) календарних днів** (якщо податкове зобов'язання визначене з причин, не пов'язаних з порушенням податкового законодавства), наступних за днем отримання ним податкового повідомлення-рішення або рішення про застосування штрафних (фінансових) санкцій.

Адміністративне оскарження передбачає подання скарги до податкових органів.

Судове оскарження може проводитися як у межах апеляційного узгодження, так і поза ним.

Відповідно до адміністративного оскарження платник податків (у випадку, якщо він вважає, що орган контролю неправильно визначив суму податкового зобов'язання) має право звернутися в цей орган зі скаргою про перегляд такого рішення. Скарга подається в письмовій формі й може супроводжуватися документами, розрахунками й доказами, які платник вважає за необхідне надати. Відмова у прийнятті скарги платника податків заборонена. Скарга має реєструватися в день її подання або надходження до органу контролю. У скарзі вказується:

1) прізвище, ім'я, по батькові, місце проживання фізичної особи — платника податку, а для юридичної особи — його найменування, місцезнаходження, а також адреса, за якою необхідно вислати рішення (відповідь) за скаргою;

2) найменування органу контролю, яким видане податкове повідомлення, яке оскаржується, дата й номер;

3) суть питання, прохання або вимоги й обґрунтування незгоди платника податків із сумою податкового зобов'язання, визначеною органом контролю у податковому повідомленні;

4) інформація про подачу або неподання заяви до суду про визнання недійсним податкового повідомлення органу контролю;

5) підпис фізичної особи — платника податку або уповноваженої особи, для юридичної особи — підпис керівника або представника, скріплений печаткою юридичної особи — платника податку;

6) перелік документів і розрахунків, які додаються до скарги, у випадку відправлення скарги поштою додається опис вкладення.

При неподанні платником скарги у ці строки вважається, що він згодний із сумою податкового зобов'язання, визначеною органом контролю, яка вважається погодженою в день одержання платником податкового повідомлення. Якщо скарга подається з порушенням порядку і строків, вона не приймається до розгляду органами контролю.

Скарга, подана з дотриманням строків, припиняє виконання платником податкових зобов'язань, визначених у податковому повідомленні, на період від дня подання такої скарги до органу контролю до дня закінчення процедури адміністративного оскарження. Протягом цього строку податкові вимоги з податку, що оскаржується не надсилаються, а оскаржена сума податкового зобов'язання вважається узгодженою.

Первинна скарга щодо податкового повідомлення подається до місцевого органу контролю, який направив податкове повідомлення.

Якщо мотивоване рішення за скаргою платника податків не надсилається платнику податків протягом **двадцятиденного строку** або протягом строку, продовженого за рішенням керівника органу контролю (або його заступника), така скарга вважається повністю задоволеною на користь платника податків від дня, наступного за останнім днем зазначених строків.

Процедура адміністративного оскарження закінчується [39, ст. 56]:

1) останнім днем строку, передбаченого для подачі скарги щодо перегляду рішення органу контролю, у випадку, коли така скарга не була подана в строк. Тобто після закінчення **десяти або тридцятиденного строку** після одержання рішення про повне або часткове незадоволення скарги;

2) у день одержання платником податків рішення органу контролю про повне задоволення скарги;

3) у день одержання платником податків рішення вищого (центрального) органу, якому підпорядковується орган контролю, і це рішення не підлягає подальшому адміністративному оскарженню;

4) подача платником заяви про розстрочення (відстрочення).

День закінчення процедури адміністративного оскарження вважається днем узгодження податкового зобов'язання платника податків. При цьому платник зобов'язаний самостійно погасити узгоджену суму, а також пеню і штрафні санкції у випадку їх на-

рахування **протягом десяти календарних днів**, наступних за днем такого узгодження.

У разі коли платником податків до подання позовної заяви проводилася процедура адміністративного оскарження, строк звернення до суду продовжується на строк, що фактично пройшов з дати звернення платника податків із скаргою до контролюючого органу до дати отримання (включно) таким платником податків остаточного рішення контролюючого органу, прийнятого за результатами розгляду скарги.

Процедура адміністративного оскарження вважається досудовим порядком вирішення спору.

Судове оскарження. З урахуванням строків давності платник податків має право оскаржити до суду рішення органу контролю про нарахування податкового зобов'язання в будь-який момент після одержання відповідного податкового повідомлення. У цьому випадку зазначене рішення контролюючого органу не підлягає адміністративному оскарженню. Тобто судове оскарження платник може почати без адміністративного оскарження; у його процесі на будь-якому етапі, а також після його завершення. Єдине обмеження полягає в тому, що судове оскарження необхідно почати **не пізніше 1095 днів** від дня одержання податкового повідомлення.

Платник податків зобов'язаний письмово повідомляти контролюючий орган про кожний випадок судового оскарження його рішень. При зверненні платника податків до суду з позовом щодо визнання недійсним рішення контролюючого органу податкове зобов'язання вважається неузгодженим до розгляду судом справи по суті й ухвалення відповідного рішення. Днем закінчення судового оскарження слід вважати не день прийняття судом рішення, а день набуття цим рішенням сили.

При оскарженні рішення органу контролю юридичною або фізичною особою, яким орган контролю визначив податкове зобов'язання у зв'язку зі здійсненням підприємницької діяльності, позов подається до господарського суду за місцезнаходженням органу контролю.

Пеня та штрафні санкції, нараховані на суму грошового зобов'язання (її частку), скасовану за результатами адміністративного чи судового оскарження, також підлягають скасуванню, а якщо такі пеня та санкції були сплачені, вони підлягають зарахуванню в рахунок погашення податкового боргу, грошових зобов'язань або поверненню [39, ст. 57].

Контрольні запитання

5.1. На підставі яких документів відбувається нарахування податкових платежів в особових рахунках платників податків?

5.2. Як і коли нараховуються суми платежів у картках особових рахунків?

5.3. На підставі яких документів і в який термін здійснюється облік сум, що надійшли від платників податків?

5.4. В яких випадках контролюючий орган самостійно визначає суму податкового зобов'язання платника податків?

5.5. За якими податками та зборами особами, уповноваженими визначати податкові зобов'язання платників, відповідно до чинного законодавства, є податкові органи?

5.6. В які терміни платник повинен погасити суму податкового зобов'язання, розрахованого податковим органом?

5.7. В яких випадках застосовуються непрямі методи визначення податкових зобов'язань платника податку?

5.8. Які методи належать до непрямих методів визначення податкових зобов'язань?

5.9. Які права має платник податку у випадку, якщо податковим органом застосовано непрямі методи визначення податкових зобов'язань?

5.10. Сутність узгодження податкового зобов'язання платника податків, види узгоджень.



РОЗДІЛ 6

ПОДАТКОВІ ПОВІДОМЛЕННЯ ТА ПОДАТКОВІ ВИМОГИ

Ключові слова: податкове повідомлення, механізм вручення податкових повідомлень платникам податків, перше і друге податкові повідомлення, податкові вимоги, порядок відкликання податкових повідомлень та податкових вимог.

6.1. ПОДАТКОВЕ ПОВІДОМЛЕННЯ. ФОРМА ТА СКЛАД РЕКВІЗИТІВ

Податкові повідомлення — документи, які направляють податкові органи платникам. Вони містять відомості про терміни та суми податку, що підлягає сплаті. Згідно зі ст. 6 Закону України «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами і державними цільовими фондами» [22; 39, ст. 58] суму податку, зазначену в податковому повідомленні, яка підлягає сплаті, обчислює не самостійно платник податків, а податковий орган. Податкові повідомлення у колишньому СРСР вперше з'явилися 1934 року [42, с. 214], коли було змінено так звані окладні листи по сільськогосподарському податку. За своєю суттю вони є офіційним повідомленням податкових органів про необхідність внесення платником податків відповідної суми податку у визначений термін.

Податкове повідомлення є своєрідним нагадуванням платникам податків про податковий обов'язок, уточнення термінів його виконання, сум обов'язкових платежів, що підлягають сплаті.

Податкові повідомлення складають і направляють платникам податків податкові органи в таких випадках [42, с. 215]:

а) якщо платник податків не подав у встановлений термін податкову декларацію;

б) якщо дані документальних перевірок результатів діяльності платника податків свідчать про зниження або завищення суми його податкових зобов'язань, заявлених у податкових деклараціях;

в) якщо податковий орган у перебігу камеральної перевірки виявив арифметичні чи методологічні помилки у поданій плат-

РОЗДІЛ 6. ПОДАТКОВІ ПОВІДОМЛЕННЯ ТА ...

ником податкової декларації, що призвели до заниження суми податкового зобов'язання;

г) якщо відповідно до законів з питань оподаткування особою, відповідальною за нарахування податку чи збору (обов'язкового платежу), є податковий орган.

Законодавством передбачено п'ять форм податкових повідомлень, які залежать від того, що є підставою їх складання: результати документальних чи камеральних перевірок, порушення граничного терміну сплати податку, визначення податкового зобов'язання із застосуванням непрямих методів тощо:

1) повідомлення, не пов'язані з порушеннями податкового законодавства:

— за формою «Ф» для платників податків — фізичних осіб, якщо відповідно до закону податковий орган самостійно визначає податкове зобов'язання платника податків із причин, не пов'язаних з порушенням податкового або іншого законодавства, тобто з податку на землю або з податку з доходів фізичних осіб;

2) «перевірочні» податкові повідомлення:

— за формою «Р» у разі виявлення порушень за результатами документальних або камеральних перевірок. Також відносять до перевірочних, але виділяються в окрему підкатегорію повідомлення, які стосуються бюджетного відшкодування з ПДВ:

— за формою «В1» у випадку завищення заявленої суми бюджетного відшкодування з ПДВ;

— за формою «В2» у випадку заниження заявленої суми бюджетного відшкодування з ПДВ;

— за формою «В3» у випадку відмови в наданні бюджетного відшкодування з ПДВ;

3) «штрафні» податкові повідомлення:

— за формою «Ш» за порушення граничного строку сплати узгодженої суми податкового зобов'язання. У формі «Ш» відображається тільки сума штрафу, нарахована за це порушення;

— за формою «З» за самостійне відчуження активів, які перебувають у податковій заставі й передбачають обов'язкову попередню згоду податкового органа на таке відчуження. У формі «З» відображається сума штрафу, що накладається за таку операцію. Форма та порядок надіслання податкового повідомлення-рішення і розрахунку грошового зобов'язання визначається центральним контролюючим органом [39, ст. 58 п. 1] і представлена у дод. Ж.

6.2. ПРОЦЕС СКЛАДАННЯ ПОДАТКОВИХ ПОВІДОМЛЕНЬ

Податкове повідомлення складають і направляють по кожному окремому податку, збору (обов'язковому платежу). У ньому мають міститися:

- 1) підстави для нарахування такої суми обов'язкового платежу;
- 2) посилання на норму податкового закону, відповідно до якої був зроблений розрахунок чи перерахунок податкових зобов'язань;
- 3) сума податку чи збору, що підлягає сплаті;
- 4) сума штрафних санкцій (за їхньої наявності);
- 5) граничні терміни їхніх повноважень;
- 6) попередження про наслідки їхньої несплати у встановлений термін;
- 7) граничні терміни, передбачені законом для оскарження нарахованого податкового зобов'язання;
- 8) штрафні санкції у разі їх нарахування.

Якщо контролюючий орган приймає рішення про застосування і стягнення сум штрафних (фінансових) санкцій, донарахованих сум податків, зборів (обов'язкових платежів) і пені за порушення законодавства по кількох податках, то складає відповідну кількість податкових повідомлень. Контролюючий орган веде реєстр податкових повідомлень, направлених окремим платником податків.

Після складання, у той самий день, податкове повідомлення направляють для вручення платнику податків. Податкове повідомлення вважається направленим (врученим) юридичній особі, якщо його передано посадовій особі такої юридичної особи під розписку чи направлено листом з повідомленням про вручення. Податкове повідомлення вважається направленим (врученим) фізичній особі, якщо його вручено особисто такому платнику (його законному представникові) чи направлено листом на його адресу за місцем проживання або останнім відомим місцезнаходженням з повідомленням про вручення [39, ст. 58 п. 3].

Звернемо увагу на положення, закріплене Порядком направлення органами державної податкової служби України податкових повідомлень платникам податків [80], відповідно до якого, якщо податковий орган чи пошта не можуть вручити платникові податків податкове повідомлення через брак даних про його місце проживання чи місцезнаходження, то після складання відпові-

дного акта, його розміщують на дошці оголошень, встановленій при вході в приміщення податкового органу. При цьому день такого розміщення податкового повідомлення вважається днем його вручення платникові податків.

У разі згоди з нарахованою сумою податків і зборів у податковому повідомленні платник податків зобов'язаний сплатити її протягом 10 календарних днів з моменту його одержання (чи в терміни, зазначені в податковому повідомленні). У такому разі направлення податкового повідомлення не зумовлює ніяких негативних наслідків для платників. У разі незгоди з нарахованою сумою обов'язкового платежу платник податків має право, з дотриманням вимог Положення про порядок подання та розгляду скарг платників податків органами державної податкової служби [74], оскаржити таке рішення податкових органів.

У разі коли судом за результатами розгляду кримінальної справи про злочини, предметом якої є податки, збори, винесено обвинувальний вирок, що набрав законної сили, або винесено рішення про закриття кримінальної справи за nereабілітуючими підставами, відповідний контролюючий орган зобов'язаний визначити податкові зобов'язання платника податків за податками та зборами, несплата податкових зобов'язань за якими встановлена рішенням суду, та прийняти податкове повідомлення-рішення про нарахування платнику таких податкових зобов'язань і застосування стосовно нього штрафних (фінансових) санкцій.

Складання та надсилання платнику податків податкового повідомлення-рішення за податковими зобов'язаннями платника податків за податками та зборами, несплата податкових зобов'язань за якими встановлена рішенням суду, забороняється до набрання законної сили рішенням суду у справі або винесення постанови про закриття такої кримінальної справи за nereабілітуючими підставами. Схема видання податкових повідомлень і повідомлень-рішень подана на рис. 6.1, 6.2 [42, с. 216].

Кожне податкове повідомлення має певний номер, який складається з таких частин: порядковий номер у межах підрозділу, який склав податкове повідомлення, — перші 6 цифр номера (тільки для первинного податкового повідомлення); номер відділу, що склав податкове повідомлення, — наступні 4 цифри; через дріб вказується номер скарги, стосовно якої надсилається податкове повідомлення. Наприклад, податкове повідомлення №0000012301/0 — номер первинного рішення, № 0000012301/1 —

номер рішення на першу скаргу платника, № 0000012301/2 — номер рішення на другу скаргу платника, № 0000012301/3 — номер рішення на третю скаргу платника.

Якщо за результатами розгляду скарги платника податків нарахована сума податкового зобов'язання збільшується і на цю суму направляється окреме податкове повідомлення, то в його номері через дріб також проставляється номер скарги, за результатами розгляду якої відбулося збільшення. Наприклад, якщо за результатами розгляду другої скарги платника податків відповідно до попереднього прикладу сума нарахованого податкового зобов'язання збільшується, то додатково такому платникові податків направляється податкове повідомлення з іншим порядковим номером, при цьому через дріб також проставляється цифра 2 (наприклад, № 0000052301/2).



Рис. 6.1. Схема видання податкових повідомлень-рішень у випадку неподання платником податків декларації у встановлений строк

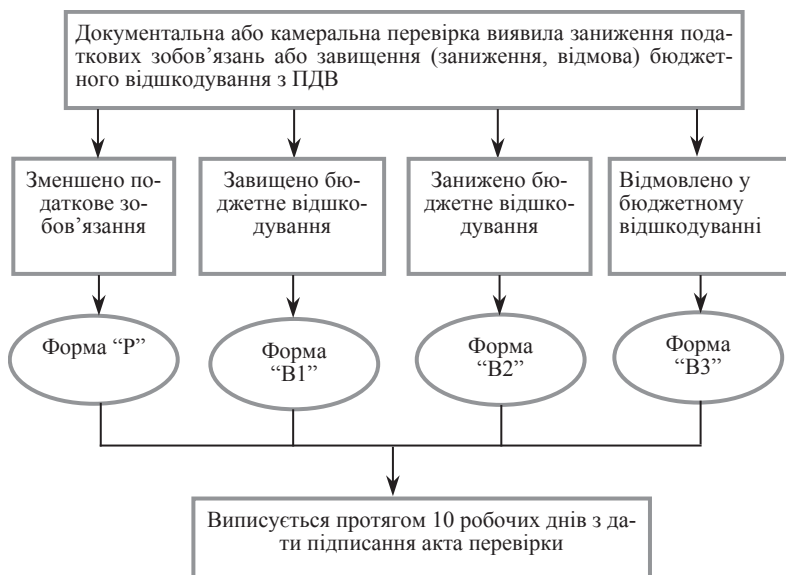


Рис. 6.2. Схема видання податкових повідомлень-рішень у випадку виявлення заниження податкових зобов'язань або завищення бюджетного відшкодування з ПДВ

Податкове повідомлення випишується місцевим органом ДПІ, виключно у випадку, коли рішення за скаргою приймає вищий орган.

Після складання податкове повідомлення в той самий день передається структурному підрозділу, до функцій якого входить реєстрація вхідної та вихідної кореспонденції, для направлення (вручення) платнику податків. Цей підрозділ або відповідальна особа, визначена керівником податкового органу для виконання таких функцій, у день одержання податкового повідомлення від того структурного підрозділу, який його склав, направляє (вручає) податкове повідомлення платнику податків. При цьому корінець податкового повідомлення залишається в податковому органі.

Податкове повідомлення вважається направленим (врученим) юридичній особі, якщо воно передане посадовій особі юридичної особи під розписку або направлено листом з повідомленням про вручення. Щодо фізичних осіб фактом цього є особисте вручення платникові чи його представнику або рекомендованим листом на

його адресу за місцем проживання або за останнім відомим місцем його знаходження з повідомленням про вручення.

Порядок направлення податкових повідомлень за результатами розгляду скарги платника наведений в табл. 6.1 [42, с. 219].

Таблиця 6.1

ПОРЯДОК НАПРАВЛЕННЯ ПОДАТКОВИХ ПОВІДОМЛЕНЬ ЗА РЕЗУЛЬТАТАМИ РОЗГЛЯДУ СКАРГИ ПЛАТНИКА

Рішення податкового органу повністю скасовується	Рішення податкового органу частково скасовується	Рішення податкового органу не змінюються	Податкові зобов'язання збільшуються за результатами розгляду скарги
Податкове повідомлення вважається відкликаним від дня ухвалення рішення про скасування оскарженого рішення	Попереднє податкове повідомлення вважається відкликаним з моменту ухвалення рішення про часткове скасування оскарженого рішення. Платникові направляється нове податкове повідомлення з новим номером, меншою сумою й новим граничним строком сплати	З метою доведення до платника нового граничного строку сплати йому направляється податкове повідомлення зі старим номером, але іншою цифрою після коми (але іншою цифрою після коми дробу (залежно від номера розглянутої скарги) і з новим строком сплати	З метою доведення до платника нового граничного строку сплати йому направляється податкове повідомлення зі старим номером, але іншою цифрою після коми дробу (але іншою цифрою після коми дробу (залежно від номера розглянутої скарги) і з новим строком сплати. Крім того, платникові направляється нове податкове повідомлення з новим номером на суму збільшення податкового зобов'язання

Таблиця 6.2

ПОРЯДОК ВІДКЛИКАННЯ ПОДАТКОВИХ ПОВІДОМЛЕНЬ

Підстави для відкликання	Дата відкликання податкового повідомлення
Сума податкового зобов'язання і штрафних санкцій самостійно погашається платником	День, на протязі якого відбулося погашення податкового зобов'язання штрафів
Рішення про нарахування податкових зобов'язань відміняється чи змінюється судом (арбітражним судом)	День отримання платником відповідного рішення суду
Податковий орган відміняє чи змінює раніше прийняте рішення про нарахування суми податкового зобов'язання (штрафних санкцій) внаслідок адміністративного оскарження	День прийняття податковим органом рішення про відміну чи зміну раніше нарахуваної суми податкового зобов'язання (штрафних санкцій)

Продовження табл. 6.2

Підстави для відкликання	Дата відкликання податкового повідомлення
Досягнення податкового компромісу щодо нарахованих податкових зобов'язань	День отримання платником нової суми податкового зобов'язання
Нарахована сума зменшується внаслідок її адміністративного оскарження	Попереднє податкове повідомлення відкликається в день отримання платником нового повідомлення
Порушення термінів подання платнику мотивованого висновку щодо його скарги чи рішення про продовження термінів її розгляду	День, наступний за останнім днем відповідного терміну
Податкові зобов'язання підлягають відстроченню або розстроченню	День прийняття податковим органом рішення про відстрочення або розстрочення
Списання безнадійного податкового боргу	День прийняття податковим органом рішення про списання безнадійного податкового боргу

Якщо податковий орган або пошта не може вручити платнику податків податкове повідомлення у зв'язку з незнаходженням посадових осіб, їхньою відмовою прийняти податкове повідомлення, незнаходженням фактичного місця перебування (місцезнаходження) платника податків, то працівник структурного підрозділу, який складав таке податкове повідомлення, оформляє відповідний акт, у якому вказує причину неможливості вручення податкового повідомлення. Цей акт долучається до справи платника податків. У той самий день структурний підрозділ (або відповідальна особа), до функцій якого відносять реєстрацію вхідної й вихідної кореспонденції, розміщає податкове повідомлення на дошці податкових оголошень (повідомлень), що встановлюється на вході в приміщення органу ДПС. При цьому день розміщення такого податкового повідомлення на дошці податкових оголошень (повідомлень), зафіксований в акті про причини неможливості його вручення платникові податків, вважається днем його вручення.

Порядок відкликання податкових повідомлень наведено у табл. 6.2 [42, с. 221].

6.3. Податкові вимоги. ПРОЦЕС НАПРАВЛЕННЯ ПОДАТКОВИХ ВИМОГ

Податкова вимога визначається як письмова вимога податкового органу до платника податків погасити суму податкового бо-

ргу. Порядок направлення органами державної податкової служби України податкових вимог платникам податків затверджений наказом податкової адміністрації від 3 липня 2001 р. [75].

Принципові розбіжності між податковим повідомленням і податковою вимогою полягають у такому.

По-перше, податкове повідомлення є своєрідним нагадуванням платникові податків про виконання податкового обов'язку, тоді як податкова вимога — це засіб реагування. В основі такого реагування лежить факт несвоєчасного виконання обов'язку, платнику надається можливість добровільно виконати прострочений обов'язок. Отже, податкову вимогу податковий орган використовує для повідомлення платникові про існування податкового боргу і дозволяє платнику добровільно виконати податковий обов'язок.

По-друге, направлення податкової вимоги пов'язано суто з діями податкових органів. Інші контролюючі органи, у разі погодженої суми податкового обов'язку, направляють відповідному податковому органу подання про вжиття заходів для погашення податкового боргу платника податків з розрахунком його розміру, порядок надіслання якого затверджений постановою Кабінету Міністрів України від 24 жовтня 2001 р. [96].

Багато положень, що регламентують процедуру застосування податкового повідомлення і вимоги, збігаються, але при податковій вимозі вони мають більш чіткий і твердий характер. Наприклад, у разі самостійного визначення платником податків сум податків і зборів (обов'язкових платежів) і подання про це податкової декларації, платник зобов'язаний сплатити їх **протягом 10 календарних днів**, враховуючи з останнього дня відповідного граничного терміну, передбаченого п. 4.1.4 ст. 4 Закону України «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами» [22]. Якщо ж платник податків не сплачує погоджену суму податкового обов'язку у встановлений термін, податковий орган направляє такому платникові податків податкові вимоги. Тобто підставою для складання і направлення податкової вимоги є наявність невиконаного (чи виконаного не в повному обсязі) обов'язку зі сплати сум обов'язкових платежів.

Податкова вимога надсилається не раніше першого робочого дня після закінчення граничного строку сплати суми грошового зобов'язання [39, ст. 59 п. 3].

Податкова вимога містить усі дані про реалізацію платником податків обов'язку зі сплати обов'язкових платежів. У ній вказано [42, с. 222]:

1) суму заборгованості, що підлягає сплаті (суму податків, пеню і штрафні санкції на момент направлення вимоги);

2) терміни сплати податків, пені, штрафів; тобто виконання вимоги;

3) примусові заходи стягнення при невиконанні податкової вимоги;

4) підстави нарахування, сплати і стягнення податків;

5) норму законодавчого акта, що закріплює підставу сплати платником зазначеної суми.

Податкова вимога містить як звичайну суму податкового боргу, так і суми податкового боргу за кожним окремим податком, збором (обов'язковим платежем). Якщо в платника податків, якому було направлено першу податкову вимогу, виникає новий податковий борг, друга податкова вимога має містити суму консолидованого боргу. Окремо податкова вимога про новий податковий борг не висувається. Податковий орган веде реєстр виданих податкових вимог щодо кожного окремого платника податків.

Сам процес направлення податкової вимоги складається з двох етапів [44, с. 185].

1. Якщо платник податків не сплачує погоджену суму в зазначений термін, йому **не пізніше п'ятого робочого дня** з моменту закінчення граничних термінів сплати сум податків податковий орган надсилає першу податкову вимогу, що містить повідомлення про факт узгодження податкового зобов'язання і виникнення права податкової застави на активи платника податків, обов'язок погасити суму податкового боргу і можливі наслідки непогашення його вчасно. У цьому разі платнику пропонують сплатити борг **протягом 30 календарних днів** з дня направлення (вручення) такої вимоги.

2. Якщо платник податків не погасить у повному обсязі суму податкового боргу **протягом 30 календарних днів** з дня направлення йому першої податкової вимоги, то податковий орган **не пізніше п'ятого робочого дня**, починаючи з останнього із **зазначених 30 календарних днів**, готує і надсилає другу податкову вимогу. Остання, додатково до відомостей, зазначених у першій податковій вимозі, містить вказівку на дату і час проведення

опису активів платника податків, що перебувають у податковій заставі, а також на дату і час проведення публічних торгів з їх продажу.

У разі непогашення податкової заборгованості після одержання платником податків другої податкової вимоги (**30 днів**) податкові органи можуть стягувати кошти з рахунків таких платників, вилучати готівку з каси, вилучати й реалізовувати рухоме й нерухоме майно та цінні папери.

Отже, у разі несплати самостійно погодженого податкового зобов'язання податкова вимога надсилається відразу, минаючи процедуру податкового повідомлення. Однак зазначимо, що податкове повідомлення і податкова вимога взаємопов'язані, мають загальні риси, проте не нерозривні. Навряд чи можна стверджувати, що податкові вимоги повинні передувати податковому повідомленню. Це дві самостійні процедури. Податкове повідомлення деталізує своєчасне виконання обов'язку зі сплати податку, тоді як податкова вимога уточнює податкову заборгованість, що вже відбулася. У деяких випадках направленню податкової вимоги може передувати процедура направлення податкового повідомлення. Це відбувається, коли податковий орган (контролюючий орган) самостійно визначає суму податкового обов'язку, згідно з її 4.2.2 ст. 4 Закону України «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами» [22], після чого направляє платникові податків податкове повідомлення. Якщо **протягом 10 днів** (чи іншого терміну, зазначеного в податковому повідомленні) боржник не сплатить зазначену в повідомленні суму податку, то далі здійснюють процедуру податкової вимоги.

Податкові вимоги направляють платникові податків у такому самому порядку, як і податкові повідомлення. Але відповідно до законодавства про податки і збори можливе деяке коригування порядку надання податкового повідомлення і податкової вимоги, що пов'язано з уточненням положень цих документів чи їхнім відкликанням. Наприклад, згідно зі ст. 6 Закону України «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами» [22] податкові повідомлення чи вимоги вважають відкликаними, якщо:

а) суму податкового зобов'язання чи податкового боргу, а також пені і штрафних санкцій (за їхньої наявності) самостійно погашає платник податків;

б) контролюючий орган скасовує чи змінює раніше прийняте рішення про нарахування суми податкового зобов'язання (чи пені, штрафних санкцій) або податкового боргу в результаті їхнього адміністративного оскарження;

в) рішення контролюючого органу про нарахування суми податкового зобов'язання або стягнення податкового боргу скасовує або змінює суд (господарський суд);

г) податкові зобов'язання (крім податкового боргу) розстрочують ся або відстрочуються чи стосовно них досягається податковий компроміс та про це зазначається у відповідному рішенні про розстрочення, відстрочення або податковий компроміс;

д) податковий борг визнається безнадійним.

Істотні нововведення в механізм направлення податкових вимог внесено податковим роз'ясненням ст. 6 Закону України «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами» [22]. Відповідно до Податкового кодексу України [39, ст. 59 п. 1] з метою запобігання додаткових витрат коштів бюджету і запобігання ситуації, за якої витрати на формування податкових вимог платникам податків перевищать потенційні надходження в бюджети і державні цільові фонди за рахунок погашення податкового боргу, економічно обґрунтованим для формування податкових вимог є обсяг податкового боргу платника податків, що перевищує один неоподаткований мінімум доходів громадян (17 гривень). Отже, якщо податковий борг платника податків менший 17 гривень, то податкову вимогу йому не направляють. Однак такий податковий борг не анулюється, і всі активи платника податків у такому випадку потрапляють у податкову заставу, правовий режим якої припускає здійснення цілої низки господарських операцій, тільки за умови погодження їх проведення з податковим органом.

Отже, регулювання специфічних процесуальних відносин при здійсненні процедур направлення податкових повідомлень і податкових вимог є одним з напрямів у податковому праві та законодавстві, що має перспективи успішного розвитку в майбутньому.

Якщо орган контролю, який провів процедуру узгодження суми податкового зобов'язання з платником податків, не є податковим органом, він посилає відповідному податковому органу подання про здійснення заходів з погашення податкового боргу платника податків, а також розрахунок його розміру, на підставі якого податковий орган направляє податкові вимоги.

Перша податкова вимога містить повідомлення про факт узгодження податкового зобов'язання й виникнення права податкової застави на активи платника податків, обов'язок погасити суму податкового боргу й можливі наслідки його непогашення.

Друга податкова вимога додатково до відомостей, викладених у першій податковій вимозі, може містити повідомлення про дату й час проведення опису активів платника податків, які перебувають у податковій заставі, а також дату й час проведення публічних торгів з їхнього продажу.

Таким чином, податкові вимоги є нагадуванням платнику про необхідність виконання ним свого податкового обов'язку й попередженням його про можливість застосування до нього заходів стягнення. І перша, і друга податкова вимога мають дві форми: для юридичних і для фізичних осіб.

Перша податкова вимога формується структурним підрозділом стягнення податкового боргу податкового органу **не пізніше п'ятого робочого дня** після закінчення граничного строку сплати узгодженої суми податкового зобов'язання (одержання відповідного подання від іншого органу контролю). Перша податкова вимога направляється платнику податку у випадку виникнення податкового боргу за одним із платежів у розмірі від 17 грн. У випадку, якщо в період з дати виникнення податкового боргу за одним із платежів у розмірі, більше ніж 17 грн, до дати формування першої податкової вимоги (**не пізніше п'ятого робочого дня** з дати виникнення такого податкового боргу) сума податкового боргу за цим платежем зменшилася (стала дорівнювати або становити менше 17 грн), перша податкова вимога не складається. Однак на факт податкової застави це не впливає, тобто податкова застава виникає, навіть якщо сума податкового боргу менша 17 грн і податкова вимога не направляється.

Якщо платник податків не погасив у повному обсязі суму податкового боргу **протягом 30 календарних днів** від дня направлення (вручення) йому першої податкової вимоги, структурний підрозділ стягнення податкового боргу **не пізніше п'ятого робочого дня**, починаючи з останнього із зазначених **30 календарних днів**, направляє другу податкову вимогу. Якщо друга податкова вимога складається на підставі подання іншого органу контролю, вона виписується **не пізніше п'ятого робочого дня** від дня одержання відповідної інформації про непогашення суми податкового боргу.

РОЗДІЛ 6. ПОДАТКОВІ ПОВІДОМЛЕННЯ ТА ...

Якщо сума податкового боргу самостійно повністю погашається платником податків до направлення другої податкової вимоги, то друга податкова вимога не складається й не направляється.

Таблиця 6.3

ПОРЯДОК ВІДКЛИКАННЯ ПОДАТКОВИХ ВИМОГ

Підстави для відкликання	Дата відкликання податкового повідомлення
Сума податкового зобов'язання і штрафних санкцій самостійно погашається платником	День, на протязі якого відбулося погашення податкового зобов'язання штрафів
Податковий борг визначається безнадійним	День прийняття податковим органом рішення про визнання податкового боргу безнадійним
Рішення про нарахування податкових зобов'язань відміняється чи змінюється судом (господарським судом)	День отримання платником відповідного рішення суду
Податковий орган відмінює чи змінює раніше прийняте рішення про нарахування суми податкового зобов'язання (штрафних санкцій) внаслідок адміністративного оскарження	День прийняття податковим органом рішення про відміну чи зміну раніше нарахуваної суми податкового зобов'язання (штрафних санкцій)
Податковий борг підлягає відстроченню або розстроченню, і про це вказано у відповідному рішенні щодо відстрочення або розстрочення	День прийняття податковим органом рішення про відстрочення або розстрочення податкового боргу

Податкова вимога вважається направленою (врученою) юридичній (фізичній) особі, якщо вона передана посадовій особі юридичної особи (фізичній особі) і є її підпис про це, або відправлена листом з повідомленням про вручення.

Якщо податковий орган або пошта не можуть вручити платникові податків податкову вимогу, то у день повернення неврученої податкової вимоги вона розміщується на дошці податкових оголошень (повідомлень), що вважається днем вручення податкової вимоги. Порядок відкликання податкових вимог наведений у табл. 6.3 [39, ст. 60].

Контрольні запитання

6.1. Що таке податкове повідомлення, а що — податкова вимога і чим вони відрізняються?

6.2. Які бувають форми податкових повідомлень?

6.3. Чим відрізняється перша податкова вимога від другої й у які терміни вони виписуються?

6.4. Коли вважається, що податкову вимогу надіслано (вручено) платнику податків?

6.5. Що відбувається з податковими повідомленнями, якщо за результатами оскарження відповідне рішення частково скасовується?

6.6. Що відбувається з податковими повідомленнями, якщо за результатами оскарження відповідне рішення не змінюється?

6.7. Що відбувається з податковими повідомленнями, якщо за результатами оскарження донараховані за рішенням податкові зобов'язання збільшуються?

6.8. У який термін повинна бути подана скарга в контролюючий орган, якщо платник податку не згодний із сумою податкового зобов'язання, визначеною контролюючим органом?

6.9. Які обов'язкові реквізити повинна мати податкова вимога, що надсилається платнику податків?

6.10. Назвіть випадки, за наявності яких може бути відкликана податкова вимога, надіслана працівником податкового органу платнику податків.



РОЗДІЛ 7

ПОДАТКОВИЙ БОРГ. СПИСАННЯ БЕЗНАДІЙНОГО ПОДАТКОВОГО БОРГУ

Ключові слова: податковий борг, погашення податкового боргу, ліквідація платника податків, реорганізації платника податків, списання податкового боргу, розстрочення податкового боргу, безнадійний податковий борг, порядок виникнення безнадійного податкового боргу, порядок списання безнадійного податкового боргу, форс-мажорні обставини виникнення боргу.

7.1. Поняття «ПОДАТКОВИЙ БОРГ». ДЖЕРЕЛА ПОГАШЕННЯ ПОДАТКОВОГО БОРГУ. СПИСАННЯ І РОЗСТРОЧЕННЯ ПОДАТКОВОГО БОРГУ

Стягнення податкового боргу застосовується податковими органами у випадку невиконання платником податків податкової вимоги в добровільному порядку. Відповідно до Закону України №2181 [22, ст. 1] податковий борг необхідно розглядати як податкове зобов'язання (з урахуванням штрафних санкцій за їх наявності), узгоджене платником податків або встановлене судом (арбітражним судом), але не сплачене у встановлений строк, а також пеня, нарахована на суму такого податкового зобов'язання.

На відміну від судового порядку, який застосовується в багатьох країнах, стягнення майна в Україні відбувається в адміністративному порядку.

Джерелами самостійної сплати грошових зобов'язань або погашення податкового боргу платника податків або погашення податкового боргу платника податків за рішенням органу стягнення є будь-які активи платника податків (його філій, відділень, інших відокремлених підрозділів), за винятком [39, ст. 87]:

1) майна платника податків, наданого ним у заставу іншим особам, якщо така застava була належним чином зареєстрована у державних реєстрах застав до моменту виникнення права податкової застави;

2) активів, які належать на правах власності іншим особам, до яких, зокрема, відносять:

а) майно, передане платнику податків у лізинг (оренду), зберігання (відповідальне зберігання), а також ломбардне зберігання, на комісію (консигнацію); давальницьку сировину, надану підприємству для переробки, крім його частини, що надається платнику податків як оплата за такі послуги, а також активи інших осіб, прийняті платником податків у заставу, довірче та будь-які інші види агентського управління;

б) майнові права інших осіб, надані платнику податків у тимчасове користування або розпорядження, а також немайнові права інших осіб, у тому числі права інтелектуальної (промислової) власності, передані в користування такому платнику податків без права їх відчуження;

в) кошти інших осіб, надані платнику податків у довірче управління;

г) кошти кредитів або позичок, наданих платнику податків кредитно-фінансовою установою, які враховуються на кредитних рахунках, відкритих на користь такого платника податків, а також суми акредитивів, виставлених на ім'я платника податків, але не відкритих, до моменту такого відкриття;

3) майна платника податків, що не підлягає вільному продажу, у тому числі:

а) майна, що включається до складу цілісних майнових комплексів державних підприємств, які не підлягають приватизації;

б) активів, вільний обіг яких заборонений або обмежений відповідно до законодавства (зброя, наркотики й т. п.). У випадку, коли підприємницька діяльність із активами, які продаються, підлягає ліцензуванню відповідно до закону, покупцями таких активів можуть бути лише особи, які одержали відповідну ліцензію;

4) коштів інших осіб, наданих платникові податків у вигляді внеску (депозиту) у сумі, що перевищує суму власного капіталу банку, небанківського фінансової установи.

Стягнення готівки здійснюється в порядку, встановленому постановою КМУ «Про затвердження Порядку стягнення коштів та продаж інших активів платника податків, які перебувають у податковій заставі» [94], відповідно до якого готівка, виявлена податковим органом у касі, у тому числі ящику електронного контролю-касового апарату, та інших місцях зберігання, за згодою платника податків направляється в рахунок погашення його по-

даткового боргу. Згода платника виражається в тому, що він підписує відповідний акт. Якщо платник відмовляється від надання готівки, то він не підписує цей акт, і тоді податкові органи не мають права вилучати його готівку.

Інші активи платника податків підлягають продажу на біржових торгах, на цільових біржових і позабіржових аукціонах на комісійних умовах через організації роздрібної торгівлі, а також шляхом приватизації.

Посадові особи, у тому числі державні виконавці, які прийняли рішення про використання вищезазначеного майна (п. 1-4), як джерела погашення грошового зобов'язання або податкового боргу платника податків несуть відповідальність відповідно до закону [39, ст. 87].

У разі якщо здійснення заходів щодо продажу майна платника податків не привело до повного погашення суми податкового боргу, орган стягнення може визначити додатковим джерелом погашення податкового боргу дебіторську заборгованість платника податків, строк погашення якої настав та право вимоги якої переведено на органи державної податкової служби. Така дебіторська заборгованість продовжує залишатися активом платника податків, що має податковий борг, до надходження коштів до бюджету за рахунок стягнення цієї дебіторської заборгованості. Орган державної податкової служби повідомляє платника податків про таке надходження коштів в **п'ятиденний термін** з дня отримання відповідного документа [39, ст. 87].

У разі відсутності у платника податків, що є філією, відокремленим підрозділом юридичної особи, майна, достатнього для погашення його грошового зобов'язання або податкового боргу, джерелом погашення грошового зобов'язання або податкового боргу такого платника податків є майно такої юридичної особи, на яке може бути звернено стягнення.

Забороняється будь-яка уступка грошового зобов'язання або податкового боргу платника податків третім особам, за винятком, коли гарантами повного та своєчасного погашення грошових зобов'язань платника податків є інші особи [39, ст. 87].

У разі наявності у платника податків податкового боргу органи державної податкової служби зобов'язані зарахувати кошти, що сплачує такий платник податків, в рахунок погашення податкового боргу згідно з черговістю його виникнення незалежно від напрямку сплати, визначеного платником податків.

Спрямування коштів платником податків на погашення грошового зобов'язання перед погашенням податкового боргу забороняється, крім випадків спрямування цих коштів на виплату заробітної плати та єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування [39, ст. 87].

З моменту винесення судом ухвали про порушення провадження у справі про банкрутство платника податків порядок погашення грошових зобов'язань, які включені до конкурсних кредиторських вимог контролюючих органів до такого боржника [39, ст. 87].

