УНІВЕРСИТЕТ ДЕРЖАВНОЇ ФІСКАЛЬНОЇ СЛУЖБИ УКРАЇНИ

АДМІНІСТРУВАННЯ ПОДАТКІВ І ПЛАТЕЖІВ

Навчальний посібник

За загальною редакцією д.е.н., професора В. Л. Андрущенка

ЕЛЕКТРОННЕ ВИДАННЯ

Ірпінь
2018

УДК 331.713:336.22(477+437.3)(075.8))
ББК 65.261.41-212.1я73
А 31

Рекомендовано до друку
Вченою радою Університету ДФС України
(протокол № 6 від 26 червня 2018 року)

Рецензенти:

Мельник В. М., д.е.н., професор кафедри фінансів ДВНЗ «Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана»;

Кужелєв М. О., д.е.н., професор директор ННІ фінансів,банківської справи Університету ДФС України;

Белінська Я. В., д.е.н., професор, завідувач кафедри міжнародної економіки Університету ДФС України.

Авторський колектив: Андрущенко В. Л., д.е.н., проф. (вступ, розділ 9); Борейко Н. М., к.е.н. (розділ 7); Брехов С. С., к.е.н. (розділ 7); Гордон І. В. (розділ 9); Іванишина О. С., к.е.н., доц. (розділ 5); Лекарь С. І., д.ю.н., доц. (розділ 2); Мискіна О. О., к.е.н. (розділ 8); Панура Ю. В., к.е.н., доц.(розділ 5); Побулавець Н. Л. (розділ 3; розділ 6); Прокопенко І. А., к.е.н., доц. (розділ 2); Скоромцова Т. О., к.е.н., доц. (розділ 4); Стандник М. В. (розділ 2); Тучак Т. В., к.е.н., доц. (розділ 1).

Автори додатка: Зденєк Садовски, к.е.н., доцент, ректор AS; Давід Крал, к.е.н., проректор AS; Маріанна Дражанова, к.е.н., доцент, директор IESA AS; Ева Вінценцова, к.е.н., завідувач кафедри оподаткування AS; Карел Марек, к.ю.н., професор; Ото Кубік, к.е.н., доцент; здобувач Їтка Матєйкова.

А31 Адміністрування податків і платежів [Електронний ресурс] : навчальн. посіб. / І. А. Прокопенко, О. С. Іванишина, Ю. В. Панура та ін. ; за заг. ред. д.е.н., проф. В. Л. Андрущенка. – Ірпінь : УДФСУ, 2018. – 314 с. – (Серія «Податкова та митна справа в Україні», т. 113). – PDF-формат ; мережеве видання ; інституційний репозитарій.

ISBN 978-966-337-491-8

У навчальному посібнику викладено теоретичні і практичні питання адміністрування податків і платежів в Україні та досвід адміністрування податків у Чеській Республіці. Сформовано комплекс сучасних тем системи адміністрування податків, зборів і платежів в Україні та розкрито процес їх адміністрування за основними складовими.

Навчальний посібник підготовлено на основі чинного законодавства України. Він виконує місію пропедевтичної підготовки майбутніх професіоналів податкової справи.

Рекомендовано для студентів всіх економічних спеціальностей вищих навчальних закладів.

УДК 331.713:336.22(477+437.3)(075.8))
ББК 65.261.41-212.1я73

© Андрущенка В. Л., Прокопенко І. А.,
Іванишина О. С., Панура Ю. В., 2018
© Університет державної фіскальної
служби України, 2018

ISBN 978-966-337-491-8

ЗМІСТ

Вступ.....6
РОЗДІЛ 1. **СИСТЕМА АДМІНІСТРУВАННЯ ПОДАТКІВ, ЗБОРІВ, ПЛАТЕЖІВ В УКРАЇНІ** 11
1.1. Історична еволюція методів і технологій справляння податків, зборів, платежів 11
1.2. Сутність системи адміністрування податків, зборів, платежів 14
1.3. Основні етапи податкового адміністрування 22
1.4. Контролюючі органи, їх функції у сфері адміністрування податків, зборів, платежів 25
РОЗДІЛ 2. ПОРЯДОК ОБЛІКУ ПЛАТНИКІВ ПОДАТКІВ У КОНТРОЛЮЮЧИХ ОРГАНАХ 36
2.1. Організаційно-правові засади обліку платників податків.....37
2.2. Порядок формування та ведення Державного реєстру фізичних осіб-платників податків. 42
2.3. Порядок взяття на облік юридичних осіб та їх відокремлених підрозділів. 46
2.4. Документи, що подаються для взяття на облік платників податків, та порядок їх подання. 48
2.5. Порядок взяття на облік та реєстрації постійного представництва нерезидента платником податку на прибуток у контролюючих органах. 50
2.6. Взяття на облік за основним місцем обліку самозайнятих осіб. 52
2.7. Порядок взяття на облік за неосновним місцем обліку платників податків. 55
2.8. Порядок обліку об'єктів оподаткування та об'єктів, пов'язаних з оподаткуванням 57
2.9. Порядок внесення змін до облікових даних платників податків 58
2.10. Переведення платника податків на обслуговування з одного контролюючого органу до іншого (взяття на облік/зняття з обліку) 60

2.11. Порядок зняття з обліку платників податків
у контролюючих органах 65
РОЗДІЛ 3. ПРОГНОЗНО-АНАЛІТИЧНА РОБОТА ОРГАНІВ
ДЕРЖАВНОЇ ФІСКАЛЬНОЇ СЛУЖБИ 79
3.1. Організаційні засади інформаційно-аналітичного
забезпечення діяльності контролюючого органу. 79
3.2. Зміст і призначення аналітичної роботи в податковому
процесі. Етапи аналітичного дослідження 83
3.3. Прогнозування та планування в органах ДФС України 87
3.4. Отримання податкової інформації
контролюючими органами 92
3.5. Обробка та використання податкової інформації 95
РОЗДІЛ 4. МАСОВО-РОЗ'ЯСНЮВАЛЬНА
ТА КОНСУЛЬТАТИВНА РОБОТА ОРГАНІВ ДФС 102
4.1. Сутність і призначення масово-роз'яснювальної
та консультативної роботи. 102
4.2. Організаційно-правові засади проведення масово-
роз'яснювальної та консультативної роботи. 105
4.3. Форми та методи проведення масово-роз'яснювальної
та консультативної роботи. 113
4.4. Організаційно-інформаційна система надання послуг
органами ДФС платникам податків 117
РОЗДІЛ 5. ПОДАТКОВИЙ КОНТРОЛЬ У СИСТЕМІ
АДМІНІСТРУВАННЯ ПОДАТКІВ, ЗБОРІВ ТА ПЛАТЕЖІВ .. 130
5.1 Податкові перевірки як спосіб податкового контролю. 130
5.2 Види податкових перевірок. 131
5.3. Особливості проведення камеральної перевірки..... 134
5.4. Порядок здійснення документальної перевірки 134
5.5. Процедура здійснення фактичної перевірки..... 136
5.6. Особливості проведення перевірок..... 138
5.7. Порядок оформлення результатів перевірки 140
5.8. Порядок проведення зустрічних звірок..... 144
РОЗДІЛ 6. ПРИЙМАННЯ ТА ОБРОБКА ПОДАТКОВОЇ
ЗВІТНОСТІ У КОНТРОЛЮЮЧИХ ОРГАНАХ..... 150
6.1. Загальні поняття податкової звітності. 150
6.2. Визначення форм податкової декларації..... 152

6.3. Складення податкової декларації. 153
6.4. Податкова декларація: порядок та терміни її подання. 156
6.5. Вимоги до підтвердження даних,
визначених у податковій звітності. 162
6.6. Порядок внесення змін до податкової звітності. 165
РОЗДІЛ 6. АДМІНІСТРУВАННЯ ПОДАТКОВОГО БОРГУ .. 172
7.1 Поняття податкового боргу платника податків
та джерела його сплати. 172
7.2. Податкова застава та процедури її застосування. 176
7.3. Порядок застосування адміністративного арешту
майна платника податків. 181
7.4. Розстрочення (відстрочення) грошових зобов'язань
(податкового боргу) платників податків. 188
7.5. Порядок списання безнадійного податкового боргу
платників податків. 193
7.6. Строки давності та їх застосування 194
РОЗДІЛ 8. ОРГАНЗАЦІЯ РОБОТИ КОНТРОЛЮЮЧИХ
ОРГАНІВ ЩОДО ПРИТЯГНЕННЯ ДО ВІДПОВІДАЛЬНОСТІ
ПЛАТНИКІВ ПОДАТКІВ ЗА ПОРУШЕННЯ
ПОДАТКОВОГО ЗАКОНОДАВСТВА 203
8.1. Податкові правопорушення: сутність та класифікація. 203
8.2. Види відповідальності за порушення податкового
законодавства. 205
8.3. Фінансова відповідальність за порушення
податкового законодавства. 207
8.4. Пеня та порядок її нарахування контролюючими органами.223
8.5. Адміністративна відповідальність за порушення
податкового законодавства, її види та розміри. 227
8.6. Кримінальна відповідальність за порушення
податкового законодавства. 235
РОЗДІЛ 9. ПРОЕКТИ І ПРОЖЕКТИ В ОПОДАТКУВАННІ
(спроби можливого апгрейду адміністрування податків) 246
9.1. Погляд у минуле 247
9.2. Проекти радикальних податкових метаморфоз 254
9.3. Проекти глобальних (міжнародних) податків 265
ДОДАТОК 288

ВСТУП

Для держав згубні не самі податки,
а способи їх справляння[1].

Франсуа Кене

Адміністрування податків водночас
є і обтяжливою справою,
і державною функцією, котра
збуджує сильні емоції[2].

Генрі Аарон,
ДжоельСлемрод

За винесеним в епіграф твердженням видатного французького економіста Франсуа Кене (XVIII ст.) способи справляння податків, тобто їх адміністрування, для самих платників можуть бути навіть більш обтяжливі, ніж безпосередній тягар податків. Та ж думка у сучасних американських економістів, – для персоналу установ податкового відомства фіскально-адміністративна робота важка і турботна. Епіграфи передають думку, що адміністрування податків було і залишається непростою справою як з функціональних, так і поведінкових міркувань і для громадян-платників податків, і для представників фіскальної служби.

Актуальність навчального електронного посібника, його функціональне призначення, користь від нього зводиться до завдання оволодіти основами знань і навичок адміністрування податків, зборів і платежів студентами-бакалаврами – неофітами й прозелітами фіскальної науки. Він виконує місію пропедевтичної підготовки майбутніх професіоналів податкової справи.

---

[1]Кене Ф. Избранные экономические произведения / пер. с франц. М. : Соцэкгиз, 1960. С. 232.

[2]The Crisis of Tax Administration / Ed. by H.J. Aaron and J. Slemrod. Washington: Brookings Institution Press, 2004. P. 1.

Предмет фіскально-адміністративного знання визначають за двома ознаками: 1) як функції персоналу спеціально призначених для збирання податків органів і установ; 2) як сфери і галузі знання, що описує й регламентує процес адміністрування відповідними органами.

Щодо першого, визначення надає «Міжнародний податковий словник»: предмет адміністрування податків – відповідні за дотримання податкового законодавства державні, регіональні та локальні органи, а також особи, зайняті в цих органах виконанням обов'язків.

Дещо іншу дефініцію містить Податковий кодекс України (ст. 14.1.1): адміністрування податків та інших платежів відповідно до законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, – це сукупність їхніх рішень та процедур… відповідно до порядку, встановленого законом.

Принципової різниці між вітчизняною і міжнародною, прийнятою Організацією економічного співробітництва і розвитку (далі – ОЕСР), версіями немає: «Словник» починає з установ, що виконують функції адміністрування; «Кодекс» – з функцій, виконання яких перебуває під наглядом контролюючих органів.

У демократично-правовому суспільстві громадяни-платники податків мають закріплені права і обов'язки відносно держави та її органів, зокрема фіскальних. Комітет фіскальних справ ОЕСР (OECDCommitteeofFiscalAffairs) прийняв хартію прав і обов'язків платників. Цей документ має характер рекомендованих стандартів поведінки для всіх суб'єктів, причетних до оподаткування. Це своєрідний морально-етичний кодекс, що впливає на всі сторони і процеси фіскального адміністрування.

Права і обов'язки платників податків (за правилами ОЕСР)

Права	Обов'язки
- Право на інформацію, увагу, консультацію - Право на апеляцію - Право платити не більше,	- Обов'язок бути чесним - Обов'язок бути готовим до взаємодії - Обов'язок надавати точну

ніж передбачено законом - Право на визначеність - Право на недоторканість приватного життя (privacy) - Право на конфіденціальність і таємницю	інформацію і документи вчасно - Обов'язок вести належний облік ділових операцій - Обов'язок вчасно і повністю сплачувати податки

За своїм функціональним призначенням цей електронний навчальний посібник підготовлено в діловому, прикладному, фіскально-технологічному аспекті. Тим часом загальновідомо, що українське суспільство вражене язвами корупції, мздоїмства, клептократії, правового нігілізму, недисциплінованості. За таких умов на перший план виходять морально-поведінкові питання. Ось чому вважаємо за необхідне доповнити зміст посібника морально-етичними імперативами оподаткування. Читачам-студентам варто і корисно знати основні положення поведінкового кодексу, призначеного для людей і служб, причетних до оподаткування, розробленого експертами ОЕСР на основі узагальнення досвіду, ідеалів і правил адміністрування податків у авангардних західних державах.

Крім подачі податкових декларацій, платники в ролі фіскальних адміністраторів не виконують значних чи складних функцій. Інша справа – податкова служба, що здійснює багатофункціональну діяльність. Справді, її органи мають взаємодіяти з великою кількістю осіб і численними державними інститутами. Щодо характеру взаємовідносин з платниками, ОЕСР дає такі рекомендації органам податкового відомства:

– застосовувати податкове законодавство справедливо, надійно, прозоро;

– ознайомлювати платників податків з їхніми правами і обов'язками, а також інформувати їх про процедури оскарження і порядок відшкодування (переплачених податків);

– надавати якісну інформацію, правильно та своєчасно обробляти запити та звернення платників податків;

– забезпечити доступне й надійне інформування платників щодо їхніх прав і обов'язків відповідно до законодавства;

– у випадках, коли це доречно, надавати платникам можливість коментувати зміни фіскально-адміністративної політики і процедур;

– використовувати інформацію, одержану від платників податків, лише в межах, дозволених законом;

– розвивати і підтримувати нормальні ділові стосунки з клієнтами, з населенням загалом.

Подібні рекомендації, опираючись на досвід держав Заходу, ОЕСР розробила для спілкування податкової служби з різними категоріями населення та організаціями (див. в Інтернеті «Principles of Good Tax Administration»).

За своїм змістом навчальний посібник охоплює коло важливих питань, проблем і аспектів адміністрування. На початку висвітлені теоретично-організаційні засади адміністрування податків в Україні.

Основний зміст зосереджений в темах прикладного характеру. Розглянуто саме ті питання, до яких буде зводитися практична робота нинішніх студентів – майбутніх фахівців податкової справи в органах Державної фіскальної служби України. У його розділах йдеться про облік, податкову звітність та інформаційно-аналітичне забезпечення податкового процесу; організацію перевірок і загалом діяльність контролюючих органів; про відповідальність за порушення податкового законодавства та масово-роз'яснювальну роботу.

Виклад матеріалу всіх тем доповнено ретельно розробленими засобами індивідуальної й самостійної роботи, самоконтролю і самоперевірки знань: списками рекомендованих джерел, контрольних питань, а також проблемних ситуацій і тестів.

Окремий інтерес становить розділ «Проекти і прожекти в оподаткуванні», що висвітлює численні спроби радикального апгрейду в сфері адміністрування податків. Це огляд міркувань авторів з різних країн світу, а також експериментів з «податкотворчості» або, насправді, креативних проектів кардинального вирішення фіскально-адміністративних проблем за допомогою нових форм оподаткування, або химерних замислів на грані можливого. Тут варто звернути увагу на цілком реальний проект відомого

українського економіста С.А. Терьохіна щодо запровадження так званого податку на кінцеве споживання (далі – ПКС).

Важливу функціональну роль виконує додаток до навчального посібника, у якому відображено результати міжнародного співробітництва між кафедрою податкової політики Університету ДФС України та Центральноєвропейським вищим навчальним закладом оподаткування (м. Брно, Чеська Республіка) в процесі виконання науково-дослідної роботи кафедри «Фіскально-адміністративні технології оподаткування в Україні». Подібну тему «Комплекс процедур, процесів та інформаційно-технологічного забезпечення системи адміністрування податків Чеської Республіки» розробляє колектив Інституту економічних досліджень та аналітики чеської Академії Sting.

При підготовці посібника в ролі інформаційних джерел використано Податковий кодекс і закони України, численні монографії та підручники вітчизняних і зарубіжних авторів, різного роду довідники, публікації в періодичних виданнях, ресурси Інтернету. Розділ «Проекти і прожекти в оподаткуванні» написано на основі зарубіжних англомовних джерел.

Введеними у вступ морально-етичними моментами оподаткування ми дещо урівноважили суто адміністративно-технологічний зміст посібника.

Автори розраховують, що цей навчальний електронний посібник буде потрібним і корисним для початківців податкової справи – студентам-бакалаврам, молодим неофітам і прозелітам вчення про податки.

РОЗДІЛ 1
СИСТЕМА АДМІНІСТРУВАННЯ ПОДАТКІВ, ЗБОРІВ, ПЛАТЕЖІВ В УКРАЇНІ

1.1. Історична еволюція методів і технологій справляння податків, зборів, платежів.

1.2. Сутність системи адміністрування податків, зборів, платежів.

1.3. Основні етапи податкового адміністрування.

1.4. Контролюючі органи, їх функції у сфері адміністрування податків, зборів, платежів.

Ключові терміни та поняття: *домени, регалії, кругова порука, відкупна система, податковий імунітет, податкове адміністрування, фіскальне адміністрування, податкові адміністратори, об'єкт адміністрування, суб'єкт адміністрування, предмет адміністрування, система адміністрування, контролюючі структури, органи стягнення, державна фіскальна служба, електронний кабінет, електронний блок, сервісні центри.*

1.1. Історична еволюція методів і технологій справляння податків, зборів, платежів

Податки і відповідна потреба в управлінні фіскальним відомством та процесом оподаткування виникли раніше, ніж були написані перші наукові трактати на тему оподаткування. Податки виникають із потреб держави, (котра в давнину майже виключно була монархічного устрою), в коштах. У джерелах державних доходів податки не зразу зайняли чільне місце. У найдавніші часи ще не було постійних, фіксованих внесків у державну казну. Надходження, крім так званих приватноправових доходів самого короля, як власника прибуткових маєтностей *(доменів)* і монопольних виробництв *(регалій)*, мали форму воєнної здобичі, контрибуцій та конфіскацій, періодичної дані, підношень і дарунків. Грошові надходження в казну лише з часом набули регулярного й обов'язкового характеру, були регламентовані указами чи закріплені традицією в формі грошових платежів і/або натуральних

зборів. Відносно цього можна прослідкувати історичні типи держав за джерелами фінансування (табл. 1.1).

Таблиця 1.1

Типи держав за характером джерел існування

Тип держави	Основні джерела ресурсів і доходів
Данинна держава	Данина, воєнна здобич, контрибуції
Доменальна держава	Доходна експлуатація доменів і регалій (майна, прав, природних ресурсів у державній власності)
Податкова держава	Податки, збори, обов'язкові платежі
Фіскальна (податково-боргова) держава	Податки, збори, платежі, внутрішні та зовнішні позики

Під кутом зору з'ясування витоків сучасних технологій справляння податків, варто згадати систему *адміністрування податків* у республіканському Римі, котра почала формуватися ще у VI ст. до н. е. Саме тоді були проведені перші *цензи* (переписи населення, оцінки майна, земельні кадастри)та установлений відповідний поділ громадян на податкові розряди – *центурії.*

В історичній ретроспективі методами стягнення податків були:

– Прямих податків – *кругова порука*

– Непрямих податків – *відкупна система*

Кругова порука – відповідальність один за одного групи осіб по виконанню покладеного на них зобов'язання. Кругова порука, як спосіб стягнення податків, характеризує низьку степінь розвитку податкової техніки, коли держава не здатна встановити зв'язок з платником. Функцією держави є лише встановлення суми необхідної для сплати. Безпосередньо стягненням податку займались певні соціальні групи, які розподіляли його між своїми членами (подушний податок). Уряд для розкладки податків використовував перепис населення і кадастри.

Відкупна система передбачала приватизацію адміністрування податків – передачу державою на певний період права збирання податків приватним особам (відкупникам). Останні в ролі посередників між фіском і платниками податків гарантували внесення в казну обумовленої суми доходів, а всі кошти, зазвичай

зібрані верх того, привласнювали. Не випадково відкупників податків – безжальних фіскальних експлуататорів – назвали «ворогами народу».

Деякі верстви населення користувались податковим імунітетом щодо сплати податків. *Податковий імунітет* – звільнення від податків окремих привілейованих верств суспільства, деяких категорій фізичних і юридичних осіб, етнічних груп. У ході буржуазно-демократичних перетворень податковий імунітет було скасовано. Імунітет за етнічною ознакою донині зберігся у США відносно сплати федеральних податків корінним населенням – індіанцями при умові їх проживання в резерваціях (їхніх суверенних територіях).

У XIX ст. бурхливий розвиток господарства сприяв заміні подушних, промислових податків прибутковими. За нових умов принцип кругової поруки вже не справджувався. Натомість, постала потреба самооцінці (self-assessment) власних доходів самим платником, тобто декларуванні доходів і вирахуванням величини податку кожним громадянином. Інколи таку систему небезпідставно називають самооподаткуванням (self-taxation).

Запровадження декларуванні означало революцію в адмініструванні податків. Проте спеціальної методики перевірки декларацій на той час не існувало. Сумлінне виконання громадянського обов'язку щодо сплати податків оцінювались такими критеріями, як совість і честь. Проте згодом виникла потреба в жорсткому державному контролі за всіма видами оподатковуваного майна та сумами доходів, у зв'язку зі зменшенням надходжень до бюджетів. Почали застосовуватися штрафні санкції за недоплати й за несвоєчасне подання декларацій. Згадані процеси потребували розвитку відповідних податкових служб.

Існують історичні приклади функціонування подібних служб ще за часів Київської Русі. Це – княжі дружинники, які разом з князями збирали податки з племен. Згодом, у часи середньовіччя, – українські козацькі загони, які охороняли мости й переправи, справляючи мито із заїжджих купців. Наприкінці XIX ст. створюються податні представництва. Згодом податні представництва трансформувалися в податкове управління. Тоді ж

уперше було запроваджено й посади податкових інспекторів, які мали не просто здійснювати перепис майна і збирати належні до сплати суми, а й контролювати отримані прибутки платників та їхню господарську діяльність у цілому.

На підставі означеного, можна прослідкувати еволюцію суб'єктів процесу адміністрування, які безпосередньо здійснювали стягнення податків, зборів, митних платежів.

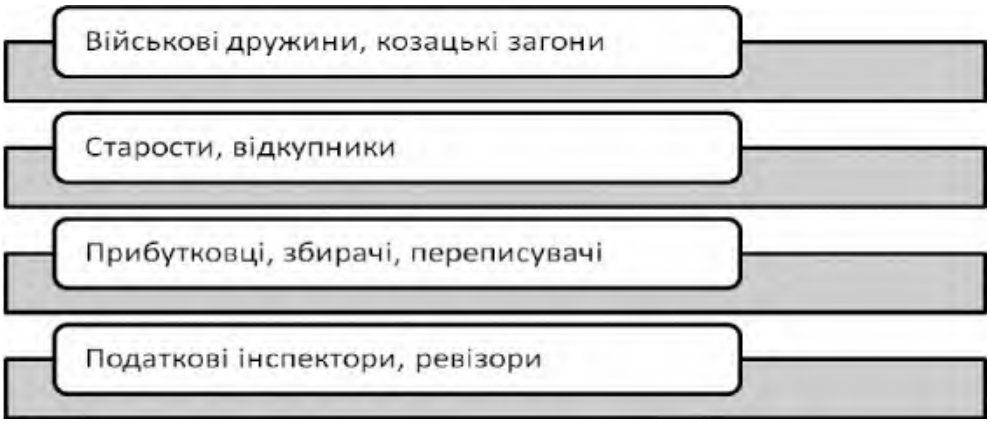


Рис. 1.1. Суб'єкти податкової роботи в історичній ретроспективі

У європейських державах на цей час на початок XX ст. сформувалася система правового нагляду за діяльністю державних служб для охорони та забезпечення прав платників податків. До роботи в податкових підрозділах, крім штатних працівників, залучали представників громадськості, які брали участь у перевірках декларацій. Діяли також спеціальні апеляційні комісії для розгляду скарг платників та адміністративні суди, які вирішували суперечки щодо оподаткування.

Історичний досвід адміністрування податків демонструє, що методи і технології їх справляння йшли крок у крок з розвитком промисловості, технічним прогресом, становленням правових і економічних інституцій.

1.2. Сутність системи адміністрування податків, зборів, платежів

Запозичений із французької й англійської мов полісемантичний термін «administration» перекладається українською двозначно: як установа, орган управління і/або група керівних осіб –

«*адміністрація*», а також як процес управління – «*адміністрування*».

Відповідно сприйнятий із іншомовних текстів термін має декілька смислових відтінків:

– управління діяльністю певної бізнесової структури чи організації;

– управлінського персоналу комерційної структури чи установи, який здійснює менеджмент діяльності;

– завідування державними (публічними) справами;

– керівного персоналу, що управляє діяльністю державної установи; (5) обіймання адміністративної посади в офісі певної організації, зазвичай, політичної або державної;

– уряду, урядування, особливо в сенсі виконавського правління;

– голови держави і уряду, що знаходяться при владі, а також будь-якого державного агентства чи установи;

– оформленої в законному порядку передачі управління майном померлого іншій особі або майна, взятого в довірче управління;

– управління чимось за дорученням когось.

Латинське за своїм походженням слово «адміністрування» відоме з часів античного Риму як термін, котрим означували в широкому сенсі управління державою. Адміністрування фіском – державною казною – вперше відділив від управління особистою власністю (доменом) колишній збирач податків римський імператор Пертінакс у 193 р. Допускаючи два тлумачення: «адміністрація» (в апаратно-статичному сенсі) та «адміністрування» (в розумінні динамічного процесу управління), даний термін закріпився в значенні поняття, що пов'язує процес і процедури вироблення заходів політики з методами менеджменту при досягненні певних цілей діяльності державних структур.

Вважається, що український термін «управління» повністю відповідає значенню терміну «адміністрування». Якщо управління ототожнюється з адмініструванням, то податкове адміністрування можна трактувати як управління у сфері оподаткування.

Тривалий час вітчизняне податкове законодавство не давало визначення терміну «адміністрування податків і зборів», що вносило деяку неузгодженість у трактування змісту цього поняття науковцями та практиками. Податковий кодекс України (далі – ПКУ) був прийнятий наприкінці 2010 року, проте тодішній документ не містив визначення адміністрування податків і зборів. Лише при внесені змін до ПКУ у 2013 році була виписана дефініція даного поняття. Тому, розглядаючи змістовне наповнення поняття «адміністрування податків» варто у першу чергу розпочати з визначення згідно ст. 14.1.1 ПКУ:*адміністрування податків, зборів, митних платежів, єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування та інших платежів відповідно до законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи - це сукупність рішень та процедур контролюючих органів і дій їх посадових осіб, що визначають інституційну структуру податкових та митних відносин, організовують ідентифікацію, облік платників податків і платників єдиного внеску та об'єктів оподаткування, забезпечують сервісне обслуговування платників податків, організацію та контроль за сплатою податків, зборів, платежів відповідно до порядку, встановленого законом.*

Осмислюючи дане визначення, можна виділити компоненти адміністративного процесу: інституційна структура, облік платників податків, сервісне обслуговування платників податків і контроль за сплатою податкових платежів.