Орган стягнення звертається до суду з позовом про стягнення суми податкового боргу платника податку — фізичної особи. Стягнення податкового боргу за рішенням суду здійснюється державною виконавчою службою відповідно до закону про виконавче провадження [39, ст. 87].

У разі якщо податковий борг виник за операціями, що виконувалися в межах договорів про спільну діяльність, джерелом погашення такого податкового боргу є майно платників податків, що є учасниками такого договору [39, ст. 87].

7.2. ПОГАШЕННЯ ПОДАТКОВОГО БОРГУ В РАЗІ ЛІКВІДАЦІЇ ТА РЕОРГАНІЗАЦІЇ ПЛАТНИКА ПОДАТКІВ

При прийнятті власником чи уповноваженим ним органом рішення про ліквідацію платника податків відповідно до ст. 12 Закону України «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами» [22] активи цього платника податків використовуються в черговості, визначеній законодавством України.

Ліквідацією платника податків чи його філії, відділення чи іншого відокремленого підрозділу є ліквідація платника податків як юридичної особи чи зупинення реєстрації фізичної особи як суб'єкта підприємницької діяльності, а також ліквідація філії, відділення, відокремленого підрозділу платника податків, внаслідок якої відбувається закриття їхніх рахунків та/або втрата їхнього статусу як платника податків відповідно до законодавства [39, ст. 97 п. 1].

Якщо при ліквідації платника податків чи скасуванні реєстрації фізичної особи як суб'єкта підприємницької діяльності части-

на його податкових зобов'язань чи податкового боргу залишається непогашеною у зв'язку з недостатністю його активів, то цю частину погашають за рахунок активів засновників або учасників такого підприємства, якщо вони несуть повну або додаткову відповідальність за зобов'язаннями платника податків згідно із законом, у межах повної або додаткової відповідальності, а в разі ліквідації філії, відділення чи іншого відокремленого підрозділу юридичної особи — за рахунок юридичної особи незалежно від того, чи є вона платником податку, стосовно якого виникло грошове зобов'язання або виник податковий борг такої філії, відділення, іншого відокремленого підрозділу [39, ст. 97 п. 3].

В інших випадках грошові зобов'язання або податковий борг, що залишаються непогашеними після ліквідації платника податків, вважаються безнадійним боргом і підлягають списанню в порядку, визначеному Кабінетом Міністрів України. Те саме стосується фізичної особи — платника податків, яка померла або визнана судом безвісно відсутньою або оголошена померлою чи визнана недієздатною, крім випадків, коли з'являються інші особи, що вступають у права спадщини, незалежно від часу набуття таких прав.

Особою, відповідальною за погашення податкових зобов'язань або податкового боргу платника податків, є [39, ст. 97 п. 4]:

а) стосовно платника податків, який ліквідується, — ліквідаційна комісія чи інший орган, що проводить ліквідацію відповідно до законодавства;

б) стосовно філій, відділень, інших відокремлених підрозділів платника податків, який ліквідується, — такий платник податків;

в) стосовно фізичної особи-суб'єкта підприємницької діяльності — така фізична особа;

г) стосовно кооперативів, кредитних союзів, товариств співвласників житла чи інших колективних господарств — їхні члени (пайовики) солідарно;

д) стосовно інвестиційних фондів — інвестиційна компанія, що здійснює управління таким інвестиційним фондом.

Якщо платник податків, що ліквідується, має суми надміру сплачених чи невідшкодованих податків, зборів (обов'язкових платежів) з відповідного бюджету, такі суми підлягають заліку в рахунок його податкових зобов'язань або податкового боргу перед таким бюджетом. Якщо сума надміру сплачених або невідшкодованих податків, зборів (обов'язкових платежів) з відповідного бюджету перевищує суму податкових зобов'язань або

податкового боргу перед таким бюджетом, сума перевищення використовується для погашення податкової заборгованості чи податкового боргу перед іншими бюджетами, а якщо немає такої заборгованості (боргу) — надходить у розпорядження такого платника податків [39, ст. 97 п. 5-6].

У разі, коли власник платника податків чи уповноважений ним орган приймає рішення про реорганізацію такого платника податків, його податкова заборгованість чи податковий борг підлягає врегулюванню в такому порядку [39, ст. 98 п. 2]:

1) якщо реорганізація здійснюється шляхом зміни назви, організаційно-правового статусу чи місця реєстрації платника податків, такий платник податків після реорганізації набуває усіх прав і обов'язків щодо погашення податкових зобов'язань або податкового боргу, що виникли до його реорганізації;

2) якщо реорганізація здійснюється шляхом об'єднання двох чи більшої кількості платників податків в одного платника податків з ліквідацією платників податків, що об'єдналися, такий об'єднаний платник податків набуває усіх прав і обов'язків щодо погашення податкових зобов'язань чи податкового боргу всіх платників податку, що об'єдналися;

3) якщо реорганізація здійснюється шляхом розподілу платника податків на дві чи більше особи з ліквідацією такого платника податків, усі платники податків, що виникнуть після такої реорганізації, набувають усіх прав і обов'язків щодо погашення податку чи податкового боргу, що виникли до такої реорганізації;

4) виділення з платника податків інших платників податків, а саме передача частини майна платника податків, що реорганізується, до статутних фондів інших платників податків в обмін на їх корпоративні права, внаслідок якого не відбувається ліквідація платника податків, що реорганізується;

5) реєстрація фізичної особи як суб'єкта господарювання без скасування її попередньої реєстрації як іншого суб'єкта господарювання або з таким скасуванням.

Зазначені зобов'язання чи борг розподіляються між новоствореними платниками податків пропорційно часткам балансової вартості активів, отриманих ними у процесі реорганізації відповідно до розподільного балансу. Якщо одна чи більше з новостворених осіб не є платниками податків, щодо яких виникли податкові зобов'язання чи борг платника податків, який був реорганізований, зазначені податкові зобов'язання чи борг повні-

стю розподіляються між особами, які є платниками таких податків, пропорційно часткам отриманих ними активів, без урахування активів, наданих особам, які не є платниками таких податків.

Реорганізація платника податків шляхом виділення з його складу іншого платника податків або внесення частини активів платника податків до статутного фонду іншого платника податків без ліквідації платника податків, який реорганізується, не тягне за собою розподілу податкових зобов'язань чи податкового боргу між таким платником податків і особами, створеними в процесі його реорганізації. Рішення про застосування солідарної або розподільної податкової відповідальності може бути прийняте податковим органом у разі, якщо активи платника податків, що реорганізовується, перебувають у податковій заставі на момент прийняття рішення про таку реорганізацію.

Реорганізація платника податків не змінює термінів погашення податкових зобов'язань або податкового боргу платниками податків, створеними в результаті такої реорганізації.

Якщо платник податків, що реорганізовується, має суми надміру сплачених або невідшкодованих податків, зборів (обов'язкових платежів), такі суми підлягають заліку в рахунок його непогашених податкових зобов'язань або податкового боргу з інших податків, зборів (обов'язкових платежів). Зазначена сума розподіляється між бюджетами і державними цільовими фондами пропорційно загальним сумах податкової заборгованості або податкового боргу такого платника податків.

Якщо сума надміру сплачених або невідшкодованих податків, зборів (обов'язкових платежів) платника податків перевищує суму податкових зобов'язань або податкового боргу за іншими податками, зборами (обов'язковими платежами), сума перевищення направляється в розпорядження правонаступників такого платника податків пропорційно їхній частці в активах, що розподіляються, відповідно до розподільного балансу або передаточного акта.

7.3. ПОГАШЕННЯ ПОДАТКОВОГО БОРГУ ДЕРЖАВНИХ ПІДПРИЄМСТВ, ЯКІ НЕ ПІДЛЯГАЮТЬ ПРИВАТИЗАЦІЇ, ТА КОМУНАЛЬНИХ ПІДПРИЄМСТВ

У разі якщо сума коштів, отримана від продажу внесеного в податкову заставу майна комунального підприємства, не покриває суму його податкового боргу і витрат, пов'язаних з організа-

цією та проведенням публічних торгів, або у разі відсутності у такого боржника власного майна, що відповідно до законодавства України може бути внесено в податкову заставу та відчужено, орган державної податкової служби зобов'язаний звернутися до органу місцевого самоврядування чи органу виконавчої влади, до сфери управління якого належить майно такого платника податків, з поданням щодо прийняття рішення про [39, ст. 96 п. 1]:

- 1) виділення коштів місцевого бюджету на сплату податкового боргу такого платника податків. Рішення про фінансування таких витрат розглядається на найближчій сесії відповідної ради;

- 2) затвердження плану досудової санації такого платника податків, який передбачає погашення його податкового боргу;

- 3) ліквідацію такого платника податків та призначення ліквідаційної комісії;

- 4) прийняття сесією відповідної ради рішення щодо порушення справи про банкрутство платника податків.

У разі якщо сума коштів, отримана від продажу внесеного в податкову заставу майна державного підприємства, яке не підлягає приватизації, у тому числі казенного підприємства, не покриває суму податкового боргу такого платника податків і витрат, пов'язаних з організацією та проведенням публічних торгів, або у разі відсутності майна, що відповідно до законодавства України може бути внесено в податкову заставу та відчужено, орган державної податкової служби зобов'язаний звернутися до органу виконавчої влади, до сфери управління якого належить такий платник податків, з поданням щодо прийняття рішення про [39, ст. 96 п. 2]:

- 1) надання відповідної компенсації з бюджету за рахунок коштів, призначених для утримання такого органу виконавчої влади, до сфери управління якого належить такий платник податків;

- 2) досудову санацію такого платника податків за рахунок коштів державного бюджету;

- 3) ліквідацію такого платника податків та призначення ліквідаційної комісії;

- 4) виключення платника податків із переліку об'єктів державної власності, які не підлягають приватизації відповідно до закону, з метою порушення справи про банкрутство, у порядку, встановленому законодавством України.

Відповідь щодо прийняття одного із зазначених рішень надсилається органу державної податкової служби **протягом 30 календарних днів** з дня направлення звернення.

У разі неотримання зазначеної відповіді у визначений строк або отримання відповіді про відмову у задоволенні його вимог орган державної податкової служби зобов'язаний звернутися до суду із позовною заявою про звернення стягнення податкового боргу на кошти державного органу, в управлінні якого перебуває таке державне (комунальне) підприємство або його майно.

Виникнення у державного або комунального підприємства податкового боргу є підставою для розірвання трудового договору (контракту) з керівником такого підприємства [39, ст. 96 п. 4].

Трудові договори (контракти), що укладаються з керівником державного або комунального підприємства, повинні містити положення про зазначену відповідальність, що є їх істотною умовою.

Ці умови не поширюються на випадки виникнення податкового боргу внаслідок обставин непереборної сили (форс-мажорних обставин) або невиконання або неналежного виконання державними органами зобов'язань щодо оплати товарів (робіт, послуг), придбаних у такого платника податків за рахунок бюджетних коштів, з надання платнику податків субсидій або дотацій, передбачених законодавством або з повернення платнику податків надміру внесених податків та зборів чи їх бюджетного відшкодування згідно з Податковим Кодексом та податковим законодавством України [39, ст. 96 п. 5].

Будь-які договори про передачу акцій (інших корпоративних прав), що перебувають у державній або комунальній власності, в управлінні третім особам повинні містити зобов'язання таких третіх осіб щодо недопущення виникнення податкового боргу після такої передачі, а також умову щодо припинення дії договору в разі виникнення податкового боргу, право відповідно держави або територіальної громади на одностороннє (позасудове) розірвання таких договорів у разі виникнення такого податкового боргу. Ця умова є істотною для будь-яких договорів про приватизацію державного або комунального майна, укладених під інвестиційні зобов'язання [39, ст. 96 п. 6].

7.4. ПОРЯДОК ВИКОНАННЯ ГРОШОВИХ ЗОБОВ'ЯЗАНЬ ФІЗИЧНИХ ОСІБ У РАЗІ ЇХ СМЕРТІ АБО ВИЗНАННЯ БЕЗВІСНО ВІДСУТНІМИ ЧИ НЕДІЄЗДАТНИМИ, А ТАКОЖ НЕПОВНОЛІТНІХ ОСІБ

Грошові зобов'язання фізичної особи у разі її смерті або оголошення судом померлою виконуються її спадкоємцями, які

прийняли спадщину (крім держави), в межах вартості майна, що успадковується, та пропорційно частці у спадщині на дату її відкриття [39, ст. 99 п. 1].

Претензії спадкоємцям пред'являються органами державної податкової служби в порядку, встановленому цивільним законодавством України [40] для пред'явлення претензій кредиторами спадкодавця.

Після закінчення строку прийняття спадщини грошові зобов'язання та/або податковий борг спадкодавця стають грошовими зобов'язаннями та/або податковим боргом спадкоємців. Протягом строку прийняття спадщини на грошові зобов'язання та/або податковий борг спадкодавців пеня не нараховується.

У разі переходу спадщини до держави грошові зобов'язання померлої фізичної особи припиняються.

Грошові зобов'язання неповнолітніх осіб виконуються їх батьками (усиновителями), опікунами (піклувальниками) до набуття неповнолітніми особами цивільної дієздатності в повному обсязі [39, ст. 99 п. 2].

Батьки (усиновителі) неповнолітніх і неповнолітні у разі невиконання грошових зобов'язань неповнолітніх несуть солідарну майнову відповідальність за погашення грошових зобов'язань та/або податкового боргу.

Грошові зобов'язання фізичної особи, яка визнана судом недієздатною, виконуються її опікуном за рахунок майна такої фізичної особи [39, ст. 99 п. 3].

Опікун недієздатної особи виконує грошові зобов'язання, що виникли на день визнання її недієздатною за рахунок майна, на яке може бути звернуто стягнення згідно із законом, такої фізичної особи.

Грошові зобов'язання фізичної особи, яка визнана судом безвісно відсутньою, виконуються особою, на яку в установленому порядку покладено здійснення опіки над майном безвісно відсутньої особи [39, ст. 99 п. 4].

Особа, яка здійснює опіку над майном безвісно відсутньої особи, виконує грошові зобов'язання, що виникли на день визнання її безвісно відсутньою, за рахунок майна такої фізичної особи, на яке може бути звернуто стягнення згідно із законом [39, ст. 99 п. 4].

Батьки (усиновителі) та опікуни (піклувальники) неповнолітніх, опікуни недієздатних, особи, на яких покладено здійснення опіки над майном безвісно відсутніх (законні представники платників податків — фізичних осіб), повинні від імені відповідних фізичних осіб [39, ст. 99 п. 5]:

1) подати за наявності підстав органу державної податкової служби заяву для реєстрації таких фізичних осіб у Державному реєстрі фізичних осіб — платників податків та іншу інформацію, необхідну для ведення зазначеного Державного реєстру;

2) своєчасно подавати належним чином заповнені декларації про доходи та майно;

3) вести облік доходів і витрат;

4) виконувати інші обов'язки.

Законні представники платників податків — фізичних осіб несуть відповідальність, передбачену Кодексом [39] та іншими законами [37; 40] для платників податків, за невиконання належних обов'язків.

Якщо майна недієздатної або безвісно відсутньої особи недостатньо для забезпечення виконання грошових зобов'язань такої фізичної особи, а також для сплати нарахованих штрафних (фінансових) санкцій, то суми податкового боргу списуються у порядку, встановленому центральним органом державної податкової служби [39, ст. 99 п. 7].

У разі скасування судом рішення про визнання фізичної особи безвісно відсутньою або прийняття рішення про поновлення цивільної дієздатності фізичної особи, яка визнавалася недієздатною, грошове зобов'язання такої фізичної особи відновлюється в частині сум податків, списаних відповідно до пункту 99.7 статті 99 Податкового кодексу України [39]. Штрафні (фінансові) санкції у такому разі не сплачуються за період з дня набрання законної сили рішенням суду про визнання фізичної особи безвісно відсутньою чи недієздатною до дня набрання законної сили рішеннями про скасування рішення про визнання фізичної особи безвісно відсутньою чи рішення про поновлення цивільної дієздатності фізичної особи [39, ст. 99 п. 8].

7.5. ЗМІСТ ТА ПОРЯДОК ВИНИКНЕННЯ БЕЗНАДІЙНОГО ПОДАТКОВОГО БОРГУ. ПОРЯДОК СПИСАННЯ БЕЗНАДІЙНОГО ПОДАТКОВОГО БОРГУ

Відповідно до чинного законодавства [22, ст. 18 п. 2; 39, ст. 101 п. 1] безнадійним вважається:

а) податковий борг платника податків, визнаного у встановленому порядку банкрутом, вимоги щодо якого не були задоволені у зв'язку з недостатністю майна банкрута;

б) податковий борг фізичної особи, яка:

визнана у судовому порядку безвісти відсутньою або померлою, у разі недостатності майна, на яке може бути спрямоване стягнення згідно із законодавством;

померла, у разі недостатності майна, на яке може бути спрямоване стягнення згідно із законодавством;

понад 720 днів перебуває у розшуку;

в) податковий борг платника податків, щодо якого минув строк позовної давності, встановлений законом;

г) податковий борг платника податків, що виник внаслідок обставин непереборної сили (форс-мажорних обставин);

д) податковий борг платника податків, державна реєстрація якого припинена на підставі рішення суду та внесено запис про виключення з Державного реєстру.

Безнадійний податковий борг, у тому числі пеня, нарахована на такий податковий борг, а також штрафні санкції підлягають списанню.

У разі коли фізична особа, визнана у судовому порядку безвісти відсутньою або померлою, з'являється або фізичну особу, яка перебувала у розшуку понад 720 днів, розшукано, списана заборгованість таких осіб підлягає відновленню та стягненню у загальному порядку, без дотримання строків позовної давності [22, ст. 18 п. 2; 39, ст. 101 п. 3].

Податкові органи здійснюють щоквартальне списання безнадійного податкового боргу. Порядок такого списання визначається центральним податковим органом.

1. Податкові зобов'язання або податковий борг, у тому числі плата (відсотки), нарахована на наданий податковий кредит, пеня за порушення термінів розрахунків під час здійснення операцій у сфері зовнішньоекономічної діяльності, штрафи за порушення вимог валютного законодавства, а також реструктуризований (розстрочений або відстрочений) податковий борг (у тому числі нараховані на такий податковий борг відсотки), що після ліквідації платника податків залишилися непогашеними у зв'язку з недостатністю його активів або активів засновників чи учасників, якщо вони несуть повну або додаткову відповідальність за зобов'язаннями платника податків згідно із законодавством, а у разі ліквідації філії, відділення чи іншого відокремленого підрозділу юридичної особи — їхніх активів та активів юридичної особи незалежно від того, чи є вона платником податку, збору (обов'я-

зкового платежу), стосовно якого виникло податкове зобов'язання або виник податковий борг таких філії, відділення чи іншого відокремленого підрозділу, вважаються безнадійним боргом і підлягають списанню відповідно до цього Порядку [76].

Дія цього Порядку [76] поширюється також на непогашені податкові зобов'язання або податковий борг фізичної особи — платника податків, який помер чи визнаний судом безвісти відсутнім або померлим чи недієздатним, за винятком випадків, коли з'являються інші особи, що вступають у права спадщини незалежно від часу набуття таких прав.

2. Податковий борг визнається безнадійним для подальшого його списання рішенням податкового органу, яке приймається на підставі одного з таких документів:

рішення органу державної реєстрації про скасування державної реєстрації суб'єкта підприємницької діяльності або його філії, відділення чи іншого відокремленого підрозділу (платника податків);

повідомлення державного органу реєстрації актів цивільного стану;

рішення суду про визнання фізичної особи (платника податків) безвісти відсутньою або померлою чи недієздатною.

Таке рішення приймається, якщо за даними податкового органу активів ліквідованого платника податків або засновників чи учасників, які несуть повну або додаткову відповідальність за зобов'язаннями платника податків згідно із законодавством, недостатньо для погашення податкових зобов'язань або податкового боргу.

3. У разі коли контролюючий орган не є податковим органом, рішення про визнання податкового боргу безнадійним приймається податковим органом за зверненням контролюючого органу, яке подається разом з одним з документів, зазначених у пункті 2.

Рішення про визнання податкового боргу безнадійним складається у двох примірниках: перший — для податкового органу, другий — для контролюючого органу.

4. Податкові повідомлення або податкові вимоги вважаються відкликаними у день прийняття податковим органом рішення про визнання податкового боргу безнадійним.

5. На підставі рішення про визнання податкового боргу безнадійним керівник контролюючого органу (його заступник) приймає рішення про списання такого податкового боргу.

Рішення про списання безнадійного податкового боргу складається в двох примірниках: перший — для органу державної податкової служби, другий — для контролюючого органу. В разі коли контролюючий орган є податковим органом, рішення складається в одному примірнику.

6. Списання безнадійного податкового боргу проводиться контролюючими органами в межах їхньої компетенції, визначеної законодавством.

7. Сума безнадійного податкового боргу визначається за даними карток особових рахунків платників податків контролюючими органами на день прийняття рішення про списання безнадійного податкового боргу.

8. У разі порушення кримінальної справи щодо умисного ухилення осіб від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) прийняття рішень про визнання податкового боргу безнадійним та його списання відкладається до вирішення справи.

9. Якщо прийнято рішення про списання безнадійного податкового боргу, в картках особового рахунка платника податків у графі «Списано» зазначаються сума безнадійного боргу, дата прийняття цього рішення, а також норма закону (пункт 12.3 статті 12 Закону України «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами» [22], відповідно до якої провадиться списання боргу.

У випадках, пов'язаних з визнанням податкового боргу безнадійним у зв'язку із закінченням строку давнини або з форсмажорними обставинами, платник податків звертається до органу контролю за місцем обліку безнадійного податкового боргу або за місцем своєї реєстрації (якщо органом контролю є податковий орган) з письмовою заявою, у якій вказуються суми податків, зборів, інших платежів, що підлягають списанню.

Відповідно до п. 4.1 Порядку списання безнадійного податкового боргу платників податків [76] визначення сум безнадійного податкового боргу, що підлягає списанню органами ДПС, здійснюється за даними карток особових рахунків платників податків, що ведуться в органах ДПС в установленому порядку, станом на день виникнення безнадійного податкового боргу.

Днем виникнення безнадійного податкового боргу вважається дата, визначена в документі, що засвідчує факт непереборної сили, з урахуванням податкового боргу, який був на цю дату.

Тобто при списанні безнадійного податкового боргу, який виник внаслідок форс-мажорних обставин, органи ДПС повинні враховувати суму податкового боргу за даними карток особових рахунків станом на день виникнення непереборної сили без урахування сум, які були сплачені платником податків у наступних періодах.

Отже, під час списання безнадійного податкового боргу, що виник внаслідок форс-мажорних обставин, враховується не якийсь період діяльності підприємства, а сума податкового боргу, яка рахувалася в картках особових рахунків такого підприємства на день виникнення вказаних обставин, що зазначений у висновку ТПП України.

Тобто днем виникнення форс-мажорних обставин є конкретна дата, яка фіксує дату стихійного лиха, а не, наприклад, дата виписки висновку ТПП або дата протоколу комісії райдержадміністрації, або дата довідки геофізичної обсерваторії. У разі нечіткого визначення дати виникнення форс-мажорних обставин державні податкові органи позбавлено права проводити списання безнадійного податкового боргу.

За умови відсутності у платника податків податкового боргу на день виникнення стихійного лиха у органів ДПС немає підстав для проведення процедури списання.

Для проведення експертизи на предмет форс-мажорних обставин та видачі документа, що підтверджує виникнення обставин непереборної сили чи стихійного лиха, платник податків звертається до ТПП України з письмовою заявою у довільній формі, де конкретно викладається суть питання, вказуються обставини, що обов'язково перешкоджали виконанню податкових зобов'язань, а також інша інформація, яку заявник вважає необхідною.

На підставі інформації, наданої платником податків, ТПП України видає довідку, якою підтверджує дату виникнення форс-мажорних обставин. Після цього органи ДПС визначають суми безнадійного податкового боргу, що підлягає списанню.

При цьому сума безнадійного податкового боргу до списання не може перевищувати суми прямих збитків платника податків, які виникли внаслідок форс-мажорних обставин.

У разі виникнення стихійного лиха підтвердження сум понесених збитків є виключною компетенцією платника податків, а не органів ДПС.

Відповідно до п. 1.2 дія Порядку списання безнадійного податкового боргу платників податків [76] поширюється на платників

податків — юридичних осіб, їхні філії, відділення, інші відокремлені підрозділи, що мають статус СПД чи не мають такого статусу, на яких згідно із законами покладено обов'язок утримання та/або сплати податків і зборів (обов'язкових платежів), пені та сум штрафних санкцій. Тобто дія зазначеного Порядку поширюється на загальнодержавні податки і збори (обов'язкові платежі), затверджені Законом України від 25.06.91 р. № 1251-XII «Про систему оподаткування» [23].

Контрольні запитання

7.1. Що таке податковий борг і який термін давнини має податковий борг платника податків?

7.2. Які є додаткові джерела погашення податкового боргу?

7.3. Чим відрізняються джерела самостійної сплати податкового зобов'язання та погашення податкового боргу від джерел погашення податкового боргу за рішенням органу стягнення?

7.4. У яких випадках залучаються при погашенні податкового боргу засновники ліквідованого підприємства?

7.5. Як розподіляється податковий борг при виділенні з одного підприємства ще двох підприємств?

7.6. З якого моменту податковий борг визначається як безнадійний?

7.7. За якими документами здійснюється визначення сум безнадійного податкового боргу, що підлягає списанню органами державної податкової служби?

7.8. У яких випадках списана заборгованість підлягає відновленню?

7.9. Чи може бути списаний безнадійний податковий борг платника податків за рішенням керівника структурного підрозділу податкового органу?

7.10. Особливості списання безнадійного податкового боргу при виникненні обставин непереборної сили.



РОЗДІЛ 8

ПОДАТКОВА ЗАСТАВА. АДМІНІСТРАТИВНИЙ АРЕШТ АКТИВІВ

Ключові слова: застава, податкова застава, реєстрація податкової застави, захист інтересів кредиторів, податковий керуючий, активи платника податків, заставлені активи, зупинення податкової застави, податкова порука, арешт активів, адміністративний арешт активів, повний арешт, умовний арешт, порядок застосування арешту активів, зупинення адміністративного арешту активів платника податків.

8.1. ПОНЯТТЯ «ПОДАТКОВА ЗАСТАВА». ВИПАДКИ ВИНИКНЕННЯ ПРАВА ПОДАТКОВОЇ ЗАСТАВИ

Використання податкової застави у податкових правовідносинах є наслідком певного запозичення способів забезпечення цивільно-правових зобов'язань. Специфіка податкових правовідносин, зокрема, відносин з погашення податкових зобов'язань і податкового боргу, дозволяє стверджувати про наявність спільних рис між ними та відносинами щодо виконання зобов'язань, урегульованих нормами цивільного права. Спільність способів забезпечення зобов'язань у цивільному праві та способів забезпечення виконання обов'язку зі сплати податків і зборів полягає в єдності їхньої сутності та функціонального призначення. Характеризуючи способи забезпечення виконання обов'язку зі сплати податків і зборів, слід підкреслити владно-майновий зміст цих правовідносин, що зумовлює імперативне забезпечення податкових надходжень до бюджетів і державних цільових фондів.

Податкова застава — один з неефективніших способів забезпечення виконання обов'язку, адже при її застосуванні обмежуються права платника податків щодо розпорядження власним майном, а це, у свою чергу, негативно впливає на здійснення ним подальшої фінансово-господарської діяльності. Законом України «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед

бюджетами та державними цільовими фондами» [22, ст. 8 п. 1; 39, ст. 88] встановлено, що з метою забезпечення виконання платником податків своїх обов'язків та захисту інтересів бюджетних споживачів активи платника податків, що має податковий борг, передаються у податкову заставу. Право податкової застави виникає згідно із законом та не потребує письмового оформлення.

У разі якщо податковий борг виник за операціями, що виконувалися в межах договорів про спільну діяльність, у податкову заставу передається майно платника податків, який згідно з умовами договору був відповідальним за перерахування податків до бюджету та/або майно, яке внесене у спільну діяльність та/або є результатом спільної діяльності платників податків. У разі недостатності майна такого платника податків у податкову заставу передається майно інших учасників договору про спільну діяльність у розмірах, пропорційних їх участі у такій спільній діяльності [39, ст. 88 п. 3].

Право податкової застави виникає у разі [22, с 8 п. 2; 39, ст. 89 п. 1]:

- неподання або несвоєчасного подання платником податків податкової декларації — **з першого робочого дня, наступного за останнім днем строку**, встановленого законом про відповідний податок, збір (обов'язковий платіж) для подання такої податкової декларації;

- несплати у встановлені строки суми грошового зобов'язання, самостійно визначеної платником податків у податковій декларації, — **з дня, наступного за останнім днем зазначеного строку**;

- несплати у встановлені строки суми податкового зобов'язання, визначеної контролюючим органом, — з дня виникнення податкового боргу.

Порядок встановлення відповідних строків сплати сум податкових зобов'язань закріплений у Законі України «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами» [22] та Податковому кодексі України [39].

Право податкової застави поширюється на будь-які види активів платника податків, що перебували в його власності (повному господарському віданні або оперативному управлінні) у день виникнення такого права і балансова вартість якого відповідає сумі податкового боргу платника податків, а також на будь-які

інші активи, на які платник податків набуде прав власності у майбутньому, до моменту погашення його податкових зобов'язань або податкового боргу.

У разі якщо балансова вартість такого майна не визначена, його опис здійснюється за результатами оцінки, яка проводиться відповідно до Закону України «Про оцінку майна, майнових прав та професійну оціночну діяльність в Україні» [21].

У разі збільшення суми податкового боргу складається акт опису до суми, відповідної сумі податкового боргу платника податків (дод. 3).

Право податкової застави не поширюється на майно, що не може бути предметом застави відповідно до Закону України «Про заставу» [33], на іпотечні активи, що належать емітенту та є забезпеченням відповідного випуску іпотечних сертифікатів з фіксованою дохідністю, на грошові доходи від цих іпотечних активів до повного виконання емітентом зобов'язань за цим випуском іпотечних сертифікатів з фіксованою дохідністю, а також на склад іпотечного покриття та грошові доходи від нього до повного виконання емітентом зобов'язань за відповідним випуском звичайних іпотечних облігацій [39, ст. 89 п. 2].

Майно, на яке поширюється право податкової застави, оформлюється актом опису (дод. 3). До акта опису включається ліквідне майно, яке можливо використати як джерело погашення податкового боргу. Опис майна у податкову заставу здійснюється на підставі рішення керівника органу державної податкової служби, яке пред'являється платнику податків, що має податковий борг.

Акт опису майна, на яке поширюється право податкової застави, складається податковим керуючим у порядку та за формою, що затверджені центральним органом державної податкової служби.

Відмова платника податків від підписання акта опису майна, на яке поширюється право податкової застави, не звільняє такого платника податків від поширення права податкової застави на описане майно. У такому випадку опис здійснюється у присутності не менш як двох понять.

У разі якщо платник податків не допускає податкового керуючого для здійснення опису майна такого платника податків у податкову заставу та/або не подає документів, необхідних для такого опису, податковий керуючий складає акт відмови платника податків від опису майна у податкову заставу [39, ст. 89 п. 4].

Порядок відбору активів для включення в податкову заставу представлений на рис. 8.1 [42, с. 227].

Орган державної податкової служби звертається до суду щодо зупинення видаткових операцій на рахунках платника податків, заборону відчуження таким платником податків майна та зобов'язання такого платника податків допустити податкового керуючого для опису майна у податкову заставу. Строк, на який можуть бути зупинені видаткові операції на рахунках платника податків, визначається судом, але не більше двох місяців [39, ст. 91 п. 4]. Податковий керуючий **не пізніше робочого дня, що настає за днем** складення актів, зобов'язаний надіслати банкам та іншим фінансовим установам рішення про складення таких актів. Таке рішення є підставою для поновлення видаткових операцій на рахунках платника податків [39, ст. 89 п. 4].

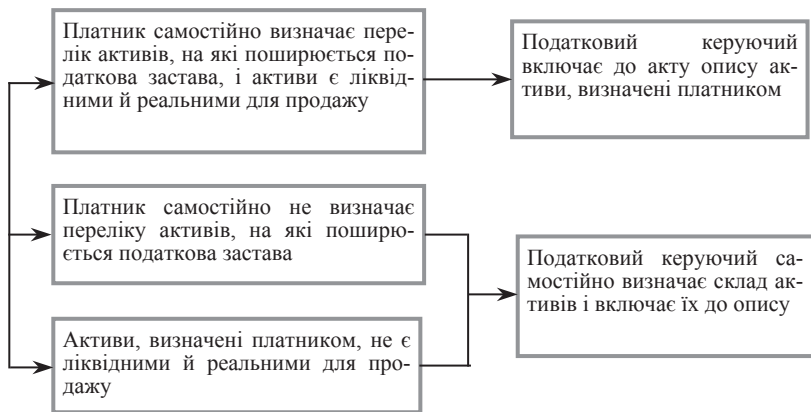


Рис. 8.1. Порядок відбору активів для включення в податкову заставу

У разі якщо на момент складення акта опису майно відсутнє або його балансова вартість менша від суми податкового боргу, право податкової застави поширюється на інше майно, на яке платник податків набуде право власності у майбутньому до погашення податкового боргу в повному обсязі [39, ст. 89 п. 5].

Платник податків зобов'язаний **не пізніше робочого дня, наступного за днем** набуття права власності на будь-яке майно, повідомити орган державної податкової служби про наявність такого майна. Орган державної податкової служби зобов'язаний

протягом трьох робочих днів з дня отримання зазначеного повідомлення прийняти рішення щодо включення такого майна до акта опису майна, на яке поширюється право податкової застави та балансова вартість якого відповідає сумі податкового боргу платника податків, або відмовити платнику податків у включенні такого майна до акта опису [39, ст. 89 п. 5].

У разі якщо орган державної податкової служби приймає рішення про включення майна до акта опису, складається відповідний акт опису, один примірник якого надсилається платнику податків з повідомленням про вручення. До прийняття відповідного рішення органом державної податкової служби платник податків не має права відчужувати таке майно. У разі порушення платником податків цих вимог він несе відповідальність згідно із законом [22].

Якщо майно платника податків є неподільним і його балансова вартість більша від суми податкового боргу, таке майно підлягає опису у податкову заставу у повному обсязі [39, ст. 89 п. 6].

Заміна предмета застави може здійснюватися тільки за згодою органу державної податкової служби [39, ст. 89 п. 7].

Платник податків має право безоплатно зареєструвати податкову заставу в державних реєстрах застав рухомого або нерухомого майна, а податковий орган зобов'язаний безоплатно зареєструвати податкову заставу в державному реєстрі застав нерухомого майна за умови строку дії такої застави **більше десяти днів** [22, ст. 8 п. 3; 39, ст. 89 п. 7].

З метою захисту інтересів кредиторів платник податків, активи якого перебувають у податковій заставі, зобов'язаний письмово повідомити майбутніх кредиторів про податкову заставу та про характер і розмір забезпечених цією заставою зобов'язань, а також відшкодувати збитки кредиторів, що можуть виникнути у разі неподання зазначеного повідомлення.

Платник податків, активи якого перебувають у податковій заставі, здійснює вільне розпорядження ними, за винятком операцій, що підлягають письмовому узгодженню з податковим органом, а саме [39, ст. 92]:

у разі відчуження або оренди (лізингу) майна, яке перебуває у податковій заставі, платник податків за згодою органу державної податкової служби зобов'язаний замінити його іншим майном такої самої або більшої вартості. Зменшення вартості

РОЗДІЛ 8. ПОДАТКОВА ЗАСТАВА. АДМІНІСТРАТИВНИЙ ...

заміненого майна допускається тільки за згодою органу державної податкової служби за умови часткового погашення податкового боргу.

Платник податків може відчужувати майно, що перебуває у податковій заставі, тільки за згодою органу державної податкової служби, а також у разі, якщо орган державної податкової служби **впродовж десяти днів** з моменту отримання від платника податків відповідного звернення не надав такому платнику податків відповіді щодо надання (ненадання) згоди.

У разі якщо в податковій заставі перебуває лише готова продукція, товари та товарні запаси, платник податків може відчужувати таке майно без згоди органу державної податкової служби за кошти за цінами, що не є меншими за звичайні, та за умови, що кошти від такого відчуження будуть направлені в повному обсязі в рахунок виплати заробітної плати, єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування та/або погашення податкового боргу.

У разі здійснення операцій з майном, яке перебуває у податковій заставі, без попередньої згоди органу державної податкової служби платник податків несе відповідальність відповідно до закону.

Для своєчасного узгодження операцій з активами платника податків керівник податкового органу призначає з числа службових осіб такого органу податкового керуючого [39, ст. 91 п. 1]. Для узгодження окремої операції на підставі відповідної цивільно-правової угоди платник податків надає податковому керуючому запит, в якому роз'яснюється зміст операції та фінансово-економічні наслідки її проведення. Податковий керуючий має право видати припис про заборону здійснення такої операції, якщо за його висновками цінові умови та/або форми розрахунку за такою операцією призведуть до зменшення спроможності платника податків вчасно або у повному обсязі погасити податковий борг. Зазначений припис має бути затверджений керівником відповідного податкового органу. Якщо припис не видається **протягом десяти робочих днів** з моменту надходження зазначеного запиту, операція вважається узгодженою. Повноваження податкового керуючого закріплені в Положенні про призначення, звільнення та компетенцію податкового керуючого, затверджені наказом Державної податкової адміністрації України від 2 серпня 2001 року № 312 [77].

8.2. ЗВІЛЬНЕННЯ ВІД ПОДАТКОВОЇ ЗАСТАВИ. ПРОДАЖ МАЙНА, ЩО ПЕРЕБУВАЄ У ПОДАТКОВІЙ ЗАСТАВІ

Податкова застава є тимчасовим примусовим заходом, спрямованим на забезпечення належного виконання податкового обов'язку зі сплати податків і зборів до бюджетів та державних цільових фондів. У пункті 8.7 ст. 8 Закону України «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами» [22] передбачено підстави зупинення податкової застави. Активи платника податків звільняються від податкової застави з дня [22, ст. 8 п. 7; 39, ст. 93 п. 1]:

а) отримання податковим органом копії платіжного документа, завіреного обслуговуючим банком, що засвідчує факт перерахування до бюджету повної суми податкового зобов'язання, а у разі виникнення права податкової застави у зв'язку з неподанням або несвоєчасним поданням податкової декларації — з дня отримання такої податкової декларації контролюючим органом (за умови, якщо немає порушень платником податків вимог, визначених абзацом другим підпункту 8.2.1 п. 8.2 ст. 8 вказаного Закону [22]);

б) визнання податкового боргу безнадійним, у тому числі внаслідок ліквідації платника податків як юридичної особи або зняття фізичної особи з реєстрації як суб'єкта підприємницької діяльності чи у зв'язку з недостатністю майна особи, оголошеної банкрутом;

в) отримання податковим органом договору поруки на повну суму податкового боргу платника податків або інших видів його забезпечення, передбачених податковим законодавством;

г) отримання платником податків рішення відповідного органу про скасування раніше прийнятих рішень щодо нарахування суми податкового зобов'язання або його частини (пені та штрафних санкцій) внаслідок проведення процедури адміністративного або судового оскарження;

д) прийняття окремого рішення судом у межах процедур, визначених законодавством з питань банкрутства.

Підставою для звільнення активів підприємства з-під податкової застави та її виключення з державних реєстрів застав рухомого або нерухомого майна є відповідний документ, що засвідчує закінчення будь-якої з подій, визначених підпунктами «а»—«д».

Порядок застосування податкової застави встановлюється центральним органом державної податкової служби.

Орган державної податкової служби здійснює за платника податків і на користь держави заходи щодо погашення податкового боргу такого платника податків шляхом стягнення коштів, які перебувають у його власності, а в разі їх недостатності — шляхом продажу майна такого платника податків, яке перебуває у податковій заставі.

Стягнення коштів та продаж майна платника податків проводяться **не раніше ніж через 60 календарних днів** з дня надіслання такому платнику податкової вимоги [39, ст. 95 п. 2].

Стягнення коштів з рахунків платника податків у банках, обслуговуючих такого платника податків, здійснюється за рішенням суду, яке направляється до виконання органам державної податкової служби, у розмірі суми податкового боргу або його частини.

Орган державної податкової служби звертається до суду щодо надання дозволу на погашення усієї суми податкового боргу за рахунок майна платника податків, що перебуває у податковій заставі.

Рішення суду щодо надання вказаного дозволу є підставою для прийняття органом державної податкової служби рішення про погашення усієї суми податкового боргу. Рішення органу державної податкової служби підписується його керівником та скріплюється гербовою печаткою органу державної податкової служби. Перелік відомостей, які зазначаються у такому рішенні, встановлюється центральним органом державної податкової служби [39, ст. 95 п. 3].

Орган державної податкової служби на підставі рішення суду здійснює стягнення коштів у рахунок погашення податкового боргу за рахунок готівки, що належить такому платнику податків. Стягнення готівкових коштів здійснюється у порядку, визначеному Кабінетом Міністрів України [92].

Вилучені готівкові кошти вносяться посадовою особою органу державної податкової служби до банку **в день їх стягнення** для перерахування до відповідного бюджету чи державного цільового фонду в рахунок погашення податкового боргу платника податків. У разі неможливості внесення зазначених коштів протягом того самого дня їх необхідно внести в банк **наступного робочого дня**. Забезпечення збереження зазначених коштів до

моменту їх внесення в банк здійснюється відповідним органом державної податкової служби [39, ст. 95 п. 5].

У разі якщо сума коштів, отримана у результаті продажу майна платника податків, перевищує суму його грошового зобов'язання та податкового боргу, різниця перераховується на рахунки такого платника податків або його правонаступників [39, ст. 95 п. 6].

Продаж майна платника податків здійснюється на публічних торгах та/або через торгівельні організації. Продаж майна платника податків на публічних торгах здійснюється у такому порядку [39, ст. 95 п. 7]:

майно, яке може бути згруповано та стандартизовано, підлягає продажу за кошти виключно на біржових торгах, які проводяться біржами, що створені відповідно до закону і визначені органом державної податкової служби на конкурсних засадах;

цінні папери — на фондових біржах у порядку, встановленому Законом України «Про цінні папери та фондовий ринок» [24];

інше майно, об'єкти рухомого чи нерухомого майна, а також цілісні майнові комплекси підприємств підлягають продажу за кошти виключно на цільових аукціонах, які організовуються за поданням відповідного органу державної податкової служби на зазначених біржах.

Майно, що швидко псується, а також інше майно, обсяги якого не є достатніми для організації прилюдних торгів, підлягають продажу за кошти на комісійних умовах через організації торгівлі, визначені органом державної податкової служби на конкурсних засадах [39, ст. 95 п. 8].

Майно боржника, щодо обігу якого встановлено обмеження законом, продається на закритих торгах, які проводяться на умовах змагальності. У таких закритих торгах беруть участь особи, які відповідно до законодавства можуть мати зазначене майно у власності чи на підставі іншого речового права [39, ст. 95 п. 8].

У разі якщо продажу підлягає цілісний майновий комплекс підприємства, майно якого перебуває у державній або комунальній власності, чи якщо згідно із законодавством з питань приватизації для відчуження майна підприємства необхідна попередня згода органу приватизації або іншого державного органу, уповноваженого здійснювати управління корпоративними правами, продаж майна такого підприємства організовується державним органом приватизації за поданням відповідного органу державної

РОЗДІЛ 8. ПОДАТКОВА ЗАСТАВА. АДМІНІСТРАТИВНИЙ ...

податкової служби із дотриманням законодавства з питань приватизації. При цьому інші способи приватизації, крім грошової, не дозволяються [39, ст. 95 п. 9].

Державний орган приватизації зобов'язаний організувати продаж цілісного майнового комплексу **протягом 60 календарних днів** з дня надходження подання органу державної податкової служби.

З метою реалізації майна, яке перебуває у податковій заставі, проводиться експертна оцінка вартості такого майна для визначення початкової ціни його продажу. Така оцінка проводиться у порядку, визначеному Законом України «Про оцінку майна, майнових прав та професійну оціночну діяльність в Україні» [21].

Не проводиться оцінка майна, яке може бути згруповано або стандартизовано чи має курсову (поточну) біржову вартість та/або перебуває у лістингу товарних бірж [39, ст. 95 п. 11].

Платник податків має право самостійно здійснити оцінку шляхом укладення договору з оцінювачем. Якщо платник податків самостійно не здійснює оцінку **протягом двох місяців з дня прийняття рішення** про реалізацію майна, орган державної податкової служби самостійно укладає договір про проведення оцінки майна.

Під час продажу майна на товарних біржах орган державної податкової служби укладає відповідний договір з брокером (брокерською конторою), яка вчиняє дії з продажу такого майна за дорученням органу державної податкової служби на умовах найкращої цінової пропозиції [39, ст. 95 п. 13].

Покупець майна, яке перебуває у податковій заставі, набуває права власності на таке майно відповідно до умов, визначених у договорі (контракті), що укладається за результатами проведених торгів [39, ст. 95 п. 14].

Порядок збільшення або зменшення початкової ціни продажу майна платника податків визначається Кабінетом Міністрів України [92].

Інформація про склад майна платників податків, призначеного для продажу, оприлюднюється відповідною біржею. Компенсація витрат, пов'язаних з такими публікаціями, здійснюється за рахунок коштів, отриманих від реалізації майна платника податків, у порядку, що визначається Кабінетом Міністрів України [92].

Інформація про час та умови проведення прилюдних торгів майном платників податків оприлюднюється відповідною біржею

[39, ст. 95 п. 16], порядок її оприлюднення визначаються Кабінетом Міністрів України.

Платник податків або будь-яка інша особа, яка здійснює управління майном платника податків або контроль за їх використанням, зобов'язані забезпечити за першою вимогою безперешкодний доступ податкового керуючого та учасників публічних торгів до огляду та оцінки майна, що пропонується для продажу, а також безперешкодне набуття прав власності на таке майно особою, яка придбала їх на публічних торгах. Операції з продажу майна на біржовому ринку не підлягають нотаріальному посвідченню.

Якщо платник податків у будь-який момент до укладення договору купівлі-продажу його майна повністю погашає суму податкового боргу, орган державної податкової служби скасовує рішення про проведення його продажу та вживає заходів щодо зупинення торгів [39, ст. 95 п. 20].

Орган державної податкової служби звертається до суду щодо стягнення з дебіторів платника податку, що має податковий борг, сум дебіторської заборгованості, строк погашення якої настав та право вимоги якої переведено на органи державної податкової служби, у рахунок погашення податкового боргу такого платника податків. Сума коштів, що надходить у результаті стягнення дебіторської заборгованості, в повному обсязі (але в межах суми податкового боргу) зараховується до відповідного бюджету чи державного цільового фонду в рахунок погашення податкового боргу платника податків. Сума дебіторської заборгованості, що стягнута понад суму податкового боргу, передається у розпорядження платника податку [39, ст. 95 п. 22].

Крім фінансових санкцій за порушення в сфері оподаткування, до платників можуть бути застосовані адміністративні заходи, до яких відносять адміністративний арешт активів.

8.3. ПОНЯТТЯ «АДМІНІСТРАТИВНИЙ АРЕШТ АКТИВІВ». ПОРЯДОК ЗАСТОСУВАННЯ АРЕШТУ АКТИВІВ

Процедура застосування адміністративного арешту активів платника податків як способу забезпечення податкового обов'язку регулюється Податковим кодексом України [39, ст. 94], ст. 9 Закону України Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами» [22] та

Порядком застосування адміністративного арешту активів платника податків, затвердженим наказом Державної податкової адміністрації України від 25 вересня 2001 року № 386 [79].

Адміністративний арешт активів платника податків є виключним способом забезпечення можливості погашення його податкового боргу. Арешт активів полягає у забороні вчиняти платникам податків будь-які дії щодо своїх активів, які підлягають такому арешту, крім дій з їхньої охорони, збереження і підтримки у належному функціональному та якісному стані. Арешт може бути накладений на будь-які активи юридичної особи, а щодо фізичної особи — на будь-які її активи, крім тих, що не підлягають арешту відповідно до чинного законодавства.

Адміністративний арешт активів полягає в забороні здійснювати платником податків будь-які дії щодо своїх активів, які підлягають такому арешту, крім дій з їхньої охорони, зберігання й підтримання в належному функціональному і якісному стані. Сутність адміністративного арешту активів полягає в тому, щоб позбавити платника можливості сховати своє майно, у тому числі шляхом передачі права власності на нього іншим особам.

Арешт може бути накладений на будь-які активи юридичної особи, а для фізичної особи — на будь-які її активи, крім предметів, що не підлягають арешту відповідно до законодавства.

Суб'єктами арешту є:

1) орган податкової служби, інші органи контролю не можуть здійснювати адміністративний арешт;

2) платник податків, якому належать активи;

3) треті особи, у володінні, розпорядженні або користуванні яких перебувають активи платника податків на момент арешту;

4) хранителі, яким активи платника податків можуть бути передані на зберігання після накладення на них арешту.

Рішення про застосування арешту активів платника податків приймає керівник податкового органу (його заступник) за наявності таких підстав [39, ст. 94 п. 2]:

а) платник податків порушує правила відчуження активів, визначені в п. 8.6 ст. 8 Закону України «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами» [22];

б) фізична особа, яка має податковий борг, виїжджає за кордон;

в) платник податків відмовляється від проведення перевірки стану збереження майна, яке перебуває у податковій заставі;

г) платник податків не допускає податкового керуючого до складення акта опису майна, яке передається в податкову заставу, та/або акта опису (виділення) майна для його продажу;

д) платник податків відмовляється від проведення документальної перевірки за наявності законних підстав для цього або від допуску посадових осіб податкового органу до обстеження приміщень, що використовуються для одержання доходів або пов'язані з отриманням інших об'єктів оподаткування, електронних контрольно-касових апаратів, комп'ютерних систем, що застосовуються для розрахунків за готівку або з використанням карток платіжних систем, систем і засобів штрихового кодування;

е) немає свідоцтва про державну реєстрацію суб'єктів підприємницької діяльності, спеціальних дозволів (ліцензій) на її здійснення, торгових патентів, сертифікатів відповідності електронних контрольно-касових апаратів, комп'ютерних систем;

ж) особа не зареєстрована як платник податків в органі державної податкової служби, якщо така реєстрація є обов'язковою відповідно до закону, або якщо платник податків, що отримав податкове повідомлення або має податковий борг, переводить активи за межі України, приховує їх або передає іншим особам.

Крім підстав для виникнення, відмінність адміністративного арешту активів від податкової застави полягає у такому:

1) при податковій заставі платник може користуватися своїми основними фондами без узгодження з податковим органом, а при арешті — тільки за згодою податкового органу;

2) при податковій заставі платник може відчужувати товари й готову продукцію за гроші за цінами, не нижчими від звичайних, а при арешті — не може;

3) при податковій заставі виникає пріоритет податкового органу на задоволення його вимог за рахунок вартості цього майна, а при арешті — не виникає.

Таким чином, податкова застава меншою мірою обмежує свободу платника й забезпечує права держави на можливе майбутнє стягнення майна платника податків.

Арешт активів платника податків може здійснюватися у двох формах [39, ст. 94 п. 5]:

1) повним арештом визнається виключна заборона платнику податків на реалізацію прав розпорядження або користування активами платника податків. При вилученні активів ризик, пов'язаний з їхнім зберіганням або втратою їхніх функціональ-

РОЗДІЛ 8. ПОДАТКОВА ЗАСТАВА. АДМІНІСТРАТИВНИЙ ...

них чи споживчих якостей, покладається на орган, що прийняв рішення про таку заборону;

2) умовний арешт означає обмеження платника податків щодо реалізації прав власності на такі активи, яке полягає в обов'язковому попередньому отриманні дозволу керівника відповідного податкового органу на здійснення будь-якої операції платника податків з такими активами. Умовою надання такого дозволу керівником податкового органу є висновок податкового керуючого стосовно того, що здійснення окремої операції платника податків не призведе до збільшення його податкового боргу або до зменшення ймовірності його погашення. Характеристики видів адміністративного арешту активів представлена у табл. 8.1.

Таблиця 8.1

ХАРАКТЕРИСТИКИ ВИДІВ АДМІНІСТРАТИВНОГО АРЕШТУ АКТИВІВ

Особливості застосування	Різновиди адміністративного арешту активів			
	Арешт окремих тимчасово затриманих активів	Умовний арешт	Повний арешт	
			З тимчасовим вилученням	Без тимчасового вилучення
Призупинення активних операцій із рахунків платника	Не передбачено	Призупиняються активні операції з рахунків платника, за винятком операцій з: погашення податкових зобов'язань та податкового боргу або задоволення претензій у порядку доарбітражного урегулювання суперечок, що вступили в силу до моменту виникнення права податкової застави		
Тимчасова заборона третьою особою на відчуження активів платника	Не застосовується	Рішення про застосування адміністративного арешту видається третій особі		
Сфера застосування	1. Товари, які виготовляються, зберігаються, переміщуються або реалізуються з порушенням митного законодавства та законодавства з питань обкладення акцизним збором. 2. Товари та валютні цінності, які продаються з порушенням встановленого законодавством порядку	Для юридичних осіб — будь-які активи; для фізичних осіб — будь-які активи, крім тих, які не підлягають арешту по законодавству		

Продовження табл. 8.1

Особливості застосування	Різновиди адміністративного арешту активів			
	Арешт окремих тимчасово затриманих активів	Умовний арешт	Повний арешт	
			З тимчасовим вилученням	Без тимчасового вилучення
Обмеження прав власності на активи	Власнику (якщо він виявлений) заборонено здійснювати будь-які дії з арештованими активами, крім дій по їх охороні, зберіганню та підтримці в належному функціональному та якісному стані у порядку, визначеному податковим керуючим	Обов'язкове попереднє отримання дозволу керівника відповідного податкового органу (податкового управління) на здійснення будь-якої господарської операції з такими активами		Виняткова заборона платнику на реалізацію прав розпорядження або використання його активів окрім дій по їх охороні, зберіганню та підтримці в належному функціональному та якісному стані у порядку, визначеному податковим управлінням або спеціально назначеним робітником податкового органу
Ризики загинелі або псування активів	Законодавчо не урегульовано, однак, оскільки такі активи вилучаються, ризики повинні бути покладені на орган податкової служби, що приймає рішення про арешт	Платник	Платник	Орган, що приймає рішення про вилучення активів

Продовження табл. 8.1

Особливості застосування	Різновиди адміністративного арешту активів			
	Арешт окремих тимчасово затриманих активів	Умовний арешт	Повний арешт	
			3 тимчасовим вилученням	Без тимчасового вилучення
Терміни застосування	Тимчасова затримка — на строк до 24 години робочого дня, наступного за днем складання протоколу; арешт — до 96 годин з часу підпису відповідного рішення. В разі якщо власник не встановлений, активи знаходяться під режимом адміністративного арешту протягом строку визнання їх безхазяйними або протягом граничного строку, визнаного законодавством для швидкопливних активів	До 96 годин з часу підпису відповідного рішення.		

Рішення про застосування арешту активів платника податків надсилається [22, ст. 9 п. 3; 39, ст. 94 п. 6]:

а) банкам, що обслуговують платника податків, з вимогою тимчасового припинення видаткових операцій за рахунками такого платника податків (якщо платником податку є банк — з вимогою припинення видаткових операцій за власними рахунками), крім операцій з:

- погашення податкових зобов'язань та податкового боргу;
- сплати боргу за виконавчими документами або за задоволеними претензіями у порядку доарбітражного врегулювання спорів, якщо такі виконавчі документи або претензії набули юридичної сили до моменту виникнення права податкової застави. Звільнення коштів з-під арешту банк або інша фінансова установа здійснює за рішенням суду;

б) платнику податків з вимогою тимчасової заборони відчуження його активів;

в) іншим особам, у володінні, розпорядженні або користуванні яких перебувають активи такого платника податків, з вимогою тимчасової заборони їх відчуження.

Функції виконавця рішення про арешт активів платника податків покладаються на податкового керуючого або іншого працівника податкового органу, призначеного його керівником (або заступником).

Арешт майна може бути також застосований до товарів, які виготовляються, зберігаються, переміщуються або реалізуються з порушенням правил, визначених митним законодавством України чи законодавством з питань оподаткування акцизним податком, та товарів, у тому числі валютних цінностей, які продаються з порушенням порядку, визначеного законодавством, якщо їх власника не встановлено [39, ст. 94 п. 7].

У цьому випадку службові (посадові) особи контролюючих органів або інших правоохоронних органів відповідно до їх повноважень тимчасово затримують таке майно із складенням протоколу, який повинен містити відомості про причини такого затримання з посиланням на порушення конкретної законодавчої норми; опис майна, його родових ознак і кількості; відомості про особу (особи), в якій було вилучено такі товари (за їх наявності); перелік прав та обов'язків таких осіб, що виникають у зв'язку з таким вилученням. Форма зазначеного протоколу затверджується Кабінетом Міністрів України [95], що представлена у дод. К.

Керівник підрозділу правоохоронного органу, у підпорядкуванні якого перебуває службова (посадова) особа, яка склала протокол про тимчасове затримання майна, зобов'язаний невідкладно поінформувати керівника органу державної податкової служби (його заступника), на території якого здійснено таке затримання, з обов'язковим врученням примірника протоколу.

На підставі відомостей, зазначених у протоколі, керівник органу державної податкової служби (його заступник) приймає рішення про накладення арешту на таке майно або відмову в ньому шляхом неприйняття такого рішення.

Рішення про накладення арешту на майно повинне бути прийняте **до 24 години робочого дня**, що настає за днем складення протоколу про тимчасове затримання майна, але коли відповідно до законодавства України орган державної податкової служби закінчує роботу раніше, то такий строк закінчується на час такого закінчення роботи.

У разі якщо рішення про арешт майна не приймається протягом зазначеного строку, майно вважається звільненим з-під режиму тимчасового затримання, а посадові чи службові особи, які перешкоджають такому звільненню, несуть відповідальність відповідно до закону.

При накладенні арешту на товари, що виготовляються, зберігаються, переміщуються або реалізуються з порушенням правил, визначених митним законодавством України чи законодавством з питань оподаткування акцизним податком, та товарів, у тому числі валютних цінностей, які продаються з порушенням порядку, визначеного законодавством, якщо їх власника не встановлено, рішення керівника органу державної податкової служби (його заступника) невідкладно вручається — платнику податків та іншим особам, у володінні, розпорядженні або користуванні яких перебувають активи такого платника податків, з вимогою тимчасової заборони їх відчуження [39, ст. 94 п. 8].

У разі якщо місцезнаходження осіб, зазначених у протоколі про тимчасове затримання майна, не виявлено або коли майно було затримано, а осіб, яким воно належить на праві власності чи інших правах, не встановлено, рішення про арешт майна приймається керівником органу державної податкової служби (його заступником) без вручення його платнику податків та іншим особам, у володінні, розпорядженні або користуванні яких перебувають активи такого платника податків, з вимогою тимчасової заборони їх відчуження.

Арешт на майно може бути накладено рішенням керівника органу державної податкової служби (його заступника), обґрунтованість якого **протягом 96 годин** має бути перевірена судом [39, ст. 94 п. 10].

Зазначений строк не може бути продовжений в адміністративному порядку, у тому числі за рішенням інших державних органів, крім випадків, коли власника майна, на яке накладено арешт, не встановлено (не виявлено). У цих випадках таке майно перебуває під режимом адміністративного арешту протягом строку, визначеного законом для визнання його безхазяйним, або у разі якщо майно є таким, що швидко псується, — протягом граничного строку, визначеного законодавством. Порядок операцій з майном, власника якого не встановлено, визначається законодавством з питань поводження з безхазяйним майном. Строк не включає добові години, що припадають на вихідні та святкові дні.

Рішення керівника органу державної податкової служби (його заступника) щодо арешту майна може бути оскаржене платником податків в адміністративному або судовому порядку [39, ст. 94 п. 11]. У всіх випадках, коли орган державної податкової служби вищого рівня або суд скасовує рішення про арешт майна, орган державної податкової служби вищого рівня проводить службове розслідування щодо мотивів прийняття керівником органу державної податкової служби (його заступником) рішення про арешт майна та приймає рішення про притягнення винних до відповідальності відповідно до закону.

При прийнятті рішення про арешт майна банку арешт не може бути накладено на його кореспондентський рахунок [39, ст. 94 п. 12].

Платник податків має право на відшкодування збитків та немайнової шкоди, завданих органом державної податкової служби внаслідок неправомірного застосування арешту майна такого платника податків, за рахунок коштів державного бюджету, передбачених органам державної податкової служби, згідно із законом [39, ст. 94 п. 13]. Рішення про таке відшкодування приймається судом.

Виконавець рішення про арешт здійснює наступні дії [39, ст. 94 п. 14]:

- надсилає рішення про арешт майна;
- організовує опис майна платника податків.

Опис майна платника податків проводиться у присутності його посадових осіб чи їх представників, а також понятих. У разі відсутності посадових осіб платника податків або їх представників опис його майна здійснюється у присутності понятих. Понятими не можуть бути працівники органів державної податкової служби або правоохоронних органів.

Для проведення опису майна у разі потреби залучається оцінювач.

Представникам платника податків, майно якого підлягає адміністративному арешту, роз'яснюються їх права та обов'язки.

Під час опису майна платника податків особи, які його проводять, зобов'язані пред'явити посадовим особам такого платника податків або їх представникам відповідне рішення про накладення адміністративного арешту, а також документи, які засвідчують їх повноваження на проведення такого опису. За результатами проведення опису майна платника податків складається прото-

кол, який містить опис та перелік майна, що арештовується, із зазначенням назви, кількості, мір ваги та індивідуальних ознак та за умови присутності оцінювача, вартості, визначеної таким оцінювачем. Усе майно, що підлягає опису, пред'являється посадовим особам платника податків або їх представникам і понятим, а за відсутності посадових осіб або їх представників — понятим, для огляду [39, ст. 94 п. 16].

Посадова особа органу державної податкової служби, яка виконує рішення про адміністративний арешт майна платника податків, визначає порядок його збереження та охорони [39, ст. 94 п. 17].

Виконання вище перерахованих заходів у період **з 20-ї години до 9-ї години наступного дня** не допускається [39, ст. 94 п. 18].

Адміністративний арешт не може бути накладено, якщо платник податків відмовляється допустити працівника контролюючого органу до документальної або матеріальної перевірки, через те що такий працівник контролюючого органу не має підстав для її проведення, визначених законодавством, а також до обстеження приміщень, що використовуються для одержання доходів, або пов'язаних з отриманням інших об'єктів оподаткування, електронних контрольно-касових апаратів, комп'ютерних систем, що застосовуються для розрахунків за готівку або з використанням карток платіжних систем, систем і засобів штрихового кодування.

Адміністративний арешт, як і податкова застава, є тимчасовим заходом. Адміністративний арешт активів платника податків припиняється за таких підстав [39, ст. 94 п. 19]:

а) скасування рішення керівника податкового органу (його заступника) про такий арешт;

б) погашення податкового боргу платника податків;

в) ліквідація платника податків, у тому числі внаслідок проведення процедури банкрутства;

г) надання податковому органу належних доказів третьою особою про належність арештованих активів до об'єктів права власності цієї третьої особи;

д) відсутністю протягом строку (96 годин) рішення суду про визнання арешту обґрунтованим;

е) усуненням платником податків причин застосування адміністративного арешту;

ж) прийняттям судом рішення про припинення адміністративного арешту;

з) пред'явленням платником податків свідоцтва про державну реєстрацію суб'єкта господарювання, дозволів (ліцензій) на провадження діяльності, торгових патентів, сертифікатів відповідності реєстраторів розрахункових операцій;

і) фактичним проведенням платником податків інвентаризації основних фондів, товарно-матеріальних цінностей, коштів, у тому числі зняття залишків товарно-матеріальних цінностей, готівки.

Рішення щодо звільнення з-під арешту майна приймається органом державної податкової служби. У разі якщо рішення про звільнення майна з-під арешту прийнято щодо арешту, який було визнано судом обґрунтованим, орган державної податкової служби повідомляє про своє рішення відповідний суд **не пізніше наступного робочого дня** [39, ст. 94 п. 20].

У разі якщо майно платника податків звільняється з-під адміністративного арешту повторне накладення адміністративного арешту з підстав накладення першого арешту не дозволяється [39, ст. 94 п. 21].

Контрольні запитання

- 8.1. Що таке податкова застава?
- 8.2. В яких випадках і з якого моменту виникає податкова застава?
- 8.3. В яких випадках і з якого моменту припиняється застосування податкової застави?
- 8.4. Що таке адміністративний арешт активів, у яких випадках застосовується адміністративний арешт активів і для чого?
- 8.5. Хто приймає рішення про застосування адміністративного арешту?
- 8.6. Які активи попадають у податкову заставу?
- 8.7. Що таке податкова порука?
- 8.8. Коли припиняється адміністративний арешт активів платника податків?
- 8.9. Протягом якого терміну контролюючий орган повинен прийняти рішення за скаргою платника податків?
- 8.10. Які бувають види адміністративного арешту активів платника податків?



РОЗДІЛ 9

РОЗСТРОЧЕННЯ ТА ВІДСТРОЧЕННЯ ПОДАТКОВИХ ЗОБОВ'ЯЗАНЬ ПЛАТНИКА ПОДАТКІВ

Ключові слова: податкові зобов'язання, розстрочення податкових зобов'язань, відстрочення податкових зобов'язань, платник податків.

9.1. ПОНЯТТЯ «РОЗСТРОЧЕННЯ ТА ВІДСТРОЧЕННЯ ПОДАТКОВИХ ЗОБОВ'ЯЗАНЬ». ОРГАНИ, ЯКІ ПРИЙМАЮТЬ РІШЕННЯ ПРО РОЗСТРОЧЕННЯ ТА ВІДСТРОЧЕННЯ ПОДАТКОВИХ ЗОБОВ'ЯЗАНЬ

Податковий орган може приймати рішення про розстрочення та відстрочення податкового зобов'язання платника податків.

Розстрочення податкових зобов'язань [39, ст. 100 п. 1] — перенесення строків сплати платником податків його грошових зобов'язань або податкового боргу під проценти, розмір яких дорівнює розміру пені. Якщо до складу розстроченої суми входить пеня, то для розрахунку процентів за користування податковим кредитом береться сума за виключенням суми пені.

Відповідно до Закону України [22, ст. 14 п. 1] під розстроченням розумілося надання платнику податків бюджетного кредиту на основну суму його податкових зобов'язань без урахування сум пені під проценти, розмір яких не може бути меншим, ніж ставка НБУ.

Відстрочення податкових зобов'язань [22, ст. 14 п. 1] представляє собою перенесення сплати основної суми податкових зобов'язань платника податків на умовах податкового кредиту без урахування сум пені під проценти, розмір яких не може бути меншим, ніж ставка НБУ.

Платник податків має право звернутися до контролюючого органу із заявою про розстрочення та відстрочення грошових зобов'язань або податкового боргу. Платник податків, який звертається до контролюючого органу із заявою про розстрочення, відстрочення грошових зобов'язань, вважається таким, що узгодив суму такого грошового зобов'язання.

Розстрочення та відстрочення грошових зобов'язань або податкового боргу в межах процедури відновлення платоспроможності

сті боржника здійснюються відповідно до законодавства з питань банкрутства.

Підставою для розстрочення грошових зобов'язань або податкового боргу платника податків є надання ним достатніх доказів існування обставин, перелік яких визначається Кабінетом Міністрів України, що свідчать про наявність загрози виникнення або накопичення податкового боргу такого платника податків, а також економічного обґрунтування, яке свідчить про можливість погашення грошових зобов'язань та податкового боргу та/або збільшення податкових надходжень до відповідного бюджету внаслідок застосування режиму розстрочення, протягом якого відбудуться зміни політики управління виробництвом чи збутом такого платника податків [39, ст. 100 п. 4].

Розстрочені суми грошових зобов'язань або податкового боргу (в тому числі окремо — суми штрафних (фінансових) санкцій) погашаються рівними частками починаючи з місяця, що настає за тим місяцем, у якому прийнято рішення про надання такого розстрочення.

Підставою для відстрочення грошових зобов'язань або податкового боргу платника податків є надання ним доказів, перелік яких визначається Кабінетом Міністрів України, що свідчать про наявність дії обставин непереборної сили, що призвели до загрози виникнення або накопичення податкового боргу такого платника податків, а також економічного обґрунтування, яке свідчить про можливість погашення грошових зобов'язань або податкового боргу та/або збільшення податкових надходжень до відповідного бюджету внаслідок застосування режиму відстрочення, протягом якого відбудуться зміни політики управління виробництвом чи збутом такого платника податків [39, ст. 100 п. 5].

Відстрочені суми грошових зобов'язань або податкового боргу погашаються рівними частками починаючи з будь-якого місяця, визначеного відповідним контролюючим органом чи відповідним органом місцевого самоврядування, який затверджує рішення про розстрочення або відстрочення грошових зобов'язань або податкового боргу, але не пізніше закінчення 12 календарних місяців з дня виникнення такого грошового зобов'язання або податкового боргу, або одноразово у повному обсязі.

Відмінності відстрочення і розстрочення:

1) при розстроченні основна сума кредиту й нараховані на неї відсотки поділяються на рівні частини, а при відстроченні такий

розподіл може бути або ні, тобто можливе одноразове погашення;

2) при розстроченні погашення обов'язково починається з періоду, наступного за періодом надання такого кредиту, а при відстроченні погашення починається з будь-якого наступного періоду. Тобто погашення може початися з другого, третього і т. д. періоду, наступного за періодом надання такого кредиту, але не пізніше закінчення 12 календарних місяців з моменту виникнення такого податкового зобов'язання;

3) відстрочення зі сплатою суми податкових зобов'язань частинами обмежена 12 місяцями, а розстрочення — ні.

В обох випадках податковий кредит надається під відсотки, розмір яких становить 120 % річної дисконтної ставки НБУ, яка діє на перший день надання розстрочення (відстрочення) сплати податкового зобов'язання (день сплати попередньої частини розстроченого (відстроченого) податкового зобов'язання) або на день його (його частини) погашення (день ухвалення рішення про скасування розстрочення (відстрочення), залежно від того, яка з таких ставок є більшою, за кожний календарний день дії розстрочення (відстрочення). Сума нарахованих відсотків, не сплачених у строк, вважається сумою податкового боргу.

Платник податків розраховує суму відсотків на сплачене розстрочене (відстрочене) податкове зобов'язання або його частину самостійно й сплачує її одночасно зі сплатою відстроченої або чергової частини розстроченої (відстроченої) суми.

9.2. ПРИЙНЯТТЯ РІШЕННЯ ПРО РОЗСТРОЧЕННЯ ТА ВІДСТРОЧЕННЯ ПОДАТКОВИХ ЗОБОВ'ЯЗАНЬ. СПЛАТА РОЗСТРОЧЕНИХ (ВІДСТРОЧЕНИХ) СУМ ТА НАРАХОВАНИХ ПРОЦЕНТІВ

Рішення про розстрочення та відстрочення грошових зобов'язань чи податкового боргу у межах одного бюджетного року приймається у такому порядку [39, ст. 100 п. 8]:

стосовно загальнодержавних податків та зборів — керівником контролюючого органу (його заступником);

стосовно місцевих податків і зборів — керівником органу державної податкової служби (його заступником) та затверджу-

ється фінансовим органом місцевого органу виконавчої влади, до бюджету якого зараховуються такі місцеві податки чи збори.

Рішення про розстрочення та відстрочення грошових зобов'язань чи податкового боргу стосовно загальнодержавних податків та зборів на строк, що виходить **за межі одного бюджетного року**, приймається керівником (заступником керівника) центрального контролюючого органу за узгодженням з Міністерством фінансів України [39, ст. 100 п. 9].

Рішення щодо розстрочення та відстрочення грошових зобов'язань чи податкового боргу окремих платників податків щороку оприлюднюються центральним контролюючим органом.

Розстрочення або відстрочення надаються окремо за кожним податком та збором. Строки сплати розстрочених (відстрочених) сум або їх частки можуть бути перенесені шляхом прийняття окремого рішення та внесення відповідних змін до договорів розстрочення (відстрочення) [39, ст. 100 п. 11].

Порядок розстрочення та відстрочення грошових зобов'язань або податкового боргу платника податків встановлюється центральним органом державної податкової служби або спеціально уповноваженим центральним органом виконавчої влади в галузі митної справи в межах їх повноважень [39, ст. 100 п. 13].

Рішення про розстрочення (відстрочення) податкових зобов'язань складається у двох примірниках (форма представлена у дод. Л): перший — для платника податків, другий — для органу державної податкової служби. Якщо рішення про розстрочення (відстрочення) податкових зобов'язань приймається органом державної податкової служби вищого рівня, рішення виписується в трьох примірниках: перший — для платника податків, другий — для органу державної податкової служби за місцем реєстрації такого платника податків (за місцем обліку такого податкового зобов'язання), третій — органу державної податкової служби, який приймає рішення.

Усі рішення про розстрочення (відстрочення) реєструються підрозділом стягнення податкового боргу державної податкової служби в журналі, який ведеться в електронному вигляді.

Якщо розстрочення (відстрочення) надається органом податкової служби вищого рівня, то інформація до журналу заноситься в межах прийнятого рішення.

Органи державної податкової служби за місцем реєстрації платника податків (за місцем обліку податкового зобов'язання)

реєструють не тільки прийняті безпосередньо ними рішення, а й рішення органів державної податкової служби вищого рівня стосовно платників податків, які перебувають у них на обліку. Реєстрація здійснюється в день прийняття або отримання рішення.

Після прийняття або отримання рішення орган державної податкової служби за місцем реєстрації платника податків (або за місцем обліку його податкового зобов'язання) укладає з цим платником договір про розстрочення (відстрочення) за встановленою формою (дод. М).

У договорі вказуються: назва та вид платежу, коди бюджетної класифікації, сума розстроченого (відстроченого) податкового зобов'язання, термін розстрочення (відстрочення), терміни сплати зазначених сум, права та обов'язки платника податків і податкового органу, а також умови дії прийнятого рішення та укладеного договору.

Термін дії договору починається від дати його укладення.

Основною умовою надання та дії розстрочення (відстрочення) податкових зобов'язань є недопущення утворення платником податків нового податкового боргу, а саме: обов'язкова сплата всіх поточних платежів, своєчасна сплата чергової частки розстроченої (відстроченої) суми та нарахованих на таку суму процентів.

Зміни або доповнення до договору, які будуть внесені в подальшому, затверджуються підписами та печатками посадових осіб учасників договору.

Відомості про укладений договір про розстрочення (відстрочення) вносяться до журналу та автоматично переносяться до картки особового рахунку платника.

Після цього паперовий витяг з журналу передається підрозділу обліку і звітності для проведення звірки повноти та правильності відображення розстрочених (відстрочених) сум у картках особового рахунку.

У картках особових рахунків записується зміст операції: «Розстрочений (відстрочений) платіж, договір від _____ № _____, сума ____ грн».

Якщо на дату підписання договору суми податкових зобов'язань платника податків були вже частково погашені, то за згодою платника в договорі вказується сума податкового зобов'язання, визначеного в картці особового рахунку платника на момент підписання договору.

РОЗДІЛ 9. РОЗСТРОЧЕННЯ ТА ВІДСТРОЧЕННЯ ...

Якщо договір про розстрочення (відстрочення) укладається **пізніше дня прийняття відповідного рішення**, то таке рішення є підставою для скасування пені та штрафних санкцій, нарахованих за несвоєчасну сплату узгодженого податкового зобов'язання, сума якого підлягає відстроченню (розстроченню), за період з початку дії розстрочки (відстрочки) до дати підписання договору.

Скасування штрафних санкцій здійснюється в установленому порядку.

У картках особових рахунків записується зміст операції: «Скасовано пені (штрафних санкцій) за період з _____ (дата початку дії розстрочення (відстрочення)), рішення від _____ № ____ до _____ (дата, № договору), сума ____ грн».

Відомості про суми скасованої пені та штрафних санкцій заносяться до пункту 6.4 «Особливі умови» договору.

На розстрочені (відстрочені) суми пеня не нараховується з дати підписання договору.

Розстрочені (відстрочені) суми податкових зобов'язань та проценти, нараховані на такі суми, зараховуються на ті самі коди бюджетної класифікації України, що й платежі, за якими надано розстрочення (відстрочення) податкових зобов'язань.

Якщо в період терміну дії розстрочення (відстрочення) податкових зобов'язань вносяться зміни або доповнення до бюджетної класифікації бюджету України, то відповідні зміни відображаються в змінах та доповненнях до договору про розстрочення (відстрочення), в яких вказується причина внесення змін та робиться запис: «унести зміни до пункту 6.4 «Особливі умови» договору від _____ № _____, перевести з (дата) розстрочення (відстрочення) сплати назва платежу з попереднього коду або виду бюджету на новий код або вид бюджету у сумі ____ грн, термін сплати якого ще не настав».

Відомості про внесені зміни та доповнення до договору про розстрочення (відстрочення) вносяться до журналу та автоматично переносяться до картки особового рахунку платника.

Після цього паперовий витяг з журналу передається підрозділу обліку і звітності для звірки відповідних змін в картках особових рахунків.

Нарахування процентів розпочинається:

а) самостійно платником податків — від першого дня початку дії розстрочення (відстрочення) та першого дня, наступного за

останнім днем граничного строку сплати чергової частки розстроченого (відстроченого) податкового зобов'язання;

б) при проведенні нарахування розстрочених (відстрочених) сум (їхньої частки) податковими органами згідно з графіком їх погашення — від першого дня початку дії розстрочення (відстрочення) та першого дня, наступного за останнім днем граничного строку сплати чергової частки розстроченого (відстроченого) податкового зобов'язання.

Нарахування процентів здійснюється на день фактичного погашення розстроченого (відстроченого) податкового зобов'язання (його частини).

Нарахування процентів закінчується у день прийняття банком (органом державного казначейства), який обслуговує платника податків, платіжного доручення на сплату розстроченої (відстроченої) суми податкового зобов'язання. У разі часткової сплати суми розстроченого (відстроченого) податкового зобов'язання нарахування процентів зупиняється на таку сплачену суму.

При розрахунках платників податків з бюджетом шляхом заліку непогашених зустрічних грошових зобов'язань датою погашення розстроченого (відстроченого) податкового зобов'язання є дата проведення такого розрахунку (дата прийняття рішення про проведення заліку тощо). Проценти, нараховані за період від дати прийняття відповідного рішення до дати проведення його в облік, підлягають скасуванню.

Платник податків розраховує суму процентів на сплачене розстрочене (відстрочене) податкове зобов'язання (його частку) самостійно та сплачує її одночасно зі сплатою відстроченої або чергової частини розстроченої (відстроченої) суми.

Розмір процентів не може бути меншим, ніж ставка Національного банку України, яка діє на перший день надання розстрочення (відстрочення) сплати податкового зобов'язання (день сплати попередньої частки розстроченого (відстроченого) податкового зобов'язання) або на день його (його частини) погашення (день прийняття рішення про скасування розстрочення (відстрочення), залежно від того, яка з величин таких ставок є більшою).

Одноденний розмір процентів при розрахунку округлюється до другого знака після коми в загальному порядку арифметичного округлення.

Надміру сплачені суми процентів можуть зараховуватись в рахунок сплати податкового зобов'язання або боргу з податку,

РОЗДІЛ 9. РОЗСТРОЧЕННЯ ТА ВІДСТРОЧЕННЯ ...

збору (обов'язкового платежу), на які такі суми процентів нараховані.

Договори про розстрочення (відстрочення) можуть бути достроково розірвані [39, ст. 100 п. 12]:

1) з ініціативи платника податків — при достроковому погашенні розстроченої суми грошового зобов'язання та податкового боргу або відстроченої суми грошового зобов'язання або податкового боргу, щодо яких була досягнута домовленість про розстрочення, відстрочення;

2) з ініціативи контролюючого органу в разі, якщо:

а) з'ясовано, що інформація, подана платником податків при укладенні зазначених договорів, виявилася недостовірною, перекрученою або неповною;

б) платник податків визнається таким, що має податковий борг із грошових зобов'язань, які виникли після укладення зазначених договорів;

в) платник податків порушує умови погашення розстроченого грошового зобов'язання чи податкового боргу або відстроченого грошового зобов'язання чи податкового боргу.

Платник податків має право достроково сплатити розстрочену (відстрочену) суму податкового зобов'язання або її частину разом із сумою нарахованих на цю суму процентів.

Дострокове погашення розстрочених (відстрочених) сум та нарахованих на них процентів може здійснюватися як за наявної, так і без наявної сплати (заліком).

Для документального оформлення дострокового погашення розстрочених (відстрочених) сум платник податків, **не пізніше третього робочого дня** за днем дострокового погашення, повинен звернутися до органу державної податкової служби, який укладав з ним договір про розстрочення (відстрочення), із заявою про скорочення термінів дії розстрочення (відстрочення) внаслідок дострокового виконання зобов'язань з обов'язковим визначенням сум та реквізитів документа про дострокове погашення.

Згідно з резолюцією керівника (його заступника) органу державної податкової служби на заяві платника спеціалісти підрозділу стягнення податкового боргу вносять відповідні зміни до договору про розстрочення (відстрочення).

Відомості про внесені зміни та доповнення до договору про розстрочення (відстрочення) вносяться до журналу та автоматично переносяться до картки особового рахунку платника.

Після цього паперовий витяг з журналу передається підрозділу обліку і звітності.

На підставі таких змін в картці особового рахунку платника дострокове погашення проводиться за датою їхнього внесення до договору шляхом:

- 1) зменшення суми розстрочення (відстрочення) на суму, достроково сплачену;
- 2) проведення нарахування на суму, достроково сплачену;
- 3) проведення нарахування процентів за фактичний термін користування розстроченням (відстроченням).