Для порівняння, Цивільний кодекс США трактує адміністрування податків, як процедуру, що передбачає їх оцінку, збір, правозастосування, апеляцію, обнародування матеріалів, створення статистичних баз даних, усе це згідно чинних законів, статутів і угод. Звертає на себе увагу лаконічність даного визначення та чітка деталізація процесу. Натомість ПКУ дає дещо розмиту трактовку адміністрування податків, проте в цілому за змістовним наповненням ці визначення майже ідентичні.

У науковий вжиток вітчизняної фінансової науки поняття «адміністрування податків», а також «фіскальне адміністрування» ввійшли завдяки роботам В.Л. Андрущенка, В.М. Федосова, А.І. Крисоватого, В.М. Мельника, В.П. Вишневського, К.П. Проскури та інших вчених.

У сучасній вітчизняній фінансово-науковій літературі існують різні підходи щодо розуміння сутності адміністрування. З численних дефініцій адміністрування податків можна виділити визначення авторського колективу (під керівництвом професора В.Л. Андрущенка) кафедри податкової політики університету ДФСУ, котре представлене у монографії «Адміністрування як фактор фіскальної та регуляторної ефективності оподаткування». *Адміністрування податків (від латинського «administration» – керівництво, управління) – управління людьми і подіями у сфері оподаткування через ієрархічно структуровані рішення представницьких політичних органів та дії виконавчо-владних установ.*

Звідси під предметом адміністрування податків як галузі фінансового знання слід розуміти управління податковим процесом з боку органів податкового (фіскального) відомства на всіх етапах функціонального розподілу праці: обліку платників податків, обліку податкових платежів, прогнозно-аналітичній, масово-роз'яснювальній та консультативній, контрольно-перевірочній роботі.

Змістовну дефініцію пропонує доктор економічних наук К.П. Проскура: «Податкове адміністрування – це нормативно-регламентована організаційно-розпорядча діяльність повноважних державних органів у сфері управління процесами оподаткування, що має основною метою забезпечення виконання вимог податкового законодавства учасниками податкових відносин».

З огляду на вищенаведені дефініції, можна навести узагальнене наукове визначення: адміністрування податків – сукупність рішень, процедур і дій персоналу державних органів по справлянню податків упродовж усього податкового процесу (від обліку платників і визначення податкової бази до контролю над звітністю та аудитом надходження платежів) у відповідності з законодавчо установленим порядком, політично заданими цілями, економічно і соціально детермінованими обмеженнями. Тим самим адміністрування податків як сфера практичної діяльності, галузь фінансового знання і навчальна дисципліна поєднує в собі ознаки політики, науки, а також мистецтва управління в розумінні високої виконавської майстерності на основі знань, досвіду, організаторських здібностей.

У наукових працях та публікаціях учених доволі часто трапляється термін «*система адміністрування*», який розглядається як управлінська діяльність органів державної фіскальної служби в межах, установлених чинним законодавством. Завдяки адмініструванню податків, зборів забезпечується дієвість та функціонування самої системи адміністрування, яка, у свою чергу є *складовою податкової системи держави.* Ми схиляємось до думки тих науковців, зокрема В.М. Мельника, котрі виділяють підсистему адміністрування податків у складі податкової системи.

Для порівняння наведемо дефініцію, пропоновану «Міжнародним податковим словником», виданим Міжнародним бюро фіскальної документації (IBFD). В словнику «tax administration» ототожнюється з «tax authorities», тобто з податковими властями. Під останніми розуміють «орган, відповідальний за адміністрування податкового законодавства певної країни, регіональної або місцевої влади, а також розуміють осіб, найнятих цим органом для виконання своїх обов'язків»**3**. Як бачимо, точка зору змінюється – замість податків безпосередньо адмініструють додержання податкових законів, що виконує персонал органів податкової влас ті. Замість безособових податкових «відносин» на перший план адміністрування виходять люди, котрі здійснюють адміністрування. Тим самим адміністрування уподібнюється tax compliance – виконання податкових зобов'язань згідно зовнішніх імперативних вимог закону вкупі з дією внутрішнього покликання, сумління самого платника.

Поняття «система» прийнято трактувати у значенні *сукупності елементів* (частин), що утворюють єдине ціле та взаємодіють один з одним та навколишнім середовищем.

Автори навчального посібника «Адміністрування податків, зборів, платежів» під загальною редакцією професора В.П. Хомутенко виділяють наступні елементи системи адміністрування податків, зборів, платежів.

---

[3]International Tax Glossary. URL : http//join.ibfd.com/Taxglossary/

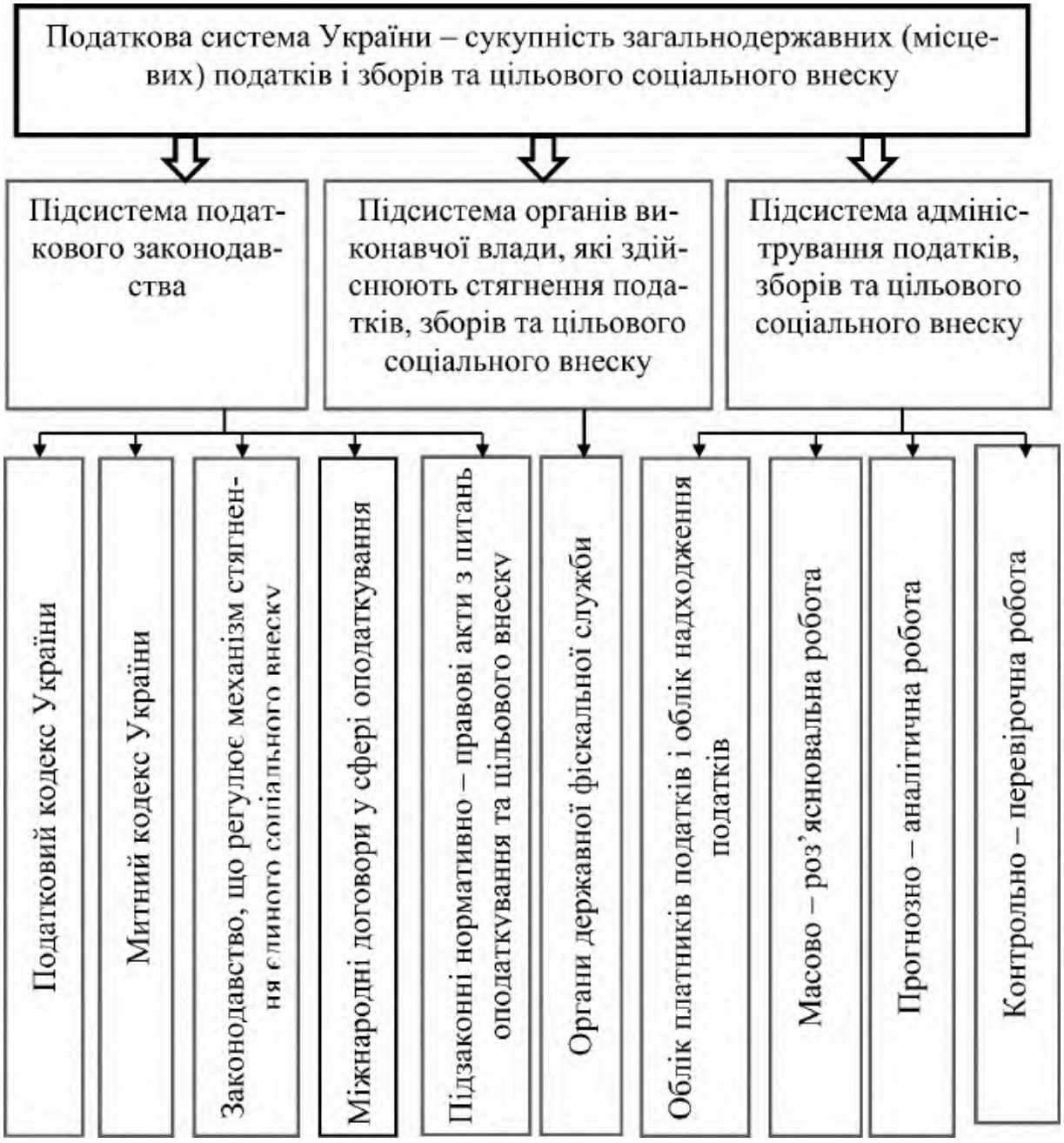


Рис. 1.2. Структурно-функціональна схема податкової системи України

Таблиця 1.2

Елементи системи адміністрування податків, зборів, платежів

Податкові адміністратори	**Державна фіскальна служба України (митні органи)**
Суб'єкт адміністрування	– Усі суб'єкти господарювання, що здійснюють господарську діяльність та мають об'єкти оподаткування
Об'єкт адміністрування	– Податки, збори, митні платежі, єдиний соціальний внесок, у цілому податкові надходження до бюджетів усіх рівнів

Предмет адміністрування	– Первинні, зокрема електронні документи, регістри бухгалтерського та податкового обліку, фінансова та податкова звітність, які містять відомості за певний період та підлягають контролю (перевірці) у зв'язку із справлянням податків, зборів (обов'язкових платежів) та на які спрямовані контрольні дії адміністраторів
Контрольні дії та заходи	– Процесуальні дії адміністратора, пов'язані з реалізацією наданих прав та виконанням покладених законодавством обов'язків з метою забезпечення наповнення Державного бюджету України

При цьому автори навчального посібника наголошують, що характерною ознакою структури системи адміністрування податків, зборів, платежів є наявність *двох підсистем*. Одна з них – *керує*, друга – є *керованою*. Підсистема, що керує, потребує постійного отримання інформації щодо діяльності керованої підсистеми (результатів адміністрування у безперервному режимі). Цей процес постійного адміністрування є основним засобом зворотного зв'язку між підсистемами, без якого успішне управління неможливо.

З юридичної точки зору, адміністрування податків являє собою сукупність заходів держави щодо визначення переліку податків, суб'єктів та об'єктів оподаткування, ставок податків, пільг, термінів сплати, засад обґрунтування та сплати податків, контролю за дотриманням податкового законодавства тощо.

З економічної точки зору процес адміністрування податків можна розглядати як сукупність відносин між органами фіску та платниками податків щодо забезпечення своєчасної та повної сплати податків і зборів до бюджетів усіх рівнів.

*Мета адміністрування податків – забезпечення справляння податків у заданій сумі за установленими правилами (*англ. – *tax compliance).* В ідеалі tax compliance означає, що у відповідь на зовнішній владний покрик «плати», внутрішній голос самого платника тихенько підказує «я повинен». Адміністрування майже цілковито зосереджене на виконанні природно властивій податкам *фіскальній функції*. По суті адміністрування обмежене задачею збору податків (tax collection), а також прогнозуванням, розрахунком податків та контролем за податковими надходженнями. У

процесі адміністрування реалізуються і заходи податкової політики, оскільки вони вже передбачені в існуючих формах оподаткування.

Варто окреслити, *правове поле* адміністрування податків, зборів, платежів в Україні:

- Конституція України;
- Податковий кодекс України;
- Митний кодекс України та інші закони з питань митної справи у частині регулювання правовідносин, що виникають у зв'язку з оподаткуванням ввізним або вивізним митом операцій з переміщення товарів через митний кордон України;
- Закон України «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування»;
- Рішення органів місцевого самоврядування з питань справляння місцевих податків та зборів;
- Підзаконні нормативно – правові акти:постанови КМУ, накази МФ,

ДФС, Укази Президента;

- Закон України «Про державну реєстрацію юридичних осіб, фізичних

осіб – підприємців та громадських формувань»;

- Міжнародні договори у сфері оподаткування.

Таким чином, у визначенні сутності адміністрування податків і зборів можна виділити два підходи: офіційний і науковий. Офіційне визначення податкового адміністрування, що міститься у ст.14 ПКУ передбачає адміністрування не лише податків і зборів, а й митних платежів і єдиного соціального внеску, які не входять до податкової системи. Отже, законодавча дефініція більше відповідає терміну «фіскальне адміністрування», яке є більш широким за змістом.

Підсистема адміністрування податків, зборів та цільового соціального внеску є складовою податкової системи України. У системі адміністрування податків зборів платежів ми виділяємо наступні елементи: податкові адміністратори, суб'єкт адміністрування, об'єкт адміністрування, предмет адміністрування, контрольні дії та заходи.

1.3. Основні етапи податкового адміністрування

На законодавчому рівні процес адміністрування податків, зборів, платежів регламентований розділом II ПКУ. У даному розділі виділено 11 змістовно-функціональних блоків адміністрування: податкова звітність; податкові консультації; визначення суми податкових та/або грошових зобов'язань платника податків, порядок їх сплати та оскарження рішень контролюючих органів; податковий контроль; облік платників податків; інформаційно-аналітичне забезпечення діяльності контролюючих органів; перевірки; погашення податкового боргу платника податків; застосування міжнародних договорів та погашення податкового боргу за запитами компетентних органів іноземних держав; відповідальність; пеня. Як бачимо, законодавча конструкція громіздка і складна для сприймання. Тому для кращого розуміння етапів податкового адміністрування варто крім нормативно-процесуального підходу розглянути адаптовані авторські трактування складових процесу податкового адміністрування.

На основі виділених авторами монографії «Адміністрування як фактор фіскальної та регуляторної ефективності оподаткування» функціональних складових адміністрування податків, можна виокремити наступні складові етапи адміністрування податків, зборів, платежів:

- облік платників податків;
- облік податкових надходжень;
- масово-роз'яснювальна робота та консультаційне обслуговування

платників податків;

- контрольно-перевірочна робота щодо сплати податку;
- управління податковим боргом;
- відповідальність платників податків.

Кожна із зазначених складових передбачає застосування певних технологій і процедур, а також обчислення їх результативності. Таким чином можна виокремити складові системи адміністрування податків і зборів.



Рис. 1.3. Складові системи адміністрування податків, зборів, платежів

Узагальнюючи з опорою на міжнародний досвід, процес адміністрування податків можна розділити на чотири *предметно-прикладні блоки:*

– Визначення функціонального призначення, організаційної структури, фінансової вартості утримання податкового відомства.

– Операційна діяльність фіскальних органів, що передбачає всю сукупність дій по справлянню податків, а саме: облік і оцінку об'єктів оподаткування, контроль за станом бухгалтерського податкового обліку взагалі; забезпечення установленого порядку справляння кожного податку зокрема в залежності від особливостей об'єкту оподаткування та характеру діяльності платника; виконання податкових зобов'язань, пов'язаних із правопорушеннями з боку платників, та боротьбу з ухиленням від сплати податків; міжнародне співробітництво з податковими відомствами інших держав, обумовлене процесами глобалізації, економічної інтеграції, зовнішньоекономічних зв'язків; PR- діяльність (масово-роз'яснювальну роботу) податкового відомства; консультування платників; співробітництво центральних і регіональних (місцевих) податкових органів; електронну систему інформаційного забезпечення податкового процесу; моніторинг фіскально-

адміністративної діяльності, її вдосконалення та забезпечення прозорості.

– Апеляції, податкові розслідування, судові позови і процеси.

– Менеджмент персоналу в процесі фіскального адміністрування передбачає підбір і розстановку кадрів податкових органів, їх підготовку, установлення порядку призначення на посади та просування по службі, оплати праці, службової етики.

Микола Чинчин у своїй публікації розмежовує процедури податкового адміністрування, прописані у ПКУ на процедури *регулятивного* та *охоронного* характеру. *Регулятивні процедури* здійснюються, коли органи державної фіскальної служби:

- виконують свій обов'язок із реєстрації та ведення обліку платників податків, формують і ведуть Державний реєстр фізичних осіб-платників податків, Єдиний банк даних про платників податків-юридичних осіб та інші реєстри;

- здійснюють облік об'єктів оподаткування шляхом самостійного визначення грошового зобов'язання платника податків контролюючим органом через причини, не пов'язані з порушеннями податкового законодавства.

При реалізації регулятивних процедур зі сплати податків участь податкових органів так само є необхідною, зокрема при наданні відстрочень та розстрочень сплати податків, поверненні надміру сплачених сум податків і зборів. Реалізація процедур з податкової звітності також передбачає участь органу державної податкової служби – прийняття податкової декларації від платника податків. За умови дотримання платником податків усіх законодавчо встановлених вимог щодо порядку складання та подання податкових декларацій посадова особа державної податкової служби зобов'язана зареєструвати податкову декларацію, тобто засвідчити факт її прийняття.

Ще одним різновидом *регулятивних процедур* податкового адміністрування є процедури податкового контролю. *Податковий контроль* – це виключно діяльність органів, наділених владними повноваженнями, хоча у зв'язку з цим можна говорити і про обов'язки платників податків, пов'язані з контролюючими діями контролюючих органів (допускати посадових осіб контролюючого органу під

час проведення ними перевірок до обстеження приміщень, територій; забезпечувати збереження документів, пов'язаних з виконанням податкового обов'язку тощо). Відповідно до змісту ст. 62 Податкового кодексу України податковий контроль здійснюється шляхом ведення обліку платників податків; інформаційно-аналітичного забезпечення діяльності органів державної податкової служби; перевірок та звірок. На межі регулятивних та охоронних процедур податкового адміністрування перебувають процедури із застосування способів забезпечення виконання обов'язку зі сплати податків, процедури адміністративного узгодження.

До *охоронних процедур* податкового адміністрування можна віднести процедури з погашення податкового боргу платників податків, процедури судового вирішення податкових спорів, процедури притягнення до податкової відповідальності.

Отже, фіскальне адміністрування пов'язане з виконанням установлених обов'язків згідно наказів (команд) та інструкцій; мисленим випередженням подій (планування та прогнозування); організаційними, координаційними і контрольними функціями. У відповідності з названими функціями процеси фіскального адміністрування проходять на трьох рівнях:

- на стратегічному рівні – розробка податкового законодавства, планування і прогнозування податкових надходжень, проведення податкових реформ, міжнародна координація податкової політики;

- на оперативному рівні – дії учасників податкового процесу, безпосередньо пов'язані з справлянням податків під відповідним контролем;

- на науково-теоретичному рівні – ідеї, інституції, принципи, концептуальні підходи, методи дослідження й аналізу, людські фактори адміністрування податків, теоретичні критерії вибору схем оподаткування та напрямків податкової політики.

1.4. Контролюючі органи, їх функції у сфері адміністрування податків, зборів, платежів

Автори монографії «Податкова політика України: стан, проблеми, перспективи» виділяють дворівневу ієрархічну систему

державного податкового адміністрування: макрорівень і мікрорівень. Макрорівень забезпечує організацію податкових відносин, здійснює планування, прогнозування та аналіз надходження податків. Відповідно, до органів, що реалізують податкове адміністрування на макрорівні належить Комітет Верховної ради України з питань податкової та митної політики, Міністерство фінансів України, Державна фіскальна служба України.

Мікрорівень адміністрування податків здійснює регулювання податкових відносин і податковий контроль. Інфраструктура адміністрування податків на мікрорівні представлена Державною фіскальною службою України та судовою системою.

Центральну роль у процесі адміністрування податків на макро- та мікрорівнях виконує Державна фіскальна служба України, яка здійснює повноваження безпосередньо та через утворені в установленому порядку територіальні органи. Функції та правові основи діяльності фіскальної служби визначаються статтею 19-1 ПКУ. Постанова Кабінету Міністрів «Про Державну фіскальну службу України» від 21.05.2014визначає Державну фіскальну службу України центральним органом виконавчої влади, діяльність якого спрямовується і координується Кабінетом Міністрів України, через Міністра фінансів, яка реалізує:

- державну податкову політику;
- державну політику у сфері державної митної справи;
- державну політику з адміністрування єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування;
- державну політику у сфері боротьби з правопорушеннями під час застосування податкового, митного законодавства, а також законодавства з питань сплати єдиного внеску.

Податковий кодекс, виокремлює поняття контролюючі органи і органи стягнення. Контролюючі органи мають право проводити перевірки своєчасності, достовірності, повноти нарахування та спати податків і зборів. *Контролюючі органи* – це органи державної фіскальної служби. Лише органи фіскальної служби мають повноваження здійснювати заходи щодо забезпечення погашення податкового боргу тобто є *органами стягнення.* Важливо наголосити, що створення Державної фіскальної служби спри-

яло об'єднанню в одній структурі контролюючого органу і органу стягнення. До 2014 року контролюючими органами були податкова, митна служба та Пенсійний фонд, а органом стягнення - податкова служба.

Податковий кодекс розмежовує функції центрального апарату фіскальної служби та функціонал податкових інспекцій. На центральному рівні ми не знаходимо відображення етапів виконання процедур адміністрування податків, окрім надання узагальнюючих податкових консультацій. Натомість на локальному рівні фіскальної служби здійснюються функції з:

- сервісного обслуговування платників податків;
- реєстрації та ведення обліку платників податків та платників єдиного внеску, об'єктів оподаткування та об'єктів, пов'язаних з оподаткуванням.

Положення про Державну фіскальну службу деталізує обов'язки даної структури у податковій сфері, вказуючи що вона:

- здійснює адміністрування податків і зборів, митних та інших платежів, єдиного внеску; забезпечує контроль за своєчасністю, достовірністю, повнотою їх нарахування та сплати до бюджету і відповідних позабюджетних фондів;
- контролює своєчасність подання платниками податків та єдиного внеску передбаченої законом звітності, своєчасність, достовірність, повноту нарахування та сплати податків і зборів, єдиного внеску, митних та інших платежів;
- здійснює облік платників податків та єдиного внеску, осіб, які здійснюють операції з товарами, що перебувають під митним контролем, об'єктів оподаткування та об'єктів, пов'язаних з оподаткуванням;
- забезпечує ведення обліку податків і зборів, платежів;
- здійснює погашення податкового боргу платників податків, а також стягнення своєчасно не нарахованих та/або несплачених сум єдиного внеску з платників єдиного внеску;
- проводить відповідно до законодавства перевірки і звірки платників податків, тощо.

Державний менеджмент, складовою якого є фіскальна служба, перейшов пік свого впливу і здає позиції на користь так зва-

ного *електронного урядування (e-government).* Наступає *цифрова ера (digital era) в управлінні*, основана на інтеграції воєдино державного контролю та цифрових технологій (digitalization) – використання Інтернету, комп'ютерів, інформаційних мереж і електронних баз даних.

Виходячи з того, що електронне урядування є невід'ємною складовою проведення економічної реформи в Україні, державна фіскальна служба цілеспрямовано впроваджує сучасні інформаційні системи, які дозволять здійснити автоматизацію процесів адміністрування податків та запровадити нові форми обслуговування платників.

На сьогодні в роботі фіскальної служби впроваджуються нові інтернет-технології, серед них – інтегрована автоматизована інформаційна система «*Податковий блок*», система «*Електронний кабінет*», єдиний веб-портал органів фіскальної служби, *сервісні центри* з обслуговування платників податків, тощо.

Інформаційна система «*Податковий блок*» складається з чотирьох сегментів операційної діяльності фіскальної служби: реєстрації платників податків, обробки податкової звітності та платежів, обліку платежів, податкового аудиту у вигляді модернізованих процедур (форм), програмного забезпечення, посадових інструкцій, навчання.

Підсистема «Реєстрація платників податків» забезпечує спрощення процедури реєстрації платників податків на базі електронного обміну інформацією з іншими органами державної виконавчої влади для отримання повних та точних даних про суб'єктів оподаткування (платників податків) та об'єктів оподаткування, що дає можливість посилити податковий контроль.

Підсистема «Обробка податкової звітності та платежів» забезпечує оперативність та точність введення та обробки даних податкової звітності у режимі реального часу (он-лайн). Такий спосіб подання податкової звітності унеможливлює допущення помилок платником податків і усуває необхідність повторного контакту з працівниками органів фіскальної служби.

У частині обліку платежів передбачено впровадження ефективної системи сплати податків – Єдиного рахунку. Усі свої

грошові зобов'язання платники сплачуватимуть на один рахунок. Ця система надає можливість платнику податків одним платіжним дорученням сплатити грошові зобов'язання по всіх податках та зборах, які є обов'язковими до сплати, та стовідсотково унеможливить помилки при перерахуванні коштів.

Підсистема «Податковий аудит» надає нові можливості для податкового контролю, зокрема, виявлення платників, які мінімізують свої податкові зобов'язання. Для ефективного функціонування цієї підсистеми створено ризик-орієнтовану систему адміністрування податків, завдяки якій буде зменшено втручання органів державної фіскальної служби у підприємницьку діяльність сумлінних платників, а сконцентровано увагу на злісних порушниках податкового законодавства. Створення ризик-орієнтованої системи адміністрування податків дозволяє зменшити можливість суб'єктивного ставлення працівників органів державної фіскальної служби до платників податків, збільшити рівень дотримання норм законодавства та приведе до підвищення рівня податкової дисципліни.

Створення у 2017 році інформаційно-телекомунікаційної системи «*Електронний кабінет*» забезпечено на базі існуючого електронного сервісу «Електронний кабінет платника». Електронний кабінет має функціональні частини: відкрита (загальнодоступна) частина та приватна частина (особистий кабінет). Для забезпечення взаємодії засобами Електронного кабінету в приватній частині (особистий кабінет), яка є індивідуальною персоніфікованою веб-сторінкою користувача, платник податків здійснює електронну ідентифікацію з використанням єдиного цифрового підпису відповідальних осіб платника (директора, бухгалтера, осіб, які мають право підпису), наданого будь-яким акредитованим центром сертифікації ключів відповідно до Закону України «Про електронний цифровий підпис». Приватна частина (особистий кабінет) Електронного кабінету забезпечує надання платнику податків послуг, перелік яких передбачено Податковим кодексом України.

Одним із пріоритетів діяльності сучасної фіскальної служби є налагодження ефективних партнерських взаємовідносин з платниками податків. Перетворення фіскальної служби з органу при-

мусу у сервісну державну службу, орієнтовану на клієнта, націлює податківців працювати на задоволення саме клієнта, а не власних потреб. Формою такої співпраці є створення *сервісних центрів* з обслуговування платників. Функціонування центрів дозволяє покращити не тільки якість послуг, що надаються, але й зменшити час, який сьогодні платники податків витрачають на здачу звітності. Основними завданнями центрів є впровадження стандартизованих та прозорих форм і методів обслуговування платників, забезпечення оперативності у видачі дозвільних документів, покращення ефективності адміністрування податків і зборів, удосконалення процесу приймання звітності від суб'єктів господарювання, а також забезпечення швидкого доступу платника до інформації.

Створення сервісних центрів відбувається у рамках затвердження нової внутрішньої організаційної структури Державної фіскальної служби, що побудована за функціональним принципом. Означені зміни здійснюються у рамках реформи ДФС, яка ініційована Міністерством фінансів України.





Новітні технології адміністрування податків, зборів, платежів, введення яких здійснює фіскальна служба, має мінімізувати контакти податківців з платниками, викорінити прояви корупції в органах фіскальної служби, а також створити зручні умови платнику для обчислення податків.

Підсумки теми

Адміністрування – наука переважно іноземного, точніше західного, походження. Особливої актуальності вона набуває в часи глобалізації та інтеграції, коли західні цінності перебувають в центрі уваги і стали взірцем для наслідування. Зосередження на засвоєнні передових ідей, теоретичних положень, досягнень практичного досвіду продиктоване міркуваннями їх адаптації до вітчизняних умов, перетворень і проблем. Такий підхід – важлива складова підготовки майбутнього України, через навчання економістів-фінансистів. Терміни «адміністрування ПДВ», «адміністрування акцизного податку» і т. д. не просто ввійшли в науковий і академічний вжиток. Питання адміністрування податків висунулися на передній край практичної діяльності фінансових відомств, у тому числі Державної фіскальної служби України. Адже за своєю структурою та конструкцією основних податків вітчизняна податкова система вже мало відрізняється від податкових систем розвинених країн Заходу, але істотно уступає останнім саме за якістю адміністрування податків. Ефективність роботи фіскальної служби, професійна виучка та морально-етичні чесноти її персоналу, рівень фіскальної лояльності платників податків серйозно нижчі від сучасних вимог. Надолужити це відставання – важлива задача вітчизняної науки і практики.