З ініціативи органу державної податкової служби, що уклав договір про розстрочення (відстрочення), орган державної податкової служби вищого рівня, який прийняв рішення про розстрочення (відстрочення) податкових зобов'язань на підставі відповідного подання, скасовує його, про що повідомляє платника податків та відповідний податковий орган.

Рішення про скасування розстрочення (відстрочення) податкових зобов'язань оформляється на бланку відповідного податкового органу.

При цьому рішення про розстрочення (відстрочення) скасовується в повному обсязі (за всіма платежами) з одночасним проведенням нарахування процентів за фактичний термін користування розстроченням (відстроченням).

Рішення про скасування раніше прийнятого рішення про розстрочення (відстрочення) податкових зобов'язань та дострокове розірвання договору приймаються одночасно. У пункті 6.4 «Особливі умови» договору проводиться запис: «Договір достроково розірвано, документ від _____ № _____».

У журнал реєстрації заноситься номер, дата рішення про скасування розстрочення (відстрочення) податкових зобов'язань, сума розстрочення (відстрочення), яку скасовано.

Дані з журналу автоматично переносяться до карток особового рахунку.

Паперовий витяг з журналу передається підрозділу обліку і звітності для проведення відповідної звірки.

В картці особового рахунку платника рішення про скасування розстрочення (відстрочення) проводиться датою скасування шляхом:

- 1) скасування суми розстрочення (відстрочення);
- 2) проведення нарахування розстрочених (відстрочених) сум, термін сплати яких не настав;

3) проведення нарахування процентів за фактичний термін користування розстроченням (відстроченням).

Від дня, наступного за днем розірвання договору, на розстрочені (відстрочені) суми, що залишились не сплаченими, нараховуються пеня та штрафні санкції у розмірах, передбачених чинним законодавством.

Якщо розірвання договору про розстрочення (відстрочення) здійснюється пізніше дня прийняття рішення про скасування розстрочення (відстрочення) податкових зобов'язань, то нарахування пені за період від дня прийняття рішення про скасування до дня розірвання договору здійснюється в автоматичному режимі.

Нарахування штрафних санкцій здійснюється в установленому порядку.

У картках особових рахунків записується зміст операції: «Нараховано пені (штрафних санкцій) за період з ____ (дата скасування рішення), рішення від ____ №__ до ____ (дата розірвання договору від ____ № __)».

Від дня дострокового розірвання договору платник податків зобов'язаний сплатити невнесену суму розстрочених (відстрочених) податкових зобов'язань та суму процентів, нарахованих за фактичний термін дії розстрочення (відстрочення).

Розстрочені (відстрочені) суми податкових зобов'язань та суми нарахованих процентів, що залишилися не сплаченими на день прийняття рішення про скасування розстрочення (відстрочення), стягуються та погашаються у загальному порядку, установленому законодавством для стягнення та погашення податкового боргу.

Рішення про скасування розстрочення (відстрочення) та дострокове розірвання договору за ініціативою податкового органу може бути оскаржене у порядку, встановленому Законом України «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами» [22] для оскарження рішень податкового органу щодо нарахованої суми податкових зобов'язань.

У період дії розстрочення (відстрочення) платник має право порушувати перед органом державної податкової служби питання про перенесення термінів сплати частки розстроченої (відстроченої) суми в межах граничних строків сплати таких сум у разі виникнення тимчасових фінансових або інших ускладнень з незалежних від нього причин.

У цьому разі платник подає заяву про перенесення термінів погашення платежу до органу державної податкової служби, з яким укладено договір про розстрочення (відстрочення), яка розглядається керівництвом.

Рішення про перенесення раніше визначених термінів сплати розстрочених (відстрочених) сум може бути прийняте тільки за умови погодження вказаного питання з органом державної податкової служби, який приймав рішення про розстрочення (відстрочення). Рішення про перенесення раніше визначених термінів сплати розстрочених (відстрочених) сум з місцевих податків і зборів повинне узгоджуватися ще з фінансовим органом місцевого органу виконавчої влади.

При цьому орган державної податкової служби, який укладав договір про розстрочення (відстрочення), вносить до нього відповідні зміни та доповнення, які заносяться в журнал та картку особового рахунку платника.

Паперовий витяг з журналу передається підрозділу обліку і звітності для проведення відповідної звірки.

При переведенні платника до іншого податкового органу, у тому числі до інспекції (підрозділу) по обслуговуванню великих платників податків, за платником зберігається право на відстрочення (розстрочення) податкових зобов'язань, надане за попереднім місцезнаходженням.

Підставою для обліку розстрочення (відстрочення) є договір, укладений за попереднім місцем обліку, якщо термін дії такого договору на момент реєстрації за новим місцем обліку ще не скінчився. Інформація щодо розстрочених (відстрочених) сум передається та приймається в автоматичному режимі.

Будь-які рішення щодо розстрочення або відстрочення податкових зобов'язань окремих платників податків мають щорічно оприлюднюватися безкоштовно в друкованих засобах масової інформації, що видаються центральним органом державної податкової служби або розміщуються на сайті державної податкової служби в мережі Інтернет.

Будь-який платник податків має право вимагати розстрочення чи відстрочення його податкового зобов'язання, а орган, уповноважений приймати рішення з таких розстрочень (відстрочень), зобов'язаний задовольнити таку вимогу у разі, коли підстави, надані платником податків як обґрунтування такого розстрочення (відстрочення), є тотожними підставам, наданим іншими платни-

РОЗДІЛ 9. РОЗСТРОЧЕННЯ ТА ВІДСТРОЧЕННЯ ...

ками податків, щодо податкового зобов'язання яких були прийняті відповідні рішення.

Розстрочення, відстрочення податкового боргу не звільняють майно платника податків з податкової застави [39, ст. 100 п. 14].

Контрольні запитання

9.1. В яких випадках орган податкової служби може здійснити розстрочення та відстрочення податкових зобов'язань?

9.2. Які відомості має вказувати платник в заяві про розстрочення податкових зобов'язань?

9.3. За яких умов орган податкової служби може відмовити платнику податків в розстроченні податкового зобов'язання?

9.4. У чому полягають відмінності між розстроченням та відстроченням податкових зобов'язань?

9.5. Який процент може бути встановлені за договорам розстрочення та відстрочення податкових зобов'язань?

9.6. До якого органу має звертатися платник у випадку необхідності відстрочення сплати податкового зобов'язання на суму 2 млн грн?

9.7. Що відбувається, якщо протягом установленого терміну податковий орган не відсилає платнику рішення, прийняте ним за скаргою платника?

9.8. Що являє собою відстрочення податкових зобов'язань платника податків?

9.9. Що являє собою розстрочення податкових зобов'язань платника податків?

9.10. Які документи використовуються при відстроченні та розстроченні податкових зобов'язань платника податків?



РОЗДІЛ 10

ВИДИ ТА СПОСОБИ ЗДІЙСНЕННЯ ПРАВОПОРУШЕНЬ У СФЕРІ ПОДАТКОВОГО ЗАКОНОДАВСТВА. ШТРАФНІ САНКЦІЇ ТА ПЕНЯ

Ключові слова: відповідальність платників податків, правопорушення, санкції, штрафні санкції, заниження податкового зобов'язання, пеня, нарахування пені, відповідальність банків, не своєчасне перерахування платежів, самостійне нарахування штрафів платниками податків.

10.1. Відповідальність платників податків щодо порушення податкового законодавства

Запобіжні заходи забезпечують виконання платниками податків їхніх обов'язків по сплаті податків, а також відшкодування збитку від їх несвоєчасної або неповної сплати. Можна виділити декілька принципових вимог, якими повинні керуватися працівники податкових органів при встановленні заходів відповідальності за порушення податкового законодавства (табл. 10.1).

Таблиця 10.1

ПЕРЕЛІК ВИМОГ ЩОДО ВСТАНОВЛЕННЯ РІВНЯ ВІДПОВІДАЛЬНОСТІ ЗА ПОРУШЕННЯ ПОДАТКОВОГО ЗАКОНОДАВСТВА

Назва вимог	Пояснення
диференціація	облік характеру порушення і ступеня небезпеки
домірність	облік форми порушення і розміру заподіяної шкоди
визначеність	вичерпний перелік ознак карних діянь
однократність	виключення множинності покарань за те саме правопорушення
індивідуалізація	облік особистості порушника, характер провини
обґрунтованість	види і розміри стягнень визначено завданнями боротьби з податковими правопорушеннями
нерепресивність	домірність видів і розмірів стягнень відносною, що захищаються

Необхідно враховувати, що податковим законодавством може бути встановлено відповідальність безпосередньо не тільки за податкові правопорушення, але і за правопорушення, які так чи інакше стосуються норм законодавства про податки. Це належною мірою відноситься до сфери валютного законодавства, законодавства про відмивання «брудних» грошей, фіктивне банкрутство та інше.

Підставою юридичної відповідальності є такі дії платника податків, що мають, по-перше, усі передбачені законодавчо ознаки карного діяння і, по-друге, усі передбачені законодавчо елементи складу правопорушення. Ознаками карного діяння є: недотримання встановлених законодавством норм, вина особи, а також причинний зв'язок протиправної дії і нанесеної шкоди. Склад порушення податкового законодавства — це умови, закріплені в законі, при виконанні яких у сукупності діяння учасника податкових відносин оцінюється як порушення, що передбачає накладення певних стягнень (рис. 10.1) [42, с. 247].

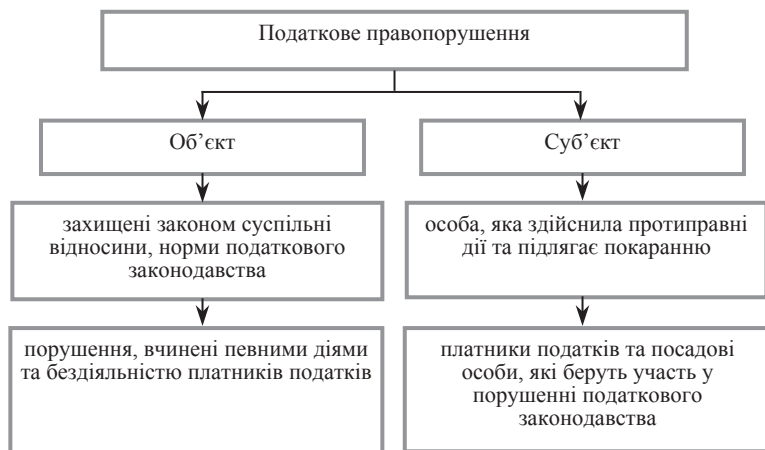


Рис. 10.1. Елементи податкового правопорушення

Порушення податкового законодавства може бути зроблено як дією, так і бездіяльністю. Порушення терміну постановки на облік у податковому органі, ухилення від постановки на облік, неподання податкової декларації — найпоширеніші приклади по-

рушень законодавчих вимог бездіяльністю. Грубе порушення щодо обліку доходів і витрат, об'єктів оподаткування може бути зроблене як дією (неправильне відображення господарських операцій на рахунках бухгалтерського обліку), так і бездіяльністю (не документування і не відображення в обліку господарських операцій).

Суб'єкта податкового правопорушення характеризують властивості, що дозволяють застосувати заходи відповідальності. Ці властивості різні для фізичних і юридичних осіб. Так, ознака досягнення особою встановленого законом віку властива тільки фізичним особам. Тому для чіткого встановлення характеристик суб'єктів порушень податкового законодавства, насамперед, виділяють групи суб'єктів: фізичні та юридичні особи.

Фізичні особи як суб'єкти порушень податкового законодавства підрозділяються на дві категорії. До першої належать ті, що беруть участь у податкових відносинах у якості платників податків або податкових агентів, а до другої — ті, що беруть участь у цих відносинах як посадові особи.

Суб'єктами відповідальності за порушення податкового законодавства виступають також юридичні особи, до яких належать як українські, так і іноземні підприємства, організації, компанії та інші корпоративні утворення, міжнародні організації, їхні філії та представництва. Вони можуть виступати суб'єктами відповідальності не тільки як платники податків, але і як податкові агенти. За порушення обов'язків, передбачених податковим законодавством, відповідальність несуть також банки, що виконують розрахункове та касове виконання бюджету. При цьому слід зауважити, що юридичні особи можуть виступати суб'єктами тільки фінансової відповідальності.

10.2. АДМІНІСТРАТИВНА ВІДПОВІДАЛЬНІСТЬ ПЛАТНИКА ПОДАТКІВ ЗА ПОДАТКОВЕ ПРАВОПОРУШЕННЯ

Розглянемо докладніше види відповідальності за вчинені порушення податкового законодавства України: адміністративна, фінансова та кримінальна. Адміністративним правопорушенням визнається протиправна (умисна або необережна) дія чи бездіяльність, яка посягає на громадський порядок, власність, права й свободи громадян, на встановлений порядок управління, і за яку

законом передбачено адміністративну відповідальність, що настає, якщо ці порушення за своїм характером не тягнуть за собою кримінальної відповідальності [36, ст. 9].

Адміністративні санкції мають персональний характер і накладаються на керівників і посадових осіб підприємства за порушення діючих законодавчих і нормативних актів. Розмір і порядок застосування адміністративних штрафів регламентуються Кодексом України про адміністративні правопорушення [36], Законом України «Про державну податкову службу в Україні» зі змінами та доповненнями [27].

Адміністративні санкції накладаються за такі порушення в сфері оподаткування [36]:

1) порушення терміну постановки на облік в органі державної податкової служби;

2) недопущення посадової особи органу податкової служби для здійснення податкової та іншої перевірки виробничих, складських, торговельних та інших приміщень, використовуваних для одержання доходів;

3) невиконання вимог щодо усунення виявлених порушень податкового законодавства і законодавства про підприємницьку діяльність;

4) здійснення продажу товарів без придбання патентів або здійснення продажу товарів, не відображених у деклараціях;

5) порушення порядку заняття підприємницькою або господарською діяльністю;

6) ухилення від подання декларації про доходи;

7) порушення законодавства з фінансових питань;

8) порушення порядку проведення розрахунків зі споживачами;

9) порушення правил про валютні операції;

10) зберігання або транспортування алкогольних напоїв чи тютюнових виробів, на яких немає марок акцизного збору встановленого зразка.

Адміністративне правопорушення визнається вчиненим умисно, коли особа, яка його вчинила, усвідомлювала протиправний характер своєї дії чи бездіяльності, передбачила її шкідливі наслідки й свідомо допускала їх настання. Адміністративне правопорушення визнається вчиненим із необережності, коли особа, яка його вчинила, передбачала можливість настання шкідливих наслідків своєї дії (бездіяльності), але розраховувала на їх відве-

рення або не передбачала можливості настання таких наслідків, хоча повинна була й могла їх передбачити.

Іноземці та особи без громадянства, які перебувають на території України, підлягають адміністративній відповідальності на загальних підставах із громадянами України. Питання про відповідальність за адміністративні правопорушення, вчинені на території України іноземцями, які згідно з чинними законами та міжнародними договорами України користуються імунітетом від адміністративної юрисдикції України, вирішуються тільки дипломатичним шляхом.

Слід зауважити, що чинним законодавством передбачено обставини, які виключають адміністративну відповідальність, зокрема, встановлено, що особи, які діяли в стані крайньої необхідності, необхідної оборони або були у стані неосудності, не підлягають адміністративній відповідальності [36].

Крім того, при малозначності вчиненого адміністративного правопорушення орган (посадова особа), уповноважений вирішувати справу, може звільнити порушника від адміністративної відповідальності й обмежитись усним зауваженням.

За вчинення адміністративних правопорушень до платників податків можуть бути застосовані адміністративні стягнення: попередження, штраф та конфіскація [36].

Попередження як захід адміністративного стягнення виноситься в письмовій формі. Штраф є грошовим стягненням, що накладається на громадян і посадових осіб за скоєння відповідних адміністративних правопорушень. Конфіскація предмета, який став знаряддям учинення або безпосереднім об'єктом адміністративного правопорушення, полягає у примусовій безоплатній передачі цього предмета у власність держави за рішенням суду. Конфісковано може бути лише предмет, який є у приватній власності порушника, якщо інше не передбачено законами України.

При накладенні стягнення враховуються характер вчиненого правопорушення, особа порушника, ступінь його вини, майновий стан, обставини, що пом'якшують і обтяжують відповідальність (табл. 10.2) [36].

При вчиненні однією особою двох або більше адміністративних правопорушень адміністративне стягнення накладається за кожне правопорушення окремо. Якщо особа вчинила кілька адміністративних правопорушень, справи по яких одночасно роз-

глядаються одним і тим органом (посадовою особою), стягнення накладається в межах санкції, встановленої внаслідок серйознішого правопорушення з числа вчинених. До основного стягнення в цьому разі може бути приєднано і додаткове, передбачені статтями про відповідальність внаслідок будь-якого учиненого правопорушення.

Таблиця 10.2

ОБСТАВИНИ, ЩО ВРАХОВУЮТЬСЯ ПРИ ВИЗНАЧЕННІ ВІДПОВІДАЛЬНОСТІ ВНАСЛІДОК УЧИНЕНОГО АДМІНІСТРАТИВНОГО ПРАВОПОРУШЕННЯ

Обставини, що пом'якшують відповідальність за адміністративне правопорушення	Обставини, що обтяжують відповідальність за адміністративне правопорушення
Щире розкаяння винного	Продовження протиправної поведінки, незважаючи на вимогу вповноважених на те осіб припинити її
Відвернення винним шкідливих наслідків правопорушення, добровільне відшкодування збитків або усунення заподіяної шкоди	Повторне протягом року вчинення однорідного правопорушення, за яке особу вже було піддано адміністративному стягненню
Вчинення правопорушення під впливом сильного душевного хвилювання або при збігу тяжких особистих чи сімейних обставин	Вчинення правопорушення в умовах стихійного лиха або за інших надзвичайних обставин
Вчинення правопорушення неповнолітнім	Втягнення неповнолітнього в правопорушення
Вчинення правопорушення вагітною жінкою або жінкою, яка має дитину до одного року	Вчинення правопорушення групою осіб; вчинення правопорушення особою, яка раніше вчинила злочин

Адміністративне стягнення може бути накладене **не пізніше, як через два місяці з дня вчинення правопорушення**, а при триваючому правопорушенні — **два місяці з дня його виявлення**. У разі відмови в порушенні кримінальної справи або закриття кримінальної справи, але за наявності в діях порушника ознак адміністративного правопорушення стягнення може бути накладене **не пізніше як через місяць** із дня прийняття рішення про відмову в порушенні кримінальної справи або про її закриття. Якщо особа, піддана адміністративному стягненню, **протягом року з дня закінчення його виконання** не вчинила нового пра-

вопорушення, то вважається, що вона не була піддана такому стягненню [36].

Завдання провадження у справах про адміністративні правопорушення нерозривно пов'язані з реалізацією найважливішого конституційного принципу законності. До найважливіших із них належать: своєчасне, всебічне, повне й об'єктивне з'ясування обставин кожної справи, вирішення її у точній відповідності до закону, забезпечення виконання винесеної постанови, а також виявлення причин та умов, що сприяють вчиненню адміністративних правопорушень, та їх запобігання.

Провадження у справі адміністративного правопорушення не може бути розпочатим, а розпочате підлягає закриттю за обставин [36]:

- відсутності події і складу адміністративного правопорушення;
- недосягнення особою на момент учинення адміністративного правопорушення шістнадцятирічного віку;
- неосудності особи, яка вчинила протиправну дію чи бездіяльність;
- учинення дії особою у стані крайньої необхідності або необхідної оборони;
- видання акта амністії, якщо він усуває застосування адміністративного стягнення;
- скасування акта, який установлює адміністративну відповідальність;
- закінчення на момент розгляду справи граничних строків накладення адміністративних стягнень;
- наявності по тому самому факту щодо особи, яка притягується до адміністративної відповідальності, постанови компетентного органу (посадової особи) щодо накладення адміністративного стягнення, або не скасованої постанови щодо закриття справи адміністративного правопорушення, а також порушення по даному факту кримінальної справи;
- смерть особи, щодо якої було розпочато провадження в справі. Розгляд справи адміністративного правопорушення здійснюється на засадах рівності перед законом та органом (посадовою особою), який її розглядає, всіх громадян, не залежно від раси, кольору шкіри, політичних, релігійних та інших переконань, статі, етнічного та соціального походження, майнового стану, місця проживання, мови та інших обставин.

Доказами у справі щодо адміністративного правопорушення є будь-які фактичні дані, на основі яких уповноважений орган (посадова особа) установлює наявність чи відсутність правопорушення, винність даної особи в його вчиненні та інші обставини, що мають значення для правильного вирішення справи. Ці дані встановлюються протоколом щодо адміністративного правопорушення, поясненнями особи, яка притягається до адміністративної відповідальності, потерпілих, свідків, висновком експерта, речовими доказами, протоколом про вилучення речей та документів, а також іншими документами.

Про вчинення адміністративного правопорушення складається протокол уповноваженою на те посадовою особою. У протоколі про адміністративне правопорушення зазначаються відповідні дані: дата і місце його складення; посада, прізвище, ім'я, по-батькові особи, яка склала протокол; відомості про особу порушника; місце, час вчинення і суть адміністративного правопорушення; нормативний акт, який передбачає відповідальність за дане правопорушення; прізвища, адреси свідків, якщо вони є; пояснення порушника; інші відомості, необхідні для вирішення справи [36].

Уповноважений орган (посадова особа) оцінює докази за своїм власним переконанням, що ґрунтується на всебічному, повному і об'єктивному дослідженні всіх обставин справи в їхній сукупності, керуючись законом і правосвідомістю. Якщо при розгляді справи орган (посадова особа) прийде до висновку, що в порушенні є ознаки злочину, він передає матеріали прокурору, органу попереднього слідства або дізнання.

Якщо правопорушенням заподіяно матеріальну шкоду, про це також зазначається у протоколі. Протокол підписується особою, яка його склала, й особою, яка вчинила адміністративне правопорушення, а за наявності свідків — підписується й цими особами. У разі відмови особи, яка вчинила правопорушення, від підписання протоколу, в ньому робиться запис про це. Особа, яка вчинила правопорушення, має право подати пояснення й зауваження щодо змісту протоколу, які додаються до нього, а також викласти мотиви своєї відмови від його підписання. При складенні протоколу порушникові роз'яснюються його права й обов'язки, про що робиться відмітка в протоколі.

Справа щодо адміністративного правопорушення розглядається за місцем його вчинення **в 15-денний строк** із дня одержання орга-

ном (посадовою особою), правомочним розглядати справу, протоколу щодо адміністративного правопорушення та інших матеріалів справи. Розглянувши справу щодо адміністративного правопорушення, уповноважений орган (посадова особа) виносить постанову по справі. Постанова повинна містити: найменування органу (посадової особи), який виніс постанову; дату розгляду справи; відомості про особу, щодо якої розглядається справа; викладення обставин, установлених при розгляді справи; зазначення нормативного акта, який передбачає відповідальність внаслідок даного адміністративного правопорушення, прийняте по справі рішення [36].

За необхідності постанова додатково містить вирішення питання про вилучені речі й документи, а також указівку про порядок і строк його оскарження. Постанова по справі адміністративного правопорушення підписується посадовою особою, яка розглянула справу.

Постанова щодо закриття справи виноситься при оголошенні усного зауваження, передачі матеріалів на розгляд прокуророві, органу попереднього слідства чи дізнання, а також за наявності обставин, що виключають провадження у справі адміністративного правопорушення. Постанова оголошується негайно після закінчення розгляду справи, а її копія протягом трьох днів вручається або висилається особі, щодо якої її винесено.

Постанова про накладення адміністративного стягнення є обов'язковою для виконання з моменту її винесення державними й громадськими органами, підприємствами, установами, організаціями, посадовими особами й громадянами [36]. При оскарженні або опротестуванні постанови вона підлягає виконанню після залишення скарги або протесту без задоволення, за винятком постанов про застосування заходу стягнення у вигляді попередження. Постанова про накладення штрафу, за якою стягнення штрафу проведене повністю, із відміткою про виконання повертається до органу (посадовій особі), який виніс постанову [36].

Виконання постанови про конфіскацію предмета, який став знаряддям учинення або безпосереднім об'єктом адміністративного правопорушення, грошей, одержаних унаслідок учинення адміністративного правопорушення, здійснюється шляхом вилучення конфіскованого предмета і примусового безоплатного повернення цього предмета у власність держави. Постанова про конфіскацію предмета, грошей з відміткою про виконання повертається до суду, який виніс цю постанову [36].

10.3. КРИМІНАЛЬНА ВІДПОВІДАЛЬНІСТЬ ПЛАТНИКА ПОДАТКІВ ЗА ПОДАТКОВЕ ПРАВОПОРУШЕННЯ

Одним із найважливіших принципів встановлення міри відповідальності за здійснення податкових правопорушень є принцип відповідальності, який становить цю міру в залежності від розміру вчиненої шкоди. На практиці цей принцип реалізується встановленням кримінальної відповідальності при навмисному здійсненні податкових правопорушень, через що бюджет зазнав збитків у значних розмірах. Кримінальну відповідальність слід розглядати як вищий ступінь відповідальності платників податків. Підставою для кримінальної відповідальності є вчинення особою суспільно небезпечного діяння, яке містить встановлений склад злочину [37]. При цьому особа вважається невинуватою у скоєнні злочину і не може бути піддана кримінальному покаранню, доки її вина не буде доведена в законному порядку і встановлена обвинувальним вироком суду.

Об'єктивна сторона основного складу злочину характеризується наявністю трьох обов'язкових ознак:

діями у вигляді ухилення від сплати обов'язкових платежів. Воно може виражатися у діянні, спрямованому на повну або часткову несплату податків (зборів). Ухилення можуть проявлятися у різних формах: неподанні податкових декларацій і розрахунків; приховуванні об'єктів оподаткування або їх заниженні тощо. Вони залежать від видів несплачених податків та категорій платників;

наслідками у вигляді збитку державі у значних розмірах, під яким розуміються суми податків, зборів та інших обов'язкових платежів, які в тисячу і більше разів перевищують встановлений законодавством неоподатковуваний мінімум доходів громадян, тобто 17000 грн і більше;

причинним зв'язком між діями і наслідками.

При притягненні платника до кримінальної відповідальності потрібно довести, що правопорушення було зроблене навмисно. Згідно з чинним законодавством [37] намір поділяється на прямий і непрямий. Намір визнається прямим, якщо особа усвідомлювала суспільно небезпечний характер свого діяння (дії або бездіяльності), передбачала його наслідки і бажала їх настання. Непрямим є намір, якщо особа усвідомлювала суспільно небезпечний характер свого діяння (дії або бездіяльності), передбачала його і хоча не бажала, але свідомо припускала їх настання.

Кримінальним законодавством [37] передбачено такі види покарань, які можуть застосовуватися до платників, визнаних винними у вчиненні злочину, пов'язаного з ухиленням від сплати податків.

- штраф;
- позбавлення права обіймати певні посади або займатися певною діяльністю;
- виправні роботи;
- конфіскація майна;
- арешт;
- обмеження волі;
- позбавлення волі на певний строк.

Кримінальна відповідальність виникає у разі підроблення податкових документів як з боку платника податків, так і з боку працівників податкових органів. Необхідно з'ясувати, що ж розуміється під службовим підробленням в Кримінальному кодексі України [37, ст. 366].

Службове підроблення — внесення службовою особою до офіційних документів завідомо неправдивих відомостей, інше підроблення документів, а також складання і видача завідомо неправдивих документів.

Об'єктом злочину «службове підроблення документа» є визначений законом порядок діяльності державного апарату, апарату органів місцевого самоврядування, об'єднань громадян, підприємств, установ і організацій, незалежно від форми власності в частині підготовки, складання, використання і видачі офіційних документів, а також засвідчення фактів, які мають юридичне значення.

Під документами, про які йдеться в ст. 366 Кримінального кодексу України, маються на увазі:

1) передбачена законодавством матеріальна форма одержання, зберігання, використання і поширення інформації, яка має юридичне значення, зафіксована на папері, магнітній, кіно-, фотоплівці, оптичному диску або іншому носії;

2) офіційні документи, що складаються і видаються службовими особами від імені органів державної влади, органів місцевого самоврядування, об'єднань громадян, а також підприємств, установ і організацій будь-якої форми власності, які засвідчують конкретні факти і події, що мають юридичне значення, складені

належним чином за формою і з необхідними реквізитами (штамп, печатка, номер, дата, підписи тощо).

Суб'єктом злочину «службове підроблення документа» може бути тільки службова особа.

Згідно зі ст. 366 Кримінального кодексу України [37] службове підроблення виражається в наступних формах (табл. 10.3).

Таблиця 10.3

ФОРМИ СЛУЖБОВОГО ПІДРОБЛЕННЯ

Форми службового підроблення	Характеристика
Внесення в офіційні документи неправдивих відомостей	Розуміється внесення у дійсний офіційний документ даних, що не відповідають дійсності повністю або частково
Підроблення документів	Розуміється часткова або повна заміна змісту дійсного документа. Підроблення документів може полягати в таких діях: дописка, підчистка, заміна тексту чи окремих слів, дати, підпису чи інших реквізитів тощо
Складання неправдивих документів	Розуміється внесення до документа, який зовні оформлено правильно, відомостей, що не відповідають дійсності повністю або частково
Видача неправдивих документів	Розуміється надання або випуск службовою особою документів, зміст яких повністю або частково не відповідає дійсності, і які були складені цією ж або іншою службовою особою

Варто зазначити, що кримінальна відповідальність за службове підроблення документів настає лише якщо воно було вчинене з прямим наміром (тобто, коли особа усвідомлювала суспільно небезпечний характер своїх дій, передбачала їхні суспільно небезпечні наслідки і бажала їхнього настання).

Кримінальна відповідальність за ст. 366 Кримінального кодексу України [37] не настає, якщо вищезазначені дії були вчинені з непрямым наміром або через необережність. Тобто у випадку, коли відомості були занесені головним бухгалтером у звітність помилково або внаслідок неправильного тлумачення норм законодавства, що сталося через наявність різних поглядів на застосування законодавства органами державної влади, аудиторам — для притягнення головного бухгалтера до кримінальної відповідальності за даним злочином не має підстав.

Кримінальна відповідальність за службове підроблення документів настає незалежно від того, чи призвели дані дії до нанесення шкоди державі, підприємствам, громадянам, чи ні. Як приклад можна навести такий факт: подання головним бухгалтером фінансової звітності до податкового органу з неправдивими відомостями тягне за собою кримінальну відповідальність незалежно від того, чи призвели дані дії до несплати певної суми податків, чи ні. Статтею 366 Кримінального кодексу України передбачено підвищену відповідальність за вчинення службового підроблення документів, якщо воно спричинило тяжкі наслідки. Під тяжкими наслідками є матеріальні збитки, які у двісті п'ятдесят і більше разів перевищують неоподатковуваний мінімум доходів громадян, тобто 4250 гривень і більше.

За вчинення службового підроблення документів передбачена кримінальна відповідальність у вигляді накладення штрафу на винну особу **до п'ятдесяти неоподатковуваних мінімумів доходів громадян або обмеження волі на строк до трьох років**, з позбавленням права обіймати певні посади чи займатися певною діяльністю **на строк до трьох років**.

У тому випадку, якщо службове підроблення документів спричинило тяжкі наслідки, то, звичайно, настає кримінальна відповідальність у вигляді **позбавлення винної особи волі на строк від двох до п'яти років** із позбавленням права обіймати певні посади чи займатися певною діяльністю **на строк до трьох років**.

Прикладами притягнення до кримінальної відповідальності за ст. 366 Кримінального кодексу України можуть бути такі.

Такий злочин, як службове підроблення документів, може бути вчинений лише з прямим наміром, що в свою чергу означає, що головний бухгалтер мав усвідомлювати той факт, що він вносить недостовірні дані і що він порушує законодавство про порядок складання звітності. Якщо слідчим було з'ясовано, що недостовірні дані до звітності було внесено внаслідок арифметичної помилки, то порушена кримінальна справа підлягає закриттю, оскільки дії по поданню недостовірної звітності було вчинено через необережність. В той же час стосовно бухгалтера може бути порушено кримінальну справу за ст. 367 (службова недбалість) Кримінального кодексу України.

У випадку, якщо звітність було підписано неуповноваженою особою підприємства, то подану звітність можна розглядати як

таку, що не є звітністю, тобто не є офіційним документом. Оскільки обов'язковою умовою службового підроблення документів є підроблення саме офіційних документів, то в даному випадку можна заявити податківцям, що не було факту підроблення офіційних документів. В той же час можлива відповідальність осіб, відповідальних за подання звітності — керівника, головного бухгалтера — за неподання звітності.

Згідно зі ст. 111 Кримінально-процесуального кодексу України досудове слідство у справах про злочини, передбачені ст. 366 Кримінального кодексу України, проводиться слідчими прокуратури. Слідчі податкової міліції можуть проводити досудове слідство за даними справами лише за умови, якщо під час розслідування справ про інші злочини (вичерпний перелік яких представлено у ст. 111 Кримінально-процесуального кодексу України) було встановлено злочин — службове підроблення документів. Тобто слідчий податкової міліції має право порушити кримінальну справу за ст. 366 Кримінального кодексу України за фактом надання акціонерам підприємства недостовірної звітності лише в тому випадку, якщо даний злочин було встановлено під час розслідування інших злочинів. В іншому випадку розслідування факту надання акціонерам недостовірної звітності будуть здійснювати слідчі прокуратури на підставі інформації, наданої податковими органами.

10.4. ПОРЯДОК НАРАХУВАННЯ ШТРАФНИХ САНКЦІЙ (ШТРАФІВ)

Платники податків, які свідомо або помилково порушують податкове законодавство, сплачують фінансові (штрафні) санкції, які нараховуються працівниками податкової служби. Це один із найважливіших засобів установлення міри відповідальності за здійснення податкових правопорушень. Головним документом, що регламентує порядок застосування, встановлює види та розміри фінансової відповідальності за порушення податкового законодавства, є Податковий кодекс України [39, ст. 113-128] і Закон України «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами» [22]. Застосування за порушення норм законів з питань оподаткування або іншого законодавства, контроль за дотриманням якого

покладено на органи державної податкової служби, штрафних (фінансових) санкцій (штрафів), не передбачених цим Кодексом та іншими законами України, не дозволяється.

Граничні строки застосування штрафних (фінансових) санкцій (штрафів) до платників податків відповідають строкам давності для нарахування податкових зобов'язань (**1095 днів**).

У разі вчинення платником податків двох або більше порушень законів з питань оподаткування та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, штрафні (фінансові) санкції (штрафи) застосовуються за кожне вчинене разове та триваюче порушення окремо.

У разі застосування контролюючими органами до платника податків штрафних (фінансових) санкцій (штрафів) за порушення законів з питань оподаткування та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, такому платнику податків надсилаються (вручаються) податкові повідомлення — рішення. За одне податкове правопорушення контролюючий орган може застосувати тільки один вид штрафної (фінансової) санкції (штрафу), передбаченої Податковим кодексом та іншими законами України.

За порушення податкового законодавства на платника податків накладаються штрафні санкції (табл. 10.4) [39, ст. 113-128].

До платників податків за порушення норм податкового та іншого законодавства, яке контролюється органами державної податкової служби, застосовуються штрафні та фінансові санкції, передбачені чинним законодавством [39, ст. 113-128].

Платник податків має право виправити допущені та самостійно виявлені помилки, що містяться в раніше поданій ним податковій декларації. Якщо платник податків до початку його перевірки контролюючим органом самостійно виявляє факт заниження податкового зобов'язання минулих податкових періодів, то він зобов'язаний:

1) надіслати уточнений розрахунок і сплатити суму такої недоплати та штраф у розмірі п'яти відсотків від такої суми **не пізніше дня** подання такого уточненого розрахунку;

2) відобразити суму такої недоплати у складі декларації з цього податку, що подається за наступний податковий період, збільшену на суму штрафу в розмірі п'яти відсотків від такої суми, із відповідним збільшенням загальної суми податкового зобов'язання з цього податку.

РОЗДІЛ 10. ВИДИ ТА СПОСОБИ ЗДІЙСНЕННЯ ...

Якщо після подачі декларації **за звітний період** платник податків подає нову декларацію з виправленими показниками до закінчення граничного строку подання декларації за такий самий звітний період, то визначені штрафи не застосовуються.

Таблиця 10.4

КЛАСИФІКАЦІЯ ШТРАФНИХ САНКЦІЙ ЗА ВИДАМИ ПОРУШЕНЬ ПОДАТКОВОГО ЗАКОНОДАВСТВА

Вид порушення	Розмір штрафу	
	Юридичні особи, відокремлені підрозділи	Фізичні (самозайняті) особи
1	2	3
Неподання банками або іншими фінансовими установами відповідним органам державної податкової служби в установлений строк (протягом трьох робочих днів) повідомлення про відкриття або закриття рахунків платників податків	340 грн за кожний випадок неподання або затримки	-
Несплата (неперерахування) платником податків — фізичною особою сум єдиного податку в порядку та у встановлені строки	-	50 % ставок податку
Неподання у строки заяв або документів для взяття на облік у відповідному органі державної податкової служби, реєстрації змін місцезнаходження чи внесення інших змін до своїх облікових даних, неподання виправлених документів для взяття на облік чи внесення змін, подання з помилками чи у неповному обсязі, неподання відомостей стосовно осіб, відповідальних за ведення бухгалтерського обліку та/або складення податкової звітності	510 грн	170 грн
У разі не усунення порушень або за ті самі дії, вчинені протягом року особою, до якої були застосовані штрафи за таке порушення	1020 грн	340 грн

Продовження табл. 10.4

Вид порушення	Розмір штрафу	
	Юридичні особи, відокремлені підрозділи	Фізичні (самозайняті) особи
1	2	3
Неподання або порушення порядку подання платником податків інформації для формування та ведення Державного реєстру фізичних осіб — платників податків	-	85 грн
за ті самі дії, вчинені протягом року особою, до якої були застосовані штрафи за таке порушення		170 грн
Порушення платником податків, що виробляють спирт етиловий (коньячний, плодovий), алкогольні напої та тютюнові вироби, вимог щодо обов'язкової реєстрації як платника акцизного податку органами державної податкової служби за місцем державної реєстрації таких суб'єктів у п'ятиденний строк з дня отримання ліцензії на виробництво	1700 грн	
Здійснення видаткових операцій за рахунком платника податків до отримання повідомлення відповідного органу державної податкової служби про взяття рахунку на облік в органах державної податкової служби	10 % суми усіх операцій за весь період до отримання такого повідомлення, здійснених з використанням таких рахунків (крім операцій з перерахування коштів до бюджетів або державних цільових фондів), але не менш як 850 грн	-
Неповідомлення фізичними особами-підприємцями та особами, що проводять незалежну професійну діяльність, про свій статус банку або іншої фінансової установи при відкритті рахунку	-	340 грн за кожний випадок неповідомлення

РОЗДІЛ 10. ВИДИ ТА СПОСОБИ ЗДІЙСНЕННЯ ...

Продовження табл. 10.4

Вид порушення	Розмір штрафу	
	Юридичні особи, відокремлені підрозділи	Фізичні (самозайняті) особи
1	2	3
Неподання платником податків уточнюючого розрахунку протягом періоду у якому були самостійно виявлені помилки	5 % від суми самостійно нарахованого заниження податкового зобов'язання (недоплати)	-
Неподання, подання з порушенням встановлених строків, подання не у повному обсязі, з недостовірними відомостями або з помилками податкової звітності про суми доходів, нарахованих (сплачених) на користь платника податків, суми утриманого з них податку за ті самі дії, вчинені протягом року особою, до якої були застосовані штрафи за таке порушення	510 грн 1020 грн	-
Оформлення документів, які містять інформацію про об'єкти оподаткування фізичних осіб або про сплату податків без зазначення реєстраційного номера облікової картки платника податків, або з використанням недостовірного реєстраційного номера облікової картки платника податків	170 грн	
Відчуження платником податків майна, яке перебуває у податковій заставі, без попередньої згоди органу державної податкової служби, якщо отримання такої згоди є обов'язковим	штраф в розмірі вартості відчуженого майна	

Продовження табл. 10.4

Вид порушення	Розмір штрафу	
	Юридичні особи, відокремлені підрозділи	Фізичні (самозайняті) особи
1	2	3
Неподання або несвочасне подання платником податків або іншими особами, зобов'язаними нараховувати та сплачувати податки, збори податкових декларацій (розрахунків) за ті самі дії, вчинені протягом року особою, до якої були застосовані штрафи за таке порушення	170 грн за кожне таке неподання або несвочасне подання 1020 грн за кожне таке неподання або несвочасне подання	
Неподання платником податків — фізичною особою декларації чи включення до неї перекручених (недостовірних) даних про суми одержаних доходів, понесених витрат та якщо такі дії платника призвели до зниження суми оподатковуваного доходу		25 % від різниці між заниженою сумою податкового зобов'язання і сумою, визначеною податковим органом
За здійснення діяльності без отримання відповідних торгових патентів або з порушенням порядку використання торгового патенту (крім діяльності у сфері розваг)	штраф у подвійному розмірі збору за весь період здійснення такої діяльності, але не менше подвійного його розміру за один місяць	
За здійснення реалізації товарів без отримання пільгового торгового патенту або з порушенням порядку його отримання та використання	штраф у п'ятикратному розмірі збору за весь період здійснення такої діяльності, але не менше п'ятикратного його розміру за рік	
Незабезпечення платником податків зберігання первинних документів облікових та інших реєстрів, бухгалтерської та статистичної звітності, інших документів з питань обчислення і сплати податків та зборів протягом установлених строків їх зберігання (не менш 1095 днів) та/або ненадання платником податків контролюючим органам оригіналів документів чи їх копій при здійсненні податкового контролю за ті самі дії, вчинені протягом року особою, до якої були застосовані штрафи за таке порушення	510 грн 1020 грн	-

РОЗДІЛ 10. ВИДИ ТА СПОСОБИ ЗДІЙСНЕННЯ ...

Продовження табл. 10.4

Вид порушення	Розмір штрафу	
	Юридичні особи, відокремлені підрозділи	Фізичні (самозайняті) особи
1	2	3
Використання платником податків (посадовими особами платника податків) сум, що не сплачені до бюджету внаслідок отримання (застосування) податкової пільги, не за призначенням та/або всупереч умовам чи цілям її надання згідно із законом з питань відповідного податку, збору (обов'язкового платежу) додатково до штрафів	суми податків, зборів (обов'язкових платежів), що підлягали нарахуванню без застосування податкової пільги	
Порушення порядку використання торгового патенту	штраф у розмірі збору на один календарний місяць (для діяльності у сфері розваг — у розмірі збору на один квартал)	
За здійснення діяльності у сфері розваг без отримання відповідного торгового патенту або з порушенням порядку його використання	штраф у восьмикратному розмірі збору за весь період здійснення такої діяльності, але не менше восьмикратного його розміру за один квартал	
Несплата (неперерахування) суб'єктом господарювання сум збору за здійснення деяких видів підприємницької діяльності	штрафу у розмірі 50 відсотків ставок збору, встановлених Кодексом	
У разі якщо платник податків не сплачує суми самостійно визначеного грошового зобов'язання протягом строків, визначених цим Кодексом, такий платник податків притягується до відповідальності у вигляді штрафу у таких розмірах: при затримці до 30 календарних днів включно, наступних за останнім днем строку сплати суми грошового зобов'язання при затримці більше 30 календарних днів, наступних за останнім днем строку сплати суми грошового зобов'язання	10 відсотків погашеної суми податкового боргу 20 відсотків погашеної суми податкового боргу	

Продовження табл. 10.4

Вид порушення	Розмір штрафу	
	Юридичні особи, відокремлені підрозділи	Фізичні (самозайняті) особи
1	2	3
Ненарахування, неутримання та/або несплата (неперерахування) податків платником податків, у тому числі податковим агентом, до або під час виплати доходу на користь іншого платника податків ті самі дії, вчинені повторно протягом 1095 днів Дії вчинені протягом 1095 днів втретє та більше	25 відсотків суми податку, що підлягає нарахуванню та/або сплаті до бюджету 50 відсотків суми податку, що підлягає нарахуванню та/або сплаті до бюджету 75 відсотків суми податку, що підлягає нарахуванню та/або сплаті до бюджету	
Неподання або подання податкової інформації банками чи іншими фінансовими установами з порушенням строку, визначеного цим Кодексом, органам державної податкової служби ті самі дії, вчинені протягом року після застосування штрафу	170 грн 340 грн	-
У разі якщо контролюючий орган самостійно визначає суми податкового зобов'язання, зменшення суми бюджетного відшкодування та/або зменшення від'ємного значення об'єкта оподаткування податком на прибуток платника податків при повторному протягом 1095 днів визначенні контролюючим органом суми податкового зобов'язання, зменшення суми бюджетного відшкодування та/або зменшення від'ємного значення об'єкта оподаткування податком на прибуток або від'ємного значення суми податку на додану вартість прибуток або від'ємного значення суми податку на додану вартість протягом 1095 днів втретє і більше	25 % суми нарахованого податкового зобов'язання, неправомірно заявленої до повернення суми бюджетного відшкодування та/або неправомірно заявленої суми від'ємного значення об'єкта оподаткування податком на прибуток 50 % суми нарахованого податкового зобов'язання, неправомірно заявленої до повернення суми бюджетного відшкодування та/або неправомірно заявленої суми від'ємного значення об'єкта оподаткування податком на прибуток	- -

Продовження табл. 10.4

Вид порушення	Розмір штрафу	
	Юридичні особи, відокремлені підрозділи	Фізичні (самозайняті) особи
1	2	3
при визначенні контролюючим органом суми податкового зобов'язання, зменшення суми бюджетного відшкодування та/або зменшення від'ємного значення об'єкта оподаткування податком на	75 % суми нарахованого податкового зобов'язання, неправомірно заявленої до повернення суми бюджетного відшкодування та/або неправомірно заявленої суми від'ємного значення об'єкта оподаткування податком на прибуток	

У разі визначення податкового зобов'язання із застосування непрямих методів, за яким, якщо платник податків відмовляється узгодити податкове зобов'язання, нараховане органом державної податкової служби з використанням непрямого методу, орган державної податкової служби зобов'язаний звернутися до суду з позовом про визнання такої суми податкового зобов'язання. При цьому обов'язок доведення того, що таке нарахування було зроблене належним чином, покладається на податковий орган. На суму податкового зобов'язання, визначеного із застосуванням непрямих методів, та на суму застосованих штрафних санкцій виписується окреме податкове повідомлення-рішення.

Факти порушень податкового та іншого законодавства посадова особа органу державної податкової служби оформляє актом перевірки, в якому чітко викладається зміст порушення з обґрунтуванням порушених норм законодавчих актів та вказуються конкретні їхні пункти й статті. Такий акт підписується посадовими особами контролюючого органу та підприємства.

Податкове повідомлення-рішення за наслідками розгляду матеріалів перевірки приймає керівник органу державної податкової служби або його заступник за формою та згідно з вимогами, установленними Порядком направлення органами державної податкової служби України податкових повідомлень платникам податків [80]. Відповідальність за повноту й своєчасність сплати донарахованих податків, інших платежів, застосованих сум

штрафних (фінансових) санкцій несуть платники податків. Якщо актом законодавства встановлено штрафні (фінансові) санкції і не визначено конкретних термінів сплати в податковому повідомленні, то необхідно запропонувати платникові здійснити сплату у терміни, визначені відповідними законами України. Платник податків має право оскаржити податкове повідомлення — рішення у судовому або адміністративному порядку. Порядок подання та розгляд скарг на рішення органів ДПС про застосування штрафних санкцій представлено у дод. Н.

Пеня належить до міжгалузевих правових категорій, що використовуються з метою регулювання відносин, обов'язковою ознакою яких є майновий характер. У зобов'язальних відносинах, врегульованих нормами цивільного права, пеня нараховується у зв'язку з порушенням боржником установленого терміну виконання зобов'язання. У податковому праві поява пені стала закономірним результатом розвитку податкової системи від натурального обкладення до грошового, що зумовило необхідність привнесення у сферу податкових відносин компенсаційних засад, які забезпечують «ціннісний зміст» грошового зобов'язання.

Відповідно до п. 1.4 ст. 1 Закону України «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами» пеня є платою у вигляді процентів, нарахованих на суму податкового боргу (без урахування пені), що справляється з платника податків у зв'язку з несвоєчасним погашенням податкового зобов'язання.

У податковому праві пеня виконує стимулюючу та компенсаційну функції. Стимулююча функція реалізується шляхом покладання додаткових майнових обтяжень на платника податків у разі порушення ним терміну виконання податкового обов'язку. Компенсаційна функція пені зумовлена необхідністю відновлення порушених майнових інтересів держави та органів місцевого самоврядування у зв'язку з несвоєчасним надходженням грошових коштів до бюджетів та державних цільових фондів. Особливість компенсаційної функції пені як податково-правової категорії полягає в тому, що вона є джерелом додаткових надходжень публічних грошових фондів. Саме тому в податкових відносинах пеня має двоєдину правову природу: по-перше, вона є способом забезпечення обов'язку зі сплати податків і зборів, а по-друге, є санкцією за порушення терміну сплати податків і зборів.

Порядок нарахування та сплати пені регулюється статтею 129 Податкового кодексу України та статтею 16 Закону «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами».

Пеня нараховується на суму податкового боргу після закінчення встановлених термінів погашення узгодженого податкового зобов'язання. Нарахування пені розпочинається [39, ст. 129 п. 1]:

а) при самостійному нарахуванні суми податкового зобов'язання платником податків — **від першого робочого дня**, наступного за останнім днем граничного строку сплати податкового зобов'язання;

б) при нарахуванні суми податкового зобов'язання контролюючими органами — **від першого робочого дня**, наступного за останнім днем граничного строку сплати податкового зобов'язання, визначеного у податковому повідомленні (за винятком випадків, коли платник податків у встановлені терміни розпочинає процедуру апеляційного узгодження);

в) при нарахуванні суми податкового зобов'язання податковим органом (якщо платник податків у встановлені терміни розпочинає процедуру апеляційного узгодження податкового зобов'язання) — **від першого робочого дня**, наступного за останнім днем граничного строку сплати податкового зобов'язання, визначеного за результатами апеляційного узгодження.

Якщо платник податків до початку його перевірки контролюючим органом самостійно виявляє факт заниження податкового зобов'язання та погашає його, пеня не нараховується. Це правило не застосовується, якщо: а) платник податків не подає податкову декларацію за період, протягом якого відбулося таке заниження; б) судом доведено вчинення злочину посадовими особами платника податків або фізичною особою — платником податків щодо умисного ухилення від сплати зазначеного податкового зобов'язання.

Нарахування пені закінчується: 1) у день прийняття банком (органом державного казначейства), який обслуговує платника податків, платіжного документа про суму податкового боргу. У разі часткової сплати суми податкового боргу нарахування пені зупиняється на таку сплачену частку.

2) у день проведення взаєморозрахунків непогашених зустрічних грошових зобов'язань відповідного бюджету перед таким платником податків;

3) у день запровадження мораторію на задоволення вимог кредиторів (при винесенні відповідної ухвали суду у справі про банкрутство або прийнятті відповідного рішення Національним банком України);

4) при прийнятті рішення щодо скасування або списання суми податкового боргу (його частини). При частковому погашенні податкового боргу сума такої частки визначається з урахуванням пені, нарахованої на таку частку. Податковий борг, що погашається частково, сплачується разом зі сплатою пені, нарахованої відповідно до такої частки, єдиним платіжним документом, в якому суми такого податкового боргу та такої пені визначаються окремо.

Пеня не нараховується:

а) на пеню;

б) на штрафи, що накладаються за адміністративні правопорушення;

в) на несвоєчасно або неповністю зараховані суми податкових зобов'язань до бюджетів та державних цільових фондів, якщо це сталося через порушення банком строків перерахування податків, зборів (обов'язкових платежів) до бюджетів або державних цільових фондів, встановлених Законом України «Про платіжні системи та переказ грошей в Україні» [28].

Пеня нараховується на суму податкового боргу (включаючи суму штрафних санкцій за їх наявності) з розрахунку 120 відсотків річних облікової ставки Національного банку України, що діє на день виникнення такого податкового боргу або на день його (його частини) погашення, при цьому для розрахунку використовується більша із зазначених ставок за кожний календарний день заниження.

Зазначений розмір пені діє щодо всіх видів податків і зборів (обов'язкових платежів), крім пені щодо порушення строків розрахунків у сфері зовнішньоекономічної діяльності, що встановлюється окремим законодавством.

Строк нарахування пені зупиняється у разі, якщо керівник податкового органу (його заступник) відповідно до процедури адміністративного оскарження приймає рішення про продовження встановлених строків розгляду скарги платника податків. Для нарахування пені протягом таких додаткових строків не мають значення результати адміністративного оскарження.

Нараховані контролюючим органом суми пені самостійно сплачуються платником податків.

При погашенні суми податкового боргу (його частини) кошти, що сплачує такий платник податків, у першу чергу зараховуються в рахунок податкового зобов'язання. У разі повного погашення суми податкового боргу кошти, що сплачує такий платник податків, в наступну чергу зараховуються у рахунок погашення штрафів, в останню чергу зараховуються в рахунок пені [39, ст. 131 п. 2]. Якщо платник податків не виконує встановленої цим пунктом черговості платежів або не визначає її у платіжному документі (чи визначає з порушенням зазначеного порядку), орган державної податкової служби самостійно здійснює такий розподіл такої суми у порядку, визначеному цим пунктом.

Суми пені зараховуються до бюджетів або державних цільових фондів, до яких згідно із законом зараховуються відповідні податки.

У разі порушення умов митних режимів, при розміщенні в які надано умовне звільнення від оподаткування, а також у разі порушення умов щодо цільового використання товарів, при ввезенні яких надано звільнення від оподаткування, особа, відповідальна за дотримання митного режиму, а також особа, відповідальна за дотримання умов, за яких надається звільнення від оподаткування (щодо цільового використання товарів), зобов'язані сплатити суму податкового зобов'язання, на яку було надано звільнення (умовне звільнення), та пеню, нараховану на суму такого податкового зобов'язання за період з дня надання звільнення (умовного звільнення) від оподаткування до дня оплати.

У разі направлення претензій щодо сплати податкових зобов'язань гаранту пеня нараховується на строк, що не перевищує 3 місяці з дня, що настає за днем закінчення строку виконання зобов'язань, забезпечених гарантією.

Для цілей обчислення пені строком сплати митних платежів вважається [39, ст. 132, п. 2]:

а) при використанні товарів в інших цілях, ніж ті, у зв'язку з якими було надано звільнення (умовне звільнення) від оподаткування митними платежами, — **перший день**, коли особою було порушено обмеження щодо користування та розпорядження товарами. Якщо такий день установити неможливо, строком сплати митних платежів вважається день прийняття митним органом митної декларації на такі товари;

б) при порушенні вимог і умов митних процедур, що відповідно до податкового законодавства тягне за собою обов'язок щодо

сплати митних платежів — **день здійснення такого порушення**. Якщо такий день установити неможливо — строком сплати митних платежів вважається день початку дії відповідної митної процедури;

в) в інших випадках — **день виникнення обов'язку** щодо сплати митних платежів.

Контрольні запитання

10.1. Назвіть основні види податкових правопорушень.

10.2. Міра відповідальності за адміністративні правопорушення?

10.3. Назвіть основні способи здійснення правопорушень у сфері оподаткування в Україні?

10.4. Що таке арифметичні і методологічні помилки?

10.5. Який порядок виправлення помилок, допущених платником податку в декларації?

10.6. Який встановлений розмір пені за порушення податкового законодавства?

10.7. З якого дня починається нарахування пені?

10.8. Який порядок сплати пені у випадку часткового погашення податкового боргу?

10.9. Який штраф застосовується в разі коли контролюючий орган унаслідок проведення камеральної перевірки виявляє арифметичні або методологічні помилки в поданій платником податків податковій декларації, які призвели до заниження суми податкового зобов'язання?

10.10. Який штраф застосовується в разі, коли платник податків не сплачує (не погашає) узгоджену суму податкового зобов'язання протягом граничних строків, визначених законодавством?



РОЗДІЛ 11

КОНФЛІКТ ІНТЕРЕСІВ. ПОДАТКОВІ РОЗ'ЯСНЕННЯ. СТРОКИ ДАВНОСТІ

Ключові слова: конфлікт, конфлікт інтересів, порядок застосування конфлікту інтересів, податкове роз'яснення, строки давності, тривалість строків давнини, граничні строки стягнення податкового боргу, подання заяв на повернення надміру сплачених податків і зборів (обов'язкових платежів), подання заяв на повернення невідшкодованих податків і зборів (обов'язкових платежів).

11.1. ПРАВИЛА ТА ПОРЯДОК ЗАСТОСУВАННЯ КОНФЛІКТУ ІНТЕРЕСІВ. ПОДАТКОВЕ РОЗ'ЯСНЕННЯ

Досконалість форм і методів передачі коштів свідчить про рівень розвитку держави, її економічних і правових інститутів. Створення податкової системи — це не тільки практична, а й велика наукова проблема. Вона потребує глибокого аналізу господарського життя в державі, доходів населення і підприємницьких структур, бюджету сім'ї. Лише за такими матеріалами можна дійти висновку щодо доцільності введення того чи іншого податку, спрогнозувати його вплив на економічні та соціальні процеси.

Найбільшого розквіту податки сягають за умов розвинутої ринкової економіки. Вони стають об'єктивним елементом фінансових відносин між державою та юридичними й фізичними особами. Формується завершена модель податкової системи кожної держави. Вона включає методи й об'єкти оподаткування, ставки податків, строки їх сплати, контроль за витрачанням.

Змінюються не тільки види і форми стягнення до бюджету певних сум коштів, а й саме ставлення до податків. Вони стають ефективним знаряддям втілення державної політики з питань економіки та соціального розвитку. За допомогою податків здійснюється перерозподіл валового внутрішнього продукту в територіальному та галузевому аспектах, а також між різними соціальними групами. Цей перерозподіл згладжує вади ринкового саморегулювання, створює додаткові стимули для ділової та ін-

вестиційної активності, мотивації до праці, підтримання рівня зайнятості.

Проте в західних демократичних системах присутні сильні групи представників соціального спрямування, які завжди впроваджують розумні основи оподаткування і домагаються удосконалення системи в цілому. Ось чому дуже важливого значення набуває прийняття податкових кодексів, в яких законодавчо закріплюється рівномірність оподаткування, захист платника від свавілля податкових служб, дотримання податкової таємниці, чіткий і законодавчо прописаний спосіб вирішення податкового конфлікту. Розроблення та впровадження в Україні довгоочікуваного Податкового кодексу дає можливість чіткого вирішення податкових конфліктів, тому що податкові служби і платники податків керуються одними законами і нормативними актами, але які можна розуміти по-різному у різних ситуаціях і відповідно до яких можна винести різні рішення.

Проблема формування взаємної довіри, партнерських відносин між податківцями і громадянами є ключовою в морально-правовому регулюванні поведінки працівників податкової служби. Безперечно, довіру громадськості до податкової служби слід підтримувати неупереджуваними, прозорими, доброчесними діями її працівників.

Відповідно до п. 1 та п. 2 ст. 17. Кодексу професійної етики працівників Державної податкової адміністрації України [83] працівник повинен виконувати свої обов'язки, передбачені законами України «Про державну службу» [30], «Про державну податкову службу в Україні» [27], «Про державну таємницю» [32], іншими нормативно-правовими актами, та не допускати корупційних діянь та інших правопорушень, пов'язаних з корупцією, визначених Законом України «Про боротьбу з корупцією» [34], а також працівник не має права займатися забороненою законодавством діяльністю, повинен відмовитися від здійснення іншої, не забороненої чинним законодавством діяльності, якщо вона може призвести до конфлікту інтересів.

Згідно із Кодексом [83] вирішення спірних питань між платниками податків та працівниками податкових структурних підрозділів здійснюється за допомогою застосування правила «конфлікту інтересів». Зупинимося на цьому визначенні з метою більш докладнішого його вивчення.

Поняття «конфлікт» характеризується винятковою широтою змісту та можливістю використання в різноманітних значеннях.

В перекладі з латини *conflictus* [18] — зіткнення і його можна розглядати як: 1. Суперечність у поглядах і відношеннях, зіткнення протилежних інтересів, гостра суперечка. 2. Відсутність згоди і непоступливість між двома або більшою кількістю сторін, фізичними особами або групами, чи юридичними особами, коли кожна з них визнає і відстоює лише свою позицію. 3. Крайня загостреність суперечностей, що призводить до ускладнень чи гострої боротьби.

Конфлікт обов'язково має соціальний характер, тому що в його основі лежать об'єктивні розбіжності або протиріччя цілей та інтересів різних суб'єктів. Основними причинами будь-якого конфлікту можна назвати — обмеженість ресурсів, які потрібно ділити, взаємозалежність завдань, розходження з метою, розходження в інтересах і цінностях, розходження в манері поведінки, у рівні освіти, а також погані комунікації, за допомогою яких здійснюється передача інформації для прийняття відповідного рішення.

Таким чином, конфлікт це одна з можливостей, що може бути використана суб'єктами для вираження та вирішення (або врегулювання) їхніх протиріч.

У спеціальній літературі [55] конфлікти розглядаються на соціальному, соціально-психологічному або психологічному рівнях, що діалектично пов'язані один з одним. Визначальним у виникненні конфліктів виступає поєднання об'єктивних та суб'єктивних факторів. Фактори, що об'єктивно спричиняються виникнення конфліктів можна розглядати як деякий набір об'єктивних параметрів, що викликають об'єктивний конфліктний стан системи міжособистісної взаємодії. При цьому підкреслюється також істотна залежність конфлікту від зовнішнього контексту, у якому даний конфлікт виникає та розвивається. Важливою складовою частиною цього контексту необхідно назвати соціально-психологічне середовище (різні соціальні групи з їхніми специфічними особливостями), що розуміється досить широко та не обмежується найближчим оточенням особистості.

Момент усвідомлення ситуації як конфліктної пов'язаний також з перевищенням індивідуального порога толерантності. Цей універсальний психологічний механізм виникнення конфліктів не виключає можливості наступної багатоваріантності в розвитку

конфліктної ситуації. Визначальну роль у сприйнятті людиною конфліктної ситуації грає суб'єктивна значимість протиріччя, що лежить в основі конфлікту, або той «особистісний зміст», що це протиріччя має для даного індивіда. Цей особистісний зміст визначається всім індивідуальним життєвим досвідом людини, точніше — такими характеристиками його особистості, як потреби та інтереси.

Загальне між потребами й інтересами полягає в тому, що в обох випадках ми маємо справу із прагненнями людини, що безпосередньо впливають на її соціальну та економічну поведінку. Однак якщо потреби орієнтують поведінку людини на володіння тими благами, які виявляються життєво необхідними або стимулюють життєво значимі способи діяльності людини, то інтереси — це ті стимули дії, які виникають із взаємного відношення людей один до одного. Безпосередній предмет соціального інтересу — це не саме благо як таке, а ті позиції індивіда або соціальної групи, які забезпечують можливість одержання цього блага. А оскільки ці позиції нерівні, то інтереси створюють виникнення значної кількості конфліктів, ніж потреби. В теоретичному аналізі інтереси набагато частіше поєднуються із соціальним станом, що фіксує на певний час сукупність можливостей, надаваних суспільством особі. Саме соціальний стан окреслює межі доступного та можливого для індивіда і соціальної групи. Через можливе й у принципі доступне воно впливає на формування реалістичних бажань та прагнень. Положення, закладені в бажаннях, почуттях, умонастроях і життєвих планах, перетворюється в сукупність складних стимулів діяльності — в інтереси, які виступають як безпосередня причина соціальної поведінки.

З боку суспільства на формування інтересів здійснюють найбільший вплив інститути (органи влади) та системи розподілу життєвих благ, що склалися в ньому. Через системи розподілу вирішується найбільш істотне завдання організації будь-якої соціальної спільноти: співвіднесення результату діяльності та визнання цього результату через винагорода. При цьому не слід мати на увазі лише матеріальну або фінансову винагорода. Як винагорода може використовуватися досить широкий спектр не тільки майнових, але й духовних благ, надання яких означає підвищення престижу особи, яка винагороджується, або соціальної групи за те, що вважається або визнається корисним для суспільства в цілому.

Будь-які соціальні інститути, особливо інститути розподілу (податкові органи), найтіснішим образом пов'язані з організацією економічного життя. Але разом з тим вони мають продовження в сфері політичних, тобто владних, відносин. Тому економічні інтереси мають тенденцію до перетворення в інтереси політичні. З одного боку, вони регулюють розподіл благ, а з іншого, — розподіл маси населення даного суспільства відповідно за наявними в суспільстві позиціями, соціальними ролями, положеннями. А що ж відбувається при виникненні розбіжностей щодо необхідності оподаткування між платниками податків, податковими органами та державою? Відповіддю на це питання є виникнення саме податкового конфлікту, розглянемо існуючий взаємозв'язок між перерахованими вище суб'єктами, що може спричинити невідповідність між їхніми інтересами та потребами (рис. 11.1).

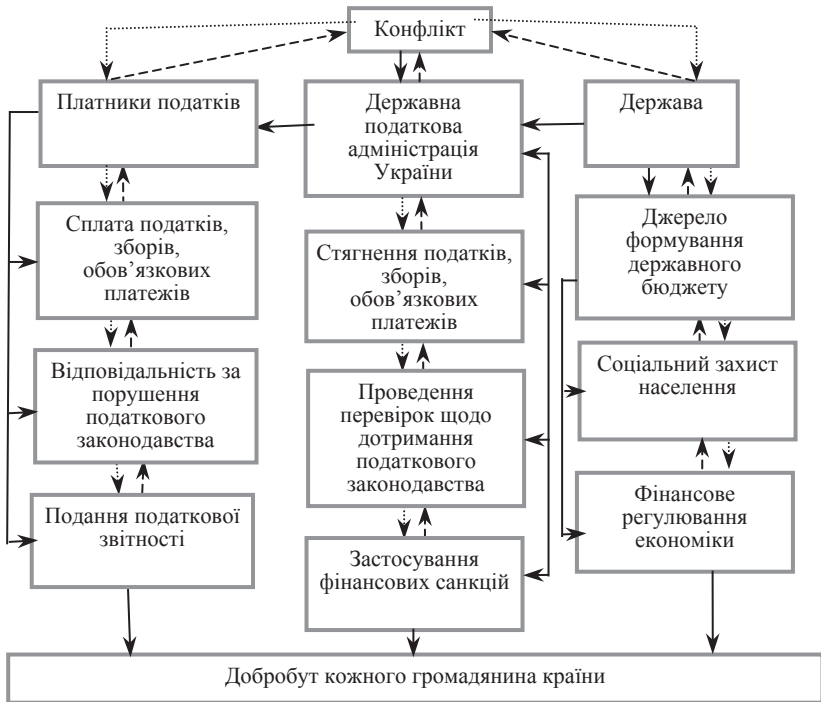


Рис. 11.1. Виникнення податкових конфліктів між суб'єктами оподаткування

У психології [55] існує чотири основних типів конфліктів, що також актуальні і для сфери оподаткування — внутрішньоособистий, міжособистісний, конфлікт між особистістю та групою і міжгруповий конфлікт.

Відповідно до рис. 11.1 внутрішньоособистий конфлікт виникає тоді, коли до однієї людини пред'являються суперечливі вимоги. Наприклад, керівник відділу, директор може зажадати, щоб виконавець постійно перебував в офісі податкової адміністрації або на підприємстві, а також «працював» із платниками податків/клієнтами на місці. Іншим часом він виражає невдоволення тим, що його співробітник витрачає занадто багато часу на платників податків/клієнтів і не займається основною (перевірочною) діяльністю.

Цей тип конфлікту може виникнути також у результаті того, що виробничі вимоги не погоджуються з особистісними потребами або цінностями. Наприклад, підлеглий планував у суботу — у свій вихідний — якісь сімейні заходи, а начальник у п'ятницю ввечері оголосив йому, що у зв'язку з виробничою необхідністю він повинен у суботу працювати. Внутрішньоособистий конфлікт виникає як відповідь на робоче перевантаження або недовантаження.

Найпоширенішим типом конфлікту є міжособистісний. Найчастіше це боротьба керівника за обмежені ресурси, робочу силу, фінанси і т.п. Кожний вважає, що якщо ресурси обмежені, то він повинен переконати вищестояще керівництво виділити їх саме йому, а не іншому керівникові. Міжособистісний конфлікт може проявлятися також і як зіткнення особистостей, тобто людей із різними характерами, несумісними темпераментами, які просто не в змозі працювати та ладити один з одним.

Конфлікт між особистістю та групою. У виробничих групах установлюються певні норми поведінки і трапляється так, що очікування групи суперечать очікуваннями окремої особистості. У цьому випадку виникає конфлікт. Іншими словами, між особистістю та групою конфлікт виникає тоді, коли ця особистість займе позицію, відмінну від позиції групи.

Міжгруповий конфлікт. Як відомо, організації складаються з безлічі як формальних, так і неформальних груп. Навіть у найкращих організаціях між ними і виникають конфлікти.

Відповідно до ст. 16 Кодексу податкових працівників [83] подається наступне визначення конфлікту інтересів в оподаткуван-

ня — це будь-який вид стосунків, який не відповідає інтересам держави або може перешкоджати об'єктивному виконанню обов'язків працівника.

Податковий конфлікт за аналогією з пожежею легше попередити та складно загасити, в обох випадках фактор часу може стати вирішальним, тому що конфлікт і пожежа страшні своїм розростанням. Тому зусилля підприємця, фіскальних працівників, насамперед, повинні бути спрямовані на попередження конфлікту.

Вирішення податкового конфлікту варто розпочинати з виявлення його причин, постановки правильного діагнозу. Втеча від вирішення податкових конфліктів перешкоджає їхньому розв'язанню. Для цього необхідно співпрацювати з податковими органами для отримання взаємовигідного рішення.

Як свідчить практика вирішення податкових конфліктів вони можуть бути викликані невідповідністю реаліям часу та бюрократичністю засад податкового адміністрування; частим внесенням змін у податкове законодавство; різним правовим статусом платників податків та контролюючих органів; відсутність зворотного зв'язку між платником податків і контролюючим органом; каральним характером податкової системи по відношенню до платників податків; відсутністю гласності у реалізації податкової політики держави; відсутністю інформації про ефективність використання мобілізованих фінансових ресурсів; великим штатом працівників контролюючих органів, низькою кваліфікацією працівників податкових органів або самого підприємця, недоліком конструктивного спілкування, невір'ям бухгалтера в можливість переконати податкового інспектора в правильності своєї позиції, небажанням податкового органу врахувати заперечення та доводи платника податків, «керівними» роз'ясненнями вищестоящих податкових органів, прямими вказівками начальника податкового органу. І в кожному окремому випадку для вирішення конфлікту повинні бути використані різні прийоми та способи.

Якщо працівник податкових органів некомпетентний, і це є причиною конфлікту, то можна використовувати «метод пряника», запропонувавши йому допомогу у зборі аргументів і формулюванні висновків. Якщо працівник податкових органів розуміє слабкість своєї позиції, але змушений підкорятися наказу свого начальника, то тоді краще вести переговори з начальником податкового органу, використовуючи або «метод страху (сорому)»,

або «метод здивування (шокування)», завчасно підготувавши скаргу у вищий орган.

Прорив у свідомості працівників податкових органів, у першу чергу, є результатом дій різних психологічних факторів, і тільки потім результатом логічних побудов та раціонального мислення.

Відповідно до пп. 4.4.1 п. 4.4 ст. 4 Закону України від 21.12.2000 № 2181-III «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами» [35] із змінами та доповненнями конфлікт інтересів між платниками податків та контролюючими органами виникає у разі коли норма закону чи іншого нормативно-правового акта, виданого на підставі закону, або коли норми різних законів чи різних нормативно-правових актів припускають неоднозначне (множинне) трактування прав та обов'язків платників податків або контролюючих органів, і внаслідок чого є можливість прийняти рішення на користь як платника податків, так і контролюючого органу, то рішення приймається на користь платника податків.

Практика застосування Закону № 2181 свідчить про те, що він не зовсім чітко регламентує окремі питання порядку погашення зобов'язань платників податків. Окремі статті Закону № 2181 не узгоджуються з положеннями інших податкових законів, що призводить до його неоднозначного розуміння і трактування. Зрозуміло, що в переважній більшості випадків від такого «різноманіття» страждають саме платники податків.

Парламент вже неодноразово намагався внести зміни до Закону № 2181 і абсолютна більшість таких спроб, на жаль, нічим не закінчувалась. Однак з опублікуванням 26 березня 2003 р. в газеті «Урядовий кур'єр» Закону «Про внесення змін до Закону України «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами» від 20 лютого 2003 р. № 550-IV (далі — Закон про внесення змін) можна говорити про «міні» податкову реформу.

Стара редакція Закону № 2181 [22] закріплює перевагу інтересів платника податків у разі різного тлумачення законодавства лише в межах процедури оскарження рішень контролюючих органів в адміністративному порядку (по вертикалі вищому органу). Суди ж не були зв'язані таким правилом. Підтвердженням тому є Постанова Пленуму Вищого господарського суду України «Про заходи щодо забезпечення однакового і правильного засто-

сування законодавства про податки» [98] від 25 липня 2002 р. № 1056.

Так, п. 7.6. цієї постанови вказує: «При вирішенні господарських спорів судам слід мати на увазі, що положення підпункту 4.4.1 пункту 4.4 статті 4 Закону «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами» [22] стосуються лише процедури апеляційного узгодження, яка здійснюється контролюючими органами і не поширюється на процес розгляду спору в судовому порядку». На думку пленуму Вищого господарського суду України, встановлені названим законом принципи вирішення конфлікту інтересів можуть бути застосовані лише на стадії апеляційної процедури узгодження сум податкових зобов'язань та оскарження рішень контролюючих органів, які здійснюються в порядку, передбаченому ст. 5 Закону № 2181 [22].

Тепер же, відповідно до внесених до Закону № 2181 змін, усі колізійні положення українського законодавства, за якими рішення може бути прийняте як на користь платника податку, так і контролюючого органу, мають вирішуватись виключно на користь платника податку [35]. Тобто в разі виникнення обґрунтованих сумнівів у правоті контролюючих органів платник податків завжди має козирну карту у вигляді правила «конфлікту інтересів».

Подібні законодавчі пріоритети ставлять перед судами непросту проблему — збільшення кількості судових спорів за участю платників податків та контролюючих органів. Нова редакція правила «конфлікту інтересів» зумовить активніші дії платників податків із захисту своїх прав у судовому порядку.

Термінологія будь-якого закону спрямована на усунення можливості неоднозначного тлумачення одних і тих самих ситуацій. Визначення конкретного поняття має важливе значення, оскільки кожен недолік юридичного терміну тягне за собою на практиці негативні наслідки. Необхідно зазначити якщо у певній сфері правового регулювання податкових правовідносин є «правильне співвідношення правових норм», то не може бути «можливості для їх неоднозначного тлумачення» та навпаки.

З наведеного робиться висновок, що хоча й відбувається пошук такого співвідношення норм, які мають застосовуватися, виробляються певні критерії, але ні законодавчих, ні теоретичних, ані критеріїв оцінки правового регулювання як такого, що «міс-

тити можливість для множинного тлумачення» вироблених судовою практикою, — немає.

Тобто правило «конфлікту інтересів» має застосовуватися під час вирішення спорів між господарюючими суб'єктами, а не лише під час процедури адміністративного оскарження і це буде проблематичним доки не буде вироблено відповідних критеріїв для встановлення правової ситуації «конфлікту інтересів» та її (правової ситуації) вирішення.

Наявність закріплених у Конституції України [54] та чинному законодавстві України [23; 27; 30; 32; 34; 35] правових принципів дають змогу усунути будь-які уявні суперечності між нормами права на стадії розгляду справи в суді — суд, вирішуючи конкретну справу, відходить з можливості множинного тлумачення норм й для даного конкретного випадку застосовує такий спосіб тлумачення, який найбільш чітко відображає в рішенні суду волю законодавця.

При цьому він, звичайно ж, може погодитися із однією із сторін спору, що найчастіше й відбувається, або, задовольняючи позов чи відмовляючи у його задоволенні, запропонувати своє тлумачення норми права для даного конкретного випадку.

Українські податкові органи надзвичайно рідко застосовують правило «конфлікту інтересів» на стадії адміністративного оскарження під час розгляду скарг платників податків через імовірну «спотвореність свідомості» своїх працівників фіскальним ухилом щодо розуміння завдань роботи із платниками податків.

Саме через це перевантажується судова система і держава вимушена фактично «в холосту» витрачати кошти на обслуговування спорів між платниками податків та органами державної податкової служби, за якими судова практика вже склалася. На користь такого погляду свідчать наші спостереження — статистика виграних спорів явно на користь платників податків [67].

На сьогодні судові спори з податковими органами нерідко пов'язані із застосуванням останніми «силового прийому» боротьби у вигляді порушеної проти платника податків кримінальної справи. Кримінально-процесуальні заходи не лише дозволяють податковим органам отримати об'єктивну інформацію про податкове правопорушення і тим самим реально сприяти розкриттю злочину, а також дають змогу завадити розгляду спору в господарському суді, а також психологічно вплинути на платника податків [99].

Згідно з існуючим правилом, закріпленим у пп. 5.2.6 п. 5.2. ст. 5 Закону № 2181 [35], якщо платник податків оскаржує рішення податкового органу до суду, обвинувачення особи в ухиленні від сплати податків не може ґрунтуватись на такому рішенні контролюючого органу до остаточного вирішення справи судом. Виняток складають ситуації, коли таке обвинувачення не тільки базується на рішенні контролюючого органу, а й доведено на підставі додатково зібраних доказів відповідно до вимог кримінально-процесуального законодавства України.

Така норма не надавала платнику податків повного захисту від штучно порушених кримінальних справ, оскільки податковий орган міг звинуватити його в пов'язаному зі спором злочині — підробленні печаток, підписів, перевищенні повноважень тощо. Після цього податковий орган звертався до господарського суду з проханням зупинити розгляд справи до вирішення по суті кримінальної справи.

Позиція Вищого господарського суду з цього питання відображена в постанові його Пленуму «Про заходи щодо забезпечення однакового і правильного застосування законодавства про податки» [98] від 25 липня 2002 р. № 1056. Пункт 7.9 цієї постанови зазначає, що господарським судам слід вирішувати питання про зупинення провадження в справах за наявності даних про порушення кримінальної справи, де об'єкт злочинного посягання пов'язаний з предметом судового розгляду. Поновлення такого розгляду можливе тільки після закінчення провадження у відповідній кримінальній справі. При вирішенні пов'язаних з цим питань слід враховувати також роз'яснення президії Вищого арбітражного суду України від 9 жовтня 2000 р. № 02-5/540 [103].

Тобто Вищий господарський суд дав господарським судам карт-бланш на вирішення питання про обов'язкове зупинення провадження в справі на підставі ст. 79 ГПК України (в зв'язку з неможливістю розгляду справи до вирішення пов'язаної з нею кримінальної справи податковим чи іншим органом). Внаслідок цього в програші залишався платник податків.

Закон про внесення змін до Закону України №2181 [35] виправив цю ситуацію, зазначивши, що порушення кримінальної справи за будь-яких приводів і підстав стосовно платника податків або його службових (посадових) осіб не може бути підставою для зупинення провадження у справі або залишення без розгляду скарги (позову) такого платника податків, поданої до суду в межах процедури апеляційного узгодження.

Такі зміни передбачають розгляд господарської справи незалежно від кримінально-правових методів роботи податкових органів.

Таким чином, основним призначенням правила «конфлікту інтересів» [106] є вирішення колізій, тобто суперечностей у нормативно-правових актах. Застосування цього правила при розгляді апеляцій платників податків є обов'язковим. Однак найбільш проблемним питанням є встановлення наявності підстав для застосування конфлікту інтересів. Конфлікт інтересів може бути лише у тому випадку, коли має місце можливість неоднозначного розуміння норми відповідного закону чи іншого нормативно-правового акта, або коли норми одного нормативно-правового акта суперечать іншому. Отже, необхідно визначити, коли може виникнути така ситуація.

Випадки, коли конфлікт інтересів відсутній: 1. Коли суперечать один одному нормативні акти різної юридичної сили. В Україні існує така ієрархія нормативно-правових актів (наводиться у порядку підпорядкованості):- Конституція України;- міжнародні угоди України, згода на обов'язковість яких дана Верховною Радою України;- закони України;- нормативні акти Президента та Уряду України;- нормативні акти міністерств та відомств, органів місцевого самоврядування, видані в межах їх повноважень. Кожен нормативний акт має відповідати усім нормативно-правовим актам вищої юридичної сили (тобто закони і міжнародні угоди мають відповідати Конституції України, нормативні акти Президента і Уряду — Конституції та законам України, відомчі нормативні акти — Конституції, законам і нормативним актам Президента і Уряду України). Таким чином, якщо має місце суперечність між нормативними актами різної юридичної сили — конфлікт інтересів відсутній. У цьому випадку мають застосовуватись норми акта, що має вищу юридичну силу.

2. Коли суперечать один одному акти рівної юридичної сили, але один з них є спеціальним у відповідній галузі. Нормативні акти в національній правовій системі, як правило, мають галузеву спрямованість. Тобто кожен нормативний акт регулює певну групу суспільних відносин з окремих питань. Ця група може бути більшою або меншою, але, крім Конституції України, у нашій державі немає нормативних актів, які б охоплювали усі суспільні відносини. Отже, податкові відносини теж регулюються відпові-

дною групою нормативно-правових актів, що так і називається — законодавство з питань оподаткування. Спеціальне законодавство завжди має пріоритет при вирішенні питань, які воно регулює. Для податкового законодавства це правило встановлено ч. 3 ст. 1 Закону України «Про систему оподаткування» [23], яка передбачає: Ставки, механізми справляння податків і зборів (обов'язкових платежів), за винятком особливих видів мита та збору у вигляді цільової надбавки до діючого тарифу на електричну та теплову енергію, збору у вигляді цільової надбавки до затвердженого тарифу на природний газ для споживачів усіх форм власності, і пільги щодо оподаткування не можуть встановлюватися або змінюватися іншими законами України, крім законів про оподаткування. Отже, якщо різні правила встановлені спеціальним нормативним актом з питань оподаткування і нормативним актом, який регулює інші відносини — конфлікт інтересів також відсутній. У цьому разі мають застосовуватись норми спеціального нормативного акта з питань оподаткування.