Через глобалізацію бізнесу та міждержавну економічну інтеграцію адміністрування податків діяльність фіскальних відомств і служб потребує міжнародної координації. У цьому напрямі діють Форум з адміністрування податків (далі – FTA) і Міжнародне бюро фіскальної документації (далі – IBFD).

Функції FTA – недопущення конфронтації між національними податковими відомствами, покращення обслуговування платників податків, сприяння дотриманню податкового законо-

давства, допомога національним фіскально-адміністративним органам у підвищенні ефективності роботи і забезпеченні справедливості адміністрування податків, зниження затрат на адміністрування. Настанови і рекомендації FTA доступні через Інтернет.

IBFD – неурядовий науково-аналітичний міжнародний центр фіскальної експертизи. Пропонує високоякісні інформаційні та навчальні матеріали з питань транскордонного оподаткування.

Список рекомендованих джерел

1. Адміністрування податків та обов'язкових платежів : навч. посібник / А. С. Крутова, І. С. Андрущенко ; Харк. держ. ун-т харч. та торгівлі. – Харків : Видавець Іванченко І. С., 2016. – 139 с.

2. Адміністрування податків, зборів, платежів : навч. посіб. / [В.П. Хомутенко, І.С. Луценко, А.В. Хомутенко]; за заг. ред. В.П. Хомутенко. – Одеса : Атлант, 2015. – 314 с.

3. Адміністрування як фактор фіскальної та регуляторної ефективності оподаткування : монографія / авторський колектив, за заг. ред. д.е.н., професора В.Л. Андрущенка. – Ірпінь : Видавництво Національного університету ДПС України, 2014. – 332 с.

4. Андрущенко В. Л. Податкова держава : [монографія] / В.Л. Андрущенко, Т.В. Тучак. – К. :Алерта, 2016. – 304 с.

5. Морально-етичні імперативи податків та оподаткування (західна традиція) : монографія / В.Л. Андрущенко, Т.В. Тучак. – К. : Алерта, 2013. – 384 с.

6. Податкова система [Текст]: навчальний посібник. / за заг. ред. Андрущенка В. Л. – К. : Центр учбової літератури, 2015. – 416 с.

Контрольні питання

1. Наведіть приклад становлення системи адміністрування податків в історичній ретроспективі.

2. Чим відрізняється кругова порука від відкупної системи, як архаїчні способи стягнення податків?

3. Дайте визначення поняттю «адміністрування податків і зборів» як наукової і правової категорії.

4. Назвіть елементи системи адміністрування податків (зборів) та надайте їх характеристику.

5. Яка основна мета функціонування системи адміністрування податків, зборів, платежів ?

6. Назвіть етапи процесу адміністрування податків, зборів, платежів і охарактеризуйте їх.

7. Які компоненти регуляторних процедур податкового адміністрування?

8. Визначте основні етапи та форми проведення контрольних дій адміністраторами податків та зборів.

9. Визначте повноваження Державної фіскальної служби України у сфері адміністрування податків, зборів, платежів.

10.Яким чином цифрова ера в управлінні відобразилась на діяльності фіскальної служби?

Тестові завдання

1. Назвіть основну функцію, яку виконує система адміністрування податків і зборів:

а) виховна;

б) перерозподільна;

в) просвітницька;

г) фіскальна.

2. **До законодавчих актів, у яких надано визначення поняття «адміністрування податків і зборів» як правової категорії, належить:**

а) Закон України від 4 грудня 1990 року № 509-XII «Про державну податкову службу в Україні»; 37

б) Закон України від 21.12.2000 року №2181 «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетом та державними цільовими фондами»;

в) Закон України від 25.05.1991 року № 12351-111 «Про систему оподаткування»;

г) Податковий кодекс України від 02.12.2010 року № 2755-YI.

3. Складовими системи адміністрування податків і зборів є:

а) всі виконавчі органи державної влади;

б) податкові адміністратори в особі органів державної фіскальної служби;

в) фінансова та статистична звітність;

г) податковий контроль.

4. Система адміністрування податків, зборів, платежів являє собою:

а) сукупність взаємозалежних, пов'язаних між собою та навколишнім середовищем елементів, які формують єдине ціле, спрямована на досягнення певних цілей;

б) сукупність елементів, які пов'язані між собою, але не пов'язані з навколишнім середовищем, які формують єдине ціле, спрямована на досягнення певних цілей;

в) сукупність елементів, взаємозалежних, пов'язаних між собою, а саме: підконтрольних суб'єктів, адміністраторів, об'єкта та предмета адміністрування, контрольних заходів;

г) сукупність рішень та процедур контролюючих органів і дій їх посадових осіб, що визначають інституційну структуру податкових та митних відносин, організовують ідентифікацію, облік платників податків і платників єдиного внеску та об'єктів оподаткування, забезпечують сервісне обслуговування платників податків, організацію та контроль за сплатою податків, зборів, платежів відповідно до порядку, установленого законом.

5. **Державна фіскальна служба здійснює адміністрування податків, зборів, платежів за напрямками:**

а) реєстрація та облік платників податків, прийняття та обробку податкових декларацій, облік податків, зборів та єдиного внеску, обслуговування платників податків, податковий контроль, апеляційні процедури, заходи з погашення податкового боргу;

б) усі заходи, передбачені Податковим кодексом України;

в) усі заходи відповідно до Регламенту процедур адміністрування;

г) виконує свої функціональні обов'язки, передбачені Положенням про її створення.

6. Податкові адміністратори –

а) це органи Державної фіскальної служби України, які здійснюють управлінську діяльність, пов'язану із забезпеченням

процесу справляння податків, зборів, з метою забезпечення стабільного наповнення державного бюджету;

б) це повноважні особи, які здійснюють управлінську діяльність, пов'язану із забезпеченням процесу справляння податків, зборів, з метою забезпечення стабільного наповнення державного бюджету;

в) це спеціальний підрозділ ДФС, який здійснює управлінську діяльність, пов'язану із забезпеченням процесу справляння податків, зборів, з метою забезпечення стабільного наповнення державного бюджету;

г) вірної відповіді немає.

7. Об'єктом адміністрування податків є:

а) податкове навантаження;

б) податкові відносини;

в) податки, збори, платежі;

г) фіскальна служба.

8. Державний орган, який здійснює облік юридичних та фізичних осіб платників податків:

а) державний реєстратор;

б) органи Державного казначейства;

в) органи фіскальної служби;

г) служба фінансового аудиту

9. Приватно-правові доходи держави – це:

а) дари;

б) домени і регалії;

в) податки;

г) збори

10. Податки, збори, платежі є основним джерелом існування:

а) доменальної держави;

б) податкової держави;

в) фіскальної держави;

г) данинної держави.

РОЗДІЛ 2
ПОРЯДОК ОБЛІКУ ПЛАТНИКІВ ПОДАТКІВ У КОНТРОЛЮЮЧИХ ОРГАНАХ

2.1. Організаційно-правові засади обліку платників податків.

2.2. Порядок формування та ведення Державного реєстру фізичних осіб-платників податків.

2.3. Порядок взяття на облік юридичних осіб та їх відокремлених підрозділів.

2.4. Документи, що подаються для взяття на облік платників податків, та порядок їх подання.

2.5. Порядок взяття на облік та реєстрації постійного представництва нерезидента платником податку на прибуток у контролюючих органах.

2.6. Взяття на облік за основним місцем обліку самозайнятих осіб.

2.7. Порядок взяття на облік за неосновним місцем обліку платників податків.

2.8. Порядок обліку об'єктів оподаткування та об'єктів, пов'язаних з оподаткуванням.

2.9. Порядок внесення змін до облікових даних платників податків.

2.10. Переведення платника податків на обслуговування з одного контролюючого органу до іншого (взяття на облік/зняття з обліку).

2.11. Порядок зняття з обліку платників податків у контролюючих органах.

Ключові терміни та поняття: *облік платників податків, податковий номер платника податків, облікова справа, принцип «єдиного вікна», Державний реєстр фізичних осіб – платників податків, Єдиний банк даних про платників податків – юридичних осіб.*

2.1. Організаційно-правові засади обліку платників податків

У статті 67 Конституції України визначено, що кожен зобов'язаний сплачувати податки і збори в порядку і розмірах, встановлених законом. Забезпечення сплати податків суб'єктами оподаткування у повному обсязі та у визначений термін є одним із головних завдань, які стоять перед державою.

З метою створення умов для здійснення контролю за правильністю нарахування, своєчасністю і повнотою сплати податків, нарахованих фінансових санкцій, дотримання податкового та іншого законодавства Державною фіскальною службою України (далі – ДФСУ) здійснюється облік всіх платників податків і зборів.

Облік платників податків виник по необхідності одночасно з організацією державної влади та її фінансової діяльності. Поняття «облік» в економічному розумінні означає «систему реєстрації процесів якої-небудь діяльності в її кількісному та якісному виявах з метою спрямування, контролю т. ін.»4.

В Україні облік платників податків і зборів почав здійснюватись на початку 90-х років минулого сторіччя у зв'язку із прийняттям ЗУ «Про державну податкову службу в Україні» від 04.12.1990 № 509-XII та ЗУ «Про систему оподаткування» від 25.06.1991 № 1251-XII.

З метою використання єдиної раціональної методики обліку платників податків і зборів в 1994 році було прийнято ЗУ «Про Державний реєстр фізичних осіб – платників податків та інших обов'язкових платежів» від 22.12.1994 № 320/94 та затверджено ряд інструктивних документів, які регулювали порядок обліку платників податків в податкових органах.

Нині порядок обліку платників податків регламентується главою 6 «Облік платників податків» Податкового кодексу України (далі – ПКУ); ЗУ «Про державну реєстрацію юридичних осіб, фізичних осіб - підприємців та громадських формувань» від 15.05.03 № 755-IV (далі – Закон); Робота з обліку платників податків здійсню-

---

4 Великий тлумачний словник сучасної української мови / Уклад. і голов. ред.. Т. Бусел. К.; Ірпінь : ВТФ «Перун», 2002. С. 641.

ється працівниками підрозділів обліку платників податків відповідно до структури, яка затверджується ДФСУ.

Взяттю на облік або реєстрації в контролюючих органах підлягають всі платники податків та зборів незалежно від наявності обов'язку щодо сплати того або іншого податку та збору.

Принциповим для обліку платників є потенційна можливість появи у майбутньому об'єктів оподаткування та, відповідно, виникнення обов'язку щодо сплати того або іншого податку та збору.

Платники податків підлягають реєстрації або взяттю на облік в контролюючих органах *за основним та неосновним місцем обліку* (рис. 2.1.).



Рис. 2.1. Порядок реєстрації платників податків контролюючими органами

Облік платників податків ведеться за податковими номерами. Ці номери використовується для ідентифікації платників податків під час виникнення правовідносин між ними і контролюючими органами та зазначаються у всіх документах, що видаються або надсилаються контролюючим органом платнику.

Аналогічне правило застосовується і відносно платників податків для будь-якої звітності, яка подається до контролюючого органу.

Порядок визначення податкового номера для різних категорій платників відображено на (рис. 2.2)

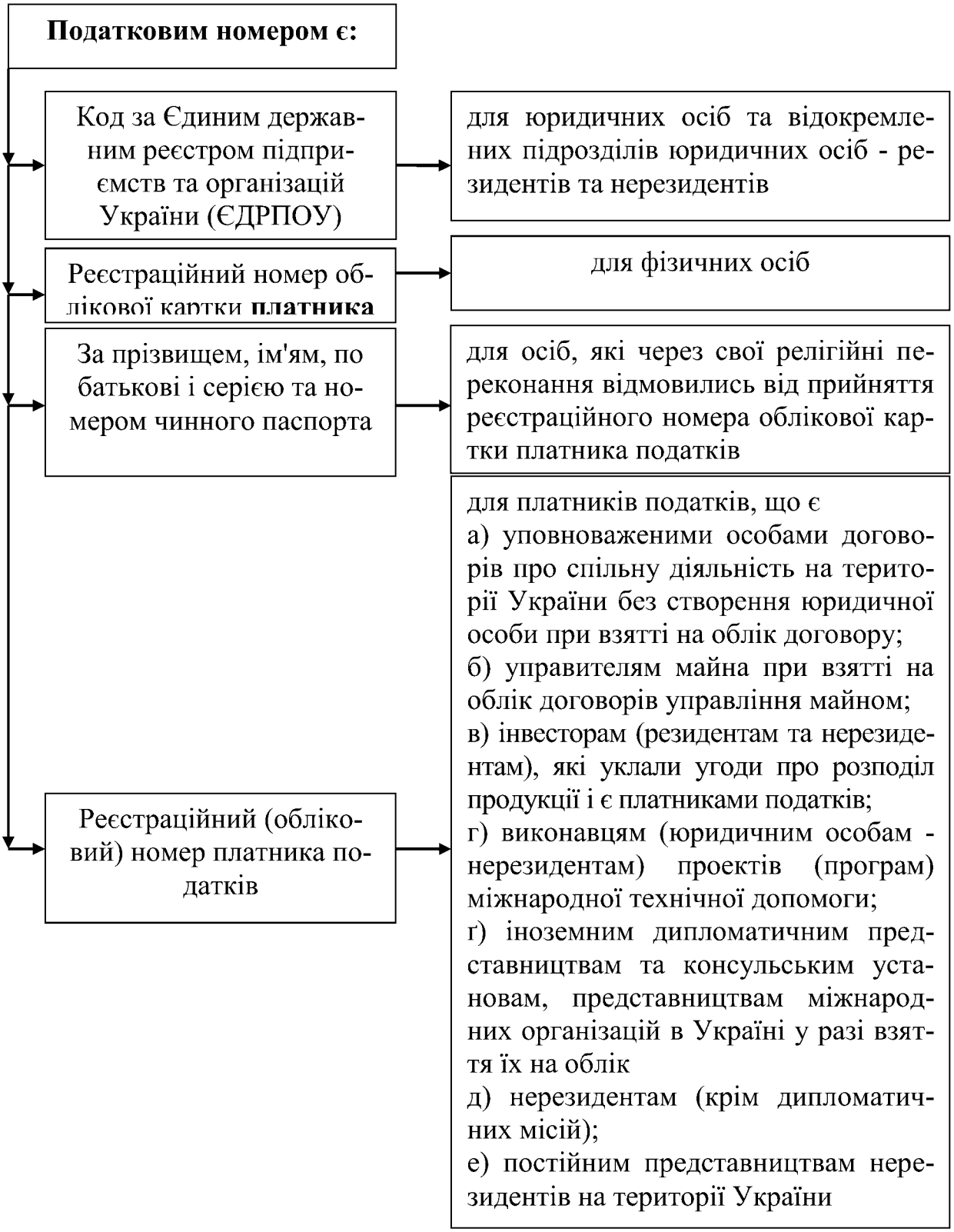


Рис. 2.2. Визначення податкового номера для різних категорій платників податків

Передбачено право відмови від прийняття податкового номера, враховуючи релігійні переконання окремих громадян. У такому випадку платник зобов'язаний повідомити свої наміри контролюючому органу, який буде обліковувати такого платника податків за прізвищем, ім'ям, по батькові і серією та номером паспорта. Про це робиться відмітка у паспорті особи.

Також необхідно звернути увагу, що окремим категоріям платників надають Реєстраційний (обліковий) номер платника податків.

Податковий номер платника податків не змінюється протягом усього періоду перебування на обліку в контролюючих органах такого платника податків, за винятком випадків зміни коду за ЄДРПОУ або реєстраційного номера облікової картки платника податків.

Якщо ж у платника податків відбувається реєстрація, створення чи відкриття об'єкта оподаткування на території адміністративно-територіальної одиниці, де він не перебуває на обліку, то такий платник податків зобов'язаний стати на облік за неосновним місцем обліку за місцезнаходженням такого об'єкта.

Після зняття з обліку платника податків податковий номер, який надавався контролюючим органом, закривається та надалі не використовується.

Стосовно кожного платника податків, взятого на облік у контролюючому органі формується *облікова справа*, яка *складається із 2-х частин : реєстраційної та звітної.*

Реєстраційна частина облікової справи платника податків формується із документів, які надходять до контролюючих органів для взяття на облік платника податків, та доповнюється документами, які подаються платником податків або надходять стосовно платника податків згідно із статтями 66-68 ПКУ.

Звітна частина облікової справи платника податків формується із податкових декларацій (звітів, розрахунків) та інших документів, пов'язаних з обчисленням і сплатою податків та зборів, які подаються платником у період його діяльності.

Інформація про платників податків, отримана для їх обліку вноситься до відповідних реєстрів:

– Єдиного банку даних про платників податків - юридичних осіб. складовими частинами такого банку даних є: реєстр платників податків - нерезидентів, реєстр договорів про спільну діяльність, договорів управління майном та угод про розподіл продукції);

– Державного реєстру фізичних осіб - платників податків (далі - ДРФО). складовою частиною яких є Реєстр самозайнятих осіб (рис 2.3.).



Рис. 2.3. Реєстри платників податків, які створюються та ведуться в органах ДФСУ

Платники податків, місцезнаходженням (місцем проживання) яких є тимчасово окупована територія України, обліковуються в Єдиному банку даних юридичних осіб або Реєстрі самозайнятих осіб з ознакою «суб'єкт вільної економічної зони «Крим». У разі зміни місцезнаходження (місця проживання) на (з) тимчасово окуповану (ої) територію (ї) України в Єдиному банку даних юридичних осіб або Реєстрі самозайнятих осіб встановлюється/скасовується ознака «суб'єкт вільної економічної зони «Крим».

В органах ДФСУ додатково формуються і ведуться : реєстр платників податку на додану вартість; реєстр великих платників податків; реєстр неприбуткових організацій; інші реєстри.

Відповідно до пункту 63.13 статті 63 розділу II ПКУ з метою постійного забезпечення органів державної влади, органів місцевого самоврядування, юридичних осіб та фізичних осіб інформацією Центральний контролюючий орган оприлюднює на єдиному державному реєстраційному веб-порталі юридичних осіб та фізичних осіб - підприємців та власному офіційному веб-сайті дані про взяття на облік як платників податків юридичних осіб, їх відокремлених підрозділів та самозайнятих осіб не пізніше наступного робочого дня після взяття на облік.

Зазначені дані містять такі відомості про платника податків:

– податковий номер (для юридичної особи та її відокремленого підрозділу);

– найменування (для юридичної особи) або прізвище, ім'я, по батькові (для фізичної особи);

– місцезнаходження;

– дату та номер запису про взяття на облік;

– найменування та ідентифікаційний код контролюючого органу за основним місцем обліку платника податків;

– відомості про надіслання відповідним контролюючим органом державному реєстратору повідомлень у зв'язку з припиненням юридичної особи, що передбачені Законом та надсилаються відповідно до розділу XI Порядку.

– Доступ до єдиного державного реєстраційного веб-порталу юридичних осіб та фізичних осіб - підприємців та офіційного веб-сайту Центрального контролюючого органу є безоплатним та вільним.

2.2. Порядок формування та ведення Державного реєстру фізичних осіб – платників податків

Для забезпечення єдиного державного обліку фізичних осіб, які зобов'язані сплачувати податки і збори (обов'язкові платежі) до бюджетів та до державних цільових фондів, в органах ДФСУ

формується та ведеться *Державний реєстр фізичних осіб – платників податків (далі – ДРФО.)*

ДРФО – це автоматизований банк даних, створений для забезпечення єдиного державного обліку фізичних осіб, які зобов'язані сплачувати податки, збори, інші обов'язкові платежі до бюджетів та внески до державних цільових фондів у порядку й на умовах, що визначаються законодавчими актами України.

До ДРФО 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.

Для фізичних осіб – платників податків, які через свої релігійні переконання відмовляються від прийняття реєстраційного номера облікової картки платника ведеться окремий регістр ДРФО з використанням прізвища, ім'я, по батькові та серії і номера паспорта без використання реєстраційного номера облікової картки. Відповідно до цього, повідомлення (не облікова картка) зазначених осіб, окрім прізвища, ім'я, по батькові й дати народження, буде містити місце народження та місце проживання, а також відомості про паспортні дані.

Особливістю реєстрації в ДРФО є відсутність обмеження за віком, з якого дані про особу вносяться до відповідного банку даних.

До облікової картки фізичної особи - платника податків вноситься така інформація:

– 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 ДРФО включаються такі дані про фізичних осіб:

– 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.

Крім того, до ДРФО вносяться відомості про державну реєстрацію, реєстрацію та взяття на облік фізичних осіб - підприємців і осіб, які провадять незалежну професійну діяльність. Такі відомості включають:

– 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 незалежно від віку (як резидент, так і нерезидент), для якої раніше не формувалася облікова картка платника податків та яка не включена до ДРФО, зобов'язана особисто або через законного представника чи уповноважену особу подати відповідному органу ДФСУ облікову картку фізичної особи - платника податків, яка є водночас заявою

для реєстрації в ДРФО, 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 ДФСУ повідомлення та документи для забезпечення її обліку за прізвищем, ім'ям, по батькові і серією та номером паспорта, а також пред'явити паспорт.

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.

Фізичні особи – платники податків зобов'язані подавати органам ДФСУ 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), упродовж місяця з дня виникнення таких змін шляхом подання відповідної заяви за формою та у порядку, визначеними центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування державної фінансової політики.

Дані ДРФО використовуються виключно для обліку одержаних доходів, об'єктів оподаткування, повноти та своєчасності сплати податків та інших обов'язкових платежів. Такі відомості є інформацією з обмеженим доступом.

За зверненням платника податків, його законного представника або уповноваженої особи контролюючий орган видає документ, що засвідчує реєстрацію у ДРФО, крім осіб, які через свої релігійні переконання відмовляються від прийняття реєстраційного номера облікової картки платника податків та повідомили про це відповідний контролюючий орган і мають відмітку у паспорті.

2.3. Порядок взяття на облік юридичних осіб та їх відокремлених підрозділів

В основу порядку обліку платників юридичних осіб та їх відокремлених підрозділів покладений *принцип «єдиного вікна»* – взаємодії контролюючих органів і державних реєстраторів через «єдині реєстраційні офіси» або шляхом обміну інформацією.

Принцип «єдиного вікна» передбачає запровадження єдиного документа — виписки з Єдиного державного реєстру юридичних осіб та фізичних осіб — підприємців (далі — ЄДР) та скасування довідки органу ДФС про взяття на облік платника податків.

Виписка підтверджує державну реєстрацію суб'єкта господарювання та взяття його на облік в таких державних органах:

– Державної служби статистики України,
– Державної фіскальної служби України,
– Пенсійного фонду України.

Особливістю взяття на облік за основним місцем обліку юридичних осіб та їх відокремлених підрозділів як платників податків та зборів у контролюючих органах *є те*, що такий *облік здійснюється після*:

– проведення державної реєстрації створення юридичної особи згідно із Законом;

– проведення державної реєстрації створення відокремленого підрозділу юридичної особи згідно із Законом;

– присвоєння кодів за ЄДРПОУ – для юридичних осіб та їх відокремлених підрозділів, для яких законом встановлені особливості їх державної реєстрації та які не включаються до Єдиного державного реєстру юридичних осіб, фізичних осіб - підприємців та громадських формувань (далі – ЄДР).

Підставою для взяття на облік за основним місцем обліку у контролюючому органі є надходження до цього органу:

– відомостей з ЄДР про державну реєстрацію створення юридичної особи;

– відомостей з ЄДР про скасування державної реєстрації припинення юридичної особи;

– відомостей з ЄДР про державну реєстрацію створення відокремленого підрозділу юридичної особи;

– документів, визначених розділами IV та V Порядку та поданих юридичною особою або відокремленим підрозділом юридичної особи.

Податковий облік відокремленого підрозділу іноземної компанії, організації, відомості щодо якого включені або підлягають включенню до ЄДР, здійснюється на підставі відомостей з ЄДР.

Взяття на облік за основним місцем обліку іншого відокремленого підрозділу іноземної компанії, організації, у тому числі постійного представництва нерезидента, відомості щодо якого не включаються та не підлягають включенню до ЄДР, у контролюючому органі здійснюється після належної акредитації (реєстрації, легалізації) такого підрозділу на території України.

На обліку в контролюючих органах також перебувають:

– - угоди про розподіл продукції, на які поширюються особливості податкового обліку та оподаткування діяльності за такими угодами, визначені розділами V та XVIII ПКУ;

– - договори управління майном та договори про спільну діяльність на території України без створення юридичних осіб, за якими здійснюються операції з постачання товарів/послуг, що підлягають оподаткуванню згідно з розділом V ПКУ.

У контролюючому органі щодо кожного платника податків робиться запис у журналі реєстрації заяв та повідомлень про взяття на облік (реорганізацію, унесення змін, перереєстрацію) платників податків за формою № 2-ОПП. Отримані відомості або документи вносяться до Єдиного банку даних юридичних осіб.

Взяття на облік платника податків за основним місцем обліку контролюючим органом *проводиться у день отримання відомостей* з реєстраційної картки, наданих державним реєстратором згідно із Законом, чи заяви від платника податків та здійснюється за датою внесення даних до Єдиного банку даних юридичних осіб за номером, який відповідає порядковому номеру реєстрації відповідних відомостей державного реєстратора чи заяви платника податків у журналі за формою № 2-ОПП (5)

У разі взяття на облік як платників податків і зборів у контролюючих органах юридичних осіб та їх відокремлених підрозділів, для яких законом установлені особливості їх державної реєстрації та відомості щодо яких не містяться в ЄДР, контролюючий орган за основним місцем обліку формує довідку про взяття на облік платника податків, відомості щодо якого не підлягають включенню до ЄДР, за формою № 34-ОПП6 або Свідоцтво про реєстрацію інвестора та угоди про розподіл продукції як платника податків за формою № 4-УРП 6

Така довідка (свідоцтво) надсилається платнику податків наступного робочого дня з дня взяття на облік. За згодою платника податків не пізніше наступного робочого дня після взяття його на облік така довідка може бути видана платнику податків чи уповноваженій особі платника податків у контролюючому органі.

Довідка (свідоцтво) видається безоплатно та є дійсною(им) лише на території України.

2.4. Документи, що подаються для взяття на облік платників податків, та порядок їх подання

Юридичні особи та їх відокремлені підрозділи зобов'язані подати до контролюючих органів обов'язкові для здійснення податкового обліку документи.

Так, платник податків, який обслуговувався централізованою бухгалтерією та прийняв рішення про самостійну сплату податків, зборів або який не перебував на обліку з інших підстав, подає до контролюючого органу два документи (рис. 2.4.)

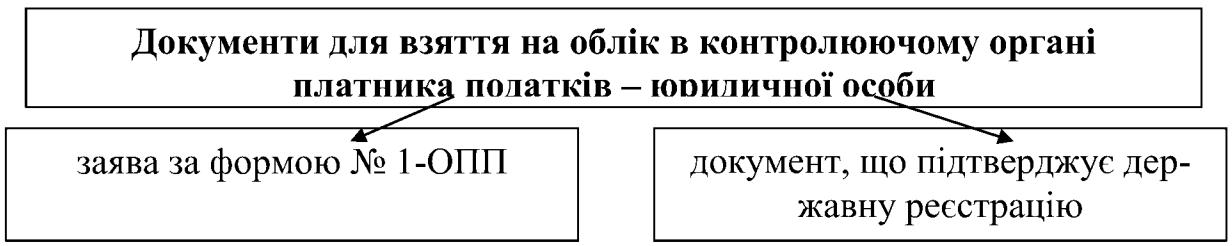


Рис. 2.4. Документи, що подає до контролюючого органу платник податків – юридична особа.

---

6 Наказ МФУ «Про затвердження Порядку обліку платників податків і зборів» від 09.12.2011 № 1588 (далі – Порядок).

Для відокремленого підрозділу нерезидента встановлено 10-денний строк для обов'язкової реєстрації в контролюючому органі за своїм місцезнаходженням після державної реєстрації (легалізації, акредитації чи засвідчення факту створення іншим способом) (рис. 2.5.).

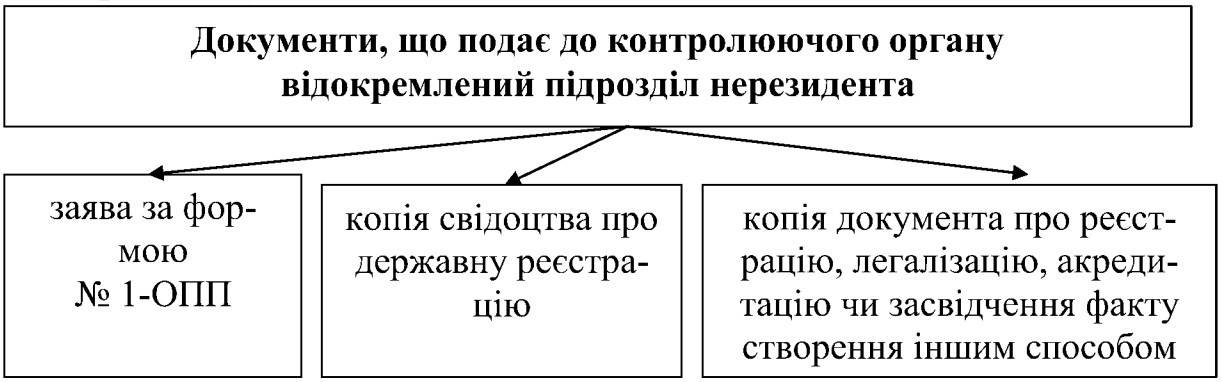


Рис. 2.5. Документи, які подає відокремлений підрозділ нерезидента для постановки на облік в контролюючому органі

Є особливості взяття на облік як платника податків військової частини. Так, після отримання свідоцтва про реєстрацію військової частини як суб'єкта господарювання, такий платник зобов'язаний протягом 10 календарних днів подати до контролюючого органу за місцем своєї дислокації необхідні документи (рис. 2.6.).

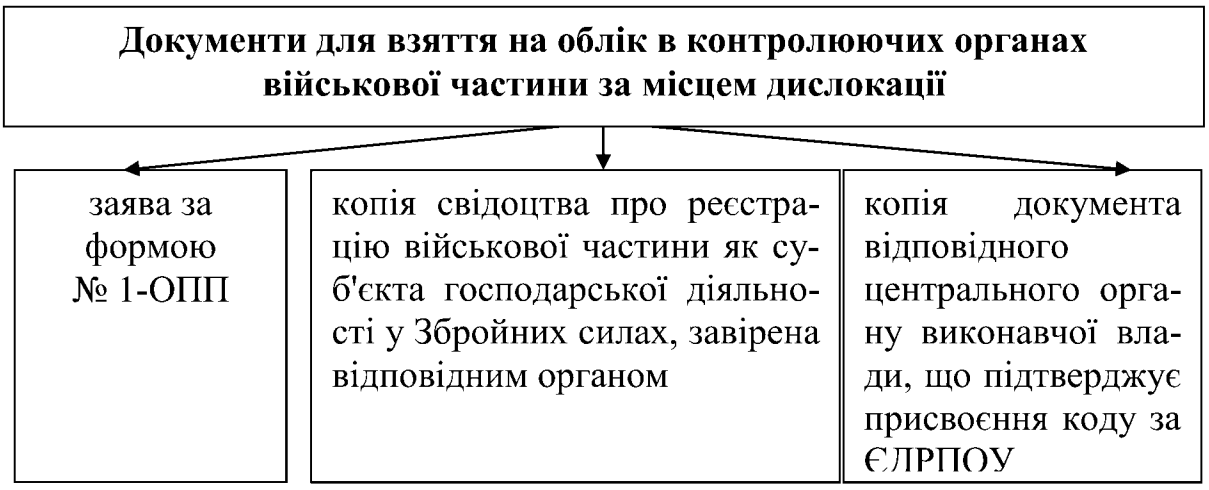


Рис. 2.6. Документи, які подають військові частини для постановки на облік в контролюючих органах

Перелік документів для інших категорій платників, які вони зобов'язані подати до контролюючого органу та порядок їх подання, визначені в розділі 4 Порядку:

2.5. Порядок взяття на облік та реєстрації постійного представництва нерезидента платником податку на прибуток у контролюючих органах

Нерезидент може здійснювати свою діяльність в Україні через постійне представництво.

Постійним представництвом може бути : місце управління; філія; офіс; фабрика; майстерня; установка або споруда для розвідки природних ресурсів; шахта, нафтова/газова свердловина, кар'єр чи будь-яке інше місце видобутку природних ресурсів; склад або приміщення, що використовується для доставки товарів. Особливості визначення терміна «постійне представництво» наведено в п.5.1 розділу V Порядку.

Нерезидент до початку своєї господарської діяльності на території України через своє постійне представництво повинен забезпечити постановку на облік (реєстрацію платником податку на прибуток) постійного представництва у контролюючому органі за місцезнаходженням постійного представництва згідно Порядком.

Підставою для взяття на облік (внесення змін, перереєстрації) такого постійного представництва є належна акредитація (реєстрація, легалізація) такого підрозділу на території України згідно із законом.

Для взяття на облік таке постійне представництво протягом 10 календарних днів з дня державної реєстрації (акредитації, легалізації) зобов'язане подати до контролюючого органу заяву за формою № 1-РПП та інші документи згідно з пунктом Порядку.

Якщо постійне представництво нерезидента займається діяльністю, що *не має підготовчий або допоміжний характер*, то до початку провадження господарської діяльності за місцезнаходженням об'єкта або провадження діяльності нерезидент зобов'язаний подати до контролюючого органу для взяття на облік постійного представництва відповідні документи (рис. 2.7)

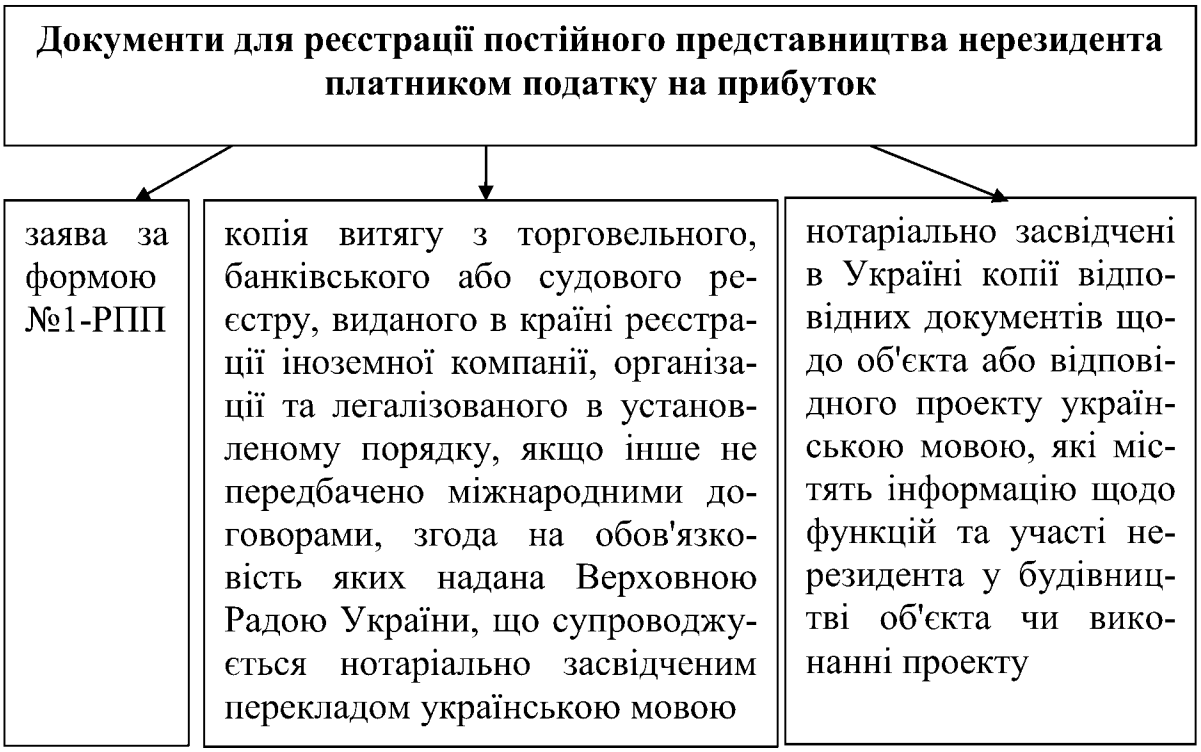


Рис. 2.7. Документи, які нерезидент зобов'язаний подати до контролюючого органу для взяття на облік постійного представництва

У разі, якщо постійне представництво розпочало свою господарську діяльність до реєстрації у контролюючому органі, воно вважається таким, що ухиляється від оподаткування, а одержані ним прибутки вважаються прихованими від оподаткування.

Якщо контролюючий орган за результатами податкового контролю встановлює 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.

Після взяття на облік постійне представництво нерезидента включається до реєстру платників податків – нерезидентів з установленням ознаки платника податку на прибуток.

У разі *припинення господарської діяльності нерезидентом через своє постійне представництво*, він повідомляє контролюючий орган за місцем обліку постійного представництва та у 10-денний строк приймається рішення про зняття ознаки платника податку на прибуток у реєстрі платників податків – нерезидентів.

Якщо ж постійне представництво закривається (ліквідується), то після зняття ознаки платника податку на прибуток, проведення розрахунків з бюджетом зі сплати всіх податків, зборів та у разі відсутності у нерезидента будь-яких об'єктів, пов'язаних з оподаткуванням, контролюючий орган здійснює зняття з обліку такого постійного представництва за загальними процедурами, встановленими Порядком.

2.6. Взяття на облік за основним місцем обліку самозайнятих осіб

Самозайнятими особами вважаються фізичні особи – підприємці, які зобов'язані після державної реєстрації, згідно із законом, подати до контролюючих органів за місцем державної реєстрації заяву за формою № 5-ОПП 6.

Облік буде здійснений після надходження :

– відомостей про державну реєстрацію фізичної особи - підприємця;

– відомостей про скасування державної реєстрації припинення підприємницької діяльності фізичної особи - підприємця.

Взяття на облік за основним місцем обліку фізичної особи - підприємця контролюючим органом проводиться у день отримання відомостей про державну реєстрацію фізичної особи – підприємця та здійснюється датою внесення даних до реєстру самозайнятих осіб за номером, який відповідає порядковому номеру реєстрації відповідного повідомлення державного реєстратора в журналі за формою № 7-ОПП.

Дані про взяття на облік фізичної особи – підприємця передаються до ЄДР у день взяття на облік за основним місцем обліку.

Взяття на облік фізичної особи – підприємця підтверджується випискою з ЄДР, яка надсилається або видається фізичній особі – підприємцю.

Якщо самозайняті особи мають відмітку в паспорті про право здійснювати будь-які платежі за серією та номером паспорта,

тоді облік таких осіб ведеться за прізвищем, ім'ям, по батькові і серією та номером такого паспорта.

*У випадку ведення фізичною особ*ою, яка не є підприємцем *незалежної професійної діяльності*, така особа протягом *10 календарних днів* після державної реєстрації незалежної професійної діяльності та отримання свідоцтва про реєстрацію чи іншого документа (дозволу, сертифіката тощо), що підтверджує право фізичної особи на провадження незалежної професійної діяльності, зобов'язана подати особисто (надіслати рекомендованим листом з описом вкладення) або через уповноважену особу до контролюючого органу за місцем свого постійного проживання необхідні документи. (рис. 2.8).

Необхідно знати, що *при подачі документів пред'являються оригінали зазначених документів.*

У разі подання документів поштовим відправленням копії документів повинні бути засвідчені нотаріально або органом, який здійснив реєстрацію незалежної професійної діяльності.

Особі, яка провадить незалежну професійну діяльність видається довідка за формою № 34-ОПП.

У випадку, якщо фізична особа зареєстрована як підприємець та при цьому така особа провадить незалежну професійну діяльність, вона обліковується у контролюючих органах як фізична особа - підприємець з ознакою провадження незалежної професійної діяльності.

У такому разі необхідно подати особисто (надіслати рекомендованим листом з описом вкладення) або через уповноважену особу до контролюючого органу за місцем свого постійного проживання заяву за формою № 5-ОПП 6 з позначкою «Зміни» та копію документа, що підтверджує право фізичної особи на провадження незалежної професійної діяльності.

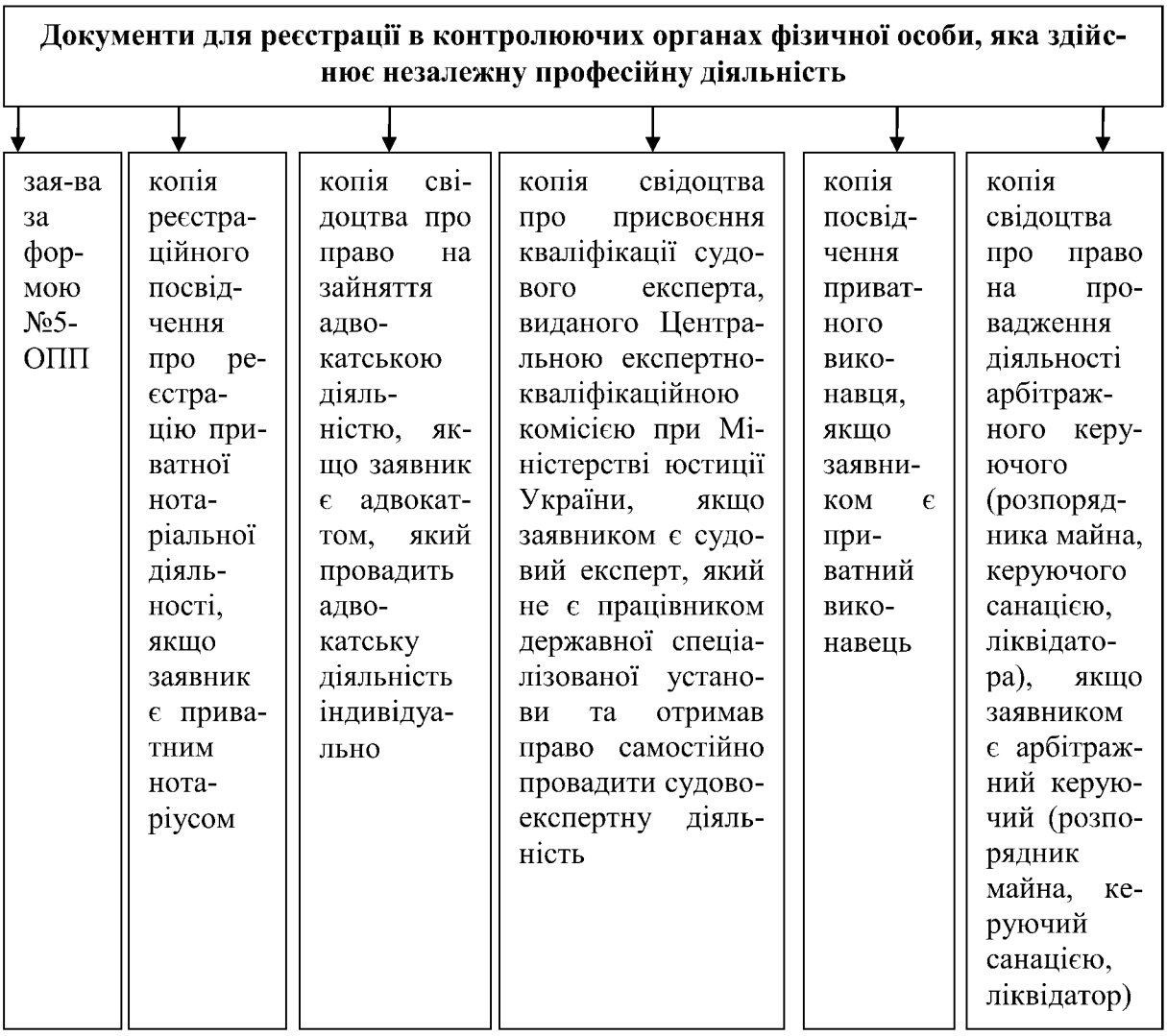


Рис. 2.8. Документи, які подає фізична особа, що здійснює незалежну професійну діяльність для обліку в контролюючих органах

Крім того, облік фізичних осіб, які провадять незалежну професійну діяльність здійснюється з урахуванням наступних обставин:

- якщо робоче місце нотаріуса знаходиться на території іншої адміністративно-територіальної одиниці, ніж місце його постійного проживання, то нотаріус повинен стати на облік за неосновним місцем обліку в контролюючому органі за місцезнаходженням свого робочого місця відповідно до розділу IV ПКУ;
- про видане реєстраційне посвідчення, а також про зміни адреси розташування робочого місця (контори) приватного нотаріуса управління юстиції кожного разу повідомляє контролюючий орган за місцезнаходженням робочого місця (контори) приватного

нотаріуса згідно з Положенням про порядок реєстрації приватної нотаріальної діяльності та заміщення приватного нотаріуса

Якщо ж контролюючий орган за місцезнаходженням робочого місця нотаріуса та контролюючий орган за місцем постійного проживання нотаріуса є різними, то перший орган у 10-денний строк після отримання зазначених відомостей від органу юстиції повинен надіслати їх до контролюючого органу за місцем постійного проживання нотаріуса для внесення відповідних змін до Реєстру самозайнятих осіб, забезпечення процедури взяття/зняття з обліку або інших заходів.

2.7. Порядок взяття на облік за неосновним місцем обліку платників податків

Якщо в платника податків виникають обов'язки щодо сплати податків та зборів на території іншої адміністративно-територіальної одиниці, то такий платник податків зобов'язаний стати на облік за таким неосновним місцем обліку у відповідному контролюючому органі.

За неосновним місцем обліку платник податків зобов'язаний 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 чи пов'язані з оподаткуванням, *подати* до відповідного контролюючого органу *заяву за формою № 17-ОПП*6.

Дані заяви про взяття на облік за неосновним місцем обліку вносяться до Єдиного банку даних юридичних осіб або Реєстру самозайнятих осіб.

Крім того, *платники податків можуть подати заяву за формою № 17-ОПП засобами електронного зв'язку в електронній формі* з дотриманням умови щодо реєстрації електронного підпису підзвітних осіб у порядку, визначеному законодавством.

Важливим є те, що *заява* за формою *№ 17-ОПП може бути подана* як до контролюючого органу *за неосновним місцем обліку*, *так і* до контролюючого органу *за основним місцем обліку*.

У разі подання заяви за формою № 17-ОПП до контролюючого органу *за неосновним місцем обліку* платник податків *у*

розділі 3 заяви може *зазначити контролюючий орган, до якого подається заява*, та обрати адміністративно-територіальні одиниці (за місцезнаходженням об'єктів оподаткування), які обслуговуються таким органом.

У разі подання заяви за формою № 17-ОПП до контролюючого органу *за основним місцем обліку* платник податків *у розділі 3* заяви може *зазначити всі контролюючі органи, у яких бажає стати на облік* за неосновним місцем обліку, та обрати адміністративно-територіальні одиниці (за місцезнаходженням об'єктів оподаткування), які обслуговуються такими органами.

Взяття на облік за неосновним місцем обліку здійснюється на підставі:

- повідомлення про об'єкти оподаткування або об'єкти, пов'язані з оподаткуванням або через які провадиться діяльність, за формою № 20-ОПП 6

- заяви за формою № 5-ОПП, якщо у такій заяві платник зазначив про бажання стати на облік за неосновним місцем обліку в контролюючому органі за місцезнаходженням робочого місця.

У разі, якщо платник податків визначив контролюючий орган, у якому бажає стати на облік за неосновним місцем обліку, у повідомленні за формою № 20-ОПП або заяві за формою № 5-ОПП, платник податків звільняється від обов'язку подання до контролюючого органу заяви за формою № 17-ОПП.

У контролюючому органі за неосновним місцем обліку платник податків сплачує всі податки та збори, які згідно із законодавством мають сплачуватись на території адміністративно-територіальної одиниці, що відповідає неосновному місцю обліку, щодо таких податків подає податкові декларації (розрахунки, звіти) та виконує інші обов'язки платника податків, а контролюючий орган стосовно платника податків здійснює адміністрування таких податків, зборів.

Платники податків, у яких відсутні об'єкти, закриті відокремлені підрозділи, у зв'язку з чим такий платник податків був взятий на облік за неосновним місцем обліку, знімаються з обліку за неосновним місцем обліку у разі надходження (наявності) відповідних підтвердних документів або у зв'язку із закінченням

бюджетного періоду за умови сплати податків, зборів до бюджету на підставі службових документів контролюючого органу.

У разі зняття з обліку за основним місцем обліку платника податків та переведення його на обслуговування до іншого контролюючого органу у зв'язку зі зміною місцезнаходження (місця проживання), пов'язаного із зміною адміністративно-територіальної одиниці чи включенням (не включенням) платника податків до Реєстру великих платників податків тощо, за наявності за попереднім місцем обліку об'єктів, відокремлених підрозділів чи обов'язків податкового агента такий платник податків одночасно із зняттям з обліку за основним місцем обліку береться на облік за неосновним місцем обліку контролюючим органом за попереднім місцем обліку.

2.8. Порядок обліку об'єктів оподаткування та об'єктів, пов'язаних з оподаткуванням

Платник податків зобов'язаний повідомляти про всі об'єкти оподаткування і об'єкти, пов'язані з оподаткуванням, контролюючий орган за основним місцем обліку.

Необхідно зазначити, що *об'єктами оподаткування* і об'єктами, пов'язаними з оподаткуванням або через які провадиться діяльність, *є : майно та дії, у зв'язку з якими у платника податків виникають обов'язки щодо сплати податків та зборів.* Такі об'єкти за кожним видом податку та збору визначаються згідно з відповідними розділами ПКУ.

Якщо у платника податків відбувається реєстрація, створення чи відкриття об'єкта оподаткування на території адміністративно-територіальної одиниці, де він не перебуває на обліку, то такий платник податків зобов'язаний стати на облік за неосновним місцем обліку у контролюючому органі за місцезнаходженням такого об'єкта.

Повідомлення про об'єкти оподаткування або об'єкти, пов'язані з оподаткуванням або через які провадиться діяльність, за формою № 20-ОПП подається протягом 10 робочих днів після їх реєстрації, створення чи відкриття до контролюючого органу за основним місцем обліку платника податків.

У разі створення відокремленого підрозділу юридичної особи з місцезнаходженням за межами України повідомлення за формою № 20-ОПП подається юридичною особою протягом 10 робочих днів після створення, реєстрації такого підрозділу до контролюючого органу за основним місцем обліку юридичної особи у паперовому вигляді.

Платники податків, які уклали з відповідним контролюючим органом договір про визнання електронних документів, можуть подати повідомлення за формою № 20-ОПП засобами електронного зв'язку в електронній формі.

У разі зміни відомостей про об'єкт оподаткування, платник податків надає до контролюючого органу за основним місцем обліку повідомлення за формою № 20-ОПП з оновленою інформацією про об'єкт оподаткування, щодо якого відбулися зміни.

При надходженні до контролюючого органу від органів виконавчої влади, органів місцевого самоврядування інформації про об'єкти оподаткування, що надається та/або реєструється такими органами, така інформація не пізніше наступного дня після її отримання вноситься до Єдиного банку даних юридичних осіб або Реєстру самозайнятих осіб.

Рекомендований довідник типів об'єктів оподаткування оприлюднюється на офіційному веб-сайті Центрального контролюючого органу та розміщується на інформаційних стендах у контролюючих органах.

Класифікатор об'єктів адміністративно-територіального устрою оприлюднюється на офіційному веб-сайті центрального органу виконавчої влади, що реалізує державну політику у сфері статистики.

2.9. Порядок внесення змін до облікових даних платників податків

Контролюючі органи проводять внесення змін і доповнень до Єдиного банку даних юридичних осіб та Реєстру самозайнятих осіб на підставі:

- інформації органів державної реєстрації;

- інформації банків та інших фінансових установ про відкриття (закриття) рахунків платників податків;

- документально підтвердженої інформації, що надається платниками податків;

- інформації суб'єктів інформаційного обміну, уповноважених вчиняти будь-які реєстраційні дії стосовно платника податків;

- рішення суду, що набрало законної сили;

- даних перевірок платників податків.

У разі виникнення змін, платник податків зобов'язаний протягом 10 календарних днів з дня внесення змін до зазначених документів подати до контролюючого органу уточнені документи в такому самому порядку, як і при взятті на облік.

Додаткова реєстраційна заява за формами № 1-ОПП, № 5-ОПП подається з позначкою «Зміни» або за формою № 1-РПП – з позначкою «Перереєстрація, зміни».

Платники податків – юридичні особи та відокремлені підрозділи юридичних осіб зобов'язані подати також у 10-денний строк з дня взяття на облік чи виникнення змін у облікових даних платників податків заяву за формою № 1-ОПП з позначкою «Відомості про особу, відповідальну за ведення бухгалтерського та/або податкового обліку».

Платники податків, які уклали з відповідним контролюючим органом договір про визнання електронних документів, можуть подати заяву за формою № 1-ОПП з позначкою «Відомості про особу, відповідальну за ведення бухгалтерського та/або податкового обліку» засобами електронного зв'язку в електронній формі.

Для *отримання нової довідки за формою № 34-ОПП* із внесенням змін контролюючий орган *протягом 2-х робочих* днів після звернення платника видає (надсилає) платнику податків нову довідку.

У такому самому порядку видається дублікат довідки замість зіпсованої чи втраченої або копія довідки.

Відомості Єдиного банку даних юридичних осіб або Реєстру самозайнятих осіб можуть бути оновлені (доповнені, актуалізовані) контролюючими органами на підставі електронних даних

інформаційного фонду ДРФО, ЄДРПОУ, Єдиного державного реєстру, інших державних реєстрів, ведення яких здійснюється органами державної влади.

Після оновлення відомостей Єдиного банку даних юридичних осіб або Реєстру самозайнятих осіб на підставі відомостей ЄДР про внесення змін до відомостей щодо юридичних осіб або фізичних осіб - підприємців контролюючий орган передає до ЄДР відомості про внесення відповідних відомостей до реєстрів Центрального контролюючого органу із зазначенням: дати внесення даних до відомчого реєстру, дати та номера запису про взяття на облік, найменування та ідентифікаційного коду контролюючого органу, у якому платник податків перебуває на обліку.

2.10. Переведення платника податків на обслуговування з одного контролюючого органу до іншого (взяття на облік/зняття з обліку)

У разі проведення державної реєстрації зміни місцезнаходження або місця проживання платника податків, внаслідок якої змінюється адміністративно-територіальна одиниця та контролюючий орган, в якому на обліку перебуває платник податків (далі – адміністративний район), а також у разі зміни податкової адреси платника податків, контролюючими органами за попереднім та новим місцезнаходженням (місцем проживання) платника податків проводяться процедури відповідно зняття з обліку/взяття на облік такого платника податків.

Підставою для зняття з обліку платника податків в одному контролюючому органі і взяття на облік в іншому *є надходження хоча б до одного з цих органів даних*, що свідчать про належну державну реєстрацію таких змін органами державної реєстрації.