Конфлікт інтересів наявний у тому випадку, коли: — нормативні акти рівної юридичної сили, що регулюють питання оподаткування, суперечать один одному;- норми одного нормативного акта з питань оподаткування суперечать одна одній;- норма нормативно-правового акта з питань оподаткування викладена неоднозначно, унаслідок чого можливе різне розуміння прав та обов'язків платника податків або органу державної податкової служби. Тут слід керуватись тією нормою, що відповідає інтересам платника податків.

Для вирішення податкових конфліктів між суб'єктами оподаткування можна надати наступні практичні рекомендації:

1. Можливість залучення для вирішення конфлікту кваліфікованих податкових консультантів та приділити вирішенню конфлікту досить часу — це одна з важливих переваг підприємця в податковому конфлікті. Податкові органи в цих ресурсах обмежені.

2. У податковій суперечці важливо проявляти наполегливість, відмінну від агресивності і підпорядкованості. Наполегливість допоможе перебороти розбіжності точок зору платників податків та фіскальних органів.

Дуже часто один здатен переконати, оскільки він наполегливий і впевнений у своїх знаннях, висновках, а інший не здатний. Сперечатися з першим, як правило, не виникає бажання у подат-

ківців, а другим можна спритно маніпулювати, оскільки він проявляє м'якість там, де вона не потрібна й навпаки.

3. При податкових конфліктах дуже важливо домагатися зустрічного поважного відношення до позиції підприємця. Для цього свою позицію до податкових органів необхідно завжди доносити в письмовій формі, наприклад, у вигляді заперечень, відкликань, юридичних висновків, оглядів судової практики, проєктів позовних заяв, розрахунків і т.д. Всі документи повинні бути грамотно складені та красиво оформлені. Все що викладено в письмовому вигляді буде обов'язково зареєстровано, а тому і прочитано, вивчено з метою прийняття до уваги.

4. Заготовивши письмовий документ, не зневажайте безпосереднім спілкуванням. Безпосереднє спілкування — це ефективний спосіб уникнути конфлікту або вирішити його, якщо він вже виник. Шанобливо ставитесь до позиції податкових органів. Дайте можливість податковому органу виразити свою думку, погляди, судження, нехай податковий орган «випустить пару». Ураховуйте, що практично всі співробітники податкових органів — жінки, а жінки більше чутливі до уваги, заохочення і покарання. «Ніщо не цінується так дорого й не коштує так дешево, як ввічливість».

5. Коли ситуація вимагає ухвалення відповідального рішення, переговори потрібно вести тільки з тією посадовою особою, яка вповноважена приймати вольові рішення. Звичайно такими особами можуть бути керівники податкових органів або заступники.

6. Варто вчасно вживати заходів щодо вирішення податкових конфліктів. Ідеально, якщо це буде відбуватися на стадії виникнення конфлікту, тобто ще в зародку. У період податкової перевірки, іноді, варто допомогти податківцю виявити які-небудь дрібні порушення, щоб уникнути великі. Після податкових перевірок варто продовжувати спілкуватися з податковим органом. При цьому всі свої додаткові доводи і аргументи потрібно оформляти письмово й доводити їх до податкового органа.

7. Податковий конфлікт, як і будь-який інший конфлікт, повинен вирішуватися виходячи із принципу — «при вирішенні конфлікту не повинно бути переможця і того що програв. Обидві сторони повинні бути у виграші». Спілкуючись із працівниками фіскальних органів, підприємець повинен пам'ятати, що він спілкується з людиною, яка про себе гарної думки, і що переговори, засновані на ілюзіях «поганої людини», ведуть у тупик.

8. Не рекомендуємо сподіватися на обіцянки знайомих, які намагаються вирішити питання через особисті зв'язки. Цей трюк сьогодні, як правило, не спрацьовує. Навпроти, особисті зв'язки дуже часто ускладнюють діалог з посадовими особами, оскільки посередники завжди привносять у переговори щось своє, іноді неадекватно доносять ситуацію до посадових осіб і завжди дбають лише про свої інтереси.

9. У цілому, податковий орган буде ставитися до підприємця так, як останній його до цього привчить. Якщо підприємець займе активну позицію, і буде діяти, не покладаючись на знайомих і хабарі, то податківці будуть ставитися до підприємця як до гідного супротивника і професіонала, міркуючи приблизно так — «краще я дам йому спокій і причеплюся до того, хто це стерпить».

Український бізнес в теперішній час — це бізнес в умовах надзвичайної невизначеності, тому сьогодні час технологій, орієнтованих на морально-етичних аспекти значення яких важко переоцінити для здійснення реформування системи оподаткування.

Податкове роз'яснення — це оприлюднення офіційного розуміння положень податкового законодавства у разі неоднозначного трактування прав та обов'язків платників податків або контролюючих органів, а також у разі запровадження нового податку.

Будь-який платник податків має право отримати податкове роз'яснення в терміни, встановлені законом для надання відповіді на звернення громадян. Відповідно до частини першої ст. 20 Закону України від 02.10.96 р. №393/96-ВР «Про звернення громадян» [29], звернення розглядаються і вирішуються у термін не більше одного місяця з дня їхнього надходження, а ті, які не потребують додаткового вивчення, — невідкладно, але **не пізніше п'ятнадцяти днів** з дня їх отримання.

Якщо в **місячний термін** вирішити порушені у зверненні питання неможливо, керівник відповідного органу, підприємства, установи, організації або його заступник встановлюють необхідний термін для його розгляду, про що повідомляється особа, яка подала звернення. При цьому загальний термін вирішення питань, порушених у зверненні, **не може перевищувати сорока п'яти днів**. Таким чином, загальний період для надання податкового роз'яснення — 1 місяць, але у складних випадках може бути і **45 днів**.

Отже, можна сказати, що податкові роз'яснення є фактично правом на свободу слова і відображатимуть думку контролюючих органів, але для судового розгляду це будуть такі самі документи, як і звичайні листи. Тобто довідковими матеріалами. Перевагу матиме конфлікт інтересів, який вирішуватиметься на користь платника податку.

11.2. СТРОКИ ДАВНОСТІ

Податковим кодексом України [39, ст. 102] та Законом України «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами» [22, ст. 15] закріплено терміни виконання податкового обов'язку, критерії строків давності. На підставі цієї статті податковий орган має право самостійно визначати суму податкових зобов'язань платника податків **не пізніше закінчення 1095 дня**, наступного за останнім днем граничного строку подання податкової декларації та/або граничного строку сплати грошових зобов'язань, а у разі, якщо таку податкову декларацію було подано пізніше, — за днем її фактичного подання. Якщо протягом зазначеного строку податковий орган не визначив суму податкових зобов'язань, платник податків вважається вільним від такого податкового зобов'язання, а суперечка щодо такої декларації не підлягає розгляду в адміністративному або судовому порядку.

У разі подання платником податку уточнюючого розрахунку до податкової декларації контролюючий орган має право визначити суму податкових зобов'язань за такою податковою декларацією **протягом 1095 днів** з дня подання уточнюючого розрахунку.

Податкове зобов'язання може бути нараховане або провадження у справі щодо стягнення такого податку може бути почате без дотримання строку давності, якщо:

а) податкова декларація за період, коли виникло податкове зобов'язання, не була подана;

б) судом встановлено скоєння злочину посадовими особами платника податків або фізичною особою — платником податків щодо умисного ухилення від сплати зазначеного податкового зобов'язання. Слід врахувати, що ця умова не виконується (тобто не можна говорити, що судом встановлене вчинення злочину посадовими особами платника податків або фізичною особою —

платником податків), коли кримінальна справа припиняється на так званих nereабілітуючих підставах: наприклад, внаслідок закінчення строку давності залучення особи до кримінальної відповідальності.

Відлік строку давності зупиняється на будь-який період, протягом якого платник податків перебуває за межами України, якщо такий період є безперервним та **дорівнює або перевищує 183 дні**.

Якщо податкове зобов'язання було нараховане податковим органом до закінчення строку давності, податковий борг, що виник у зв'язку з відмовою у самостійному погашенні податкового зобов'язання, може бути стягнутий протягом **наступних 1095 календарних днів** від дня виникнення податкового боргу. Якщо платіж стягується за рішенням суду, строки стягнення встановлюються до повного погашення такого платежу або до визнання боргу безнадійним.

Заяви на повернення надміру сплачених податків, зборів, обов'язкових платежів або на їхнє відшкодування у випадках, передбачених Податковим кодексом, можуть бути подані **не пізніше 1095 дня**, що настає за днем здійснення такої переплати або отримання права на таке відшкодування.

За рішенням податкових органів (керівника (його заступника) контролюючого органу), строки подання податкової декларації, а також заяв про повернення надміру сплачених податків можуть бути подовжені у випадках, коли платник податків (фізична особа; посадова особа юридичної особи у разі, якщо протягом зазначених граничних строків така юридична особа не мала інших посадових осіб, уповноважених відповідно до законодавства України нараховувати, стягувати та вносити до бюджету податки, а також вести бухгалтерський облік, складати та подавати податкову звітність):

- перебував за межами України;
- перебував у плаванні на морських суднах за межами України у складі команди таких суден;
- перебував у місцях позбавлення волі за вироком суду;
- мав обмежену свободу пересування у зв'язку з ув'язненням чи полоном на території інших держав або через інші обставини непереборної сили, підтверджені документально;
- був визнаний за рішенням суду безвісти відсутнім або перебував у розшуку у випадках, передбачених законодавством.

Штрафні санкції, визначені Податковим кодексом, не застосовуються протягом строків продовження граничних строків подання податкової декларації [39, ст. 102 п. 7].

Контрольні запитання

11.1. Чим відрізняються узагальнюючі податкові роз'яснення від звичайних?

11.2. Що є підставами для надання податкових роз'яснень?

11.3. В які терміни надаються роз'яснення за запитом платника?

11.4. Ієрархія податкових роз'яснень.

11.5. Чи має право суд при розгляді позову платника про неправильне рішення ДПІ до нього застосовувати правило про конфлікт інтересів?

11.6. Протягом якого терміну ДПІ може визначити податкове зобов'язання платника?

11.7. В яких випадках податкове зобов'язання платника може бути нараховано без обчислення термінів давності?

11.8. Який термін установлений для стягнення погодженої суми податкового зобов'язання?

11.9. Протягом якого терміну платник може зажадати повернення переплати з бюджету?

11.10. В яких випадках продовжується термін вимоги повернення переплати з бюджету?

ПРАКТИЧНІ ЗАВДАННЯ ДЛЯ САМОСТІЙНОЇ РОБОТИ ТА ЗАКРІПЛЕННЯ ТЕОРЕТИЧНОГО МАТЕРІАЛУ

Розділ 1. СУТНІСТЬ АДМІНІСТРУВАННЯ ПОДАТКІВ

Тестові завдання

1. Податкове адміністрування — це:

а) діяльність податкових органів під час здійснення податкового контролю за своєчасністю, повнотою і правильністю сплати податкових платежів юридичними та фізичними особами;

б) принципи ефективного управління податковою системою за даних соціально-економічних умов і суспільно-політичних обставин;

в) систему органів управління, до обов'язків яких належить процедурне забезпечення реалізації податкової політики;

г) сукупність норм і правил, що регламентують податкові дії та конкретну податкову техніку, а також передбачають відповідальність за порушення податкового законодавства;

д) процедура реалізації прав та обов'язків суб'єктів оподаткування щодо погашення податкових зобов'язань;

е) управлінська діяльність органів державної виконавчої влади, що пов'язана з організацією процесу оподаткування, засновується на державних законодавчих і нормативних актах і використовує соціально зумовлені правила;

ж) усі відповіді вірні.

2. Адміністрування податків має:

а) один рівень;

б) два рівні;

в) три рівні;

г) немає вірної відповіді.

3. Елементами державного адміністрування податків є:

а) організація податкових відносин;

б) планування, прогнозування й аналіз надходження податків;

в) регулювання податкових відносин;

г) податковий контроль;

д) усі відповіді вірні.

ПРАКТИЧНІ ЗАВДАННЯ ДЛЯ САМОСТІЙНОЇ РОБОТИ ...

4. До органів державного адміністрування податків можна віднести:

- а) Комітет з питань податкової та митної політики Верховної Ради України;
- б) Міністерство фінансів України;
- в) ДПА України;
- г) Державну митну службу України;
- д) Пенсійний фонд України;
- е) судову систему України;
- ж) немає вірної відповіді.

5. Організація податкових відносин передбачає:

а) загальні основи організації діяльності податкової служби, що будуть основою для реалізації податкових відносин та визначатимуть основні орієнтири взаємовідносин між суспільством і фіскальними органами;

б) спостереження державних контролюючих органів за фінансово-господарською діяльністю платників податків з метою об'єктивного забезпечення заданого рівня формування бюджету і встановлення її відповідно до вимог податково-правових норм чинного законодавства;

в) облік платників податків, забезпечення мобілізації податків і зборів, масово-роз'яснювальна та консультативна робота, введення податкових преференцій;

г) вивчення впливу макроекономічних показників і податкового законодавства на стан податкових надходжень і їхню динаміку;

д) усі відповіді вірні.

6. Об'єктом податкового адміністрування є:

а) усі види майнових та інтелектуальних цінностей, що здатні своїм власникам приносити прибутки;

б) комплекс дій з боку держави на платників податків з метою забезпечення поповнення дохідної частини державного бюджету;

в) фінансові відносини між платниками податків та державним і контролюючими органами щодо нарахування та сплати податків, зборів до бюджету та державних цільових фондів;

г) процес узгодження й погашення податкових зобов'язань платників податків.

7. Встановіть послідовність етапів процесу податкового адміністрування:

- а) податковий аудит;
- б) облік платежів;
- в) оброблення податкових декларацій;
- г) реєстрація та облік платників податків;
- д) апеляція платників податків;
- е) погашення податкового боргу.

8. Суб'єктами адміністрування податків є:

- а) платники податків;
- б) органи контролю;
- в) податкові органи;
- г) судові органи;
- д) немає вірної відповіді.

Ключ до тесту

Запитання	Відповідь
1	Ж
2	Б
3	А,б
4	А-в
5	А
6	В,г
7	Г,в,б,а,д,е
8	А-г

Розділ 2. ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ ПЛАТНИКІВ ПОДАТКІВ ОРГАНАМИ ДЕРЖАВНОЇ ПОДАТКОВОЇ СЛУЖБИ

Тестові запитання

1. Облік платників податків залежно від виду обліку поділяється на:

- а) облік юридичних осіб;

ПРАКТИЧНІ ЗАВДАННЯ ДЛЯ САМОСТІЙНОЇ РОБОТИ ...

- б) облік фізичних осіб;
- в) облік договорів про спільну діяльність;
- г) первинний облік;
- д) вторинний облік;
- е) облік договорів.

2. Облік платників податків залежно від об'єктів обліку поділяється на:

- а) облік юридичних осіб;
- б) облік фізичних осіб;
- в) облік договорів про спільну діяльність;
- г) первинний облік;
- д) вторинний облік;
- е) облік договорів.

3. До складу резидентів, які підлягають обов'язковій реєстрації у податкових органах України, можна віднести:

- а) юридичні особи незалежно від форм власності;
- б) філії, представництва, відділення платника податків;
- в) фізичні особи;
- г) постійні представництва нерезидентів;
- д) усі відповіді вірні.

4. Взяття на облік платника податків органом державної податкової служби після державної реєстрації проводиться протягом:

- а) 3-х робочих днів;
- б) 4-х робочих днів;
- в) 2-х робочих днів;
- г) 10-ти робочих днів.

5. Реєстрація фізичних осіб, які не мають постійного місця проживання в Україні, відбувається:

- а) за місцем реєстрації такого платника;
- б) за місцем тимчасового проживання;
- в) за місцем отримання доходів;
- г) за місцезнаходженням об'єктів оподаткування;
- д) за місцем діяльності.

6. Облікова справа платника податків зберігається в органах ДПС до:

- а) ліквідації платника податків;
- б) зняття його з обліку в одному органі ДПС і прийняття на облік в іншому органі;
- в) 31 грудня року постановки на облік;
- г) зберігається не в органах ДПС;
- д) вірні а) і б).

7. Для прийняття на податковий облік фізична особа — суб'єкт підприємницької діяльності повинна звернутися в органи ДПС із такими документами:

- а) заявою за відповідною формою;
- б) копією свідоцтва про державну реєстрацію СПД;
- в) документом, що засвідчує особистість (паспортом);
- г) усі відповіді вірні;
- д) невірне в).

8. Автоматизований банк даних, створений для забезпечення єдиного податкового обліку платників податків, включає:

- а) Єдиний банк даних про платників податків — юридичних осіб;
- б) Реєстр неприбуткових організацій і установ;
- в) Державний реєстр фізичних осіб — платників податків (ДРФО);
- г) Реєстр платників податків — постійних представників нерезидентів в Україні;
- д) Реєстр договорів про спільну діяльність;
- є) Реєстр власників транспортних засобів;
- ж) невірне д).

9. Списки суб'єктів підприємницької діяльності, що не з'явилися до державної податкової служби для постановки їх на облік як платників податків, передаються:

- а) підрозділам податкової міліції;
- б) підрозділам КРУ;
- в) підрозділам СБУ;
- г) усі відповіді вірні.

ПРАКТИЧНІ ЗАВДАННЯ ДЛЯ САМОСТІЙНОЇ РОБОТИ ...

10. Термін подання заяви юридичною особою для постановки на податковий облік:

а) 20-денний термін після включення в Єдиний державний реєстр підприємств і організацій України;

б) 20-денний термін після одержання свідоцтва про державну реєстрацію;

в) 40-денний термін після одержання свідоцтва про державну реєстрацію;

г) вірні а) і б).

Ключ до тесту

Запитання	Відповідь
1	г-е
2	А-в
3	А-в
4	в
5	В,г
6	д
7	г
8	А-г
9	г
10	а

Розділ 3. СКЛАД ТА ФУНКЦІЇ КОНТРОЛЮЮЧИХ ОРГАНІВ

Тестові запитання

1. Право проводити перевірки своєчасності і достовірності, повноти нарахування і сплати податків і зборів, у тому числі відносно запитів правоохоронних органів, мають право:

а) податкові органи;

б) КРУ;

в) органи внутрішніх справ:

- г) органи ПФУ;
- д) митні органи;
- е) органи статистики.

2. Збитки, завдані неправомірними діями осіб органів державної податкової служби:

- а) відшкодовуються за рахунок винних осіб;
- б) відшкодовуються за рахунок бюджету;
- в) не відшкодовуються.

3. Здійснення кримінально-процесуальної функції податкової міліції передбачає:

а) запобігання злочинам та іншим правопорушенням у сфері оподаткування, їх розкриття, розслідування та провадження у справах про адміністративні правопорушення;

б) розшук платників, які ухиляються від сплати податків, інших платежів;

в) запобігання корупції в органах державної податкової служби та виявлення її фактів;

г) забезпечення безпеки діяльності працівників органів державної податкової служби, захисту їх від протиправних посягань, пов'язаних з виконанням службових обов'язків.

4. Завдання збору, систематизації, узагальнення інформації щодо порушень податкового законодавства та прогнозування тенденцій розвитку негативних процесів кримінального характеру в цій сфері покладено на:

- а) органи внутрішніх справ;
- б) органи податкової міліції;
- в) ДПА України.

5. Посадові особи органів державної податкової служби не мають права:

- а) бути засновниками господарських товариств;
- б) працювати за сумісництвом в якості наукових консультантів;
- в) займатися підприємницькою діяльністю.

6. Контроль за роботою державних податкових інспекцій здійснюється:

- а) ДПА України;
- б) органами податкової міліції;
- в) обласними державними податковими адміністраціями.

ПРАКТИЧНІ ЗАВДАННЯ ДЛЯ САМОСТІЙНОЇ РОБОТИ ...

7. Внесення в установленому порядку пропозицій щодо вдосконалення податкового законодавства належить до компетенції:

- а) державних податкових інспекцій;
- б) державних податкових адміністрацій в областях;
- в) ДПА України;
- г) органів податкової міліції.

8. Кримінальна відповідальність за перевищення службових повноважень настає, якщо в результаті навмисних дій податкового інспектора підприємству був нанесений майновий збиток у розмірі не менше:

- а) 3400 грн;
- б) 1700 грн;
- в) 500 грн;
- г) 10 000 грн;
- д) 170 грн.

9. Податковий орган є відповідальним за нарахування:

- а) податку на прибуток;
- б) прибуткового податку громадянам, що подають декларацію в податкову інспекцію;
- в) податку на транспорт;
- г) податку на дивіденди;
- д) земельного податку громадянам.

10. Якщо сума податкового зобов'язання розраховується контролюючим органом, то платник не несе відповідальність за:

- а) своєчасність нарахування такої суми;
- б) достовірність нарахування такої суми;
- в) повноту нарахування такої суми;
- г) своєчасне і повне погашення такої суми;
- д) несе відповідальність за своєчасність, достовірність та повноту нарахування такої суми.

Ключ до тесту

Запитання	Відповідь
1	А
2	б

Запитання	Відповідь
3	А,в
4	в
5	А,в
6	В
7	В
8	а
9	д
10	Б

Розділ 4. ПОРЯДОК ТА СТРОКИ ПОДАННЯ ПОДАТКОВОЇ ДЕКЛАРАЦІЇ

Тестові запитання

1. Податкова звітність подається у відповідні органи згідно із:
 - а) Конституцією України;
 - б) Законом України «Про погашення зобов’язань платників податків перед бюджетами і державними цільовими фондами»;
 - в) Законом України «Про діяльність органів Державної податкової служби України»;
 - г) Законом України «Про систему оподаткування».

2. Документ, який подає платник податків до контролюючого органу у строки, встановлені законодавством, на підставі якого здійснюється нарахування і сплата податку чи збору (обов’язкового платежу) — це....

3. Подовження терміну подання податкової декларації платнику податків відбувається у випадку, якщо він:
 - а) перебував у в’язниці;
 - б) перебував у розшуку;
 - в) перебував за межами України на заробітках;
 - г) був у плаванні;
 - д) не мав можливості у встановлений термін виконати податкові обов’язки;
 - е) немає вірної відповіді.

ПРАКТИЧНІ ЗАВДАННЯ ДЛЯ САМОСТІЙНОЇ РОБОТИ ...

4. У випадку затримки або псування податкової декларації, якщо вона пересилається платником податків податковому органу, відповідальність несе:

- а) платник податків;
- б) відділ поштового зв'язку;
- в) податковий орган;
- г) податковий агент;
- д) усі відповіді вірні.

5. Податкова декларація повинна містити такі відомості:

- а) ідентифікаційний код;
- б) суму і розмір витрат і пільг;
- в) розмір бази оподаткування;
- г) дату подання до податкового органу;
- д) ставку оподаткування.

6. Податкова декларація за змістом викладеної інформації може бути:

- а) скороченою;
- б) повною;
- в) уточненою;
- г) розширеною.

7. Податкову декларацію подають до податкового органу в:

- а) 1 примірнику;
- б) в залежності від кількості користувачів;
- в) 2-х примірниках;
- г) 3-х примірниках.

8. Форма податкової декларації встановлюється:

- а) ДПА;
- б) Верховною Радою України;
- в) Міністерством фінансів;
- г) Комітетом з питань підприємництва України.

9. У випадку податкового періоду, що дорівнює місяцю декларація подається платниками податків:

- а) протягом 40 календарних днів, наступних за останнім календарним днем звітного періоду;

- б) термін подачі декларації залежить від податку, збору, обов'язкового платежу;
- в) протягом 20 календарних днів, наступних за останнім календарним днем звітного періоду;
- г) протягом 60 календарних днів, наступних за останнім календарним днем звітного періоду;
- д) до 1 квітня року, наступного за звітним.

10. Форми податкових декларації:

- а) майнова;
- б) скорочена;
- в) повна;
- г) уточнена;
- д) розширена;
- е) спеціальна.

Ключ до тесту

Запитання	Відповідь
1	г
2	податкова декларація
3	А-д
4	Б
5	А-д
6	А,в
7	В
8	А
9	В
10	А,е

Розділ 5. ВИЗНАЧЕННЯ ПОДАТКОВОГО ЗОБОВ'ЯЗАННЯ КОНТРОЛЮЮЧИМ ОРГАНОМ

Тестові запитання

1.платника податків сплати до бюджетів або державних цільових фондів відповідну суму коштів у порядку і в строки, визначені законодавством України.

ПРАКТИЧНІ ЗАВДАННЯ ДЛЯ САМОСТІЙНОЇ РОБОТИ ...

2. Встановіть послідовність процедури документообігу при самостійному визначенні податкового зобов'язання платником податків:

- а) канцелярія;
- б) платник;
- в) підрозділ обліку і звітності;
- г) підрозділ прийому й обробки звітності;
- д) підрозділ донарахування платнику податків.

3. Перерахуйте способи визначення суми податкового зобов'язання:

4. Платник податків самостійно визначає суму податкового зобов'язання має назву.....

5. На картках особових рахунків відображаються платежі:

- а) податкові зобов'язання й штрафні санкції, самостійно визначені платником;
- б) податкові зобов'язання й штрафні санкції, нараховані органом ДПС;
- в) пеня за порушення встановлених термінів погашення погодженого податкового зобов'язання;
- г) відсотки за користування розстроченням (відстроченням) податкового зобов'язання;
- д) непогашені суми векселя, виданого суб'єктом господарювання при здійсненні операцій з давальницькою сировиною в зовнішньоекономічних відносинах;
- е) немає вірної відповіді.

6. До видів несамоствійного узгодження податкового зобов'язання відносять:

- а) за замовчуванням;
- б) самостійне;
- в) апеляційне;
- г) адміністративне;
- д) судове.

7. Вкажіть термін сплати суми податкового зобов'язання, якщо суму податкового зобов'язання визначив інспектор ДПС у випадку не отримання у встановлені терміни податкової декларації.

8. Протягом апеляційного узгодження податкові вимоги платнику податків надсилаються:

- а) так;
- б) ні.

9. Скарга, подана з дотриманням строків, припиняє виконання платником податкових зобов'язань, визначених у податковому повідомленні, на період.....

10. Протягом якого терміну може бути розглянута скарга платника податків щодо визначення суми податкового зобов'язання:

- а) 10 днів;
- б) 14 днів;
- в) 20 днів;
- г) 30 днів;
- д) немає вірної відповіді.

Ключ до тесту

Запитання	Відповідь
1	Зобов'язання
2	Б,а,г,в
3	Самостійно платником податків, органом ДПС, нормативними актами без подачі декларації, суд
4	Самостійного узгодження
5	А, В-д
6	А,в
7	10 днів на оскарження податкового повідомлення, 10 днів на сплату від дня одержання податкового повідомлення
8	б
9	Від дня подання такої скарги до органу контролю до дня закінчення процедури адміністративного оскарження
10	в

**Розділ 6. ПОДАТКОВІ ПОВІДОМЛЕННЯ
ТА ПОДАТКОВІ ВИМОГИ**

Тестові запитання

1.документи, що містять відомості про терміни та суми податку, що підлягає сплаті до бюджету, які надсилаються податковими органами.

2. Податкові повідомлення складають і направляють платникам податків податкові органи у випадках:

а) якщо платник податків не подав у встановлений термін податкову декларацію;

б) якщо дані документальних перевірок результатів діяльності платника податків свідчать про зниження або завищення суми його податкових зобов'язань, заявлених у податкових деклараціях;

в) якщо податковий орган у ході камеральної перевірки виявив арифметичні або методологічні помилки у поданій платником податків податковій декларації, що призвели до зниження суми податкового зобов'язання;

г) якщо відповідно до законів про оподаткування особою, відповідальною за нарахування податку чи збору (обов'язкового платежу), є податковий орган;

д) усі відповіді невірні.

3. Сутність податкового повідомлення за формою «Ф»:

а) надсилається органом податкового контролю фізичним особам у випадку визначення органом суми податкового зобов'язання, не пов'язаним з порушенням податкового законодавства;

б) надсилається органом податкового контролю у разі виявлення порушення за результатами документальних та камеральних перевірок;

в) надсилається органом податкового контролю у разі виявлення завищення заявленої суми бюджетного відшкодування з ПДВ;

г) надсилається органом податкового контролю у разі виявлення зниження заявленої суми бюджетного відшкодування з ПДВ;

д) надсилається органом податкового контролю у разі порушення граничного строку сплати узгодженої суми податкового зобов'язання.

4. Податкові повідомлення складають і направляють платникам податків:

- а) за кожним окремим податком, збором, обов'язковим платежем;
- б) за сукупністю податків, зборів, обов'язковим платежам;
- в) поділяють на групи: загальнодержавні податки та збори та місцеві податки та збори;
- г) в залежності від категорії платників податків — фізичним та юридичним особам.

5. Днем вручення платникові податків податкового повідомлення можна вважати:

- а) день отримання податкового повідомлення платником під розписку;
- б) день отримання листа на замовлення, відправленого податковим органом платнику;
- в) день розміщення податкового повідомлення на дошці оголошень, встановленій при вході в приміщення податкового органу;
- г) немає вірної відповіді.

6. Підставами для відкликання податкового повідомлення є:

- а) сума податкового зобов'язання і штрафних санкцій самостійно погашається платником податків;
- б) податковий орган скасовує або змінює раніше ухвалене рішення про нарахування суми податкового зобов'язання;
- в) досягається податковий компроміс щодо нарахованих податкових зобов'язань;
- г) списання безнадійного податкового боргу.

7. Податковий орган направляє платнику податків:

- а) 1-у податкову вимогу;
- б) 2-і податкові вимоги;
- в) 3-и податкові вимоги;
- г) 4-и податкові вимоги;
- д) немає вірної відповіді.

8. Форми податкових вимог для юридичних осіб відрізняються від форм податкових вимог для фізичних осіб:

- а) так;
- б) ні.

ПРАКТИЧНІ ЗАВДАННЯ ДЛЯ САМОСТІЙНОЇ РОБОТИ ...

9. Податкове повідомлення виставляється:
- а) за кожним окремим податком (збором);
 - б) на загальну суму податкових зобов'язань без розшифровки за видами податків і зборів;
 - в) на загальну суму податкових зобов'язань з визначенням суми податкового зобов'язання по кожному податку (збору).

10. Податкові повідомлення бувають таких видів:
- а) повідомлення, не пов'язані з порушеннями податкового законодавства;
 - б) «перевірочні» податкові повідомлення;
 - в) штрафні податкові повідомлення;
 - г) податкові повідомлення.

Ключ до тесту

Запитання	Відповідь
1	Податкові повідомлення
2	А-г
3	а
4	а
5	А-в
6	А-г
7	б
8	а
9	а
10	А-в

Розділ 7. ПОДАТКОВИЙ БОРГ. СПИСАННЯ БЕЗНАДІЙНОГО ПОДАТКОВОГО БОРГУ

Тестові запитання

1. Стягнення майна в Україні здійснюється в:
- а) адміністративному порядку;
 - б) судовому порядку;
 - в) за рішенням контролюючого органу.

2. Для отримання коштів для погашення податкового боргу податкові органи можуть:

- а) реалізувати майно платника на біржових торгах;
- б) реалізувати майно платника на біржових та позабіржових аукціонах;
- в) реалізувати майно платника через організації роздрібної торгівлі;
- г) приватизувати його.

3. Особою, відповідальною за погашення податкових зобов'язань стосовно підприємства, що ліквідується, є:

- а) фізична особа — суб'єкт підприємницької діяльності;
- б) інвестиційна компанія;
- в) ліквідаційна комісія;
- г) власник (платник) податків.

4. Якщо три підприємства прийняли рішення про реорганізацію шляхом створення одного платника податків з ліквідацією платників, що об'єдналися, податковий борг.....

5. Чи можливо розстрочення суми податкового боргу платника податків податковими органами:

- а) так;
- б) ні.

6. Джерелами самостійної сплати податкового боргу платником податків може бути:

- а) виручка від продажу об'єктів основних фондів, що знаходяться в податковій заставі;
- б) готівка з каси дочірнього підприємства;
- в) виручка від продажу орендованого автомобіля.

7. Порядок списання безнадійного податкового боргу визначається:

- а) ДПА;
- б) ДПА за узгодженням з Міністерством фінансів України;
- в) Міністерством фінансів України за поданням ДПА;
- г) Верховною Радою України.

ПРАКТИЧНІ ЗАВДАННЯ ДЛЯ САМОСТІЙНОЇ РОБОТИ ...

8. Податкові органи здійснюють списання безнадійного податкового боргу:

- а) щомісячно;
- б) щоквартально;
- в) раз на півріччя;
- г) раз на рік.

9. Списанню з платників податків підлягає податковий борг, який рахується за даними податкових декларацій, актів звірок, розрахунків станом на:

- а) 1 січня 2001 року;
- б) 31 грудня 2001 року;
- в) 1 січня 2002 року;
- г) 31 грудня 2002 року;
- д) 1 січня 2003 року;
- е) 31 грудня 2003 року.

10. Вкажіть органи, що уповноважені здійснювати процедуру списання безнадійного податкового боргу

Ключ до тесту

Запитання	Відповідь
1	а
2	А-г
3	В,г
4	Об'єднаний платник податків сплачує податковий борг об'єднаних підприємств
5	а
6	б
7	б
8	б
9	б
10	Податкові органи, ДПА

Розділ 8. ПОДАТКОВА ЗАСТАВА. АДМІНІСТРАТИВНИЙ АРЕШТ АКТИВІВ

Тестові запитання

1. — один з найефективніших способів забезпечення виконання обов'язку, адже при її застосуванні обмежуються права платника податків щодо розпорядження власним майном, що ускладнює здійснення фінансово-господарської діяльності.

2. Право податкової застави може виникати у випадку:

- а) неподання або несвоєчасного подання платником податків податкової декларації;
- б) несплати у встановлені строки суми податкового зобов'язання, самостійно визначеного платником податків;
- в) несплати у встановлені строки суми податкового зобов'язання, визначеного податковим органом;
- г) усі варіанти відповіді вірні.

3. Чи може платник податків, активи якого знаходяться у податковій заставі, здійснювати ліквідацію об'єктів нерухомого чи рухомого майна?

- а) ні;
- б) так;
- в) у деяких випадках.

4. Для своєчасного узгодження операцій з активами платника податків керівник податкового органу.....

5. Порядок відбору активів для включення в податкову заставу може здійснюватися:

- а) самостійно платником податків;
- б) будь-яким працівником податкового органу;
- в) податковим керуючим.

6. Чи може бути накладений адміністративний штраф на активи платника податків, якщо платник податків відмовляється допустити працівника податкового органу до документальної або матеріальної перевірки?

- а) так;

ПРАКТИЧНІ ЗАВДАННЯ ДЛЯ САМОСТІЙНОЇ РОБОТИ ...

б) ні.

7. Керівник податкового органу може прийняти рішення про застосування арешту активів платника податків за поданням:

- а) правоохоронного органу;
- б) контролюючого органу;
- в) відповідного підрозділу податкового органу.

8. Функції виконавця рішення про арешт активів платника податків покладаються на:

- а) керівника податкового підрозділу, що здійснив арешт;
- б) працівників виконавчої служби України;
- в) працівників податкової міліції;
- г) податкового керуючого.

9. Чи може бути продовжений термін адміністративного арешту активів платника податків:

- а) так;
- б) ні;
- в) так, у деяких випадках.

10. Арешт активів може бути застосовано, якщо з'ясовується одна з таких обставин:

- а) неподання або несвоєчасне подання платником податків податкової декларації;
- б) платник податків порушує правила відчуження активів;
- в) фізична особа, яка має податковий борг, виїжджає за кордон;
- г) платник податків відмовляється від проведення документальної перевірки за наявності законних підстав для проведення;
- д) несплати у строки суми податкового зобов'язання, визначеної контролюючим органом.

Ключ до тесту

Запитання	Відповідь
1	Податкова застава
2	г
3	а

Запитання	Відповідь
4	Призначає податкового керуючого
5	А,в
6	б
7	в
8	г
9	б
10	Б-д

Розділ 9. РОЗСТРОЧЕННЯ ТА ВІДСТРОЧЕННЯ ПОДАТКОВИХ ЗОБОВ'ЯЗАНЬ ПЛАТНИКА ПОДАТКІВ

Тестові запитання

1. Надання платнику податків бюджетного кредиту на основну суму його податкових зобов'язань без урахування сум пені на умовах податкового кредиту, за якими основна сума кредиту та нараховані на неї проценти погашаються рівними частками, починаючи з податкового періоду, наступного за періодом надання такого кредиту, це:

- а) розстрочення податкових зобов'язань;
- б) відстрочення податкових зобов'язань;
- в) податковий компроміс.

2. Надання достатніх доказів щодо дії обставин непереборної сили, які призвели до загрози виникнення або накопичення податкового боргу та/або банкрутства такого платника податків, розглядаються як:

- а) підстава для відстрочення податкових зобов'язань;
- б) підстава для розстрочення податкових зобов'язань;
- в) не впливає на рішення щодо відстрочення та розстрочення.

3. Розмір процентів за розстрочення (відстрочення) податкових зобов'язань дорівнює:

- а) 120 відсотків річних облікової ставки Національного банку України, діючої на день виникнення розстрочення (відстрочення)

ПРАКТИЧНІ ЗАВДАННЯ ДЛЯ САМОСТІЙНОЇ РОБОТИ ...

або на день його (його частини) погашення, залежно від того, яка з величин таких ставок є більшою, за кожний календарний день;

б) річної облікової ставки Національного банку України, діючої на день виникнення розстрочення (відстрочення);

в) річної облікової ставки Національного банку України, діючої на день виникнення розстрочення (відстрочення) або на день його (його частини) погашення, залежно від того, яка з величин таких ставок є більшою, за кожний календарний день.

4. Розстрочення, відстрочення не можуть надаватися чи встановлюватися щодо податкових зобов'язань із:

а) податку на прибуток підприємств;

б) ввізного мита;

в) акцизних зборів;

г) податку з доходів фізичних осіб;

д) податку на додану вартість при ввезенні товарів на митну територію України;

е) збору на розвиток виноградарства, садівництва і хмелярства.

5. Чи підлягає розстроченню (відстроченню) податковий борг?

а) так;

б) ні.

6. Договори про розстрочення, відстрочення можуть бути достроково розірвані платниками податків в разі, якщо:

а) платник податків достроково погашає розстрочені або відстрочені суми податкового зобов'язання;

б) платник податків накопичує новий податковий борг, тобто не сплачує поточних платежів до бюджету після укладення договору про розстрочення (відстрочення);

в) платник податків своєчасно не сплачує чергової частки розстроченої (відстроченої) суми та нараховані на неї проценти;

г) коли платник податків згідно із законами з питань оподаткування уповноважений утримувати податок, збір (обов'язковий платіж), якими оподатковуються інші особи.

7. Перенесення сплати основної суми податкових зобов'язань платника податків на умовах податкового кредиту без урахування сум пені, за якими основна сума податкових зобов'язань та нараховані на неї проценти сплачуються рівними частками, по-

чинаючи з будь-якого податкового періоду, визначеного відповідним податковим органом, але не пізніше закінчення 12 календарних місяців з моменту виникнення такого податкового зобов'язання або одноразово у повному обсязі, це:

- а) розстрочення податкових зобов'язань;
- б) відстрочення податкових зобов'язань;
- в) податковий компроміс.

8. Надання достатніх доказів щодо існування загрози виникнення або накопичення податкового боргу є:

- а) підставою для відстрочення податкових зобов'язань;
- б) підставою для розстрочення податкових зобов'язань;
- в) не впливає на рішення щодо відстрочення та розстрочення.

9. Після прийняття або отримання рішення про розстрочення (відстрочення) податкових зобов'язань орган державної податкової служби за місцем реєстрації платника податків:

- а) скасовує рішення про адміністративний арешт активів;
- б) укладає з цим платником договір про розстрочення (відстрочення);
- в) розпочинає процедуру продажу активів платника податків;
- г) виписує податкове повідомлення на суму розстрочених (відстрочених) податкових зобов'язань.

10. Сума нарахованих відсотків, не сплачених у строк, вважається.....