Платник податків, для якого законом установлені особливості його державної реєстрації та відомості щодо якого не містяться в ЄДР, зобов'язаний *протягом 10 днів від дня реєстрації зміни місцезнаходження (місця проживання)*, пов'язаної із зміною адміністративного району, *подати контролюючому органу* за новим місцезнаходженням *заяву за формою № 1-ОПП або за формою № 5-ОПП.*

Процедури переведення платника податків розпочинаються та проводяться у разі надходження хоча б одного з таких документів:

– відомостей державного реєстратора про внесення змін до відомостей про місцезнаходження (місце проживання) платника податків;

– заяви за формою № 1-ОПП або за формою № 5-ОПП із позначкою «Зміни», поданої платником податків до контролюючого органу за новим місцезнаходженням.

У разі отримання з ЄДР даних про зміну місцезнаходження (місця проживання) платника податків, пов'язану зі зміною адміністративного району, контролюючий орган, в якому платник податків перебуває за основним місцем обліку, вносить зміни до Єдиного банку даних юридичних осіб або Реєстру самозайнятих осіб та передає до ЄДР відомості про внесення відповідних відомостей до реєстрів Центрального контролюючого органу.

У разі отримання контролюючим органом за новим місцезнаходженням (місцем проживання) платника податків *заяви про зміну місцезнаходження* (місця проживання) платника податків такий орган вносить до Єдиного банку даних юридичних осіб або Реєстру самозайнятих осіб дані із заяви та засобами інформаційної системи таких баз в електронному вигляді формує та надсилає контролюючому органу за попереднім місцезнаходженням (місцем проживання) *повідомлення* про взяття на облік/зняття з обліку платника податків у зв'язку зі зміною місцезнаходження (місця проживання) *за формою № 11-ОПП6 із заповненим І розділом.*

Протягом 20 днів після отримання відомостей або заяви про зміну місцезнаходження платника податків контролюючий орган за попереднім місцезнаходженням (місцем проживання) платника податків засобами інформаційної системи в електронному вигляді формує та *надсилає* до контролюючого органу *за новим місцезнаходженням* (місцем проживання) платника податків повідомлення *за формою № 11-ОПП (із заповненими І та ІІ розділами).*

Протягом 2-х робочих днів після надходження повідомлення за формою № 11-ОПП контролюючий орган за новим місцезнаходженням (місцем проживання) платника податків здійснює взяття його на облік (основне місце обліку).

Якщо до дати спливу одного місяця після отримання документів про зміну місцезнаходження (місця проживання) платника податків контролюючий орган за новим місцезнаходженням (місцем проживання) *не здійснив взяття такого платника на облік* (основне місце обліку), то *взяття на облік за новим місцезнаходженням* (місцем проживання) *здійснюється автоматично у день спливу такого строку.*

Дані про взяття на облік вносяться до 2-х примірників повідомлень за формою № 11-ОПП (заповнюється ІІІ розділ) та надсилаються до контролюючого органу за попереднім місцезнаходженням (місцем проживання).

Зняття з обліку (за основним місцем обліку) *за попереднім місцезнаходженням* (місцем проживання) *здійснюється автоматично одночасно із взяттям на облік* (за основним місцем обліку) за новим місцезнаходженням (місцем проживання).

Після взяття на облік платника податків, для якого законом установлені особливості його державної реєстрації та відомості щодо якого не містяться в ЄДР, та повернення ним довідки за формою № 34-ОПП, виданої за попереднім місцем обліку, контролюючий орган видає такому платнику податків нову довідку за формою № 34-ОПП.

У разі зміни місцезнаходження суб'єкта господарювання - платника податків *сплата визначених законодавством податків і зборів* після такої реєстрації *здійснюється* таким платником податків *за місцем попередньої реєстрації до закінчення поточного бюджетного періоду.*

Після зняття платника податків з основного місця обліку в контролюючому органі за попереднім місцезнаходженням платник податків продовжує перебувати на обліку в такому органі з ознакою обліку за неосновним місцем обліку, а контролюючий орган стосовно платника податків продовжує адмініструвати податки, збори у частині завершення процедур такого адміністрування до:

- закінчення документальної перевірки та узгодження сум грошових зобов'язань за її результатами, якщо перевірка була ро-

зпочата або призначена та контролюючий орган вже повідомив платника податків про її проведення;

- повернення надміру сплачених платежів, помилково або надміру зарахованих до бюджету, контроль за справлянням яких здійснюють контролюючі органи, або їх відшкодування платнику податків, якщо останній відповідно до поданих заяв чи податкових декларацій (звітів, розрахунків) претендує та має право на таке повернення чи відшкодування, у разі якщо до кінця бюджетного періоду спливає строк повернення або відшкодування і відповідно висновки щодо відшкодування виконані в повному обсязі;

- закінчення процедур судового оскарження сум грошових зобов'язань та інших справ адміністративного судочинства, крім випадків заміни такого контролюючого органу (як сторони або третьої особи в адміністративній справі) іншим контролюючим органом.

Контролюючий орган за попереднім місцезнаходженням (неосновне місце обліку) передає облікову справу платника податків та інші документи щодо адміністрування податків, зборів контролюючому органу за основним місцем обліку разом з одним примірником повідомлення за формою № 11-ОПП (із заповненим IV розділом) у такі строки:

- після закінчення бюджетного періоду стосовно платників податків, визначених у пункті 10.13 Порядку;

- протягом двох робочих днів після зняття з обліку в інших випадках.

- Пакет документів включає:

- реєстраційну частину облікової справи платника податків (з описом) за весь період існування платника податків;

- звітну частину облікової справи платника податків (з описом), укомплектовану податковими деклараціями (звітами, розрахунками), копіями актів або довідок за результатами камеральних, документальних (планових або позапланових; виїзних або невиїзних) та фактичних перевірок та іншими документами справи, строк зберігання яких не сплив;

- довідку про стан розрахунків платника податків з бюджетом;

- дані про контрольно-перевірочну роботу;
- документи щодо заходів із забезпечення погашення податкового боргу, якщо платник податків має податковий борг;
- інформацію щодо адміністративного або судового оскарження сум грошових зобов'язань та судових справ між контролюючими органами і платником податків за останні три роки.
- *У контролюючому органі за попереднім місцезнаходженням (місцем проживання) зберігаються протягом 3-х років з моменту зняття з обліку такі документи:*
- примірник повідомлення за формою № 11-ОПП;
- копії супровідних листів та описи облікових справ;
- документ (повідомлення) про вручення (доставку) облікової справи та документів платника податків до контролюючого органу за новим місцезнаходженням (місцем проживання).

Якщо в установленому порядку платника податків включено/не включено до *Реєстру великих платників податків* на наступний рік, внаслідок чого змінюється основне місце обліку платника податків, контролюючі органи здійснюють переведення такого платника податків до/з контролюючого органу, що здійснює супроводження великих платників податків, з урахуванням особливостей:

1) великий платник податків (далі – ВПП) зобов'язаний стати на облік у контролюючому органі, що здійснює супроводження ВПП, з початку бюджетного періоду (календарного року), на який сформовано Реєстр ВПП.

2) дані про взяття на облік платника податків, якого включено / не включено до Реєстру ВПП та відомості щодо якого містяться в ЄДР, передаються до Єдиного державного реєстру у день взяття на облік у контролюючому органі за новим місцем обліку із зазначенням дати та номера запису про взяття на облік, найменування та ідентифікаційного коду контролюючого органу, у якому платника податків взято на облік.

Контролюючий орган за попереднім місцем обліку платника податків, включеного / не включеного до Реєстру ВПП, здійснює передачу облікової справи платника податків до контролюючого

органу за новим місцем обліку у 10-денний строк з дня взяття на облік за новим місцем обліку.

У разі переведення на обслуговування з одного контролюючого органу до іншого (взяття на облік/зняття з обліку) платника податків - інвестора (оператора) за угодою про розподіл продукції, уповноваженої особи за договором про спільну діяльність, управителя майна одночасно здійснюється і зміна місця обліку відповідної угоди про розподіл продукції, договору про спільну діяльність, договору управління майном.

Якщо згідно із законодавством та умовами договору про спільну діяльність, угоди про розподіл продукції сторонами договору, угоди новою уповноваженою особою або оператором призначається учасник договору, угоди, який перебуває на обліку у контролюючому органі іншому, ніж попередня уповноважена особа, оператор, то проводиться зміна місця обліку такого договору, угоди протягом місяця після отримання документів про зміну уповноваженої особи, оператора.

2.11. Порядок зняття з обліку платників податків у контролюючих органах

Платник податків зобов'язаний повідомляти контролюючі органи за місцем обліку такого платника *про його ліквідацію або реорганізацію протягом 3-х робочих днів* з дня прийняття відповідного рішення (крім випадків, коли обов'язок здійснювати таке повідомлення покладено законом на орган державної реєстрації).

Дані про прийняття рішення щодо припинення юридичних осіб, відомості щодо яких містяться в ЄДР, контролюючі органи отримують від державних реєстраторів у порядку інформаційної взаємодії між Єдиним державним реєстром та інформаційними системами Центрального контролюючого органу.

Банки повідомляють контролюючі органи щодо прийняття рішення про їх ліквідацію або реорганізацію з урахуванням порядку ліквідації (реорганізації) банків, встановленого Законами України «Про банки і банківську діяльність», «Про систему гарантування вкладів фізичних осіб».

Юридичні особи, для яких законом *установлені особливості* їх державної реєстрації та відомості щодо яких не містяться в ЄДР (у тому числі військові частини), *зобов'язані подати* до контролюючого органу за основним місцем обліку відповідні *документи*:

- заяву про ліквідацію або реорганізацію платника податків за формою № 8-ОПП;

- копію розпорядчого документа (рішення) власника або органу, уповноваженого на те установчими документами про припинення;

- копію розпорядчого документа про утворення комісії з припинення (ліквідаційної комісії).

- У разі прийняття рішення *про закриття постійного представництва чи відокремленого підрозділу юридичної особи*, в тому числі іноземної компанії, організації, до контролюючого органу за основним місцем обліку такого відокремленого підрозділу подаються такі документи:

- заява про ліквідацію або реорганізацію платника податків за формою № 8-ОПП;

- копія розпорядчого документа про закриття відокремленого підрозділу.

- *У зв'язку з ліквідацією або реорганізацією* платника податків контролюючі органи *розпочинають та проводять процедури* у разі одержання хоча б одного з таких документів (відомостей):

- заяви за формою № 8-ОПП;

- відомостей державного реєстратора про внесення до ЄДР запису про рішення засновників (учасників) юридичної особи, уповноваженого ними органу про припинення юридичної особи;

- відомостей з ЄДР чи ЄДРПОУ, повідомлення органу державної реєстрації про припинення (закриття) відокремленого підрозділу;

- судових рішень або відомостей з ЄДР, іншої інформації щодо прийняття судом рішень про порушення провадження у справі про банкрутство чи визнання банкрутом платника податків, порушення справи або прийняття рішення судом про припинення юридичної особи, визнання недійсною державної реєстрації чи

установчих документів платника податків, зміну мети установи, реорганізацію платника податків.

При проведенні заходів податкового контролю, пов'язаних з ліквідацією або реорганізацією платника податків, *контролюючі органи* організовують та *планують їх* таким чином, *щоб вимоги щодо сплати платежів*, *були* сформовані і отримані особою, відповідальною за погашення грошових зобов'язань або податкового боргу платника податків, *не пізніше строку, визначеного для заявлення кредиторами своїх вимог.*

З метою забезпечення закриття рахунків юридичних осіб, що ліквідуються, контролюючий орган за основним місцем обліку на звернення комісії з припинення (ліквідатора, ліквідаційної комісії тощо) надає перелік рахунків у фінансових установах відповідної юридичної особи та/або її відокремлених підрозділів, які на момент звернення взяті на облік контролюючими органами та щодо яких не надходили повідомлення про їх закриття.

До завершення строку, визначеного для заявлення кредиторами своїх вимог, а також у день отримання запиту від суб'єкта державної реєстрації *контролюючий орган передає до ЄДР у порядку інформаційної взаємодії між ЄДР та інформаційними системами Центрального контролюючого органу відомості:*

- про відсутність (наявність) заборгованості зі сплати податків і зборів за формою № 30-ОПП6;
- про узгодження плану реорганізації юридичної особи за формою № 31-ОПП 6 - у разі наявності податкового боргу при реорганізації юридичної особи.

Платникам податків, для яких законом установлені особливості їх державної реєстрації та які не включаються до ЄДР, а також щодо яких законом або нормативно-правовим актом КМУ для проведення реєстрації ліквідації, реорганізації, закриття або припинення діяльності платника податків вимагається довідка про зняття з обліку платника податків, замість відомостей про відсутність (наявність) заборгованості зі сплати податків і зборів за формою № 30-ОПП видається довідка про зняття з обліку платника податків за формою № 12-ОПП6.

Формування контролюючим органом відомостей про узгодження плану *реорганізації юридичної особи, яка має податковий борг*, здійснюється у такому порядку:

1) платник податків, який реорганізовується та має грошові зобов'язання та/або податковий борг, після оприлюднення повідомлення про реорганізацію подає до контролюючого органу за основним місцем обліку:

– заяву за формою № 8-ОПП;
– копію рішення про реорганізацію;
– у довільній формі план реорганізації.

План реорганізації має бути підписаний уповноваженими особами платника податків, який реорганізується, та уповноваженими особами платників податків - правонаступників.

Контролюючий орган за основним місцем обліку платника податків у взаємодії з іншими контролюючими органами за основним місцем обліку правонаступників *розглядає отримані документи у місячний строк від дня отримання заяви за формою № 8-ОПП.*

Зняття з обліку платників податків у контролюючих органах здійснюється у такому порядку:

1) щодо платників податків, державна реєстрація припинення яких здійснюється згідно із законом, підставою для зняття їх з обліку у контролюючих органах є надходження відомостей про державну реєстрацію припинення юридичної особи. Дата зняття з обліку відповідає даті закриття останньої інтегрованої картки платника податків або даті отримання відомостей про припинення юридичної особи у разі, якщо на момент отримання таких відомостей були закриті всі інтегровані картки такого платника податків.

2) щодо платників податків, для яких законом установлені особливості їх державної реєстрації та відомості стосовно яких не вносяться до ЄДР, до Єдиного банку даних юридичних осіб уноситься запис про припинення на підставі повідомлення чи документального підтвердження органу державної реєстрації про ліквідацію або реорганізацію платника податків, закриття відокремленого

підрозділу платника податків чи з ЄДРПОУ (для відокремлених підрозділів іноземних компаній, організацій);

3) зняття з обліку в контролюючому органі відокремленого підрозділу як платника податків здійснюється у разі внесення до ЄДР або до ЄДРПОУ (для відокремлених підрозділів іноземних компаній, організацій) записів про припинення відповідної юридичної особи або припинення (закриття) такого відокремленого підрозділу.

4) у разі припинення платника податків - юридичної особи (шляхом ліквідації або реорганізації) врегулювання питань погашення грошових зобов'язань та/або податкового боргу такого платника здійснюється у порядку, визначеному ПКУ;

5) облікова справа закритого відокремленого підрозділу юридичної особи долучається до облікової справи такої юридичної особи.

6) якщо після ліквідації або реорганізації платника податків залишились незакритими його рахунки у фінансових установах, контролюючий орган доводить до відома цих установ таку інформацію, повідомляючи їм відомості про уповноважений орган, який прийняв таке рішення, дату та за наявності номер відповідного рішення або запису в ЄДР чи ЄДРПОУ, а також про дату зняття з обліку платника податків у контролюючому органі;

7) відомості щодо підстави та дати зняття з обліку платника податків вводяться до Єдиного банку даних юридичних осіб. Облікові справи (реєстраційна та звітна частини) таких платників здаються до архіву контролюючого органу після закінчення звітного року.

Зняття з обліку самозайнятих фізичних осіб як платників податків у контролюючих органах здійснюється у такому порядку:

1) підставою для зняття фізичної особи - підприємця з обліку у відповідному контролюючому органі є відомості про державну реєстрацію припинення підприємницької діяльності фізичною особою - підприємцем за її рішенням, або за судовим рішенням, або у разі її смерті, або оголошення її померлою, або

визнання її безвісно відсутньою, а також відомості відповідної реєстраційної картки.

2) фізичні особи, які здійснюють незалежну професійну діяльність, знімаються з обліку після припинення такої незалежної діяльності, за наявності документально підтвердженої інформації відповідного державного органу, що реєструє таку діяльність або видає документи про право на заняття такою діяльністю (свідоцтва, дозволи, сертифікати тощо), та/або поданих до контролюючого органу за основним місцем обліку: заяви за формою № 8-ОПП, дата якої фіксується в журналі за формою № 6-ОПП;

3) внесення до Реєстру самозайнятих осіб запису про припинення підприємницької діяльності фізичної особи - підприємця чи незалежної професійної діяльності фізичної особи здійснюється у разі:

- 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 а також визнання фізичної особи безвісно відсутньою, що підтверджується судовим рішенням;

- внесення до ЄДР 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 надходження відповідних документів до контролюючого органу 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;

4) *державна реєстрація (реєстрація) припинення підприємницької чи незалежної професійної діяльності* фізичної особи або внесення до Реєстру самозайнятих осіб 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*;

5) врегулювання питань погашення грошових зобов'язань та/або податкового боргу у разі державної реєстрації припинення підприємницької діяльності фізичної особи чи реєстрації у відповідному уповноваженому органі припинення незалежної професійної діяльності фізичної особи здійснюється у порядку, визначеному ПКУ;

6) після державної реєстрації припинення підприємницької діяльності фізична особа продовжує обліковуватись у контролюючих органах як фізична особа - платник податків, яка отримувала доходи від провадження підприємницької діяльності.

Така фізична особа має забезпечити остаточні розрахунки з податків від провадження підприємницької діяльності, в установлені строки подати відповідному контролюючому органу декларацію за останній базовий податковий (звітний) період, в якій відображаються виключно доходи від проведення підприємницької діяльності.

Після державної реєстрації припинення підприємницької діяльності фізичних осіб - підприємців, *місцем проживання яких є тимчасово окупована територія* або територія проведення антитерористичної операції, процедури та дії, визначені цим підпунктом,

можуть проводитись *за місцем перебування таких осіб у разі їх звернення до відповідних контролюючих органів з документальним підтвердженням особи та місця перебування;*

7) якщо після припинення підприємницької діяльності фізичної особи - підприємця залишились незакритими його рахунки у фінансових установах (крім рахунків, відкритих для зарахування коштів на вимогу фізичних осіб), контролюючий орган доводить до відома цих установ таку інформацію, повідомляє дату та номер відповідного запису в ЄДР, а також дату зняття з обліку платника податків у контролюючому органі;

8) у разі коли після внесення до Реєстру самозайнятих осіб 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;

9) якщо контролюючим органом від спадкоємців отримано копію свідоцтва про смерть фізичної особи, яка зареєстрована підприємцем, і стосовно такого підприємця до Єдиного державного реєстру не внесено запису про державну реєстрацію припинення підприємницької діяльності, контролюючий орган надсилає державному реєстратору копію свідоцтва про смерть такої фізичної особи - підприємця для вжиття заходів, визначених законом.

Відокремлені підрозділи, розміщені на території тієї самої територіальної громади, що й юридична особа, *можуть бути зняті з обліку в порядку, визначеному пунктами 11.1–11.17 розділу порядку*.

Договори про спільну діяльність, договори управління майном та угоди про розподіл продукції знімаються з обліку у контролюючих органах після їх припинення, розірвання, закінчення строку дії чи після досягнення мети, для якої вони були укладені, визнання їх недійсними у судовому порядку, а також у разі анулювання реєстрації платником ПДВ за умови відсутності грошових зобов'язань і податкового боргу або після їх погашення (для договорів про спільну діяльність та договорів управління майном).

Підсумки теми

Облік платників податків та зборів – безпосередній обов'язок контролюючих органів. Його здійснюють шляхом формування та ведення Державного реєстру фізичних осіб – платників податків та Єдиного банку даних про платників податків – юридичних осіб.

Взяттю на облік або реєстрації в контролюючих органах підлягають всі платники податків. Облік здійснюється незалежно від наявності обов'язку щодо сплати того або іншого податку та збору.

Взяття на облік суб'єктів господарювання в органах ДФС здійснюється за принципом «єдиного вікна» – на підставі відомостей з реєстраційних карток, наданих державним реєстратором.

Облік платників податків ведеться за податковими номерами. Ці номери використовується для ідентифікації платників податків під час виникнення правовідносин між ними і контролюючими органами та зазначаються у всіх документах, що видаються або надсилаються контролюючим органом платнику

Реєстрація або взяття на облік в контролюючих органах платників податків може відбуватися за основним та неосновним місцем обліку.

У разі зміни місцезнаходження суб'єкта господарювання – платника податків сплата визначених законодавством податків і зборів після такої реєстрації здійснюється таким платником податків за місцем попередньої реєстрації до закінчення поточного бюджетного періоду.

Для зняття з обліку платнику податків необхідно знятися з обліку у держреєстратора. Дата зняття з обліку фізичної особи – підприємця відповідає даті отримання відомостей про держреєстрацію припинення підприємницької діяльності.

Припинення підприємницької діяльності підприємців, що застосовують загальну систему оподаткування в органах ДФС, відбувається аналогічно з припиненням підприємцями, що застосовують спрощену систему оподаткування.

Після держреєстрації припинення підприємницької діяльності фізична особа продовжує обліковуватись у контролюючому

органі як фізична особа – платник податків, яка отримувала доходи від провадження підприємницької діяльності. Припинивши діяльність, фізична особа – підприємець зобов'язана здати звітність, в повному обсязі розрахуватися з бюджетом за податками і зборами та погасити податковий борг (за його наявності).

Інформація про зняття з обліку за основним та неосновним місцем обліку вноситься до Єдиного банку даних про платників податків – юридичних осіб або Реєстру самозайнятих осіб.

З метою усунення можливості ухилення від сплати податків органами виконавчої влади та органами місцевого самоврядування щомісяця протягом десяти календарних днів місяця, що настає за звітним, надається інформація органам ДФС України про об'єкти оподаткування, що надаються та/або реєструються такими органами.

Таким чином, облік платників податків ведеться з метою створення умов для здійснення органами ДФС контролю за правильністю нарахування, своєчасністю і повнотою сплати податків, нарахованих фінансових санкцій, дотримання податкового та іншого законодавства.

Список рекомендованих джерел

1. Податковий кодекс України № 2755-VI від 02.12.2010 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17.

2. Закон України «Про державну реєстрацію юридичних осіб, фізичних осіб - підприємців та громадських формувань« від 15.05.2003 № 755-IV Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/755-15

3. Наказ МФУ «Про затвердження Порядку обліку платників податків і зборів» від 09.12.2011 № 1588 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/z1562-11

4. Державна фіскальна служба України [Електронний ресурс] // Офіційний сайт. – Режим доступу : http://sta-sumy.gov.ua/

5. Адміністрування податків та обов'язкових платежів : навч. посібник / А. С. Крутова, І. С. Андрущенко ; Харк. держ. ун-т харч. та торгівлі. – Харків: Видавець Іванченко І. С., 2016. – 139 с.

6. Податкова система [Текст]: навчальний посібник. / за заг. ред. В. Л. Андрущенка. – К.: Центр учбової літератури, 2015. – 416 с.

Завдання для самоконтролю

1. У чому полягає необхідність та сутність обліку платників податків?
2. Який загальний порядок взяття на облік платників податків?
3. Що означає облік суб'єктів господарювання в органах ДФС за принципом «єдиного вікна»?
4. Що підтверджує виписка з ЄДР?
5. Який порядок взяття на облік платників податків - юридичних осіб та їх відокремлених підрозділів юридичних осіб?
6. Які особливості взяття на облік військових частин як суб'єкта господарювання?
7. Який порядок взяття на облік великих платників податків?
8. Що необхідно для взяття на податковий облік самозайнятих осіб?
9. Які є підстави внесення змін до облікових даних платників податків?
10. Який порядок зняття з обліку платників податків в контролюючих органах?
11. Як здійснюється формування та ведення Державного реєстру фізичних осіб-платників податків?

Тестові завдання

1. Взяття на облік за основним місцем обліку юридичних осіб та їх відокремлених підрозділів як платників податків та зборів у контролюючих органах здійснюється на підставі відомостей з реєстраційної картки, наданих державним реєстратором ….

а) не пізніше наступного робочого дня з дня отримання зазначених відомостей;

б) протягом 5-ти робочих днів з дня отримання зазначених відомостей;

в) протягом 10-ти робочих днів з дня отримання зазначених відомостей;

г) протягом 30-ти робочих днів з дня отримання зазначених відомостей.

2. Протягом якого терміну зобов'язані стати на облік в контролюючому органі приватні нотаріуси та інші фізичні особи, що ведуть незалежну професійну діяльність?

а) протягом 5 календарних днів після державної реєстрації;

б) протягом 10 календарних днів після державної реєстрації;

в) протягом 20 календарних днів після державної реєстрації;

г) протягом 30-ти календарних днів після державної реєстрації.

3. Протягом якого терміну надсилається (видається) довідка про взяття на облік платника податків фізичній особі - підприємцю або особі, яка здійснює незалежну професійну діяльність?

а) наступного робочого дня з дня взяття на облік;

б) протягом 10 календарних днів після державної реєстрації;

в) протягом 20 календарних днів після державної реєстрації;

г) протягом 30-ти календарних днів після державної реєстрації.

4. Протягом якого терміну зобов'язані самозайняті особи подавати до контролюючих органів за місцем свого обліку відомості про зміну облікових даних?

а) наступного робочого дня з дня взяття на облік;

б) протягом 10 календарних днів після державної реєстрації;

в) протягом 20 календарних днів після державної реєстрації;

г) протягом 30-ти календарних днів після державної реєстрації.

5. Протягом якого терміну платники податків, у яких виникають обов'язки щодо сплати податків та зборів на території іншої адміністративно-територіальної одиниці, зобов'язані подати заяву за формою № 17-ОПП за неосновним місцем обліку?

а) наступного робочого дня з дня взяття на облік;

б) протягом 10 календарних днів після державної реєстрації;

в) протягом 20 календарних днів після державної реєстрації;

г) протягом 30-ти календарних днів після державної реєстрації.

6. Які дані включаються до інформаційної бази Державного реєстру про фізичних осіб?

а) сума нарахованих та/або отриманих доходів, сума нарахованих та/або сплачених податків, сума податкового боргу, інформація про податкову знижку та податкові пільги платника податків;

б) 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;

в) джерела отримання доходів, об'єкти оподаткування, інформація про податкову знижку та податкові пільги платника податків;

г) джерела отримання доходів, об'єкти оподаткування, сума нарахованих та/або отриманих доходів, сума нарахованих та/або сплачених податків.

7. Платники податків – юридичні особи та їх відокремлені підрозділи зобов'язані подати до контролюючих органів відомості стосовно осіб, відповідальних за ведення бухгалтерського та/або податкового обліку юридичної особи, її відокремлених підрозділів, у:

а) наступного робочого дня з дня взяття на облік;

б) протягом 10 календарних днів після державної реєстрації;

в) протягом 20 календарних днів після державної реєстрації;

г) протягом 30-ти календарних днів після державної реєстрації.

8. Виписка з Єдиного державного реєстру юридичних осіб та фізичних осіб – підприємців НЕ підтверджує реєстрацію платника податків в органах …

а) державної служби статистики України;

б) державної фіскальної служби України;

в) пенсійного фонду України;

г) державної казначейської служби України.

9. Взяття на облік у контролюючих органах юридичних осіб, їх відокремлених підрозділів, а також самозайнятих осіб здійснюється:

а) за умови наявності обов'язку щодо сплати того або іншого податку та збору;

б) незалежно від наявності обов'язку щодо сплати того або іншого податку та збору;

в) за умови сплати того або іншого податку та збору;

г) за умови подання звітності щодо сплати того або іншого податку та збору.

10. Взяття на облік платника податку здійснюється за принципом

а) соціальної справедливості;

б) загальності оподаткування;

в) єдиного підходу до встановлення податків та зборів;

г) організації єдності організаційних процедур.

РОЗДІЛ 3
ПРОГНОЗНО-АНАЛІТИЧНА РОБОТА ОРГАНІВ ДЕРЖАВНОЇ ФІСКАЛЬНОЇ СЛУЖБИ УКРАЇНИ

3.1. Організаційні засади інформаційно-аналітичного забезпечення діяльності контролюючого органу.

3.2. Зміст і призначення аналітичної роботи в податковому процесі. Етапи аналітичного дослідження.

3.3. Прогнозування та планування в органах ДФС України.

3.4. Отримання податкової інформації контролюючими органами.

3.5. Обробка та використання податкової інформації.

Ключові терміни та поняття: *податкова інформація, інформаційно-аналітичне забезпечення діяльності контролюючих органів, аналітична робота у фіскальних органах, аналітичне дослідження, прогнозування, план, зустрічна звірка.*

3.1. Організаційні засади інформаційно-аналітичного забезпечення діяльності контролюючого органу

Перед сучасною Україною стоїть національне завдання завершення побудови демократично-правої держави західноєвропейського типу з соціально орієнтованою ринковою економікою. При виконанні цього завдання значна роль відводиться державній фіскальній службі, діяльність якої побудована на обробці й аналізі великих обсягів різноманітної інформації.

Інформаційно-аналітичне забезпечення діяльності контролюючих органів – комплекс заходів із збору, опрацювання та використання інформації, необхідної для виконання органами державної фіскальної служби покладених на них функцій та завдань.

Сутність поняття інформаційно-аналітичного забезпечення органів державної фіскальної служби пропонуємо дослідити через використання двох основних понять: сутності інформаційного та аналітичного забезпечення.

Використовуючи системний підхід, можна виділити такі складові управління:

а) інформаційна система;

б) керівна система (суб'єкт управління);

в) керована система (об'єкт управління).

Інформаційні системи, як і інформація та інформаційні технології існували дуже давно, оскільки на кожній стадії розвитку держави і суспільства існує потреба в управлінні. У будь-якій з інформаційних систем здійснюється робота по численних напрямах: виявлення інформаційних потреб; підбір джерел інформації; збирання інформації; введення інформації із зовнішнього та внутрішнього середовищ; опрацювання інформації, оцінка її повноти та значимості і подання її в зручному вигляді; виведення інформації для надання її споживачам або передачі в іншу систему; використання інформації для оцінки тенденцій, розроблення прогнозів, альтернативних рішень, вироблення стратегії та немало іншого.

Інформаційна система є обов'язковою складовою процесу організації управління фіскальною службою та містить такі частини:

а) економічну інформацію, розміщену на відповідних носіях, організованих певним чином;

б) методи, способи, технічні засоби й технології збирання, опрацювання, зберігання, пересилання інформації та її надання підприємствам-користувачам. Залежно від застосування технічних засобів опрацювання інформації розрізняють ручні, механізовані та автоматизовані інформаційні системи.

Підсистема, що *керує*, потребує постійного отримання інформації щодо діяльності керованої підсистеми (результатів адміністрування у безперервному режимі). Цей процес постійного адміністрування є основним засобом зворотного зв'язку між підсистемами, без якого успішне управління неможливо. У *керованій системі* суб'єктами управління виступають платники податків, зборів (обов'язкових платежів): юридичні та фізичні особи (резиденти, нерезиденти України).

Метою інформаційного забезпечення ДФС є те, щоб на базі зібраних висхідних даних одержати опрацьовану, агреговану інформацію, яка має слугувати основою для прийняття управлінських рішень. Досягнення цієї мети передбачає вирішення низки завдань, таких як збирання первинної інформації, її зберігання, перерозподіл між структурними підрозділами органів і їх працівниками, підготовка до переробки, власне переробка, надання суб'єкту управління в переробленому вигляді, аналіз, забезпечення прямих і зворотних зв'язків у її циркуляції тощо. При сучасних потоках інформації ефективне вирішення цих завдань неможливе без використання засобів обчислювальної техніки та нових інформаційних технологій.

Управління фіскальною службою ґрунтується на власній інформаційній системі. Структурними елементами такої системи є: зосередження у відповідних інформаційних масивах відомостей, необхідних для здійснення основних функцій ДФС та управління структурними підрозділами її системи; джерела отримання цих відомостей і схеми потоків інформації; засоби обліку, зберігання й переробки інформації; канали зв'язку і передачі інформації, персонал суб'єкта й об'єкта управління, що забезпечує діяльність інформаційної системи.

Основні завдання інформаційних систем:

- постійне поповнення необхідною інформацією;
- своєчасне забезпечення відповідних споживачів достовірними даними;
- збирання, обробка даних про стан та результати роботи об'єктів управління для інформування вищих органів управління;
- аналітична обробка інформації, необхідної для прийняття управлінських рішень.

До професійних баз даних, що можуть використовуватися в контролюючих органах, можна віднести бази:

- даних первинних і звітних даних з податкових надходжень у розрізі розділів та параграфів бюджетної класифікації, бюджетів, територій, часових періодів по регламентованих звітних формах;
- оперативних даних із податкових надходжень;

- листів, прецедентів, відповідей, пропозицій з податкового законодавства;

- похідних та інтегрованих даних на основі звітних форм;

- документів внутрішнього використання різного призначення;

- документів внутрішнього користування різного призначення та інші.

Особливістю останніх баз даних є те, що вони активно використовуються всіма підрозділами фіскальної служби.

Інформаційно-аналітичне забезпечення фіскальної служби має здійснюватися комплексно із проведенням таких проблемно-цільових досліджень:

- виявлення й оцінка загроз економічній безпеці в податковій і бюджетній сфері;

- виявлення основних факторів, що визначають оперативну обстановку у сфері оподаткування;

- виявлення характерних способів і схем здійснення податкових правопорушень;

- вироблення рекомендацій щодо запобігання податковим правопорушенням;

- вивчення факторів і механізмів утворення тіньової економіки й оцінка її обсягів;

- вивчення каналів та способів приховування об'єктів оподаткування в процесі зовнішньоекономічної діяльності і вироблення рекомендацій із повернення прихованих коштів;

- дослідження соціально-економічних наслідків порушень податкового законодавства й ін.

Важливим фактором підвищення ефективності діяльності інформаційно-аналітичної роботи в органах ДФС є якість використовуваної інформації. Серед найбільш вагомих вимог, яким повинна відповідати інформація, можна виділити вимоги повноти, достовірності, актуальності і неперервності.

Вимога повноти означає бажання володіти якнайбільшою кількістю корисної інформації. Щодо первинної (елементарної) інформації, вона характеризує необхідність збору всієї елементарної інформації щодо явища, яке вивчається.

Вимога достовірності інформації виражається у відсутності викривлень, які можуть через різні причини бути внесені на етапі її збору та передачі. Викривлення можуть бути внесені свідомо, в результаті випадкових помилок, некомпетентності співробітників, внаслідок збоїв в роботі техніки та ін.

Під вимогою актуальності розуміється своєчасність надходження інформації суб'єкту управління. Своєчасність відноситься й до стадії збору інформації, і до стадії обробки, і до стадії прийняття рішення.

Вимога неперервності надходження інформації пов'язана з безперервним характером процесу управління в контролюючих органах, який складається із послідовності управлінських циклів. Відсутність інформації або її надходження з перебоями на будь-якому етапі управління створює серйозні перешкоди для удосконалення процесу управління. Виконання цієї потреби напряму залежить від вимог актуальності та повноти інформації.

Отже, інформаційно-аналітичне забезпечення в системі органів державної фіскальної служби України є важливим видом допоміжної діяльності в здійсненні ними своїх функцій. Воно охоплює всі етапи їх діяльності і містить збирання інформації, її передачу каналами зв'язку, обробку й аналіз.

3.2. Зміст і призначення аналітичної роботи в податковому процесі. Етапи аналітичного дослідження

Як для планування податкових надходжень, так і для управління податковим процесом взагалі потрібні дані не тільки про виконання бюджетних завдань податкових надходжень і результати діяльності фіскальної служби, але й про вплив оподаткування на економічний розвиток та його тенденції. Таку інформацію отримують у процесі аналітичної обробки та аналізу фактичних сум податкових надходжень, порівнюючи їх з даними минулих періодів і передовим досвідом, а також за допомогою оцінки впливу факторів макро- і мікроекономічного становища на кінцеві результати оподаткування. У процесі аналітичної роботи виявляються недоліки, невикористані можливості та перспективи податкового процесу.

Результатом аналітичної роботи є економічна ефективність управлінських рішень, які приймаються в податковому процесі. Тому від методів і прийомів, що використовуються при аналітичних розрахунках, залежить рівень наукового обґрунтування податкового процесу.

У процесі своєї професійної діяльності працівники контролюючих органів використовують різні види інформації, передусім податкову.

Податкова інформація – це сукупність відомостей і даних, що створені або отримані суб'єктами інформаційних відносин у процесі поточної діяльності й необхідні для реалізації покладених на органи ДФС України завдань і функцій.

Основною метою аналітичної роботи в податковому процесі є визначення та оцінка кількісних і якісних показників податкових надходжень, а також факторів, що їх зумовлюють. Аналітична робота містить прогнозування та аналіз податкових надходжень і їх джерел, дослідження впливу оподаткування на економічне становище в державі, вивчення завантаженості платників податками і зборами, оцінку чинників, які впливають на надходження податків, розробку загальних економічних засад оподаткування.

Крім того, у процесі аналітичної роботи необхідно не тільки реалізовувати фіскальні завдання, але й визначити інструменти оптимізації оподаткування через застосування регулюючих і контролюючих важелів. Коли йдеться про сфери діяльності, об'єктами чи суб'єктами якої є великі (складні) системи, інформаційно-аналітична робота в інтересах успішного вирішення поставлених завдань повинна бути виділена в самостійний вид діяльності і спрямована на якісне забезпечення управління зазначеною сферою. Це необхідно у зв'язку з різко зростаючим обсягом інформації, що її одержують і обробляють, складним взаємозв'язком і взаємозалежністю між елементами системи і великою кількістю користувачів інформації, зацікавлених у різних її аспектах, формах систематизації й аналізу.

Отже, аналітична робота органів ДФС є невід'ємною і надто важливою складовою їх діяльності, зовсім не епізодичним, коро-

ткочасним актом, що виконує спеціально призначений працівник, а функцією всіх ланок системи, що здійснюється постійно. Крім того, аналітична робота в органах фіскальної служби України - це постійна дослідницька діяльність, що охоплює широкий комплекс організаційних заходів і методичних прийомів по вивченню й оцінці інформації про стан дотримання податкового законодавства, про результати практичної діяльності органів ДФС України з виконання поставлених перед ними завдань, а також про умови, у яких ці завдання виконуються.

Аналітична робота у фіскальних органах – комплекс організаційних заходів та методичних прийомів для вивчення і оцінки інформації про стан дотримання податкового законодавства, результати діяльності контролюючих органів з виконання поставлених перед ними завдань, а також про умови, у яких ці завдання виконуються.

Аналітична робота полягає у:

- вивченні закономірностей практично всіх процесів і явищ суспільного життя, що можуть тією чи іншою мірою вплинути на діяльність фіскальних органів;
- використанні здобутих відомостей і знань для забезпечення ефективної діяльності фіскальних органів.

Як складова частина управлінської діяльності аналітична робота притаманна кожному органу, кожному структурному підрозділу й співробітнику, але найбільш характерна вона для спеціалізованих підрозділів ДФС України.

Аналітичне дослідження – це логічно обґрунтована послідовність дій (виявлення, опрацювання і перетворення вихідної інформації у форму, що сприятиме вивченню стану і визначенню тенденцій розвитку явищ і процесів з метою забезпечення управління ними).

Конкретне аналітичне дослідження передбачає здійснення таких етапів (рис. 3.1).

З урахуванням практики суб'єкт управління насамперед оцінює проблеми. На цій основі вивчаються цілі та завдання дослідження, висуваються гіпотези, складаються програми. При

складанні програми з'ясовується приблизний обсяг майбутньої роботи, питання, які повинні бути вивчені, а також термін аналізу.

Методика дослідження повинна давати уявлення про те, як вивчається кожне питання плану, яку інформацію та методи для обробки інформації необхідно використати, де і якими способами її можна здобути. Визначаються джерела інформації (оперативна, статистична, бухгалтерська та податкова звітність, акти та довідки перевірок, анкети, опитувальні листи, нормативно-правові документи тощо).



Рис. 3.1. Етапи аналітичного дослідження

План – це різновид управлінського рішення, змістом якого є система взаємопов'язаних, з'єднаних загальною метою конкретно визначених завдань та заходів, які необхідно здійснити у зазначеній послідовності та у встановлені строки конкретно визначеним виконавцям.

План організаційних питань призначений для упорядкування вирішення питань, пов'язаних з аналітичною роботою. Зокрема, на виконання плану наводиться розрахунок сил та засобів, що здійснюється на основі приблизного обсягу майбутньої роботи (хто, якими силами та засобами проводить аналіз); послідовність і тривалість операцій; склад і функції учасників вивчення.

Якщо для проведення аналізу розробляються додаткові документи (анкети, опитувальні листи тощо), вони обов'язково перевіряються. Для цього може бути проведене експериментальне випробування, під час якого уточнюється та удосконалює ться вибрана методика збирання та аналізу інформації.

Як показує практика, вдосконалення потребує не тільки інформаційно-аналітична база, але й самі методи розрахунку планових показників та аналізу їх виконання. У процесі аналітичної роботи необхідно застосовувати більш сучасні методи, які виправдали себе в податковій практиці зарубіжних країн: кореляційно-регресивні та багатофакторні моделі, теорію експертних оцінок, імітаційні методи та методи оптимізації планових рішень. Ці методи орієнтуються на застосування певних програмних засобів, тобто на уніфікацію і стандартизацію податкової звітності та її показників

3.3. Прогнозування та планування в органах ДФС України

Ефективність управління у будь-якій сфері значною мірою визначається обґрунтованістю прогнозів майбутньої діяльності та її результатів.

Прогноз (походить від грецького prognosis) – передбачення, передрікання. Ще зовсім недавно прогнозування було справою вузького кола фахівців і знаходило застосування при виконанні обмеженого кола завдань, переважно природничих та наукових. Однак за короткий час прогноз набув значного поширення, оскільки дає можливість завчасно підготуватись до подій, передбачити можливі результати й наслідки управлінського рішення тощо.

Таким чином, прогнозування – це визначення ймовірних шляхів та результатів майбутнього розвитку явищ і процесів, оці-

нка показників, що характеризують дані явища та процеси для віддаленого майбутнього.

Прогнозування і планування – різні, але взаємопов'язані етапи єдиного процесу опрацювання управлінського рішення. Вони відрізняються відношенням до інформації про майбутнє. Іншими словами, якщо *прогноз – це інформація для обдумування та визначення можливих шляхів розвитку, то план – пряме керівництво до дії.* При цьому важливо, щоб прогнозування було цілеспрямованим, оскільки його результати мають використовуватись під час виконання конкретних завдань управління, а позиції плану – ґрунтуватись не тільки на аналізі ретроспективної інформації, але й підкріплюватись відповідними прогнозними даними.

Тут необхідно зауважити, що прогноз можливий лише у певних часових межах, тобто поки діють характерні для даної якості закони, правила, норми тощо.

Прогнозування ускладнюється, а інколи і унеможливлюється в період зміни соціально-економічних систем, що збільшує невизначеність розвитку прогнозованої системи: найменший несприятливий фактор може стати вирішальним для подальшого її розвитку.

Найбільш актуальним видом прогнозів, який використовуються в ДФС України є проведення соціально-економічного прогнозування, зокрема, економічного та юридичного:

– прогнозування впливу на об'єкт прийнятих нормативно-правових рішень або їх проектів;

– прогнозування обсягу надходжень до бюджетів усіх рівнів внаслідок сплати податків та обов'язкових платежів;

– прогнозування можливого податкового боргу та шляхів його скорочення;

– прогнозування обсягів окремих порушень податкового законодавства;

– прогнозування розвитку змін функцій та організаційної структури органів ДФС;

– прогнозування розвитку ресурсного забезпечення системи органів ДФС (кадрове, інформаційне, матеріальне, технічне, фінансове тощо).

Основними функціями прогнозування є:

- *орієнтовна* – виявляється у визначенні органом управління реалістичних напрямів діяльності та вибірковому підході до інформації, що надходить. Використовується переважно та інформація, що дає найбільш повне уявлення про прогнозований об'єкт;

– *нормативна* – полягає у тому, що прогноз завжди містить певні показники та норми, які не тільки допомагають реалізовувати прогностичну модель, а й захищають орган управління від виявів суб'єктивізму.

Найчастіше методи прогнозування, які використовуються в органах ДФС поділяються на:

– *методи експертних оцінок (інтуїтивні)* застосовуються, як правило, у випадках, коли немає можливості використовувати більш точні, засновані на математичних розрахунках методи, та у випадку, коли об'єкт прогнозування надто простий або надто складний і його прогностичний стан та поведінку можна визначити інтуїтивним шляхом з певною часткою ймовірності (інтерв'ю, анкетування, «мізкові атаки» тощо).

– *формалізовані методи* належать до класу спеціальних методів і мають, як правило, математичне обґрунтування та базуються на використанні формалізованої інформації про об'єкт, найчастіше статистичної, з використанням складних програмних продуктів.

Планування – це процес вибору цілей та рішень, необхідних для їх досягнення. Іншими словами, це заздалегідь прийняте рішення про те, що, кому, коли робити.

Зміст планування полягає у визначенні:

– основних завдань системи (органу) або структурного підрозділу на плановий період;

– комплексу заходів, здійснення яких забезпечить виконання завдань, що стоять перед системою, з урахуванням доцільного використання сил та засобів;

– термінів виконання запланованих заходів та виконавців.

Роль планування полягає у тому, що воно:

– забезпечує цілеспрямованість діяльності системи, органу, структурного підрозділу, виконавця, ритмічність та ефективність діяльності;

– сприяє ефективному використанню сил та засобів, взаємодії органів, служб, підрозділів та виконавців, створенню сприятливого психологічного клімату;

– дозволяє усунути негативний ефект невизначеності, зосередити увагу на головних завданнях, досягти економічного функціонування, полегшити контроль.

Ураховуючи зазначене, можна дати визначення плану. План – це різновид управлінського рішення, змістом якого є система взаємопов'язаних, з'єднаних загальною метою конкретно визначених завдань та заходів, які необхідно здійснити у зазначеній послідовності та у встановлені строки конкретно визначеним виконавцям.

Принципи планування як різновиди управлінського рішення аналогічні загальним принципам управлінських рішень – науковій обґрунтованості, законності, несперечливості, актуальності, реальності, конкретності, своєчасності, інформованості.

Крім наведених принципів, існують спеціальні вимоги до планування.

1. Наступність планів за діями, завданнями, засобами та строками їх реалізації. Загальний план роботи органу повинен містити цільові установки та заходи, що забезпечують реалізацію головних, вузлових завдань органу силами всіх підрозділів. На основі цього завдання органу трансформуються у планах підрозділів залежно від специфіки органу або підрозділу, забезпечуючи, тим самим, конкретизацію форм і методів реалізації. Плани роботи підрозділів не повинні бути випискою з плану роботи органу, а являти собою поглиблення, деталізацію і конкретизацію управлінського рішення.

2. Планування повинно охоплювати як поточні, так і перспективні питання діяльності органів ДФС. *Поточне планування* орієнтоване переважно на виконання завдань, що стоять сьогодні перед органом ДФС. *Перспективне планування* дає можливість

урахувати майбутні зміни економічного і соціального характеру, оскільки саме вони зумовлюють виникнення причин, що справляють позитивний або негативний вплив на стан правопорушень у сфері оподаткування.

3. Напруженість планів забезпечується визначенням оптимального обсягу роботи органу (підрозділу), всебічного врахування наявних сил, засобів та часу. Для забезпечення напруженості планів значна роль належить процедурі розгляду та затвердження їх вищим керівником. Це зменшує можливість прийняття явно занижених планів.

4. Стабільність (постійність) планів забезпечується вжиттям спеціальних заходів (ресурсних, кадрових, фінансових тощо) для забезпечення стабільності роботи органу, уникнення внесення чисельних змін і доповнень та розробки додаткових планів, які можуть ускладнити цілеспрямовану роботу з виконання основного плану, розпорошити ресурси, не дати змогу зосередити їх на виконанні головної мети.

5. Гнучкість – у ряді випадків конкретна обстановка вимагає змінити план або розподіл ресурсів. Гнучкість планів дещо зменшує небезпеку втрат, які можуть бути викликані несподіваними обставинами.

Система планування в органах ДФС України складається з трьох основних видів планів: загальних, спеціальних та індивідуальних.

Загальні плани поділяються на перспективні та поточні. У системі органів державного управління, у т.ч. і ДФС, важливу роль відводять перспективним планам, які призначені для визначення стратегії діяльності органів ДФС на тривалий час.

Найбільш широко вживаною групою планів у ДФС є поточні. Вони розробляються на всіх рівнях системи, в усіх органах, їх структурних підрозділах.

Спеціальні плани розробляються на всіх рівнях системи та мають найрізноманітніший характер. Це плани виконання конкретних, специфічних завдань, що потребують скоординованих дій різних служб і підрозділів; міжвідомчі плани діяльності державних органів та громадських організацій; комплексні плани,

спрямовані на розв'язання окремих складних проблем зміцнення законності та відвернення порушень податкового законодавства.

В органах ДФС може також застосовуватись і індивідуальне планування, яке, проте, не набрало такого важливого значення як загальне та спеціальне у зв'язку з відсутністю його належного регламентування. Індивідуальне планування здійснюється у формі планів на один день, тиждень, декаду, місяць, що складаються особисто працівниками ДФС. Воно дисциплінує, підвищує рівень організованості працівників, чим значною мірою підвищує ефективність їх дій.

Розробка плану є відповідальним етапом в управлінській діяльності органу ДФС, оскільки це, по суті, є практичним вибором ефективних шляхів, засобів та методів боротьби з податковими порушеннями, раціональної розстановки кадрів та створення необхідних умов для підвищення їх професійної майстерності, зміцнення законності.

3.4. Отримання податкової інформації контролюючими органами

Інформація, яка використовується для інформаційно-аналітичного забезпечення діяльності контролюючого органу, безоплатно надається контролюючим органам періодично або на окремий письмовий запит контролюючого органу.

До інформації, що надається періодично, належить вся інформація, яка використовується для інформаційно-аналітичного забезпечення діяльності контролюючого органу.

Порядок подання інформації контролюючим органам визначається Кабінетом Міністрів України.

Отримання податкової інформації та направлення запитів контролюючими органами регламентовано ст. 73 Податкового кодексу України та постановою Кабінету Міністрів України від 27 грудня 2010 року № 1245 «Про затвердження Порядку періодичного подання інформації органам державної податкової служби та отримання інформації зазначеними органами за письмовим запитом».

Контролюючі органи мають право звернутися до платників податків та інших суб'єктів інформаційних відносин із письмовим запитом про подання інформації (вичерпний перелік та підстави надання якої встановлено законом), необхідної для виконання покладених на контролюючі органи функцій, завдань, та її документального підтвердження.

Такий запит підписується керівником (його заступником або уповноваженою особою) контролюючого органу і повинен містити:

1) підстави для надіслання запиту відповідно до цього пункту, із зазначенням інформації, яка це підтверджує;

2) перелік інформації, яка запитується, та перелік документів, які пропонується надати;

3) печатку контролюючого органу.

Письмовий запит про подання інформації надсилається платнику податків або іншим суб'єктам інформаційних відносин за наявності хоча б однієї з таких підстав:

1) за результатами аналізу податкової інформації, отриманої в установленому законом порядку, виявлено факти, які свідчать про порушення платником податків податкового, валютного законодавства, законодавства у сфері запобігання та протидії легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом, або фінансуванню тероризму та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи;

2) для визначення відповідності умов контрольованої операції принципу «витягнутої руки» під час здійснення податкового контролю за трансфертним ціноутворенням та/або для визначення рівня звичайних цін;

3) виявлено недостовірність даних, що містяться у податкових деклараціях, поданих платником податків;

4) щодо платника податків подано скаргу про ненадання таким платником податків:

- податкової накладної покупцю або про допущення продавцем товарів/послуг помилок при зазначенні обов'язкових реквізитів податкової накладної та/або порушення продавцем/покупцем граничних термінів реєстрації в Єдиному реєстрі

податкових накладних податкової накладної та/або розрахунку коригування;

- акцизної накладної покупцю або про порушення порядку заповнення та/або порядку реєстрації акцизної накладної;

5) у разі проведення зустрічної звірки;

6) в інших випадках

Платники податків та інші суб'єкти інформаційних відносин зобов'язані подавати інформацію, визначену в запиті контролюючого органу, та її документальне підтвердження (крім проведення зустрічної звірки) протягом 15 робочих днів з дня, наступного за днем отримання запиту (якщо інше не передбачено Податковим Кодексом).

У разі проведення зустрічної звірки платники податків та інші суб'єкти інформаційних відносин зобов'язані подавати інформацію, визначену в запиті контролюючого органу, протягом 10 робочих днів з дня, наступного за днем отримання запиту. Документальне підтвердження цієї інформації на вимогу контролюючого органу може бути надано в електронному або паперовому вигляді на вибір платника податків.

У разі, якщо запит складено з порушенням вимог щодо його складання, платник податків звільняється від обов'язку надавати відповідь на такий запит.

Інформація на запит контролюючого органу надається Національним банком України, іншими банками безоплатно у порядку і обсягах, встановлених Законом України «Про банки і банківську діяльність«.

Порядок отримання інформації контролюючими органами за їх письмовим запитом визначається Кабінетом Міністрів України.

Інформація про наявність та рух коштів на рахунках платника податків надається банками та іншими фінансовими установами контролюючим органам за рішенням суду. Для отримання такої інформації контролюючий орган звертається до суду.

З метою отримання податкової інформації, необхідної у зв'язку з проведенням перевірок, контролюючі органи мають право здійснювати зустрічні звірки даних суб'єктів господарювання щодо платника податків.

Зустрічна звірка – співставлення даних первинних бухгалтерських та інших документів суб'єкта господарювання, що здійснюється контролюючими органами з метою документального підтвердження господарських відносин з платником податків та зборів, а також підтвердження відносин, виду, обсягу і якості операцій та розрахунків, що здійснювалися між ними, для з'ясування їх реальності та повноти відображення в обліку платника податків, у тому числі між платником податку та неприбутковими організаціями.

Під час проведення зустрічної звірки з'ясовуються лише питання, зазначені у письмовому запиті контролюючого органу на проведення зустрічної звірки.

Форма запиту контролюючого органу на проведення зустрічної звірки встановлюється центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну фінансову політику та затверджена наказом Міністерства фінансів України № 299 від 28.02.2017 «Про затвердження форми запиту контролюючого органу на проведення зустрічної звірки».

Зустрічні звірки не є перевірками і проводяться в порядку, визначеному Кабінетом Міністрів України.

За результатами зустрічних звірок складається довідка, що надається суб'єкту господарювання у 10-денний строк.

Повторне здійснення зустрічних звірок контролюючими органами з одного і того самого питання заборонено.

Таким чином, вся податкова інформація необхідна для функціонування інформаційно-аналітичного забезпечення контролюючого органу надається періодично або на окремий письмовий запит контролюючого органу

3.5. Обробка та використання податкової інформації

Вся податкова інформація зберігається в базах даних Інформаційних, телекомунікаційних та інформаційно-телекомунікаційних систем (далі – Інформаційні системи) центрального органу виконавчої влади, що реалізує державну податкову та митну політику.