Ключ до тесту

Запитання	Відповідь
1	а
2	а
3	а
4	Б,В,Д
5	б
6	а
7	б
8	б
9	б
10	Сумою податкового боргу

**Розділ 10. ВИДИ ТА СПОСОБИ ЗДІЙСНЕННЯ
ПРАВОПОРУШЕНЬ У СФЕРІ ПОДАТКОВОГО
ЗАКОНОДАВСТВА. ШТРАФНІ САНКЦІЇ ТА ПЕНЯ**

Тестові запитання

1. Штрафна санкція — це:

- а) перенесення на більш пізній термін сплати податку чи обов'язкового платежу за рішенням відповідного фінансового органу;
- б) плата у вигляді відсотків, нарахованих на суму податкового боргу (без урахування пені), що стягуються з платника податків через несвоєчасне погашення податкового зобов'язання;
- в) плата у фіксованій сумі або у вигляді відсотків від суми податкового зобов'язання (без урахування пені та штрафних санкцій), яка стягується з платника податків через порушення ним правил оподаткування.

2. Пеня — це:

- а) сума податків та інших обов'язкових платежів, не внесених в установленний термін;
- б) сума відстроченого податкового боргу;
- в) плата у вигляді відсотків, нарахованих на суму податкового боргу (без урахування пені), що стягується з платника податків через несвоєчасне погашення податкового зобов'язання.

3. Платник податків зобов'язаний сплатити зазначену в декларації суму:

- а) протягом 20 календарних днів після граничного терміну подачі декларації;
- б) протягом 20 календарних днів, наступних за останнім календарним днем податкового місяця;
- в) протягом 10 календарних днів, наступних за останнім днем відповідного граничного строку для подання декларації;
- г) протягом 10 календарних днів після одержання податкового повідомлення.

4. Платник податків, що не подає податкову декларацію в терміни, визначені законодавством, за кожне таке неподання чи її затримку сплачує штраф у розмірі:

- а) 5 НМДГ;

- б) 10 НМДГ;
- в) 15 НМДГ;
- г) 20 НМДГ.

5. У випадку неподання платником податків у встановлений термін податкової декларації, якщо податкова інспекція самостійно розрахує суму податку, такий платник податків зобов'язаний сплатити штраф у розмірі:

а) 10 % суми податкового зобов'язання за кожний повний чи неповний місяць затримки податкової декларації, але не більше ніж 50 % від суми нарахованого податкового зобов'язання та не менше ніж 10 НМДГ;

б) 5 % суми недоплати за кожний з податкових періодів, установлених для такого податку, але не більше ніж 25 % такої суми і не менше ніж 10 НМДГ;

в) 5 % суми донарахованого податкового зобов'язання, але не менше ніж один НМДГ;

г) 50 % суми недоплати, але не менше ніж 100 НМДГ.

6. Який розмір штрафу в разі затримки сплати узгодженої суми податкового зобов'язання до 30 календарних днів?

- а) 50 % погашеної суми податкового боргу;
- б) 10 % погашеної суми податкового боргу;
- в) 20 % погашеної суми податкового боргу;
- г) 30 % погашеної суми податкового боргу.

7. У випадку, якщо платник не сплачує узгоджену суму податкового зобов'язання у встановлений термін, за затримку від 31 до 90 календарних днів штраф становить:

- а) 5 % погашеної суми податкового боргу;
- б) 10 % погашеної суми податкового боргу;
- в) 20 % погашеної суми податкового боргу;
- г) 30 % погашеної суми податкового боргу.

8. Який розмір штрафу в разі затримки сплати узгодженої суми податкового зобов'язання більше 90 календарних днів?

- а) 10 % погашеної суми податкового боргу;
- б) 5 % погашеної суми податкового боргу;
- в) 20 % погашеної суми податкового боргу;
- г) 50 % погашеної суми податкового боргу.

ПРАКТИЧНІ ЗАВДАННЯ ДЛЯ САМОСТІЙНОЇ РОБОТИ ...

9. В якому розмірі сплачується штраф у разі самостійного виявлення платником податку факту заниження податкового зобов'язання минулих податкових періодів?

- а) 10 % суми недоплати;
- б) 5 % суми недоплати;
- в) 20 % суми недоплати;
- г) 10 НМДГ.

10. Якщо контролюючий орган унаслідок проведення камеральної перевірки виявляє арифметичні або методологічні помилки в декларації й донараховує суму податкового зобов'язання, то розмір штрафу становить:

а) 5 % суми донарахованого податкового зобов'язання, але не менше ніж один НМДГ сукупно за весь строк недоплати, незалежно від кількості податкових періодів, що минули;

б) 10 % суми недоплати за кожний з податкових періодів, установлених для такого податку, збору (обов'язкового платежу), починаючи з податкового періоду, на який припадає така недоплата, та закінчуючи податковим періодом, на який припадає отримання таким платником податків податкового повідомлення від контролюючого органу, але не більше 50 % такої суми та не менше десяти НМДГ сукупно за весь строк недоплати, незалежно від кількості податкових періодів, що минули;

в) 10 % суми податкового зобов'язання за кожний повний або неповний місяць затримки податкової декларації, але не більше ніж 50 % суми нарахованого податкового зобов'язання та не менше десяти неоподатковуваних мінімумів доходів громадян.

Ключ до тесту

Запитання	Відповідь
1	в
2	в
3	В,г
4	б
5	А
6	Б
7	В
8	Г
9	Б
10	А

Розділ 11. КОНФЛІКТ ІНТЕРЕСІВ. ПОДАТКОВІ РОЗ'ЯСНЕННЯ. СТРОКИ ДАВНОСТІ

Тестові запитання

1. Податковий орган має право самостійно визначати суму податкових зобов'язань платника податків по закінченню:

а) 1095-ого дня, наступного за останнім днем граничного строку подання податкової декларації, а в разі, коли така податкова декларація була надана пізніше, — за днем її фактичного подання;

б) 1095-ого дня, наступного за днем подання податкової декларації;

в) 365-ого дня, наступного за останній день граничного строку подання податкової декларації, а в разі коли така податкова декларація надана пізніше, — за днем її фактичного подання;

г) 365-ого дня, наступного за днем подання податкової декларації.

2. Податкове зобов'язання може бути нараховане або розпочате впровадження у справі про стягнення такого податку без дотримання строку давності у разі, коли:

а) податкову декларацію за період, коли виникло податкове зобов'язання, не було подано;

б) платника податків, який отримав податкове повідомлення та який має податковий борг, визнано неплатоспроможним;

в) судом встановлено скоєння злочину посадовими особами платника податків або фізичною особою — платником податків щодо умисного ухилення від сплати зазначеного податкового зобов'язання;

г) відсутнє свідоцтво про державну реєстрацію суб'єкта підприємницької діяльності.

3. Відлік строку давності зупинено на період, протягом якого платник податку:

а) перебуває поза межами України;

б) перебуває поза межами України, якщо такий період є безперервним та дорівнює чи є більшим за 180 днів;

в) перебував у місцях позбавлення волі за вироком суду.

ПРАКТИЧНІ ЗАВДАННЯ ДЛЯ САМОСТІЙНОЇ РОБОТИ ...

4. Граничні строки для подання податкової декларації, заяв про перегляд рішень контролюючих органів, заяв про повернення надміру сплачених податків, зборів (обов'язкових платежів) підлягають продовженню керівником податкового органу (його заступником) за письмовим запитом платника податків, якщо такий платник податків протягом зазначених строків:

- а) оскаржував рішення контролюючих органів до суду;
- б) перебував на сесії у вищому навчальному закладі, який знаходиться в іншому місці;
- в) перебував за межами України;
- г) перебував у плаванні на морських судах за кордоном у складі команди (екіпажу) таких суден;
- д) перебував у місцях позбавлення волі за вироком суду.

5. Заяви на повернення надміру сплачених податків, зборів (обов'язкових платежів) можуть бути подані не пізніше:

- а) 20 календарних днів після здійснення такої переплати;
- б) 30 робочих днів після здійснення такої переплати;
- в) 50 календарних днів після здійснення такої переплати;
- г) 60 робочих днів після здійснення такої переплати;
- д) 180 календарних днів після здійснення такої переплати;
- е) 1095 днів після здійснення такої переплати.

6. Чи мають право податкові органи стягувати штрафні санкції з платника податків у випадку продовження граничних строків подання податкової декларації платником податків:

- а) так;
- б) ні.

7. У разі коли норма закону чи іншого нормативно-правового акта або різних нормативно-правових актів припускають неоднозначне (множинне) трактування прав та обов'язків платників податків або контролюючих органів — це.....

8. Якщо норма закону або різних законів допускає неоднозначне (множинне) трактування, то за Законом № 2181:

- а) рішення приймається на користь платника податків;
- б) рішення приймається на користь контролюючого органу;
- в) рішення приймається виключно в судовому порядку;
- г) рішення не приймається взагалі.

9. За одним і тим же питанням є два податкових роз'яснення: Мінфіну України та ДПАУ. Яке з них має пріоритет:

- а) роз'яснення Мінфіну України;
- б) роз'яснення ДПА України;
- в) обидва роз'яснення мають рівну силу.

10. У разі коли податкове зобов'язання було нараховане податковим органом до закінчення строку давності, податковий борг, що виник у зв'язку з відмовою у самостійному погашенні податкового зобов'язання, може бути стягнутий.....

Ключ до тесту

Запитання	Відповідь
1	А
2	А,в
3	Б
4	В,г,д
5	е
6	б
7	Конфлікт інтересів
8	А
9	В
10	Протягом наступних 1095 календарних днів від дня узгодження податкового зобов'язання

ТЕРМІНОЛОГІЧНИЙ СЛОВНИК

А

Адміністрування податків — діяльність податкових органів під час здійснення податкового контролю за своєчасністю, повнотою і правильністю сплати податкових платежів юридичними та фізичними особами.

Адміністративні стягнення — штрафи, що накладаються на роботодавців, керівників, посадових осіб підприємств, установ та організацій і на громадян за порушення податкового законодавства.

Адміністративне правопорушення — противоправна дія або бездіяльність, що робить замах на державний або громадський порядок, права і свободи громадян.

Адміністративний штраф — стягнення, накладене на платника податку, який не подав зовсім чи у визначений термін податкової декларації, не заплатив податку чи припустився інших порушень податкового законодавства.

Акт перевірки — документ, у якому відображаються результати перевірки.

Активи платника податків — кошти, матеріальні та нематеріальні цінності, що належать юридичній або фізичній особі за правом власності або повного господарського відання.

Апеляційне узгодження — узгодження податкового зобов'язання у порядку і строки, які визначені законодавчо за процедурами адміністративного або судового оскарження.

Арифметичні помилки — помилки, описки, допущені платником податків при заповненні податкових декларацій (розрахунків) або додатків до них, зокрема, при обчисленні об'єкта оподаткування з метою визначення податкових зобов'язань з податку, збору, обов'язкового платежу.

Б

База даних державної податкової служби — база даних в електронному вигляді, створена в органах державної податкової служби на основі показників звітних документів платників пода-

тків та призначена для централізованого накопичення та багаторазового використання в інформаційних системах органів ДПС.

Безнадійна заборгованість — заборгованість, яка виявилася непогашеною за таких умов: минув термін позовної давності; позичальника оголошено банкрутом; стягнення стало неможливим у зв'язку з дією обставин непереборної сили, стихійного лиха; коштів, одержаних від продажу на відкритих аукціонах майна позичальника, переданого в заставу як забезпечення зазначеної заборгованості, виявилось недостатньо для покриття заборгованості; позичальником є фізична особа, яка померла чи засуджена до позбавлення волі, чи визнана безвісти відсутньою чи недієздатною.

Безнадійний податковий борг — податковий борг платника податків, визнаного у встановленому порядку банкрутом, вимоги до якого не були задоволені у зв'язку з недостатністю активів банкрута.

В

Відстрочення податкових зобов'язань — перенесення сплати основної суми податкових зобов'язань платника податків без урахування сум пені під проценти.

Д

Державна податкова служба — орган, який підпорядковується уряду України і здійснює контроль за забезпеченням дотримання чинного податкового законодавства.

Державна реєстрація — облік у фінансових органах, у тому числі і податковій адміністрації, державних, кооперативних та інших форм власності підприємств з метою контролю за законністю їхнього виникнення, припинення існування та сплати податків.

Державний реєстр фізичних осіб-платників податків та інших обов'язкових платежів — автоматизований банк даних, створений для забезпечення єдиного державного обліку фізичних осіб, зобов'язаних сплачувати податки, інші обов'язкові платежі до бюджетів і зборів до державних цільових фондів.

Довідка — службовий документ, який стверджує факт проведення невиїзної документальної або виїзної планової чи позапланової перевірки фінансово-господарської діяльності суб'єкта господарювання і є носієм доказової інформації про не встановлення фактів порушень вимог податкового, валютного та іншого законодавства суб'єктами господарювання.

Документальна перевірка — здійснення податкового контролю на території платника податків.

К

Камеральна перевірка — проведення податкового контролю у приміщенні податкового органу.

Картотека — реєстр розрахункових або виконавчих документів, надісланих обслуговуючому банку платником податків або органом стягнення та не оплачених у строк у зв'язку із браком коштів на такому рахунку.

Квитанція про прийняття податкового документа в електронному вигляді — електронний документ, що формується програмним забезпеченням органів ДПС та засвідчує факт та час прийняття (неприйняття) податкового документа в електронному вигляді у базу даних органів ДПС.

Контролюючий орган — державний орган, який у межах своєї компетенції, визначеної законодавством, здійснює контроль за своєчасністю, достовірністю, повнотою нарахування податків і зборів (обов'язкових платежів) та погашенням податкових зобов'язань чи податкового боргу.

Конфлікт інтересів — у разі коли норма закону чи іншого нормативно-правового акта або різних нормативно-правових актів припускають неоднозначне (множинне) трактування прав та обов'язків платників податків або контролюючих органів.

О

Об'єкт податкового адміністрування — фінансові відносини між платниками податків та державними контролюючими органами щодо нарахування та сплати податків, зборів до бюджету та державних цільових фондів.

Облік платників — реєстрація платників податків, включення їх та даних про них до відповідних облікових реєстрів, вжиття заходів щодо виявлення платників з метою забезпечення повноти обліку.

Орган стягнення — державний орган, уповноважений здійснювати заходи із забезпечення погашення податкового боргу у межах компетенції, встановленої законами.

Організація податкових правовідносин — загальні основи організації діяльності податкової служби, що будуть основою для реалізації податкових відносин та визначатимуть основні орієнтири взаємовідносин між суспільством і фіскальними органами.

П

Пеня — плата у вигляді процентів, нарахованих на суму податкового боргу (без урахування пені), що стягується з платника податків у зв'язку з несвоєчасним погашенням податкового зобов'язання.

Платники податків — юридичні особи, їхні філії, відділення, інші відокремлені підрозділи, що не мають статусу юридичної особи, а також фізичні особи, які мають статус суб'єктів підприємницької діяльності чи не мають такого статусу, на яких згідно з законами покладено обов'язок утримувати та/або сплачувати податки і збори (обов'язкові платежі), пеню та штрафні санкції.

Повний арешт — заборона платнику податків на реалізацію прав розпорядження або користування активами, що знаходяться в адміністративному арешті з їхнім тимчасовим вилученням або без такого.

Податковий борг — податкове зобов'язання (з урахуванням штрафних санкцій за їх наявності), самостійно узгоджене платником податків або узгоджене в адміністративному чи судовому порядку, але не сплачене у встановлений строк, а також пеня, нарахована на суму такого податкового зобов'язання.

Податкова вимога — письмова вимога податкового органу до платника податків погасити суму податкового боргу.

Податкова декларація — документ, що подається платником податків до контролюючого органу у строки, встановлені законодавством, на підставі якого здійснюється нарахування та/або сплата податку, збору (обов'язкового платежу).

Податкова дисципліна — належне виконання суб'єктами податкових правовідносин обов'язків встановлених для них нормами податкового права.

Податкова заборгованість — невиконання обов'язку юридичної і фізичної особи сплачувати податки та збори в порядку і розмірах, установлених законодавством.

Податкове законодавство — сукупність нормативно-правових документів, що встановлюють та регулюють порядок нарахування та сплати до бюджету податків і обов'язкових платежів. Включає закони України, укази Президента України, постанови Кабінету Міністрів України, інструкції Державної податкової адміністрації України та інших державних органів, роз'яснювальні листи.

Податкова застава — спосіб забезпечення податкового зобов'язання платника податків, не погашеного у строк.

Податкове зобов'язання — зобов'язання платника податків сплатити до бюджетів або державних цільових фондів відповідну суму коштів у порядку та у строки, визначені законодавством України.

Податковий звіт — документ, що подається до податкової інспекції зі звітними даними про розрахунки з бюджетом.

Податкова звітність — сукупність документів зі звітними даними про нарахування та сплату до бюджету податків і податкових платежів. Складається і подається до податкових органів платниками податків у визначений термін.

Податковий компроміс — задоволення частини скарги платника податків під зобов'язання останнього погодитися з рештою податкових зобов'язань, нарахованих контролюючим органом.

Податкова міліція — спеціальний підрозділ по боротьбі з податковими правопорушеннями, що діє в складі органів державної податкової служби і здійснює контроль за додержанням податкового законодавства, виконує оперативно-розшукову, кримінально-процесуальну та охоронну функції.

Податковий облік — на рівні держави: облік у податкових органах платників податків та стану їхніх розрахунків з бюджетом; на рівні підприємств — облік валових доходів і валових витрат у зв'язку з визначенням оподатковуваного прибутку.

Податкові органи — орган державної податкової служби України.

Податковий період — термін, протягом якого завершується процес формування податкової бази, визначається розмір податкового зобов'язання.

Податкове повідомлення — письмове повідомлення контролюючого органу про обов'язок платника податків сплатити суму податкового зобов'язання, визначену контролюючим органом у випадках, передбачених законодавством України.

Податкова робота — діяльність, спрямована на встановлення кола платників податків, правильності нарахування та своєчасності сплати до бюджету та до цільових державних фондів податків і обов'язкових платежів. Є важливою складовою податкового менеджменту. Включає облік платників податків, облік надходжень податків, проведення перевірок достовірності об'єктів оподаткування, правильності нарахування податків та своєчасності їх сплати до бюджету.

Податкове розслідування — виявлення і розслідування фактів ухилення від оподаткування шляхом приховання доходів та інших об'єктів оподаткування.

Податкові роз'яснення — відповіді контролюючого органу на запити зацікавлених осіб з питань оподаткування.

Податкова служба — сукупність державних органів, які організовують і контролюють надходження податкових і окремих видів неподаткових платежів.

Податковий тиск — відношення загальної суми податкових зборів до сукупного національного продукту.

Податковий контроль — багатоаспектна міжгалузева система спостереження державних контролюючих органів за фінансово-господарською діяльністю платників податків із метою об'єктивного забезпечення заданого рівня формування бюджету й установлення її відповідно вимогам чинного законодавства.

Посвідчення на перевірку — документ, що надає право на проведення перевірки; засвідчує посадову особу податкового органу, яка уповноважена здійснювати перевірку, встановлює перелік об'єктів, які доручається перевіряти.

Примусове стягнення — звернення стягнення на активи платника податків у рахунок погашення його податкового боргу, без попереднього узгодження його суми таким платником податків.

Р

Реструктуризація податкового боргу — відстрочення або розстрочення сплати податкового боргу, накопиченого платни-

ком податків станом на встановлену дату, а також його часткове списання.

Розстрочка платежу — розподіл суми платежу на декілька термінів сплати за рішенням відповідного фінансового органу.

Розстрочення податкових зобов'язань — надання платнику податків бюджетного кредиту на основну суму його податкових зобов'язань без урахування сум пені під проценти.

С

Санкція — заходи і рішення, що мають, як правило, остаточний характер що не підлягає перегляду.

Списання податкової заборгованості — анулювання заборгованості як безнадійної щодо сплати.

Суб'єкти податкової роботи — Верховна Рада України, Міністерство фінансів, Державне казначейство, Державна податкова адміністрація України, податкова міліція, фізичні і юридичні особи.

Спеціалізоване програмне забезпечення — програмне забезпечення, призначене для створення платником податків податкових документів в електронному вигляді відповідного формату згідно з встановленими вимогами.

У

Умовний арешт активів платника податків — обмеження платника податків щодо реалізації прав власності на арештовані активи за рішенням податкового керуючого.

Ухилення від сплати податків — дії платника податку, спрямовані на зниження його розміру або взагалі відмова від сплати податків з порушеннями чинного законодавства.

Ш

Штрафна санкція — плата у фіксованій сумі або у вигляді відсотків від суми податкового зобов'язання (без урахування пені та штрафних санкцій), яка справляється з платника податків у зв'язку з порушенням ним правил оподаткування, визначених законодавчо.

СПИСОК ВИКОРИСТАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ

1. Адміністрування податків: навч. посіб. / Ю.Б. Іванов, Л.М. Карпов, К.В. Петросянц. — Х.: Вид. ХНЕУ, 2005. — 210 с.

2. Азаров Л. Адміністративний арешт активів: як це робиться на Україні / Л. Азаров // — Бухгалтерія. — 2002. — № 16/1. — С. 215 — 219.

3. Андрущенко В.Л. Фіскальне адміністрування як наука і мистецтво / В.Л. Андрущенко // Фінанси України. — 2003. — № 6. — С. 27-35.

4. Бечко П.К. Податковий менеджмент: навч. посіб. / П.К. Бечко, Н.В. Лиса. — К.: Центр учбової літератури, 2009. — 288 с.

5. Буряк С.В. Податкові апеляції. Досудове врегулювання спорів з податковими органами / С.В. Буряк. — К.: ІВЦ ДПА України; Х.: Фактор, 2008. — 560 с.

6. Вакулич І.П. Податкове адміністрування та ефективність податкової системи / І.П. Вакулич // Фінанси України. — 2003. — № 2. — С. 54-59.

7. Ватуля І.Д. Податки, збори, платежі: навч. посіб. / І.Д. Ватуля, М.І. Ватуля, Л.В. Рибалко — К.: Центр учбової літератури, 2006. — 352 с.

8. Вдовівен В. Відчуження в податкових правовідносинах / В. Вдовівен // Підприємництво, господарство і право. — 2006. — № 7. — С. 146-148.

9. Вдовівен В. Податково-правовий конфлікт / В. Вдовівен // Підприємництво, господарство і право. — 2006. — № 6. — С. 87-89.

10. Великий тлумачний словник сучасної української мови / уклад. і голов. ред. В.Т. Бусел. — К.: Ірпінь, ВТФ «Перун», 2007. — 354 с.

11. Вишневський В. Ухилення від сплати податків: моделювання вибору та дій економічного суб'єкта / В. Вишневський, А. Веткін // Економіка України. — 2004. — № 1. — С. 5-9.

12. Гусак Н.Б. Контроль податкових органів за діяльністю підприємств: навч. посіб. / Н.Б. Гусак, Ю.Д. Гусак. — К.: Центр учбової літератури, 2007. — 320 с.

13. Дадашев А.З. Налоговое администрирование в Российской Федерации / А.З. Дадашев. — М.: Книжный мир, 2002. — 173 с.

14. Демидович В.В. Проблеми оптимізації податкового навантаження в Україні та напрямки їх вирішення / В.В. Демидович, І.В. Пономарьова // Фіскальні зобов'язання суб'єктів господарювання природно-ресурсних галузей: виконання, аналіз, контроль та регулювання : матеріали наук.-практ конф., 21-22 жовт. 2010 р., Ч.1 — К.: НДЗ «Ресурси», 2010. — С. 17-19.

15. Демидович В.В. Подолання стану депресивності регіону шляхом створення морально-свідомого суспільства / В.В. Демидович, Г.С. Лі-

СПИСОК ВИКОРИСТАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ

хоносова // Вісник СНУ ім. В. Даля. — Ч. 2 — 2009. — № 10 (140). — С. 25-31.

16. Демидович В.В. Стратегія управління податковими платежами на підприємствах в умовах кризи / В.В. Демидович, К.В. Баляба // Податкове навантаження: потреби регіону і можливості стягнення податків в умовах кризи: монографія. — Луганськ: вид-во СНУ ім. В. Даля, 2010. — С. 142-147.

17. Деркач Т. Перевірка податкової звітності у ДПП / Т. Деркач // Бухгалтерія — 2002. — № 16/1 — С. 169-174.

18. Економічна енциклопедія: в 3-х т. Т.1 / редкол. С.В. Мочерний та інші. — К.: Академія, 2000. — 864 с.

19. Житна І.П. Адміністрування податку на додану вартість в Україні: організація та напрямки розбудови / І.П. Житна, В.О. Корецька-Гармаш // Культура народів Причорномор'я. Сб. науч. трудов. № 175. — Симферополь: Межвузовский центр «Крым», 2009. — С. 66-71.

20. Закон України «Господарський процесуальний кодекс України» від 06.11.1991 р. № 1798-ХІІ із змінами та доповненнями.

21. Закон України «Про оцінку майна, майнових прав та професійну оціночну діяльність в Україні» від 12.07.2001 р. № 2658-ІІІ.

22. Закон України «Про порядок погашення податкових зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами» від 21.12.2000 р. № 2181-ІІІ із змінами та доповненнями.

23. Закон України «Про систему оподаткування» від 25.06.1991 р. № 1251-ХІІ із змінами та доповненнями.

24. Закон України «Про цінні папери та фондовий ринок» від 23.02.2006 р. № 3480-ІV.

25. Закон України «Про податок на додану вартість» від 3.04.1997 р. №168-97 ВР із змінами та доповненнями.

26. Закон України «Про Державний реєстр фізичних осіб — платників податків і інших обов'язкових платежів» від 22.12.1994 р. №320/94-ВР із змінами та доповненнями.

27. Закон України «Про державну податкову службу в Україні» від 04.12.1990 р. № 509 із змінами та доповненнями.

28. Закон України «Про платіжні системи та переказ грошей в Україні» 05.04.2001 р. № 2346-ІІІ із змінами та доповненнями.

29. Закон України «Про звернення громадян» від 02.10.1996 р. № 393/96-ВР із змінами та доповненнями.

30. Закон України «Про державну службу» від 16.12.1993 р. № 3723-ХІІ із змінами та доповненнями.

31. Закон України «Про державну реєстрацію юридичних осіб та фізичних осіб — підприємців» від 15.05.2003 р. № 755-ІV.

32. Закон України «Про державну таємницю» від 21.01.1994 р. № 3855-ХІІ із змінами та доповненнями

33. Закон України «Про заставу» від 02.10.1992 р. № 2654-XII із змінами та доповненнями.

34. Закон України «Про боротьбу з корупцією» від 5.10.1995 р. № 356/95-ВР із змінами та доповненнями.

35. Закон України «Про внесення змін до Закону України «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами» від 20 лютого 2003 р. № 550-IV.

36. Закон України «Кодекс України «Про адміністративні правопорушення»» від 07.12.1984 р. № 8073 із змінами та доповненнями.

37. Закон України «Кримінальний кодекс України» від 05.04.2001 р. № 2341 із змінами та доповненнями.

38. Закон України «Митний кодекс України» від 11.07.2002 р. № 92-IV із змінами та доповненнями.

39. Закон України «Податковий кодекс України» від 02.12.2010 р. № 2755-VI із змінами та доповненнями.

40. Закон України «Цивільний кодекс України» від 16.01.2003 р. № 435-IV.

41. Іванишина О.С. Удосконалення адміністрування прямих податків як чинник підвищення їхньої фіскальної ефективності / О.С. Іванишина // Актуальні проблеми економіки. — 2010. — № 6. — С. 221-225.

42. Іванов Ю.Б. Податковий менеджмент: підруч. / Ю.Б. Іванов, А.І. Крисоватий, А.Я. Кізима, В.В. Карпова. — К.: Знання, 2008. — 525 с.

43. Іванов Ю.Б. Система оподаткування в схемах і таблицях: навч. посіб. / Ю.Б. Іванов — Харків: ВД «Інжек», 2004. — 304 с.

44. Іванов Ю.Б. Податкова система: підруч. / Ю.Б. Іванов, А.І. Крисоватий, О.М. Десятнюк. — К.: Атіка, 2006. — 920 с.

45. Ісаншина Г.Ю. Податковий менеджмент: навч. посіб. / Г.Ю. Ісаншина — К.: ЦУЛ, 2003. — 260 с.

46. Калинеску Т.В. Концептуальные подходы к налоговому стимулированию депрессивных территорий / Т.В. Калинеску, А.С. Лихоносова // Бизнес Информ. — 2009. — № 4(2). — С. 51-54.

47. Калинеску Т.В. Налоговые диффузии и иллюзии / Т.В. Калинеску // Бизнес Информ. — 2007. — № 12(2). — С. 10-12.

48. Калінеску Т.В. Проблеми формування ефективних інструментів податкового регулювання в умовах інтеграції держав / Т.В. Калінеску // Вісник Київського національного університету ім. Т.Г. Шевченка. Економіка. — 2009. — № 111. — С. 8-10.

49. Калінеску Т.В. Управління податковим потенціалом підприємства / Т.В. Калінеску, О.М. Антіпов // Вісник Східноукраїнського національного університету імені Володимира Даля. — № 2 (84). — Ч. 2. — 2005. — С. 104-108.

50. Калінеску Т.В. Бізнес, влада, податкова адміністрація — партнери чи супротивники / Т.В. Калінеску // Податкове навантаження: потреби регіону і можливості стягнення податків в умовах кризи: монографія. — Луганськ: вид-во СНУ ім. В. Даля, 2010. — С. 50-57.

СПИСОК ВИКОРИСТАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ

51. Калінеску Т.В. Управління податковим потенціалом підприємства / Т.В. Калінеску, О.М. Антіпов // Вісник Східноукраїнського національного університету імені Володимира Даля. — Ч. 2. — 2005. — № 2 (84). — С. 104-108.

52. Калінеску Т.В. Регіональні та податкові стимули розвитку підприємництва / Т.В. Калінеску // Вісник Хмельницького національного університету. Т. 2. — 2008. — № 4. — С. 14-17.

53. Калінеску Т.В. Податкові механізми моральної економіки / Т.В. Калінеску // Вісник Східноукраїнського національного університету імені Володимира Даля. — 2010. — № 3 (145). — С. 128-135.

54. Конституція України від 28.06.1996р. № 254к/96-ВР із змінами та доповненнями

55. Конфлікт [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://www.emc.komi.com/>

56. Корецька-Гармаш В.О. Вирішення спорів між платниками податків та податковими органами / В.О. Корецька-Гармаш, В.В. Демидович // Фіскальні зобов'язання суб'єктів господарювання природно-ресурсних галузей: виконання, аналіз, контроль та регулювання : матеріали наук.-практ конф., 21-22 жовт. 2010 р., Ч.1 — К.: НДЗ «Ресурси», 2010. — С. 37-39.

57. Костирко Р.О. Аналітичне забезпечення внутрішнього контролю в управлінні економічним потенціалом підприємства / Р.О. Костирко // Науковий вісник Полтавського університету споживчої кооперації України. Серія: Економічні науки. — 2008. — № 4 (31). — С. 165-172.

58. Костирко Р.О. Внутрішній контроль у забезпеченні фінансово-економічної стійкості підприємства: зміна парадигми, ознаки, завдання / Р.О. Костирко // Вісник Східноукраїнського національного університету імені Володимира Даля. — 2009. — № 3(133). — С.88-96.

59. Костирко Р.О. Нормативно-правове забезпечення контролю та аналізу фінансової стійкості підприємства / Р.О. Костирко // Економіка та право. — 2009. — №3 (25). — С. 173-181.

60. Крисоватий А.І. Податкова система: навч. посіб. / А.І. Крисоватий, О.М. Десятнюк. — Тернопіль: Карт-бланш, 2004. — 332 с.

61. Крисоватий А.І. Теоретико-організаційні домінанти та практика реалізації податкової політики в Україні: монографія / А.І. Крисоватий. — Тернопіль: Карт-бланш, 2005. — 320 с.

62. Ластовецький А. Організаційно-правові засади адміністрування податків / А. Ластовецький // Право України. — 2003. — № 11. — С.37-40.

63. Мельник В.М. Адміністрування податків в історичній ретроспективі / В.М. Мельник // Фінанси України. — 2005. — № 10. — С. 42-50.

64. Мельник В.М. Проблеми теорії та практики адміністрування податків в Україні / В.М. Мельник // Актуальні проблеми економіки. — 2003. — № 5. — С. 40-43.

65. Мельник М.М. Вплив адміністрування податків на регулюючі ефекти оподаткування в Україні / М. М. Мельник // Формування ринкових відносин в Україні. — 2008. — № 11. — С. 39-43.

66. Мельник В.М. До питання формування теоретичних засад адміністрування податків / В.М. Мельник // Фінанси України. — 2008. — № 9. — С. 3-9.

67. Москаль Р. Конфлікт інтересів — правило для практичного застосування! Юридична газета — 2004. — №21. — [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://www.yur-gazeta.com>

68. Наказ ДПАУ «Про затвердження Регламенту адміністрування податків, зборів (обов'язкових платежів)» від 09.02.2006 р. № 62 із змінами та доповненнями.

69. Наказ ДПАУ «Про затвердження Порядку видачі свідоцтва про сплату єдиного податку» від 29.10.99 р. № 599.

70. Наказ ДПАУ «Порядок заповнення та подання податкової декларації з ПДВ» від 30.05.1997 р. № 166.

71. Наказ ДПАУ «Про затвердження Свідоцтва про право сплати єдиного податку суб'єктом малого підприємництва — юридичною особою та Порядку його видачі» від 13.10.1998 р. № 476.

72. Наказ ДПАУ «Про Порядок складання декларації з податку на прибуток підприємства» від 29.03.2003 р. № 143.

73. Наказ ДПАУ «Інструкція про порядок ведення органами державної податкової служби оперативного обліку платежів до бюджету, контроль за справлянням яких здійснюється органами державної податкової служби України» від 18.07.2005 р. № 276.

74. Наказ ДПАУ «Положення про порядок подання та розгляду скарг платників податків органами державної податкової служби» від 03.03.1998 р. № 93.

75. Наказ ДПАУ «Порядок направлення органами державної податкової служби України податкових вимог платникам податків» від 03.07.2001 р. № 266.

76. Наказ ДПАУ «Про затвердження Порядку списання безнадійного податкового боргу» від 14.03.2001 р. № 103.

77. Наказ ДПАУ «Положення про призначення, звільнення та компетенцію податкового керуючого» від 02.08.2001 р. № 312.

78. Наказ ДПАУ «Про затвердження Порядку застосування податкової застави органами державної податкової служби» від 28.08.2001 р. № 338.

79. Наказ ДПАУ «Про затвердження Порядку застосування адміністративного арешту активів платника податків» від 25.09.2001 р. № 386.

80. Наказ ДПАУ «Про затвердження Порядку направлення органами державної податкової служби України податкових повідомлень платникам податків» від 21.06.2001 р. № 253.

СПИСОК ВИКОРИСТАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ

81. Наказ ДПАУ «Інструкція про порядок нарахування та погашення пені за платежами, що контролюються органами державної податкової служби» від 11.06.2003 р. № 290.

82. Наказ ДПАУ «Про затвердження Порядку розстрочення та відстрочення податкових зобов'язань платників податків» від 18.09.2001 р. № 378.

83. Наказ ДПАУ «Кодекс професійної етики працівника державної податкової служби України» від 07.02.2006 р. № 59.

84. Нікітшин А.О. Адміністрування податків в умовах фінансово-економічної кризи / А.О. Нікітшин // Фінанси України. — Киев. — 2010. — № 1. — С. 38-45.

85. Олейнікова Л.Г. Підвищення фіскальної й економічної результативності податкового адміністрування в Україні / Л.Г. Олейнікова // Фінанси України. — 2010. — № 10. — С. 47-59.

86. Онищенко В.А. Податковий контроль (основи організації) — К.: Журн. «Вісник податкової служби України», 2002. — 432 с.

87. Організація і методика податкових перевірок: навч. посіб. / О.П. Чернявський, В.П. Хомутенко, В.В. Демченко. — К.: Центр навчальної літератури, 2004. — 288 с.

88. Основы налогового права: учеб. пособ. / под ред. Н.П. Кучерявенко. — Х.: Легас, 2003. — 384 с.

89. Панасик В.М. Податковий облік / В.М. Панасик, Є.К. Ковальчук, С.В. Бобрівець: навч. посіб. — Тернопіль: Карт-Бланш, 2002. — 263 с.

90. Податкове право: навч. посіб./ Г.В. Бех, О.О. Дмитрик, Д.А. Копильник, за ред. М.П. Кучерявенька. — К.: Ірінком Інтер, 2003 — 400 с.

91. Податкова політика України: стан, проблеми та перспективи: монографія / П.В. Мельник, Л.Л. Тарангул, З.С. Варналій. — К.: Знання, 2008. — 675 с.

92. Постанова Кабінету Міністрів України «Порядок стягнення готівки, яка належить платникові податків, у рахунок погашення його податкового боргу» від 29.12.2010 р. № 1244.

93. Постанова Кабінету Міністрів України «Про заходи по введенню ідентифікаційних номерів фізичних осіб — платників податків та інших обов'язкових платежів» від 06.11.97 р. № 1232.

94. Постанова Кабінету Міністрів України «Про затвердження Порядку стягнення коштів та продаж інших активів платника податків, які перебувають у податковій заставі» від 15.04.2002 р. № 538.

95. Постанова Кабінету Міністрів України «Про затвердження форми протоколу про тимчасове затримання майна» від 29.12.2010 р. № 1239.

96. Постанова Кабінету Міністрів України «Про затвердження Порядку надіслання органам державної податкової служби подання про здійснення заходів з погашення податкового боргу платника податків та інформації про скасування або зміну суми нарахованого податкового

зобов'язання за рішенням суду (господарського суду) від інших контролюючих органів порядок надіслання вжиття заходів для погашення податкового боргу платника податків з розрахунком його розміру» від 24.10.2001 р. № 1387.

97. Постанова Кабінету Міністрів України «Про затвердження Програми діяльності Кабінету Міністрів України «Український прорив: для людей, а не політиків» від 16.01.2008 р. № 14.

98. Постанова Пленуму Вищого господарського суду України «Про заходи щодо забезпечення однакового і правильного застосування законодавства про податки» від 25.07.2002 р. № 1056.

99. Потапенко В. Значущі наслідки незначних податкових змін. Юридичний журнал.—2003. — №7 [Електронний ресурс]. — Режим доступу: [//www.justinian.com.ua/](http://www.justinian.com.ua/)

100. Райзберг Б.А. Современный экономический словарь / Б.А. Райзберг, Л.Ш. Лозовский, Е.Б. Стародубцева. — М.: ИНФРА-М, 2005. — 480 с.

101. Роз'яснення президії Вищого арбітражного суду України «Про деякі питання практики вирішення спорів, пов'язаних з відшкодуванням шкоди» від 01.04.94 р. № 02-5/215.

102. Роз'яснення президії Вищого арбітражного суду України «Про деякі питання практики вирішення спорів, пов'язаних з визнанням недійсними актів державних чи інших органів» від 26.01.2000 р. № 02-5/35.

103. Роз'яснення президії Вищого арбітражного суду України «Про деякі питання практики застосування Арбітражного процесуального Кодексу України» від 9.10.2000 р. №02-5/540.

104. Селіванов А. Адміністрування податків: нові проблеми в адміністративному та фінансовому праві України / А. Селіванов // Право України. — 2002. — №2. — С.34-38.

105. Сигаев А. Эффективное администрирование НДС: проблемы и перспективы / А. Сигаев // Экономика Украины. — 2007. — № 7. — С. 24-31.

106. Сидорович О.Ю. Конфлікт інтересів між податкоплатником і фіскальними органами: суть, передумови виникнення та способи вирішення [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://intkonf.org>

107. Словарь русского языка / С.И. Ожегов; под общ. ред. проф. Л.И. Скворцова. — М.: ООО «Издательский дом «ОНИКС 21 век»: ООО «Издательство «Мир и образование», 2005. — 726 с.

108. Соколовська А.М. Податкова система держави: Теорія і практика становлення / А.М. Соколовська — К.: Знання-Прес, 2004. —454 с.

109. Сухомлин І. Права платника податків, активи якого знаходяться у податковій заставі / І. Сухомлин. В зб. систематизованого законодавства «Права платників податків». — 2004. — В. 11. — С. 87–88.

СПИСОК ВИКОРИСТАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ

110. Тимченко О.М. Облік і контроль у системі адміністрування ПДВ : взаємозв'язок, напрями вдосконалення / О.М. Тимченко, А.В. Пислиця // *Фінанси України*. — 2007. — № 8. — С. 91-99.

111. Указ Президента України «Про Концепцію вдосконалення державного регулювання господарської діяльності» від 03.09.2007 р. № 816.

112. Указ Президента України «Про деякі зміни в оподаткуванні» від 07.08.1998 р. № 857/98.

113. Указ Президента України «Про спрощену систему оподаткування, обліку та звітності суб'єктів малого підприємництва» від 03.07.1998 р. № 727.

114. Федосов В. Фінансова реструктуризація в Україні: проблеми і напрямки: монографія / В. Федосов, В. Опарін, С. Львовчкін / за наук. ред. В. Федосова. — К.: КНЕУ, 2002. — 415 с.

115. Чернелевський Л.М. Податковий облік і контроль: навч. посіб. / Л.М. Чернелевський, Т.Ю. Редзюк — 2-ге вид., перероб. і доп. — К.: Пектораль, 2006. — 316 с.