Інформаційні системи і засоби їх забезпечення, розроблені, виготовлені або придбані центральним органом виконавчої

влади, що реалізує державну податкову та митну політику, є державною власністю.

Система захисту податкової інформації, що зберігається в базах даних Інформаційних систем, встановлюється центральним органом виконавчої влади, що реалізує державну податкову та митну політику.

Внесення інформації до баз даних Інформаційних систем та її опрацювання здійснюються контролюючими органами.

Перелік Інформаційних систем визначається центральним органом виконавчої влади, що реалізує державну податкову та митну політику.

В Єдиному реєстрі податкових накладних забезпечується проведення постійного автоматизованого моніторингу відповідності податкових накладних/розрахунків коригування критеріям оцінки ступеня ризиків, достатніх для зупинення реєстрації таких податкових накладних/розрахунків коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних.

Критерії оцінки ступеня ризиків, достатніх для зупинення реєстрації податкової накладної/розрахунку коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних, визначаються центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну фінансову політику.

Отже, вся зібрана податкова інформація та результати її опрацювання використовуються для виконання покладених на контролюючі органи функцій та завдань, а також центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну фінансову політику, для формування та реалізації єдиної державної податкової та митної політики.

Підсумки теми

Аналітична робота контролюючих органів – невід'ємна і найбільш важлива складова управлінської діяльності. Це не епізодичний, короткочасний акт, що виконує спеціально призначений працівник, а функція всіх ланок системи, що здійснюється постійно.

При створенні інформаційно-аналітичної системи органів державної фіскальної служби її основними елементами є бази даних; системи обробки даних (у системах прийняття рішення); автоматизовані робочі місця, які реалізують свою роботу на базі сучасних електронно-обчислювальних машин та засобів зв'язку. Первинними елементами інформаційно-аналітичної системи є периферійні об'єктно-спеціалізовані автоматизовані інформаційні підсистеми.

Дієвим способом вирішення проблем здійснення інформаційно-аналітичного забезпечення діяльності ДФС України є запровадження відповідного комплексу, який передбачає подання, приймання та комп'ютерну обробку податкової звітності та реєстрів податкових накладних в електронному вигляді, створення електронних реєстрів податкових накладних та використання аналітичних процедур для всебічного та оперативного аналізу даних податкової звітності. Даним комплексом заходів в органах ДФС виступає інформаційне-аналітичне забезпечення діяльності контролюючих органів.

Виконання органами державної фіскальної служби покладених на них функцій та завдань здійснюється за допомогою комплексу заходів із збору, опрацювання та використання інформації.

Вся інформація органам ДФС України надається на безоплатній основі. Періодичність надання такої інформації встановлюється Податковим Кодексом України. Крім того, інформація може бути надана на письмовий запит контролюючого органу. Періодична інформація надається суб'єктом такої інформації самостійно у визначений законом час.

Податкова інформація може зберігатися й опрацьовуватися в інформаційних базах органів державної фіскальної служби або безпосередньо посадовими (службовими) особами органів державної фіскальної служби. Зібрана податкова інформація та результати її опрацювання використовуються для виконання покладених на органи державної фіскальної служби функцій та завдань.

Список рекомендованих джерел

1. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2756-VI (зі змінами).

2. Закон України від 22.05.2003 № 851-IV «Про електронні документи та електронний документообіг» (зі змінами).

3. Наказ Міністерства фінансів України від 06.06.2017 № 557 «Про затвердження Порядку обміну електронними документами з контролюючими органами»

4. Адміністрування податків: [навчальний посібник] / Ю.Б. Іванов, Л.М. Карпов, К.В. Петросянц – Х: Вид-во ХНЕУ – 2005 – 210 с.

5. Адміністрування податків, зборів, платежів: навч.посіб. / [В.П. Хомутенко, І.С. Луценко, А.В. Хомутенко] ; за заг. ред. В.П.Хомутенко. – Одеса : «Атлант», 2015. – 314 с.

6. Адміністрування податків та обов'язкових платежів : навч. посібник / А. С. Крутова, І. С. Андрущенко ; Харк. держ. ун-т харч. та торгівлі. – Харків : Видавець Іванченко І. С., 2016. – 139 с.

7. Касьяненко М.М.Організація роботи та управління органами державної податкової служби України : навч. посібник / Касьяненко М.М., Гринюк М.В., Цимбал П.В. – Ірпінь: Академія ДПС України, 2001. – 229 с.

8. Проскура К. П. Прогнозно-аналітична робота органів податкової служби та оцінювання її ефективності / К. П. Проскура // Економічний часопис-XXI. – 2013. – № 7–8(1). – С. 68–71.

9. Податкова система [Текст]: навчальний посібник. / за заг. ред. Андрущенка В. Л. – К. : Центр учбової літератури, 2015. – 416 с.

Контрольні питання

1. Що таке податкова інформація?

2. Що собою являє інформаційно-аналітичне забезпечення діяльності контролюючих органів?

3. Назвіть основні етапи аналітичного дослідження.

4. У чому полягає аналітична робота контролюючих органів?

5. Охарактеризувати суб'єктів аналітичної інформації.

6. Яка інформація надається контролюючому органу періодично?

7. Назвати порядок обробки та використання податкової інформації контролюючими органами.

8. Назвати підстави за якими надсилається платнику податків або іншим суб'єктам інформаційних відносин письмовий запит про подання інформації.

9. Яку інформацію повинен містити письмовий запит контролюючого органу на отримання податкової інформації?

10. Назвати обставини, за яких надсилається письмовий запит про подання інформації платником податків.

11. В чому полягає мета проведення зустрічної звірки?

12. Яким чином може бути отримана інформація для інформаційно-аналітичного забезпечення діяльності контролюючого органу?

Тестові завдання

1. Автоматизована інформаційна система обробки інформації – це організаційно-технічна система, що представляє собою сукупність взаємозалежних компонентів:

а) кваліфікованих кадрів;

б) інформації (масивів, наборів, баз даних) на різних носіях;

в) технічних засобів обробки і передачі даних (засобів обчислювальної техніки і зв'язку);

г) немає правильної відповіді.

2. Основними джерелами надходження інформації до ДФС не є:

а) платники;

б) розрахунки макропоказників соціально-економічного розвитку держави;

в) внутрішня документація контролюючих органів;

г) рішення суду.

3. До суб'єктів податкової інформації відносять:

а) контролюючих органів;

б) платників податків, податкових агентів;

в) платників податків, податкових агентів, органи виконавчої влади, органи місцевого самоврядування, Національний банк України;

г) всі відповіді вірні.

4. Податкова інформація може зберігатися та опрацьовуватися:

а) лише в інформаційних базах контролюючих органів;

б) безпосередньо посадовими (службовими) особами контролюючих органів;

в) платниками податків;

г) відповіді а) і б) вірні.

5. Який суб'єкт податкових відносин подає інформацію про встановлені органами місцевого самоврядування ставки місцевих податків, зборів та надані такими органами податкові пільги

а) платники податків;

б) податкові агент;

в) органи місцевого самоврядування;

г) Національний банк України.

6. Що не відноситься до етапів аналітичного дослідження:

а) визначення мети аналітичної роботи;

б) складання плану організаційних питань;

в) збирання матеріалу;

г) оголошення результатів аналізу.

7. Процес вибору цілей та рішень, необхідних для їх досягнень – це…

а) планування;

б) план;

в) аналітична робота;

г) прогнозування.

8. Протягом скількох днів платник податків зобов'язаний подавати інформацію, зазначену в письмовому запиті контролюючого органу, та її документальне підтвердження?

а) 10 робочих;

б) 15 робочих;

в) 20 календарних;

г) 30 календарних.

9. Протягом скількох днів платник податків зобов'язаний подавати інформацію, зазначену в письмовому запиті контролюючого органу, у разі проведення зустрічної звірки?

а) 10 робочих;

б) 15 календарних;

в) 20 робочих;

г) 30 календарних.

10. Яким суб'єктом податкової інформації надається інформація, що міститься в податкових деклараціях, розрахунках інших звітних документах?

а) органами виконавчої влади;

б) органами місцевого самоврядування;

в) контролюючими органами;

г) платником податків та податковим агентом.

РОЗДІЛ 4
МАСОВО-РОЗ'ЯСНЮВАЛЬНА ТА КОНСУЛЬТАТИВНА РОБОТА ОРГАНІВ ДФС

4.1. Сутність і призначення масово-роз'яснювальної та консультативної роботи.

4.2. Організаційно-правові засади проведення масово-роз'яснювальної та консультативної роботи.

4.3. Форми та методи проведення масово-роз'яснювальної та консультативної роботи.

4.4. Організаційно-інформаційна система надання послуг органами ДФС платникам податків.

Ключові терміни та поняття: *податкова культура, податкова поведінка, податкове консультування, консультативна робота, масово-роз'яснювальна робота, організаційно-інформаційна система надання послуг, форми проведення консультативно-роз'яснювальної роботи.*

4.1. Сутність і призначення масово-роз'яснювальної та консультативної роботи

У сучасних умовах реформування фіскальних взаємовідносин держави з населенням і бізнесом особливого значення набуває забезпечення рівня законодавчої культури, що, перш за все, обумовлено податковою грамотністю та правосвідомістю суспільства. При цьому, з одного боку, держава має культивувати шанобливе ставлення до платників податків, які своїми фіскальними внесками створюють фінансово-економічну могутність держави, а з іншого – підвищувати їхню відповідальність перед державою. Тому процес формування податкової культури на всіх етапах розвитку та функціонування держави і суспільства має відбуватися у постійній підтримці такої рівноваги. Запорука цього – запровадження та ефективне проведення консультативної та масово-роз'яснювальної роботи податкових органів, що є одним із напрямів податкового адміністрування.

Консультативна та масово-роз'яснювальна робота податкових органів проводиться у багатьох розвинутих країнах. Так, наприклад, при фіскальному відомстві США – Службі внутрішніх доходів (Internal Revenue Service) – створено управління консультування й обслуговування платників податків. У Великій Британії в Управлінні державними доходами і митницями (Her Majesty's Revenue & Customs, HMR&C) запроваджено можливість отримання платниками податків індивідуальних консультацій через єдину національну телефонну службу або через Інтернет, що виконують роль ресурсів податкової служби. У Головному податковому управлінні Франції (Direction Générale des Impôts) робота служби спрямована на інформування платників податків про послуги податкових органів через громадські організації, зустрічі, консультації, телевізійні передачі тощо.

Загалом консультативна та масово-роз'яснювальна робота податкових служби країн світу спрямована на формування високої податкової культури як серед платників податків, загалом серед населення, а також на створення демократизованої державної інституції. В Україні остання поступово переходить від суто фіскальної функції до сервісного обслуговування своїх клієнтів – платників податків – при інтенсивному використанні інформаційно-комунікаційних технологій.

У свою чергу, податкова дисципліна є важливою умовою стабільного економічного і соціального зростання держави. Саме розуміння цього спонукає кожну державу, в особі її податкових органів, застосовувати певні методи, спрямовані не тільки на контроль та примус. Зусилля, що особливо важливо, зосереджуються на сприянні ретельному виконанню податкового зобов'язання, на викоріненні правого нігілізму, на підвищенні рівня податкової культури суспільства, на формуванні не просто поваги і належного упідлеглення, а культу права і закону.

В Україні з метою забезпечення проведення правоосвітньої діяльності розроблено Національну програму правової освіти населення (Указ Президента України від 18.10.2001 № 992 (992/2001), яка полягає у здійсненні комплексу заходів виховного, навчального та інформаційного характеру, спрямованих на

створення умов для набуття громадянами обсягу правових знань та навичок у їх застосуванні, необхідних для реалізації громадянами своїх прав і свобод, а також виконання покладених на них обов'язків.

В рамках цієї Програми організація правової освіти у фіскальних органах ДФС здійснюється за участю відділів комунікацій ГУ ДФС та управлінь правової роботи ГУ ДФС у областях.

Серед основних завдань, покладених на реалізацію такої Програми, є організація і проведення роз'яснювальної роботи у засобах масової інформації щодо практики застосування законодавства з питань, що належать до компетенції ДФС, та забезпечення інформування громадськості про реалізацію державної політики ДФС.

Реалізація права освітньої діяльності, що входить до компетенції органів ДФС, здійснюється безпосередньо за такими основними напрямами:

- надання структурним підрозділам та працівникам структурних підрозділів ГУ ДФС консультацій з правових питань;
- розробка навчальних курсів та методичних матеріалів щодо застосування і вдосконалення податкового, митного та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на ДФС;
- організація та проведення у межах компетенції семінарів, нарад, круглих столів тощо для платників податків і зборів;
- організація роботи по вихованню майбутнього сумлінного платника серед школярів і студентів;
- підготовка матеріалів щодо практики застосування законодавства, що належить до компетенції ГУ ДФС, для ознайомлення платників податків через ЗМІ;
- проведення інформаційних кампаній для супроводження пріоритетних завдань діяльності ДФС;
- підготовка та актуалізація матеріалів для розміщення на суб-сайті веб-порталу ДФС;
- проведення електронних консультацій з громадськістю стосовно проектів нормативно-правових актів, розробником яких є ДФС;

- підготовка та розміщення у ЗМІ інформаційних матеріалів з питань діяльності ГУ ДФС та Митниці;

- сприяння інформаційним агентствам, телерадіокомпаніям, редакціям друкованих видань у підготовці матеріалів та передач про роботу відповідних ГУ ДФС та Митниці та ін.

Загалом, в рамках вищезазначеного, соціально-економічна сутність консультативної та масово - роз'яснювальної роботи фіскальних органів полягає в наданні певного переліку послуг, що входять до їх компетенції. Мета полягає в: роз'ясненні податкового законодавства та інформуванні про діяльність органів ДФС України, в наданні платникам податків необхідної правової допомоги, в створенні ефективних механізмів партнерства з громадськими інституціями. На порядку денному забезпечення участі громадськості у формуванні та реалізації державної податкової політики, вдосконаленні взаємодії платників податків і податківців, запобігання порушенням податкового законодавства, забезпечення повноти і своєчасності сплати податків до бюджетів усіх рівнів, проведення відкритої, прозорої для суспільства податкової політики.

4.2. Організаційно-правові засади проведення масово-роз'яснювальної та консультативної роботи

Одним із найважливіших елементів удосконалення економічних відносин між державою, з одного боку, та бізнесом і населенням, з іншого, виступає зміцнення податкової культури та дисципліни. Їх стан визначається сформованим належним чином організаційно-правовим механізмом надання консультативних послуг та проведенням роз'яснювальної роботи у суспільстві.

У межах проведення консультативно-роз'яснювальної роботи органи ДФС України у відповідності до чинного законодавства надають платникам податків наступний перелік послуг: податкові консультації за зверненням платників податків; надання відповідей на письмові запити; надання інформації щодо виконання планів, пов'язаних з основними питаннями економічної та контрольної роботи податкових органів (у тому числі в мережі Інтернет); проведення семінарів, практикумів (тренінгів) для платників

податків з питань застосування норм податкового законодавства; організація зв'язку з платниками податків.

Організаційні засади надання консультативно-роз'яснювальних послуг покладено на територіальні консультаційні центри – Центри обслуговування платників (далі – ЦОП).

Такі структурні підрозділи підпорядковані Головним управлінням ДФС (ГУ ДФС) в областях та м. Київ.

Загальна структурно-логічна схема органів ДФС України представлена на (рис.4.1).

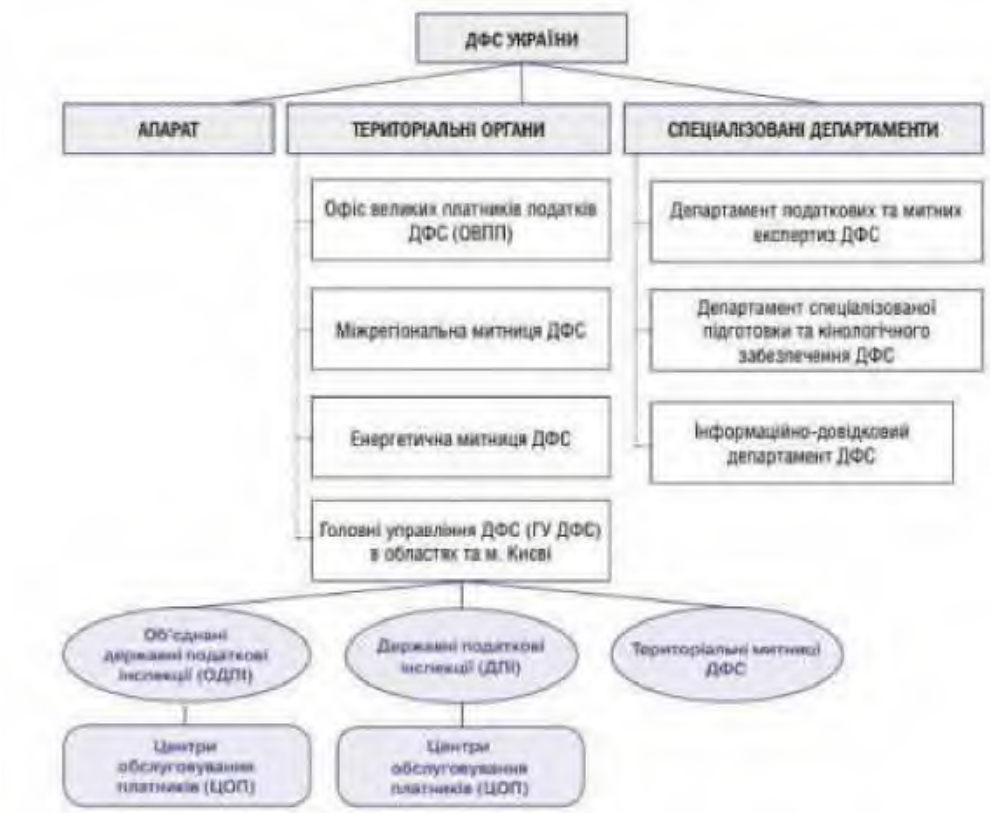


Рис. 4.1. Структурно-логічна схема органів ДФС України

На початок 2018 р. в Україні працює близько 700 консультаційних центрів. Центри обслуговування платників податків розташовані у територіальних ГУ ДФС в областях, ОДПІ та відділеннях ОДПІ. Інформація про послуги, що надаються платникам податків розташована на інформаційному електронному сервісі. Для зручності платників, на цьому сервісі можна завантажити необхідну інформацію та зразки заяв з різних послуг (табл. 4.1).

Таблиця 4.1

Адміністративні послуги, що надаються у Центрі обслуговування платників при Головному управлінні ДФС у відповідній області

№ з/п	Назва адміністративної послуги	Інформаційна картка	Зразок заяви
1.	Видача ліцензії на право роздрібної торгівлі алкогольними напоями	*завантажити*	*завантажити*
2.	Видача дубліката ліцензії на право роздрібної торгівлі алкогольними напоями	*завантажити*	*завантажити*
3.	Переоформлення ліцензії на право роздрібної торгівлі алкогольними напоями	*завантажити*	*завантажити*
4.	Анулювання ліцензії на право роздрібної торгівлі алкогольними напоями за заявою суб'єкта господарювання	*завантажити*	*завантажити*
5.	Видача ліцензії на право роздрібної торгівлі сидром та перрі (без додання спирту)	*завантажити*	*завантажити*
6.	Видача дубліката ліцензії на право роздрібної торгівлі сидром та перрі (без додання спирту)	*завантажити*	*завантажити*
7.	Переоформлення ліцензії на право роздрібної торгівлі сидром та перрі (без додання спирту)	*завантажити*	*завантажити*
8.	Анулювання ліцензії на право роздрібної торгівлі сидром та перрі (без додання спирту) за заявою суб'єкта господарювання	*завантажити*	*завантажити*
9.	Видача ліцензії на право роздрібної торгівлі тютюновими виробами	*завантажити*	*завантажити*
10.	Видача дубліката ліцензії на право роздрібної торгівлі тютюновими виробами	*завантажити*	*завантажити*
11.	Переоформлення ліцензії на право роздрібної торгівлі тютюновими виробами	*завантажити*	*завантажити*
12.	Анулювання ліцензії на право роздрібної торгівлі тютюновими виробами	*завантажити*	*завантажити*

	за заявою суб'єкта господарювання		
13.	Видача довідки про внесення місця зберігання алкогольних напоїв та тютюнових виробів до Єдиного державного реєстру місць зберігання	*завантажити*	*завантажити*
14.	Видача відомостей з Державного реєстру фізичних осіб - платників податків про суми/джерела виплачених доходів та утриманих податків	*завантажити*	*завантажити*
15.	Видача картки платника податків, внесення до паспорта громадянина України (у формі книжечки) даних про реєстраційний номер облікової картки платника податків з Державного реєстру фізичних осіб - платників податків	*завантажити*	*завантажити*

Серед інших послуг та сервісів, які надаються Центром обслуговування платників, слід зазначити такі:

- надання можливості подати податкову звітність в електронному вигляді з використанням комп'ютеризованого робочого місця, або отримавши доступ до мережі Інтернет;
- надання податкових консультацій платникам податків;
- приймання вхідної кореспонденції;
- видача посилених сертифікатів відкритих ключів;
- надання доступу до публічної інформації;
- запис на прийом до посадових осіб
- надання можливості ознайомлення та/або отримання друкованої продукції.

Одним із видів послуг, що ними надається платникам податків є податкові консультації.

Процедури надання податкових консультацій та їх статус визначено Податковим кодексом України у відповідності зі ст. 52 та ст. 53 Податкового кодексу України.

Поняття «податкова консультація» визначено та закріплено законодавчо у пп. 14.1.172. п. 14.1 ст. 14 Податкового кодексу України.

Відповідно до цього *податкова консультація* – це допомога контролюючого органу конкретному платнику податків стосовно практичного використання конкретної норми закону або нормативно-правового акта з питань адміністрування, нарахування та сплати податків, зборів, контроль за справлянням яких покладено на такий контролюючий орган.

При цьому податкові консультації надаються індивідуально та загальні. Податкове законодавство визначає таке їх формулювання.

Індивідуальна податкова консультація – це роз'яснення контролюючого органу, надане платнику податків щодо практичного використання окремих норм податкового та іншого законодавства, контроль за дотримання якого покладено на контролюючий орган та зареєстроване в єдиному реєстрі індивідуальних податкових консультацій.

Узагальнююча податкова консультація – це оприлюднення позиції центрального органу влади, що забезпечує формування та реалізує державну фінансову політику щодо практичного використання окремих норм податкового та іншого законодавства, контроль за дотримання якого покладено на контролюючі органи, що склалися за результатами узагальнення індивідуальних консультацій, наданих контролюючими органами платникам податків у разі виявлення обставин, що свідчать про неоднозначність окремих норм такого законодавства.

За вибором платника податків індивідуальна податкова консультація надається в усній або письмовій формі.

За отриманням усних консультацій платникам податків необхідно звертатися для ЦОП ОДПІ (ДПІ). Крім того, можна звертатися до Контакт-центру ДФС, який надає інформаційно-довідкові послуги щодо оподаткування, державної митної справи, ЄСВ.

Індивідуальні податкові консультації (далі – ІПК) надаються безоплатно (п. 52.1 ПКУ) протягом 25 календарних днів, що настають за днем отримання звернення від платників податків.

Щоб отримати ІПК у письмовій формі платникам податків необхідно звертатися до ГУ ДФС у м. Києві та областях, великим платникам – до ОВПП або ДФС України (п. 52.4 ПКУ).

ІПК, яку надано платнику податків в письмовій формі, з 01.04.2017 реєструється в Єдиній базі індивідуальних податкових консультацій (далі – Єдина база). Цю базу розміщено на офіційному веб-сайті ДФС (ГУ ДФС в областях та м. Києві, ОВПП) у розділі «Корисні посилання» (http://sfs.gov.ua/korisniposilannya).

Податкова консультація повинна відповідати таким вимогам:

1) надаватися згідно з Рекомендаціями, виходячи з положень Податкового кодексу України та економічного змісту того чи іншого виду податку, збору (обов'язкового платежу), інших законів, що регулюють справляння відповідних зборів/плати;

2) містити в назві посилання на конкретну статтю або пункт акта законодавства, щодо якого вона надається;

3) відповідати вимогам Типової інструкції з діловодства в органах ДФС.

Проекти листів, якими надаються податкові консультації з питань застосування податкового законодавства, готуються структурним підрозділом, до компетенції якого належить питання, викладене у відповідному зверненні. В обов'язковому порядку такий проект погоджується із керівниками структурних підрозділів податкового контролю юридичних осіб (крім підрозділу оподаткування фізичних осіб).

Органи державної фіскальної служби України мають право надавати консультації виключно з тих питань, що належать до їх повноважень.

Консультації надаються органом державної фіскальної служби, у якому платник податків перебуває на обліку, або вищим органом ДФС, якому такий орган адміністративно підпорядкований, а також центральним органом ДФС.

У разі, коли суд визнав консультацію недійсною, орган ДФС зобов'язаний у дводенний термін з дня отримання такого судового рішення надати його копію центральному органу ДФС (підрозділу, до компетенції якого належить питання, викладене у від-

повідному зверненні, і юридичному підрозділу) та скасувати відповідну консультацію в разі набрання рішенням суду законної сили.

За результатами наданих податкових консультацій фіскальні органи проводять періодичне узагальнення індивідуальних податкових консультацій та аналізують обставини, що свідчать про неоднозначність трактування окремих норм податкового та іншого законодавства, і за їх наслідками надають узагальнюючі податкові консультації.

Узагальнюючі податкові консультації оприлюднюються на офіційному веб-сайті Центрального органу виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну фінансову політику, протягом п'яти календарних днів з дня їх надання.

Крім податкових консультацій, органи ДФС надають роз'яснення податкового законодавства. Податкові роз'яснення окремих положень податкового законодавства надаються в порядку, визначеному Кабінетом Міністрів України, виходячи із принципів оподаткування, викладених у Податковому кодексі України, та економічного змісту податку, збору (обов'язкового платежу), який розглядається.

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.

Центральний орган державної фіскальної служби зобов'язаний видавати та оприлюднювати письмові роз'яснення норм законодавства, які стосуються всіх аспектів оподаткування окремим податком, збором (обов'язковим платежем) у спосіб, доступний для ознайомлення з ними більшості їх платників.

При введенні нового податку, збору (обов'язкового платежу) або прийнятті змін до порядку справляння існуючих, центральний фіскальний орган зобов'язаний роз'яснити платникам особливості таких змін та їх справляння, використовуючи засоби масової інформації або інші доступні для таких платників способи доступу до зазначеної інформації, включаючи візити працівників контролюючих органів (не пов'язані із здійсненням податкових

перевірок) до платників податків і зборів (обов'язкових платежів) з метою роз'яснення положень нового порядку.

Поряд з цим центральний орган фіскальної служби розробляє письмові правила користування податковими роз'ясненнями працівниками податкових органів. Такі правила мають бути деталізованими, містити конкретні приклади застосування окремого податку чи збору (обов'язкового платежу) при виникненні ситуацій, що регулюються цивільним або зобов'язальним правом та не допускати подвійних тлумачень цих правил.

Крім того, у випадку, коли внаслідок запровадження нового податку, збору, обов'язкового платежу або зміни правил оподаткування змінюються форми податкового обліку чи обов'язкової податкової звітності, центральний орган фіскальної служби зобов'язаний безоплатно оприлюднювати такі нові форми обліку чи звітності.

Податкові роз'яснення можуть надаватися виключно центральним фіскальним органом України. Будь-які відповіді на запити платника податків, які надаються іншими податковими органами або контролюючими органами, а не центральним органом державної фіскальної служби, повинні виходити із змісту тих роз'яснень, які надаються центральним органом, а за відсутності останніх – мають сприйматися платниками податків як рекомендації.