116. Чернявський Л.М. Податковий облік і контроль: навч. посіб. / Л.М. Чернявський, Т.Ю. Редзюк. — К., 2004. — 328 с.

117. Чернявський О.П. Організація і методика податкових перевірок: навч. посіб. / О.П. Чернявський, В.П. Хомутенко, В.П. Демченко — К.: Центр навчальної літератури, 2004. — 288 с.

118. Чиж В.І. Організація податкового контролю за своєчасністю сплати та правильністю нарахування податку на прибуток в органах Державної податкової адміністрації / В.І Чиж, В.О. Корецька-Гармаш // *Економіка: проблеми теорії та практики*. Зб. наук. праць Дніпропетровського національного університету. Вип. 260. Т. 4. — Дніпропетровськ, 2010. — С. 1068-1080.

Додаток А



Форма № 1-ОПП

□ □ / □ □ / □ □

ЗАЯВА

для юридичних осіб (філій)

- ☐ ОБЛІК
- ☐ ЗМІНИ
- ☐ ПЕРЕРЕЄСТРАЦІЯ

(ДРУКОВАНИМИ ЛІТЕРАМИ)

[illegible]

або реєстраційний (обліковий)
номер платника податків

2	Повне найменування українською мовою (не більше ніж 50 літер)

3	Скорочене найменування українською мовою (не більше ніж 50 літер)

4	Назва ДПІ, до якої подається заява	
---	------------------------------------	--

Назва ДП, з якої вибув платник	
--------------------------------	--

ДАНІ ПРО РЕЄСТРАЦІЮ

4	Назва органу державної реєстрації	
---	-----------------------------------	--

Дата реєстрації

□ □ / □ □ / □ □

ДОДАТКИ

Номер рішення про реєстрацію

Код та назва
форми власності

☐☐

Код та назва організа
ційно-правової форми

☐☐☐☐

5	Основний вид діяльності	Ознака ЗЕД*	Назва виду діяльності
	Код ☐ ☐ ☐ ☐ ☐ ☐ ☐	☐	
5 а	Неосновні види діяльності		
	Код ☐ ☐ ☐ ☐ ☐ ☐ ☐	☐	
	Код ☐ ☐ ☐ ☐ ☐ ☐ ☐	☐	
	Код ☐ ☐ ☐ ☐ ☐ ☐ ☐	☐	
	Код ☐ ☐ ☐ ☐ ☐ ☐ ☐	☐	
	Код ☐ ☐ ☐ ☐ ☐ ☐ ☐	☐	

*ЗЕД – зовнішньоекономічна діяльність

6 Код форми фінансування (бюджет - 1, госпрозрахунок - 2, за рах. чл. внесків - 3, змішана - 4)

☐

Код і назва органу
управління

☐☐☐☐☐

Назва відомства
у складі органу
управління

7 Розмір статутного фонду в
національній валюті (грн.)

Примітка. Всі реквізити заяви за формою 1-ОПП мають бути підтверджені документально.

ДОДАТКИ

Додаткові телефони	 	Факс	 	 	Факс	
--------------------	--	------	--	--	------	--

10

Кількість працюючих згідно із штатним розкладом на момент взяття на облік

(П.І.Б. керівника)

(підпис)

(дата)

М. П.

Ідентифікаційний код за ЄДРПОУ або
реєстраційний (обліковий) номер

--	--	--	--	--	--	--	--	--	--

Додаток до заяви
Форма №1-ОПП

11

Інформація про головне підприємство
(Для філій, представництв, відділень, відокремлених підрозділів)

Ідентифікаційний код засновника – юридичної
особи за ЄДРПОУ

--	--	--	--	--	--	--	--	--	--

Назва

Юридична адреса головного підприємства

Поштовий індекс

Країна

Область

Район

Місто

Вулиця

Будинок

 / Корпус

Офіс/квартира

Телефон

АДМІНІСТРУВАННЯ ПОДАТКІВ

Назва ДПІ										
Назва органу державної реєстрації										
Дата реєстрації			/			/			Номер рішення про реєстрацію	

П.І.Б. _____

підпис _____

дата _____

Ідентифікаційний код за ЄДРПОУ або
реєстраційний (обліковий) номер

----------------------	----------------------	----------------------	----------------------	----------------------	----------------------	----------------------	----------------------	----------------------	----------------------

Форма №1-ОПП

12

Інформація про засновників

Ідентифікаційний номер засновника –
фізичної особи ДРФО**

----------------------	----------------------	----------------------	----------------------	----------------------	----------------------	----------------------	----------------------	----------------------	----------------------

Прізвище, ім'я, по батькові

Місце проживання

Поштовий індекс							Країна	
Область								
Район								
Місто								
Район міста								
Вулиця								
Будинок		/		Корпус		Офіс/квартира		
Телефон службовий							Домашній	

Паспорт: серія _____ номер _____ ким виданий _____

дата видачі _____

ДОДАТКИ

Внесок до статутного Фонду (сума)		Назва валюти	
-----------------------------------	--	--------------	--

Ідентифікаційний номер засновника – фізичної особи ДРФО**

--	--	--	--	--	--	--	--	--	--

Прізвище, ім'я, по батькові

Місце проживання

Поштовий індекс								Країна	
Область									
Район									
Місто									
Район міста									
Вулиця									
Будинок		/		Корпус		Офіс/квартира			
Телефон службовий							Домашній		

Паспорт: серія _____ номер _____ ким виданий _____

дата видачі _____

Внесок до статутного Фонду (сума)		Назва валюти	
-----------------------------------	--	--------------	--

*Інформація про засновників (фізичних осіб) не подається у разі, якщо ними є членами трудового колективу.

** Ідентифікаційний номер заповнюється після його отримання з ДРФО.

Додаток Б Форма № 2-ОПП

Журнал реєстрації заяв та повідомлень про взяття на облік (перереєстрацію, реорганізацію, унесення змін) платників податків* (для осіб, що внесені до ЄДРПОУ та ТРДПАУ)

№ з/п	Дата отримання, вхідний номер та назва документа	Причини подання заяви чи надходження повідомлення	Код за ЄДРП ОУ або ТРДПАУ платника податків	Найменування платника податків	Дата взяття на облік та внесення даних до Єдиного банку даних про платників податків	Дата виписки довідки про взяття на облік за ф. 4 –ОПП, реєстраційний номер довідки	Дата та спосіб видачі (направлення) довідки платнику податків	Примітка
1	2	3	4	5	6	7	8	9

- 1 - порядковий номер заповнення Журналу;
 2 - дата отримання, вхідний номер та назва документа (заява, повідомлення тощо) про взяття на облік (перереєстрацію, унесення змін);
 3 - причини подання заяви чи надходження повідомлення (первинне взяття на облік, перереєстрація, реорганізація, унесення змін до статутних документів, зміна місцезнаходження тощо);
 4 - код платника податків за ЄДРПОУ або реєстраційний (обліковий) номер;
 5 - повне найменування платника податків;
 6 - дата взяття на облік та внесення даних до Єдиного банку даних про платників податків органу державної податкової служби;
 7 - дата виписки довідки про взяття на облік за ф. № 4-ОПП, реєстраційний номер довідки;
 8 - дата видачі (направлення) довідки платнику податків та спосіб направлення такої довідки згідно з пунктом 4.17 Порядку

Повідомляємо, що платник податків

(номер ДРФО)

(повне найменування або прізвище, ім'я, по батькові для фізичної особи)

(місцезнаходження, місце проживання)

керівник

(прізвище, ім'я, по батькові та ідентифікаційний номер)

узятий на облік в органах державної податкової служби від _____ № _____

на дату видачі цієї довідки перебуває на обліку у

(назва та код ДПІ)

Начальник відділу реєстрації
та обліку платників податків

(прізвище, ім'я, по батькові)

(підпис)

М.П.

АДМІНІСТРУВАННЯ ПОДАТКІВ

Додаток Г

Форма № 8-ОПП

№ _____ " ____ " _____ 20__ року

ЗАЯВА про припинення платника податків

(назва органу державної податкової служби, до якого подається заява)

Цим повідомляється, що стосовно платника податків | | | | | | | | | |
(код ЄДРПОУ / реєстраційний (обліковий) номер платника податків /
номер ДРФО (потрібне підкреслити))

(повна назва або прізвище, ім'я, по батькові для фізичної особи)

(місцезнаходження (місце проживання)
розпочаті/проведені процедури припинення (ліквідації/реорганізації)

(непотрібне закреслити)

Причина (підстава) для припинення діяльності (з посиланням на пункт,
статтю нормативно-правового акта):

Повне найменування органу, що прийняв рішення про припинення
(ліквідацію чи реорганізацію).

Назва документа, яким затверджене рішення, номер та дата рішення.
_____ від " ____ " _____

20__ року за № _____

До Єдиного державного реєстру юридичних осіб та фізичних осіб -
підприємців унесено запис про

20__ року за № _____

від " ____ " _____

ДОДАТКИ

У зв'язку з цим прошу провести заходи, визначені Порядком, та видати (необхідне відмітити):

- довідку про відсутність заборгованості по податках, зборах, (обов'язкових платежах) за формою № 22-ОПП
 - довідку про зняття з обліку платника податків за формою № 12-ОПП згідно з
-

(вказати пункт, статтю нормативно-правового акта)

Голова комісії з припинення (ліквідаційної комісії), ліквідатор, платник податків (фізична особа), інша особа, яку за даними Єдиного державного реєстру (згідно з рішенням про припинення) призначено відповідальною за проведення процедур припинення платника податків:

(П.І.Б.)

(посада)

(поштова адреса, телефон)

(підпис)

М.П. (для фізичних осіб - за наявності)

Додаток Д

Зразок документального оформлення письмового звернення громадян до органу державної податкової служби

Кому _____ (назва організації)

(прізвище, ім'я, по батькові _____)

повна адреса, соціальний стан заявника)

Звернення

(зауваження, пропозиції, заява, скарга, прохання, вимога)
(індивідуально чи колективно)

Суть питання (порушення) _____

[illegible]

дата

підпис

**Порядок подання скарг та обов'язки органів ДПС
у зв'язку з їх надходженням**

“ _____ ” “ _____ ”
(номер) (дата)

(назва органу ДПС вищого рівня, якому подається скарга)

(назва юридичної особи та її місце знаходження (повна адреса)
(ім'я, по батькові фізичної особи — СПД та її місце проживання (повна адреса)

Скарга (заява) на податкове повідомлення-рішення (рішення)

(назва юридичної особи, прізвище та ініціали фізичної особи — платника податків),
що не погоджується з податковим повідомленням-рішенням

(назва органу ДПС, податкове повідомлення-рішення (рішення) якого оскаржується)
від « ____ » _____ 20__ р. № ____

про сплату _____ грн _____
(сума цифрами) (назва податку, збору, іншого обов'язкового платежу)

та штрафних (фінансових) санкцій _____ грн, застосованих за _____
(сума цифрами) (зміст порушення,

назва пункту та статті законодавчого акта і його назва, яким передбачено штрафну
(фінансову) санкцію)

Зазначене податкове повідомлення-рішення (рішення) отримано платником
податків “ _____ ” 20__ р.

Позовна заява до суду про визнання недійсним податкового повідомлення-
рішення (рішення) _____ від “ _____ ” 20__ р. № ____ не подавалася.

АДМІНІСТРУВАННЯ ПОДАТКІВ

У разі подання повторної скарги (заяви) необхідно також зазначити про повідомлення (дату і номер листа-повідомлення)

або неповідомлення відповідного органу державної податкової служби про оскарження його податкового повідомлення-рішення (рішення) до органу ДПС вищого рівня.

Далі викладаються зміст і обґрунтування незгоди платника податків із сумою податкового зобов'язання або з іншим рішенням, яке оскаржується, з посиланням на норми актів законодавства із зазначенням їхнього змісту та документів податкового обліку.

Прошу податкове повідомлення-рішення (рішення) від “___” _____ 20__ р. № _____

(назва органу ДПС)

скасувати повністю або у певній сумі (зазначити суму).

Рішення (відповідь) за розглядом скарги (заяви) надіслати _____

(зазначити назву юридичної особи — платника податків

та її повну адресу, прізвище та ініціали фізичної особи — платника податків та її повну адресу)

До скарги (заяви) додаю _____

(перелік та назва документів і розрахунків, що додаються до скарги (заяви),

із зазначенням кількості аркушів)

посада керівника юридичної особи _____

(підпис, прізвище та ініціали) платника податків

фізична особа — СПД

(підпис, прізвище та ініціали)

Примітка. У разі надсилання скарги (заяви) поштою додаються опис укладеного та повідомлення про вручення. Пунктом 3 Положення про порядок подання та розгляду скарг платників податків органами державної

податкової служби (затверджено наказом ДПА України від 11.12.96 р. № 29 і зареєстровано в Мін'юсті України 18.12.96 р. за № 723/1748, із змінами та доповненнями) передбачено, що у скарзі (заяві) має бути зазначено, зокрема, підпис фізичної особи — платника податків, а для юридичної особи — платника податків — підпис керівника або особи, яка виконує обов'язки керівника юридичної особи — платника податків. Якщо скарга (заява) в інтересах фізичної особи — платника податків або юридичної особи — платника податків подається її представником, то до скарги (заяви) додається копія довіреності (доручення), оформленої відповідно до вимог чинного законодавства. Підпис представника юридичної особи — платника податків на скарзі (заяві) має бути скріплено печаткою юридичної особи — платника податків (ст. 5 абзацу четвертого п. 3 Положення).

Скарга (заява), оформлена без дотримання вимог, зазначених у ст. 5 абзацу четвертого п. 3 Положення, або оформлена без дотримання вимог, зазначених у підпунктах 1 — 4 абзацу четвертого п. 3 Положення, що не дає змоги розглянути скаргу (заяву) по суті, повертається особі, яка її подала (надіслала), з відповідними роз'ясненнями не пізніше п'яти днів від дня отримання такої скарги (заяви).

Якщо питання, порушені у скарзі (заяві), одержаній органом державної податкової служби, не входять до повноважень органів державної податкової служби, то така скарга (заява) у строк не більше п'яти днів надсилається за належністю до відповідного органу чи посадовій особі, про що повідомляється особі, яка подала скаргу (заяву).

Скарга (заява), подана з порушенням порядку, встановленого пп. 5.2.2 п. 5.2 ст. 5 Закону України «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами», та Положення про порядок подання та розгляду скарг платників податків органами державної податкової служби, не підлягає розгляду по суті і повертається особі, яка подала скаргу (заяву), з роз'ясненням порядку і строків оскарження податкових повідомлень, рішень або постанов по справі про адміністративне правопорушення (абзац сьомий п. 3 Положення).

Не розглядаються повторні звернення одним і тим самим органом державної податкової служби від однієї і тієї самої особи з одного і того самого питання, якщо перше вирішено по суті.

АДМІНІСТРУВАННЯ ПОДАТКІВ

Додаток Ж

Форма № 10-ОПП

Лицьовий бік

№ _____ “ _____ ” _____ 20__ року

(орган, до якого подається повідомлення)

(адреса)

ПОВІДОМЛЕННЯ про податкові зобов'язання та несплачені податки

У зв'язку з

(причина)

платника податків

код ЄДРПОУ / номер із ТРДПАУ/ номер ДРФО
(потрібне підкреслити)

(повне найменування або прізвище, ім'я, по батькові для фізичної особи)

(місцезнаходження (місце проживання))

Державна податкова інспекція

(назва органу державної податкової служби)

повідомляє, що на території, яка обслуговується ДПІ, платник податків має такі податкові зобов'язання та несплачені податки (грн):

1. Податковий борг - вимога органу державної податкової служби щодо сплати податків, зборів (обов'язкових платежів)

№ з/п	Вид податку	Усього	у тому числі		
			борг за платежами, що контролюються органами державної податкової служби	у тому числі штрафні санкції	Залишок несплаченої пені та відсотки за користування розстроченням (відстроченням) податкових зобов'язань
Усього					

ДОДАТКИ

У зв'язку з несвоєчасним погашенням узгодженого податкового зобов'язання, окрім податкового боргу, підлягає сплаті до бюджету пеня, яка нараховується на суму податкового боргу (без урахування залишку несплаченої пені) згідно із статтею 16 Закону України "Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами".

Зворотний бік

2. Податкові зобов'язання, щодо яких проводиться апеляційне узгодження

№ з/п	Вид податку	Усього	у тому числі	
			За основним платежем	За штрафними (фінансовими) санкціями
Усього				

3. Не сплачено до бюджету податку з доходів фізичних осіб із сум доходів, нарахованих (виплачених) найманим працівникам

Керівник органу державної податкової служби

(підпис)

(прізвище, ім'я, по батькові)

М.П.

Візи керівників структурних підрозділів органу державної податкової служби

(проставляються тільки на примірнику, що залишається в органі державної податкової служби)

Керівник підрозділу погашення прострочених податкових зобов'язань

(підпис)

(прізвище, ім'я, по батькові)

Керівник підрозділу, який здійснював перевірку

(підпис)

(прізвище, ім'я, по батькові)

Керівник підрозділу обліку та звітності

(підпис)

(прізвище, ім'я, по батькові)

АДМІНІСТРУВАННЯ ПОДАТКІВ

Додаток 3

АКТ

опису активів, на які поширюється право податкової застави

від _____ 20__р. № _____

Я, податковий керуючий _____,
(прізвище та ініціали)

призначений наказом _____
(назва податкового органу)

від _____ № _____, керуючись нормами Закону України “Про порядок погашення зобов’язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами”, у присутності службової особи (службових осіб) платника податків _____

_____ (назва, ідентифікаційний код, місцезнаходження платника податків)

_____ (посада, прізвище, ініціали), його службової особи (осіб)
провів опис активів, на які поширюється право податкової застави, і які
знаходяться _____
(адреса, де проводився опис активів)

№ п/п	Найменування активів (з детальною характеристикою кожного предмета: вага, метраж, розмір, вид, колір, товарний знак, проба, виробнича марка, дата випуску, ступінь зносу тощо)	Кількість	Одиниця виміру	Балансова вартість або вартість за експертною оцінкою, грн	

ДОДАТКИ

Разом на загальну суму _____ гривень _____ копійок

Податковий керуючий

(підпис)

(ініціали та прізвище)

Службова особа платника податків

(підпис)

(ініціали та прізвище)

(підпис)

(ініціали та прізвище)

Залучені поняті особи

(підпис)

(ініціали та прізвище)

(підпис)

(ініціали та прізвище)

Цей документ складено у 2-х примірниках.

Примітка. У разі відмови представників платника податків від підпису складається відповідний акт відмови від підпису, а акт опису активів, на які поширюється право податкової застави, складається за участю не менше ніж двох понять.

У разі здійснення операцій з відчуження активів, які перебувають у податковій заставі, без отримання попередньої згоди податкового органу, платник податків несе відповідальність, встановлену законодавством України.

000 001*

ПРОТОКОЛ про тимчасове затримання майна

_____ 20 __ р.
(назва населеного пункту)

(найменування посади та звання, прізвище, ім'я та по батькові службової
(посадової) особи, яка провела затримання)

(найменування підприємства, установи, організації, де проводиться затримання
майна, якщо таке затримання здійснюється на їх території)

згідно з пунктом 94.7 статті 94 Податкового кодексу України за участю
понятих _____

(прізвище, ім'я, по батькові, місце проживання та місце перебування)

оцінювача (у разі потреби) _____

(прізвище, ім'я, по батькові, місце роботи, найменування посади;

_____ до
кументи, що підтверджують повноваження)
затримав і вилучив майно _____

(прізвище, ім'я, по батькові особи (осіб), у якої (яких) вилучається майно,

рік та місце народження, місце роботи, найменування посади,

місце проживання та місце перебування; пред'явлений документ,

що посвідчує особу, його назва, серія, номер і ким виданий (за наявності)

ДОДАТКИ

Перед проведенням опису майна роз'яснено права:

особі (особам), у якої (яких) вилучається майно: знати причини та наслідки тимчасового затримання майна; подавати в порядку, передбаченому законодавством, скарги на дії службової (посадової) особи, яка проводить затримання; давати пояснення, робити заяви, подавати щодо змісту протоколу зауваження, які підлягають внесенню до протоколу чи додаються до нього; особисто ознайомитися з протоколом та підписати його; бути присутнім (присутніми) при всіх діях службових (посадових) осіб, пов'язаних із затриманням та вилученням майна;

понятим: знати, для участі у провадженні яких дій їх запрошено; на підставі якої норми закону проводиться затримання майна; подавати зауваження щодо дій, пов'язаних із затриманням майна, що підлягають внесенню до протоколу чи додаються до нього;

оцінювачу (у разі його участі): звертатися із запитаннями, пов'язаними з оцінкою майна, до особи (осіб), у якої (яких) вилучається майно, а також робити заяви щодо їх оцінки.

Особі (особам), у якої (яких) вилучається майно, роз'яснено обов'язок - не перешкоджати виконанню службовими (посадовими) особами обов'язків у процесі затримання і вилучення майна, а понятим та оцінювачу (у разі його участі) - обов'язок засвідчити відповідність записів у протоколі виконаним діям.

Опис розпочато о ____ год. ____ хв. Закінчено о ____ год. ____ хв.

Порядковий номер	Назва та опис майна	Особливі індивідуальні (родові) ознаки	Одиниця виміру	Кількість вилученого майна, грн	Ціна за одиницю вилученого майна, грн	Загальна вартість вилученого майна, грн

(у разі наявності додатка

зробити посилання на цей додаток)

Усього описано майна (у тому числі зазначеного у додатку на суму

(словами)

АДМІНІСТРУВАННЯ ПОДАТКІВ

Примітка. У разі потреби опис майна за зазначеною формою викладається в окремому додатку до протоколу, який є невід'ємною частиною протоколу та підписується тими самими особами, які підписують протокол.

Причини затримання майна _____

(конкретні законодавчі норми, які було порушено)

Порядок збереження затриманого майна та його охорони _____

Пояснення, скарги, заяви та зауваження щодо затримання майна

(вказати ким, які пояснення, скарги, заяви чи зауваження зроблено;

у разі коли пояснення, скарги, заяви, зауваження додаються до протоколу,
зробити відповідну позначку)

Опис майна проведено правильно. Все викладене у протоколі підтверджуємо:

поняті _____
(прізвище) (підпис)

оцінювач (у разі його участі) _____
(прізвище) (підпис)

особа (особи), у якої (яких) вилучено описане майно (у разі присутності)

(прізвище) (підпис)

Службова (посадова) особа, яка склала протокол

(прізвище) (підпис)

ДОДАТКИ

Копію протоколу № _____ та додаток до нього на _____ арк. (за його наявності) отримав (ли)

(прізвище)

(дата і підпис)

(прізвище)

(дата і підпис)

(прізвище)

(дата і підпис)

* Умовний номер присвоюється бланку протоколу про тимчасове затримання майна, що виготовляється та обліковується згідно з порядком виготовлення номерних бланків, передбачених інструкцією з діловодства відповідного органу.

Додаток Л

РІШЕННЯ № про розстрочення (відстрочення) податкових зобов'язань (боргу) (непотрібне викреслити)

від “___” 20___ року

Я, _____,
(посада, прізвище, ініціали)

розглянувши заяву _____

(ідентифікаційний код (назва підприємства чи (номер), прізвище, ініціали платника) на підставі: Закону України “Про державну податкову службу в Україні”, статті 14 Закону України “Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами” вирішив надати розстрочення (відстрочення) сплати податкових (непотрібне викреслити) зобов'язань (боргу) під проценти за такими платежами:

№ п/п	Назва платежу	Код бюджетної класифікації	Разом Основний платіж	у тому числі		
				Основний платіж за актом документальної перевірки	Штрафна санкція	Пеня
Разом						

Розстрочення (відстрочення) надається з _____ до _____
(непотрібне викреслити) дата дата

Строки і суми сплати розстроченого (відстроченого) податкового зобов'язання (боргу) _____.

Пеня, нарахована на розстрочені (відстрочені) суми, підлягає скасуванню за період з дати початку дії розстрочення (відстрочення) до дати укладення договору.

Скасування штрафних санкцій здійснюється в установленому порядку.

(посада особи, яка прийняла рішення) (підпис) (прізвище, ініціали)

Додаткові умови: активи платника звільняються з податкової застави на термін дії розстрочення (відстрочення).

Примірний

Договір про розстрочення (відстрочення) податкових зобов'язань
від “___” 20___ року
Державна податкова інспекція (далі – ДПІ) в особі _____

_____ ,
що діє на підставі Закону України “Про державну податкову службу в Україні” та статті 14 Закону України “Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами”, з одного боку, та

(назва підприємства чи прізвище, ініціали платника)
(далі – Платник) в особі _____ ,

_____ ,
що діє на підставі _____ ,
з другого боку, уклали цей договір відповідно до рішення від
“___” 20___ р. №_____.
_____ .

1. Предмет та умови договору

ДПІ надає Платнику розстрочення (відстрочення) сплати податкових зобов'язань на загальну суму _____

(сума цифрами і літерами)

під проценти терміном з _____ до _____.

Розмір процентів не може бути меншим, ніж ставка Національного банку України, яка діє на перший день надання розстрочення (відстрочення) сплати податкового зобов'язання (день сплати попередньої частки розстроченого (відстроченого) податкового зобов'язання) або на день його (його частини) погашення (день прийняття рішення про скасування розстрочення (відстрочення), залежно від того, яка з величин таких ставок є більшою.

Розстрочені (відстрочені) суми податкових зобов'язань сплачуються:

2. ДПІ зобов'язується:

2.1. Зробити відповідні записи в картках особових рахунків платника, що ведуться в органах державної податкової служби стосовно розстрочених (відстрочених) сум та процентів за користування розстроченням (відстроченням).

2.2. Достроково розірвати договір, на підставі рішення про скасування розстрочення (відстрочення) та пред'явити до сплати невнесену суму податкового зобов'язання, а також процентів, нарахованих за фактичний термін користування розстроченням (відстроченням), якщо:

з'ясовано, що інформація, надана платником податків при укладенні договору про розстрочення (відстрочення), виявилася недостовірною, неповною або перекрученою;

платник податків накопичує новий податковий борг, тобто не сплачує поточних платежів до бюджету після укладення договору про розстрочення (відстрочення);

платник податків своєчасно не сплачує чергової частки розстроченої (відстроченої) суми та нараховані на неї процентів.

2.3. Від дня, наступного за днем розірвання договору, на розстрочені (відстрочені) суми, що залишилися не сплаченими, нараховувати пеню та штрафні санкції у розмірах, передбачених чинним законодавством.

3. Платник зобов'язується:

3.1. Забезпечити своєчасну сплату розстроченої (відстроченої) суми податкового зобов'язання.

3.2. Розраховувати суму процентів на сплачене розстрочене (відстрочене) податкове зобов'язання (його частку) та сплачувати її одночасно зі сплатою відстроченої або чергової частини розстроченої (відстроченої) суми.

3.3. Від дня дострокового розірвання договору платник податків зобов'язаний сплатити невнесену суму розстроченого (відстроченого) податкового зобов'язання та суму процентів, нарахованих за фактичний термін дії розстрочення (відстрочення).

4. ДПІ має право:

4.1. Розстрочені (відстрочені) суми податкових зобов'язань та суми нарахованих процентів, що залишилися не сплаченими на день прийняття рішення про скасування розстрочення (відстрочення), стягувати та погашати у порядку, установленому законодавством для стягнення та погашення податкового боргу.

5. Платник має право:

5.1. Достроково сплатити розстрочену (відстрочену) суму податкового зобов'язання або її частину разом із сумою нарахованих на цю суму процентів.

ДОДАТКИ

5.2. Достроково розірвати договір, повністю сплативши розстрочені (відстрочені) податкові зобов'язання (борг) та проценти, нараховані за фактичний термін користування розстроченням (відстроченням).

6. Додаткові умови

6.1. Спірні питання за цим договором розглядаються згідно з чинним законодавством.

6.2. Платник зобов'язується у триденний термін повідомити ДПІ про зміну місцезнаходження чи місця проживання, номера телефону.

6.3. Термін дії цього договору встановлюється від дати його укладення та закінчується останньою датою дії розстрочення (відстрочення) податкового зобов'язання, за винятком випадків дострокового розірвання такого договору.

6.4. Особливі умови:

6.5. Цей договір складений у двох примірниках, які мають однакову юридичну силу.

7. Місцезнаходження (місце проживання) та реквізити

7.1. ДПІ _____

7.2. Платника _____

Підпис керівника
(заступника) ДПІ

Підпис відповідальної
особи платника

(прізвище, ім'я, по батькові)

(прізвище, ім'я, по батькові)

М.П. " ____ " _____ р.

М.П. " ____ " _____ р.

Паспортні дані:
керівника: _____

головного бухгалтера: _____

Додаток Н

Порядок подання та розгляду скарг на рішення органів ДПС про застосування штрафних (фінансових) санкцій

“ ____ ” “ ____ ” 20 ____ р.
(дата)

назва органу ДПС вищого рівня, якому подається скарга)

(назва юридичної особи та її місце знаходження (повна адреса)

ім’я, по батькові фізичної особи — СПД та її місце проживання (повна адреса)

Скарга на рішення про застосування штрафних (фінансових) санкцій

(назва юридичної особи, прізвище, ім’я, по батькові фізичної особи — СПД)

не погоджується з рішенням _____

(назва органу ДПС, рішення якого оскаржується)

від “ ____ ” _____ 20 ____ р. № ____ про сплату _____ грн
(сума цифрами)

(назва штрафних (фінансових) санкцій)

застосованих за _____

(зміст порушення із зазначенням конкретних пунктів і статей акта законодавства та його назви)

Зазначене рішення отримано “ ____ ” “ ____ ” 20 ____ р.

Позовна заява до суду про визнання недійсним рішення _____

(назва органу ДПС)

від “ ____ ” “ ____ ” 20 ____ р. № ____ не подавалася.

ДОДАТКИ

Про подання скарги повідомлено (дата і номер листа-повідомлення)
“ ____ ” “ ____ ” 20 р.

або не повідомлено орган ДПС про оскарження його рішення до органу
ДПС вищого рівня.

Далі викладаються зміст і обґрунтування незгоди із сумою застосованих
штрафних (фінансових) санкцій та рішенням, яке оскаржується, з
посиланням на норми актів законодавства із зазначенням їхнього змісту
пунктів _____ і _____ статей _____ та _____ інших
документів. _____

Прошу _____
(назва органу ДПС)
рішення від “ ____ ” “ ____ ” 20 р. № ____ скасувати повністю або у
певній сумі (зазначити суму) _____.
Рішення (відповідь) за розглядом скарги надіслати _____

(назва юридичної особи, прізвище та ініціали фізичної особи — СПД та повна
адреса, на яку слід надіслати рішення за розглядом скарги)

До скарги додаю _____

(перелік та назва документів і розрахунків, що додаються до скарги, із
зазначенням кількості аркушів доданих документів)

посада керівника юридичної особи _____

(підпис)

(прізвище та ініціали)

фізична особа — СПД _____

(підпис)

(прізвище та ініціали)

Примітка. У разі надсилання скарги (заяви) поштою додається опис укладеного та повідомлення про вручення.

Пунктом 3 Положення про порядок подання та розгляду скарг платників податків органами державної податкової служби (затверджено наказом ДПА України від 11.12.96 р. № 29 і зареєстровано в Мін'юсті України 18.12.96 р. за № 723/1748, зі змінами та доповненнями) передбачено, що ускарзі (заяві) має бути зазначено, зокрема, підпис фізичної особи — платника податку, а для юридичної особи — платника податку — підпис керівника або особи, яка виконує обов'язки керівника юридичної особи — платника податку. Якщо скарга (заява) в інтересах юридичної особи або фізичної особи — СПД подається її представником, то до скарги (заяви) долучається копія довіреності (доручення), оформленої відповідно до вимог чинного законодавства, і підпис представника юридичної особи наскарзі (заяві) повинен бути скріплений печаткою юридичної особи (пп. 5 абзацу четвертого п. 3 Положення).

Скарга (заява), яка оформлена без дотримання вимог, зазначених у пп. 5 абзацу четвертого п. 3 Положення, або оформлена без дотримання вимог, зазначених у підпунктах 1 - 4 абзацу четвертого п. 3 Положення та не дає змоги розглянути скаргу (заяву) по суті, повертається особі, яка її подала (надіслала), з відповідними роз'ясненнями не пізніше п'яти днів від дня отримання такої скарги (заяви).

Якщо питання, порушені ускарзі (заяві), одержаній органом ДПС, не входять до повноважень органів ДПС, то така скарга (заява) в термін не більше п'яти днів пересилається за належністю відповідному органу чи посадовій особі, про що повідомляється особі, яка подала скаргу (заяву).

Скарга (заява), подана з порушенням порядку, встановленого п. 16 Положення, не підлягає розгляду по суті та повертається особі, яка подала скаргу (заяву), з роз'ясненням порядку і строків оскарження рішень (абзац сьомий п. 3 та абзац дев'ятий п. 16 Положення).

Не розглядаються повторні звернення одним і тим самим органом ДПС від однієї і тієї самої особи з одного і того самого питання, якщо перше вирішено по суті.

№ _____ року
(номер та дата реєстрації довідки)

ДОВІДКА
про відсутність заборгованості по податках, зборах
(обов'язкових платежах)

(назва органу державної податкової служби, в якому платник податків перебуває на обліку)

повідомляє, що у зв'язку з Внесення до ЄДР запису про рішення щодо припинення прийняттям про _____

(ліквідацію, реорганізацію юридичної особи, припинення підприємницької діяльності фізичною особою/потрібне вказати)

Про що до Єдиного державного реєстру юридичних осіб та фізичних осіб-підприємців внесено запис від _____ за № _____ платником податків _____

(номер ДРФО)

(повне найменування юридичної особи або прізвище, ім'я, по батькові фізичної особи)

(місцезнаходження, місце проживання)

проведені остаточні розрахунки щодо податків і зборів (обов'язкових платежів), які справляються до бюджетів та державних цільових фондів та стосовно яких контролюючими органами є органи державної податкової служби.

Станом на дату реєстрації цієї довідки у платника податків відсутня заборгованість по податках, зборах (обов'язкових платежах).

Довідка видана для проведення державної реєстрації припинення платника податків та дійсна протягом двох місяців від дати її реєстрації.

Керівник органу державної податкової служби _____
(підпис) (прізвище)

М.П.

ЗМІСТ

ПЕРЕДМОВА.....	3
Розділ 1. СУТНІСТЬ АДМІНІСТРУВАННЯ ПОДАТКІВ.	5
1.1. Сутність адміністрування податків	5
1.2. Елементи адміністрування податків	9
<i>Контрольні запитання</i>	18
Розділ 2. ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ ПЛАТНИКІВ ПОДАТКІВ ОРГАНАМИ ДЕРЖАВНОЇ ПОДАТКОВОЇ СЛУЖБИ	19
2.1. Первинний облік платників податків.	19
2.2. Вторинний облік платників податків.	41
<i>Контрольні запитання</i>	45
Розділ 3. СКЛАД ТА ФУНКЦІЇ КОНТРОЛЮЮЧИХ ОРГАНІВ	46
3.1. Структура контролюючих органів.	46
3.2. Функції податкових органів	47
3.3. Завдання, права, обов'язки й відповідальність працівників державної податкової служби	54
3.4. Права та обов'язки суб'єктів адміністрування податків	61
<i>Контрольні запитання</i>	63
Розділ 4. ПОРЯДОК ТА СТРОКИ ПОДАННЯ ПОДАТКОВОЇ ДЕКЛАРАЦІЇ.	64
4.1. Податкова декларація. Строки подання податкової декларації.	64
4.2. Порядок подання податкової декларації платниками податків.	67
4.3. Структура податкової декларації. Форми податкових декларацій.	68
4.4. Порядок складання звітності з податку на прибуток підприємства.	74
<i>Контрольні запитання</i>	77

Розділ 5. ВИЗНАЧЕННЯ ПОДАТКОВОГО	
ЗОВОВ'ЯЗАННЯ КОНТРОЛЮЮЧИМ ОРГАНОМ	78
5.1. Поняття «податкове зобов'язання». Визначення суми податкового зобов'язання	78
5.2. Порядок проведення взаємозвірення з платниками та закриття особових рахунків	85
5.3. Узгодження податкових зобов'язань	88
<i>Контрольні запитання</i>	94
Розділ 6. ПОДАТКОВІ ПОВІДОМЛЕННЯ	
ТА ПОДАТКОВІ ВИМОГИ.	95
6.1. Податкове повідомлення. Форма та склад реквізитів	95
6.2. Процес складання податкових повідомлень	97
6.3. Податкові вимоги. Процес направлення податкових вимог	102
<i>Контрольні запитання</i>	108
Розділ 7. ПОДАТКОВИЙ БОРГ. СПИСАННЯ	
БЕЗНАДІЙНОГО ПОДАТКОВОГО БОРГУ	110
7.1. Поняття «податковий борг». Джерела погашення податкового боргу. Списання і розстрочення податкового боргу	110
7.2. Погашення податкового боргу в разі ліквідації та реорганізації платника податків	113
7.3. Погашення податкового боргу державних підприємств, які не підлягають приватизації, та комунальних підприємств	116
7.4. Порядок виконання грошових зобов'язань фізичних осіб у разі їх смерті або визнання безвісно відсутніми чи недієздатними, а також неповнолітніх осіб.	118
7.5. Зміст та порядок виникнення безнадійного податкового боргу. Порядок списання безнадійного податкового боргу.	120
<i>Контрольні запитання</i>	125
Розділ 8. ПОДАТКОВА ЗАСТАВА. АДМІНІСТРАТИВНИЙ АРЕШТ АКТИВІВ.	126
8.1. Поняття «податкова застава». Випадки виникнення права податкової застави	126

8.2. Звільнення від податкової застави. Продаж майна, що перебуває у податковій заставі.	132
8.3. Поняття «адміністративний арешт активів». Порядок застосування арешту активів	136
<i>Контрольні запитання</i>	146

Розділ 9. РОЗСТРОЧЕННЯ ТА ВІДСТРОЧЕННЯ ПОДАТКОВИХ ЗОБОВ'ЯЗАНЬ ПЛАТНИКА ПОДАТКІВ. 147

9.1. Поняття «розстрочення та відстрочення податкових зобов'язань». Органи, які приймають рішення про розстрочення та відстрочення податкових зобов'язань	147
9.2. Прийняття рішення про розстрочення та відстрочення податкових зобов'язань. Сплата розстрочених (відстрочених) сум та нарахованих процентів.	149
<i>Контрольні запитання</i>	158

Розділ 10. ВИДИ ТА СПОСОБИ ЗДІЙСНЕННЯ ПРАВОПОРУШЕНЬ У СФЕРІ ПОДАТКОВОГО ЗАКОНОДАВСТВА. ШТРАФНІ САНКЦІЇ ТА ПЕНЯ. 159

10.1. Відповідальність платників податків щодо порушення податкового законодавства.	159
10.2. Адміністративна відповідальність платника податків за податкове правопорушення	161
10.3. Кримінальна відповідальність платника податків за податкове правопорушення	168
10.4. Порядок нарахування штрафних санкцій (штрафів)	172
<i>Контрольні запитання</i>	185

Розділ 11. КОНФЛІКТ ІНТЕРЕСІВ. ПОДАТКОВІ РОЗ'ЯСНЕННЯ. СТРОКИ ДАВНОСТІ. 186

11.1. Правила та порядок застосування конфлікту інтересів. Податкове роз'яснення	186
11.2. Строки давності.	201
<i>Контрольні запитання</i>	203

ПРАКТИЧНІ ЗАВДАННЯ ДЛЯ САМОСТІЙНОЇ РОБОТИ ТА ЗАКРІПЛЕННЯ ТЕОРЕТИЧНОГО МАТЕРІАЛУ	204
ТЕРМІНОЛОГІЧНИЙ СЛОВНИК.....	233
СПИСОК ВИКОРИСТАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ.....	240
ДОДАТКИ.....	248

НАВЧАЛЬНЕ ВИДАННЯ

Тетяна Василівна КАЛІНЕСКУ
Вікторія Олександрівна КОРЕЦЬКА-ГАРМАШ
Віктор Володимирович ДЕМИДОВИЧ

АДМІНІСТРУВАННЯ ПОДАТКІВ

НАВЧАЛЬНИЙ ПОСІБНИК

Оригінал-макет підготовлено
ТОВ «Центр учбової літератури»

Підписано до друку 24.10.2012. Формат 60х84^{1/16}
Друк лазерний. Папір офсетний. Гарнітура PetersburgСТТ.
Умовн. друк. арк. 16,3.

ТОВ «Центр учбової літератури»
вул. Електриків, 23 м. Київ 04176
тел./факс 044-425-01-34
тел.: 044-425-20-63; 425-04-47; 451-65-95
800-501-68-00 (безкоштовно в межах України)

Свідоцтво про внесення суб'єкта видавничої справи до державного реєстру видавців,
виготівників і розповсюджувачів видавничої продукції
ДК № 2458 від 30.03.2006 р.