Якщо норми роз'яснень центрального органу ДФС суперечать нормам відповідей інших податкових органів (інших нормам відповідей інших податкових органів (інших контролюючих органів), пріоритет мають норми роз'яснень центрального органу.

Платник податків має право безоплатно отримати будь-яке податкове роз'яснення, у тому числі надане іншому платнику податків з питання, що розглядається (із дотриманням правил комерційної або банківської таємниці), у строки, передбачені для надання відповіді на звернення громадян до органів державної влади, установлені законом.

Ці терміни встановлені Законом України «Про звернення громадян» (від 02.10.96 №393/96-ВР ч. перша ст. 20). Відповідно до цієї статті 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 ж у місячний термін вирішити порушені у зверненні питання виявляється неможливим, 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. Отже, і загальний період для надання податкового роз'яснення також становить 1 місяць, а у складних випадках може бути продовжений до 45 днів.

Таким чином, організація та правове забезпечення проведення консультативних та масово-роз'яснювальних заходів серед платників податків здійснюється відповідними структурними підрозділами ДФС України на засадах чинного податкового та іншого законодавства, що регулює податкові правовідносини. Основна форма роз'яснення податкового законодавства – проведення консультацій індивідуального та узагальненого характеру, основною метою яких є профілактика порушення норм Податкового кодексу України.

4.3. Форми та методи проведення масово-роз'яснювальної та консультативної роботи

Підвищення рівня податкової дисципліни платників податків та виховання високої податкової культури населення є одним із пріоритетних завдань Державної фіскальної України. Тому, від початку становлення податкової системи цьому питання завжди приділялася значна увага.

Історія встановлення партнерського діалогу бізнесу та держави починалася з проведення широкої масово-роз'яснювальної роботи податкової служби серед суспільства, яка охоплювала наступні основні форми:

- навчання населення;
- навчання платників податків;

- робота з друкованими й електронними засобами масової інформації;

- видавнича справа й соціальна реклама на податкову тематику.

- Серед основних методів роз'яснювальної роботи податкової служби з населенням можна виділити такі як:

-проведення цілеспрямованої постійної пропаганди необхідності загальної «податкової грамотності» населення;

- формування суспільної думки шляхом пропаганди необхідності повної й чесної сплати податків як виконання свого громадського обов'язку шляхом використання позитивних прикладів країн Заходу. Важливо роз'яснення цілей, на виконання яких спрямовуються кошти, одержані від сплати податків, а також нагадування про відповідальність за несплату податків;

- розміщення на телебаченні й радіо спеціальних навчальних передач з питань роз'яснення податкової політики держави та діючого податкового законодавства;

- проведення системної роботи серед майбутніх потенційних платників податків - у навчальних закладах, центрах перепідготовки кадрів при службах зайнятості населення тощо;

- проведення регулярних зустрічей керівників і працівників податкових органів із трудовими колективами, громадськими організаціями, студентами й учнями шкіл.

- проведення широкомасштабної кампанії по декларуванню доходів громадян, які отримували доходи не від податкових агентів, а також за межами України.

Проведення таких заходів дозволяє залучати широкі верстви населення до розуміння ролі податків у розвитку країни, спонукає до активних взаємовідносин із державою, зацікавити різні прошарки населення в одержанні інформації на податкову тематику.

Серед найбільш важливих аспектів консультативної та масово-роз'яснювальної роботи відповідних підрозділів фіскальних органів з платниками є навчання платників податків. За методами роботи можна виділити наступні:

- проведення спільних семінарів-нарад контролюючих органів, місцевих органів виконавчої влади для платників податків з

питань доведення змін до Податкового кодексу України та нормативно-правових актів прийнятих на його виконання;

- проведення для конкретних категорій платників податків загальнодержавних і/або регіональних лекцій, семінарів, вебінарів, практикумів з найбільш актуальних питань застосування податкового законодавства та особливостей оподатковування тієї або іншої галузі;

- видання спеціальної літератури (журналів, брошур, буклетів, плакатів, посібників, інформаційних листівок і т. п.) на податкову тематику;

- систематичне роз'яснення через засоби масової інформації, Інтернет і телебачення податкового законодавства, запровадження нових форм роботи, спрямованих на виявлення порушень податкового законодавства та їх попередження;

- розміщення в громадських місцях, засобах масової інформації, мережі Інтернет номерів контактних телефонів територіальних органів ГУ ДФС, графіків прийому громадян посадовими особами таких органів, номерів «телефонів довіри» та «Пульсу»;

- розробка та розміщення соціальної реклами (відео, аудіо, зовнішньої, у засобах масової інформації) з актуальних питань податкової політики.

Оскільки, сьогодні на ринку послуг існує велика конкуренція, а платники податків стають більш вимогливими, все це спонукає фіскальні органи до більш широкого залучення громадських організацій з великим потенціалом і ресурсами запропонувати платнику податків новий конкурентоспроможний, ексклюзивний продукт.

Так, відповідно до Меморандуму про партнерство та співробітництво між Державною фіскальною службою України та ВГО «Асоціація платників податків України» регулярно проводяться спільні навчально-просвітницькі заходи: кущові та галузеві семінари, практикуми, вебінари, інтернет-конференції, круглі столи тощо. Під час таких мірoприємств розглядаються актуальні питання оподаткування та ведення податкового і бухгалтерського обліку, аналізується судова та апеляційна практика, узагальню-

ються проблемні питання платників податків, які виникають у них при здійсненні бізнесу чи виконанні податкового обов'язку.

З ініціативи ВГО «Асоціація платників податків України» постійно урізноманітнюється тематика семінарів і лекторіїв, формат їх проведення. Фахівці цієї громадської організації роблять акцент на дискусії та інтерактивне спілкування з цільовою аудиторією, переважна більшість якої - це досвідчені бухгалтери. Наразі Асоціацією створено та активно продовжується робота Бухгалтерського клубу. Цей клуб професіоналів та однодумців для бухгалтерів-практиків та керівників підприємств - членів Асоціації виконує роль своєрідного майданчика для обміну досвідом та обговорення проблемних питань оподаткування, пошуку шляхів їх вирішення.

Поряд з цим, з метою широкого інформування про зміни у законодавстві, про податкову політику держави, податкову реформу, міжнародні новини у цій сфері для платників податків - членів Асоціації розсилається *електронний Дайджест (Digest)* новин за окремими рубриками із зазначених питань.

Такий якісний поступ уперед у стосунках фіскальних органів, громадської організації та платників податків є ефективним способом перетворення фіскального органу на сервісну службу, в якій платник податків відчуває себе ключовою фігурою.

Отже, з метою підвищення рівня податкової дисципліни платників податків та виховання податкової культури населення фіскальними органами виконується цілий комплекс робіт. Це дозволяє зацікавити різні прошарки населення в одержанні інформації на податкову тематику, залучити їх до активних взаємовідносин із державою, дати населенню можливість одержання початкових знань у сфері оподатковування. Для платників податків передбачено постійне розширення спектру послуг та адаптованих для потреб платників інформаційних систем і мереж, мета яких – підвищення рівня дотримання ними норм податкового законодавства, виховання податкової правосвідомості.

4.4 Організаційно-інформаційна система надання послуг органами ДФС платникам податків

Пріоритетним напрямом державної політики в Україні є розвиток сучасного інформаційного суспільства та впровадження новітніх інформаційно-комунікаційних технологій, а саме інтернет-технологій, в усі сфери державного і суспільного життя.

Тому із впровадженням сучасних інформаційних технологій розпочато новий етап взаємовідносин між платниками і органами державної фіскальної служби. Йдеться про зміну пріоритетів, коли непопулярні фіскальні заходи поступаються місцем заходам новим, прогресивним, метою яких є розширення спектра надання послуг, покращення якості обслуговування платників податків, впровадження сучасних методів консультативної і роз'яснювальної роботи.

Організаційні засади надання консультативно-роз'яснювальних послуг покладено на Інформаційно-довідковий департамент ДФС України. Він створений Постановою Кабінету Міністрів України від 6 серпня 2014 року №311 «Про утворення територіальних органів Державної фіскальної служби та визнання такими, що втратили чинність, деяких актів Кабінету Міністрів України», як юридична особа публічного права. Новий департамент став правонаступником Інформаційно-довідкового департаменту Міністерства доходів і зборів.

Саме цей структурний підрозділ Державної фіскальної служби надає інформаційно-довідкові послуги з питань оподаткування, державної митної справи, єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування та іншого законодавства, контроль за додержанням якого покладено на ДФС, а також щодо роботи Акредитованого центру сертифікації ключів. Крім того, Інформаційно-довідковий департамент ДФС оперативно інформує про зміни в нормативно-правових актах України, що відносяться до компетенції ДФС.

«ЗІР» створено з метою надання платникам податків фахової консультації з питань оподаткування. Інформаційне наповнення «ЗІР» здійснюється на підставі функціональних повноважень ДФС України, з урахуванням всебічного аналізу інформації

про потреби клієнтів, які звертаються до Контакт-центру та з метою мінімізації витрат часу представників бізнесу на пошук необхідної інформації.



Рис. 4.2. Електронний сервіс ДФС «Загальнодоступний інформаційно-довідковий ресурс» («ЗІР»)

Основними завданнями ІДД ДФС є:

1) надання консультацій та інформаційно-довідкових послуг відповідно до Податкового та Митного кодексів України, законодавства з питань сплати єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування (далі – єдиний внесок) та іншого законодавства, контроль за додержанням якого покладено на ДФС;

2) інформування суб'єктів господарювання та громадян про зміни та доповнення, внесені до нормативно-правових актів з питань оподаткування, державної митної справи, сплати єдиного внеску та іншого законодавства, контроль за додержанням якого покладено на ДФС;

3) формування та підтримка в актуальному стані Бази знань ДФС;

4) наповнення Загальнодоступного інформаційно-довідкового ресурсу, розміщеного на веб-порталі ДФС, та підтримка його в актуальному стані;

5) організація роботи сервісу ДФС «Пульс»;

6) організація роботи та надання послуг електронного цифрового підпису;

7) організація роботи зі зверненнями, що надійшли з державної установи «Урядовий контактний центр» (далі – УКЦ).

До функцій ІДД ДФС, які здійснюються відповідно до покладених на нього завдань, відносяться:

1) надання суб'єктам господарювання та громадянам консультацій у письмовій формі з використанням Бази знань та інформаційно-довідкових послуг за допомогою Бази знань та інших офіційних джерел інформації з питань оподаткування, державної митної справи, єдиного внеску та іншого законодавства, контроль за додержанням якого покладено на ДФС;

2) наповнення Бази знань та взаємодія зі структурними підрозділами ДФС щодо підтримки її в актуальному стані з питань оподаткування, державної митної справи, єдиного внеску та іншого законодавства, контроль за додержанням якого покладено на ДФС;

3) здійснення моніторингу законодавства з питань оподаткування, державної митної справи, єдиного внеску та іншого законодавства, контроль за додержанням якого покладено на ДФС;

4) наповнення Загальнодоступного інформаційно-довідкового ресурсу запитаннями – відповідями, письмовими консультаціями на типові звернення суб'єктів господарювання та громадян, нормативно-правовими актами з питань оподаткування, державної митної справи, єдиного внеску та іншого законодавства, контроль за додержанням якого покладено на ДФС, та підтримання його в актуальному стані;

5) реєстрація користувачів, керування доступом для користування Загальнодоступним інформаційно-довідковим ресурсом, забезпечення захисту інформаційних систем ІДД ДФС від несанкціонованого доступу;

6) забезпечення багатоканального доступу суб'єктів господарювання та громадян до отримання інформаційно-довідкових послуг шляхом надання відповідей телефоном, факсом, електронною поштою, через веб-портал, за допомогою автовідповідача;

7) отримання від суб'єктів господарювання та громадян інформації, яка надходить на сервіс «Пульс», щодо контрабанди, неправомірних дій та бездіяльності працівників ДФС та її територіальних органів, а також проблем, які виникають під час здійснення митного контролю та митного оформлення товарів, транспортних засобів та валютних цінностей, що переміщуються через митний кордон України;

8) направлення інформації, яка надходить на сервіс «Пульс», до відповідних структурних підрозділів ДФС та її територіальних органів для реагування і вжиття заходів та інформування заявників про результати розгляду;

9) здійснення моніторингу та супроводження опрацювання інформації, яка надходить на сервіс «Пульс», від суб'єктів господарювання та громадян;

10) аналіз статистики звернень суб'єктів господарювання та громадян на сервіс «Пульс» щодо неправомірних дій або бездіяльності працівників ДФС та її територіальних органів;

11) надання послуг електронного цифрового підпису;

12) приймання до розгляду звернень заявників, які звернулись на урядову телефонну «гарячу лінію», використовуючи електронну базу даних звернень УКЦ, здійснення їх реєстрації, постановки та зняття з контролю в автоматизованій системі електронного документообігу «Управління документами» ДФС контрольних доручень керівництва ДФС щодо розгляду звернень структурними та територіальними органами ДФС, а також інформування УКЦ про результати розгляду;

13) здійснення розгляду звернень громадян та юридичних осіб з питань, пов'язаних з діяльністю ДФС;

14) реалізація в межах компетенції інформаційної політики ДФС;

15) здійснення прогнозування та планування видатків на матеріально-технічне забезпечення і розвиток діяльності ІДД ДФС;

16) здійснення інших повноважень, визначених законом.

Відповіді надаються за вибором платників податків: телефоном, факсом, електронною поштою.

Інформаційні послуги засобами телефонного зв'язку надаються в режимі *online* на усні звернення громадян, відповідно до Закону України «Про звернення громадян». Номер телефону контакт-центру розміщений на сайті ІДД ДФС , зв'язок з яким є безкоштовним.

Для зручності отримання інформаційних послуг за телефоном та можливості вибору бажаного напрямку послуг за допомогою автовідповідача телефонний апарат працює в тоновому режимі набору номера.

Інформація, яка надається за допомогою автовідповідача, систематизована за напрямками:

Кнопка **0** – отримання інформації з питань стану обробки електронної звітності та опрацювання файлів запитів про доходи для призначення субсидій.

Кнопка **1** – отримання інформаційно-довідкових послуг.

Кнопка **2** – скасування у телефонному режимі посиленого сертифікату або отримання консультації щодо електронного цифрового підпису.

Кнопка **3** – залишити усне звернення громадян, відповідно до Закону України «Про звернення громадян».

Кнопка **4** – залишити інформацію на сервіс «Пульс».

Кнопка 5 – залишити інформацію про особу, стосовно якої проводиться перевірка, щодо поширення на неї заборон відповідно до ЗУ «Про очищення влади».

Кнопка **6** – залишити повідомлення працівниками ДФС про порушення вимог ЗУ «Про запобігання корупції» іншою особою ДФС.

Кнопка **7** – довідкова інформація щодо самостійного пошуку відповідей на запитання у Загальнодоступному інформаційно-довідковому ресурсі та електронної адреси, на яку можна надіслати запитання.

Для зручності отримання інформаційно-довідкових послуг за телефоном та можливості вибору бажаного напряму консуль-

тацій за допомогою автовідповідача інформація систематизована за тематиками:

кнопка **1** – податок на додану вартість;

кнопка **2** – податок на прибуток;

кнопка **3** – податок на доходи фізичних осіб, військовий збір, єдиний соціальний внесок;

кнопка **4** – плата за землю, акцизний податок, державне мито, податковий борг, ЗЕД;

кнопка **5** – спрощена система, податок на нерухоме майно, РРО та готівкові розрахунки, інші місцеві податки і збори;

кнопка **6** – екологічний податок, рентні плати, облік платників;

кнопка **7** – загальні питання, права і обов'язки, відповідальність, переміщення товарів в/з зони АТО;

кнопка **8** – митна справа.

Надсилання електронних листів громадянами та суб'єктами господарювання до ІДД ДФС здійснюється на електронну адресу idd@sfs.gov.ua. *При цьому клієнти при зверненні мають враховувати такі чинники:*

- технічні можливості Інформаційно-телекомунікаційної системи ІДД ДФС, а саме, загальний розмір листа повинен бути не більше ніж 976 КБ, або 1 млн. символів (з урахуванням об'єму тексту, малюнків, прикріплених файлів тощо);

- чітко формулювати запитання та обов'язково зазначати в полі «Тема» ідентифікатор напрямку питання.

З цією метою на сайті розміщені ідентифікатори напрямів.

Таблиця 4.2

Ідентифікатори напрямів питання

Ідентифікатор напряму питання	**Напрям для отримання інформаційно-довідкових послуг з питань**
7777	Пропозиції та зауваження керівнику Контакт-центру ДФС щодо діяльності Контакт-центру ДФС
6001	Податок на додану вартість Податковий компроміс

6002	Податок на прибуток підприємств Трансфертне ціноутворення
6003	Податок на доходи фізичних осіб Податкова знижка Незалежна професійна діяльність Єдиний внесок Військовий збір
6004	Плата за землю Ліцензування виробництва та обігу спирту етилового, коньячного і плодового, алкогольних напоїв та тютюнових виробів Акцизний податок Державне мито Зовнішньоекономічна діяльність Податковий борг Апеляційне узгодження та оскарження рішень органів ДФС Адмінарешт активів платника
6005	Єдиний податок Податок на нерухоме майно відмінне від земельної ділянки Транспортний податок Застосування РРО Готівкові розрахунки Збір за місця для паркування транспортних засобів Туристичний збір
6006	Екологічний податок Рентна плата за транспортування нафти і нафтопродуктів магістральними нафтопроводами та нафтопродуктопроводами, транзитне транспортування трубопроводами природного газу та аміаку територією України Рентна плата за користування надрами Рентна плата за користування радіочастотним ресурсом України

	Рентна плата за спеціальне використання води Рентна плата за спеціальне використання лісових ресурсів Збір у вигляді цільової надбавки до діючого тарифу на природний газ для споживачів усіх форм власності
6007	Загальні питання Права і обов'язки Відповідальність Переміщення товарів та транспортних засобів в/з зони АТО
008	Питання щодо митної справи
6009	Інформація на сервіс «Пульс» Пропозиції до нормативно-правових актів з питань оподаткування Інформація щодо мінімізації: виплати заробітної плати платниками податків у «конвертах», мінімізації сплати податків, роботи веб-порталу Державної фіскальної служби України і розміщеної на ньому інформації
6010	Інше

Процедуру заповнення електронного листа, згідно з ідентифікатором напрямів, наведено нижче (рис. 4.3).

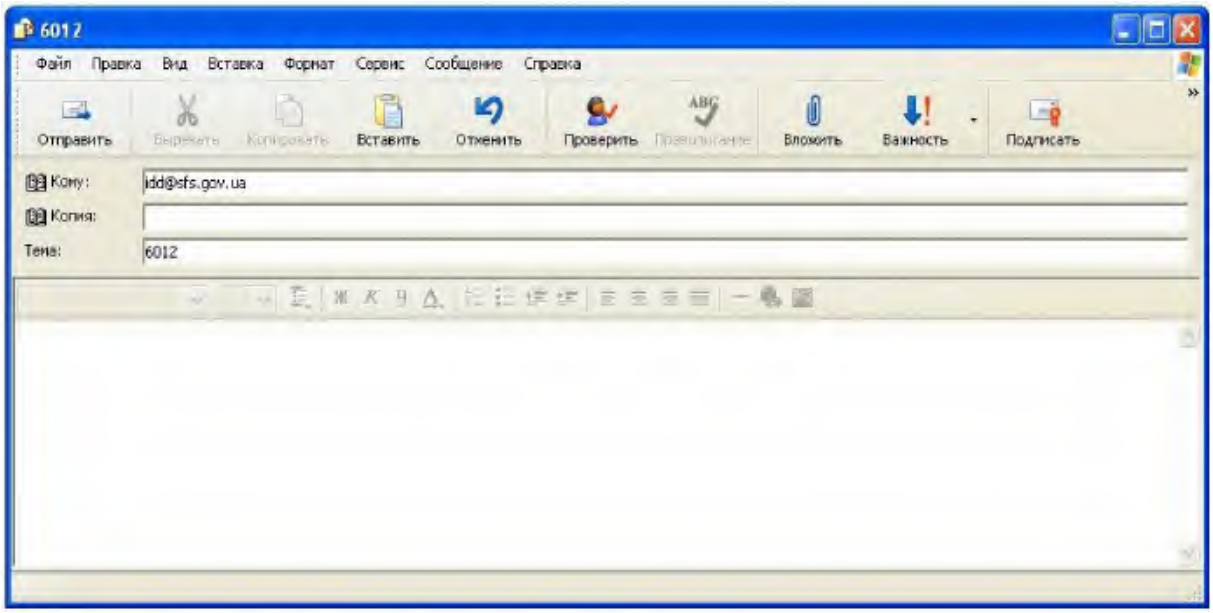


Рис. 4.3. Форма подання електронного листа

Таким чином, уведення в дію Інформаційно-довідкового департаменту знаменувало перетворення фіскальної служби з суто фіскального органу в сервісну державну службу, орієнтовану на клієнта, що націлює діяти на задоволення інтересів клієнта, а не тільки фіскальних потреб. Основною формою такої співпраці стало створення сервісних центрів з обслуговування платників. Функціонування центрів дозволило покращити не тільки якість послуг, що надаються, але й скоротити затрати часу, який платники податків витрачають на здачу звітності. Основними завданнями центрів є впровадження стандартизованих та прозорих форм і методів обслуговування платників, забезпечення оперативності у видачі дозвільних документів, покращення ефективності адміністрування податків і зборів, удосконалення процесу приймання звітності від суб'єктів господарювання, забезпечення швидкого доступу платника до інформації.

Підсумки теми

Сьогодні в Україні проводиться активна робота з перетворення фіскального органу в сервісну службу для бізнесу і населення.

Необхідною умовою реалізації зазначеної мети є виховання високої податкової культури населення та податкової дисципліни платників.

Основою забезпечення намічених цілей є проведення роз'яснювальної та консультативної роботи фіскальних органів серед українського суспільства та бізнесу. Економічна сутність консультативної та масово-роз'яснювальної роботи фіскальних органів полягає в наданні певного переліку послуг, що входять до їх компетенції, з метою запобігання порушення податкового законодавства та забезпечення повноти і своєчасності сплати податків до бюджетів усіх рівнів, проведення відкритої, прозорої для суспільства податкової політики.

Проведення консультацій та роз'яснювальної роботи проводиться призначеними для того територіальними центрами – центрами обслуговування платників. У таких центрах для плат-

ників податків передбачено значний спектр послуг, які адаптовані до їхніх потреб з метою підвищення рівня дотримання платниками норм податкового законодавства та своєчасного виконання податкових зобов'язань. Запровадження стандартизованих та прозорих форм і методів обслуговування платників забезпечує оперативність у видачі дозвільних документів, покращення ефективності адміністрування податків і зборів, удосконалення процесу приймання звітності від суб'єктів господарювання, забезпечується також швидкий доступ до потрібної податкової інформації.

Окремим напрямком такої роботи є проведення серед населення цілого комплексу робіт, що дозволяють отримати їм інформацію на податкову тематику та можливість одержання початкових знань у сфері оподатковування.

Список рекомендованих джерел

1. Указ Президента України від 18.10.2001 № 992 (992/2001// «Національна програма правової освіти населення».

2. Податковий кодекс України.

3. Веб-сайт ДФС. – Режим доступу : (http://sfs.gov.ua/korisniposilannya).

4. Закон України «Про звернення громадян» від 02.10.1996 № 393/96ВР.

5. Сайт ВГО «Асоціація платників податків України».

6. Наказ ДФС від 25 квітня 2017 року № 293 «Про затвердження Порядку організації роботи органів доходів і зборів із надання індивідуальних податкових консультацій»

7. Постанова Кабінету Міністрів України від 06.08. 2014 №311 «Про утворення територіальних органів Державної фіскальної служби та визнання такими, що втратили чинність, деяких актів Кабінету Міністрів України».

Контрольні питання

1. Що є основним підґрунтям і передумовою формування високої податкової культури суспільства?

2. На які виконавчі органи влади України покладено обов'язки щодо реалізації право освітньої діяльності у податковій сфері? Назвіть їх основні повноваження.

3. У чому полягає економічна сутність і функціональне призначення консультативної та масово-роз'яснювальної роботи фіскальних органів?

4. Які структурні підрозділи фіскальних органів відповідальні за надання консультативної та масово-роз'яснювальних послуг? Назвіть їх основні завдання.

5. Дайте характеристику основним фіскально-адміністративним та інформаційним послугам, що надаються у Центрі обслуговування платників.

6. Дайте визначення поняття «податкова консультація» та охарактеризуйте форми їх надання.

7. Охарактеризуйте основні форми і методи масово-роз'яснювальної роботи органів податкової служби серед населення.

8. Охарактеризуйте основні форми і методи консультативної та масово-роз'яснювальної роботи органів податкової служби серед платників податків.

9. Охарактеризуйте основні завдання, що покладені на Інформаційно-довідковий департамент ДФС України.

10. Визначте та охарактеризуйте тематику інформації, що надається за допомогою автовідповідача у телефонному режимі.

Тестові завдання

1. Масово-роз'яснювальна та робота фіскальних органів – це:

а) сприяння дбайливому ставленню до виконання податкового зобов'язання, підвищення рівня податкової культури суспільства, формування поваги і пієтету до права;

б) процес формування податкової культури на всіх етапах розвитку та функціонування держави і суспільства;

в) надання певного переліку послуг, що входять до їх компетенції, з метою роз'яснення податкового законодавства, інфор-

мування про діяльність органів ДФС України та надання платникам податків необхідної правової допомоги.

2. Надання масово-роз'яснювальних та консультативних послуг покладено на:

а) відділи комунікацій ГУ ДФС;

б) Центри обслуговування платників;

в) відповідні структурні підрозділи ДФС України:

г) всі відповіді правильні.

3. Масово-роз'яснювальні та консультативні послуги надаються у вигляді:

а) податкових роз'яснень;

б) податкових консультацій;

в) інформаційних листів.

4. Видами надання податкових консультацій є:

а) індивідуальні консультації;

б) письмові роз'яснення;

в) узагальнюючі консультації;

г) відповіді а) та в) – правильні;

д) відповіді а), б), в) – правильні.

5. Основними формами консультативно-роз'яснювальної роботи є:

а) навчання населення та платників податків;

б) розміщення наочної реклами та реклама у ЗМІ;

в) видання друкованої продукції на податкову тематику;

г) всі відповіді правильні;

д) відповіді а) та б) правильні.

6. Освітня діяльність серед населення проводиться з метою:

а) одержанні ними інформації на податкову тематику;

б) виховання правової свідомості у громадян;

в) виховання майбутніх потенційних платників податків;

г) відповіді а), б), в) – правильні;

д) відповіді а), б), в) – неправильні.

7. Навчання платників податків здійснюється з метою:

а) широкого інформування про зміни у законодавстві, податкову політику держави, податкову реформу;

б) перетворення фіскального органу на сервісну службу;

в) узагальнення проблемних питань платників податків щодо податкової політики.

8. Інформаційно-довідковий департамент ДФС України створено з метою:

а) одержання населенням інформації про податкову реформу;

б) покращання надання послуг платникам податків;

в) використання новітніх інформаційно-комунікаційних технологій,

г) надання інформаційно-довідкових послуг з питань оподаткування, державної митної справи, єдиного внеску та іншого законодавства, контроль за додержанням якого покладено на ДФС.

9. Система «ЗІР» органів ДФС для платників податків – це:

а) загальнодоступний інформаційно-довідковий ресурс;

б) консультативно-роз'яснювальний ресурс;

в) телефонно-електронний ресурс.

10. Для зручності отримання інформаційних послуг за телефоном у режимі автовідповідача у органах ДФС інформація:

а) систематизована за напрямами та тематикою;

б) систематизована за електронними листами громадян та платників;

в) систематизована за електронною чергою громадян та платників.

РОЗДІЛ 5
ПОДАТКОВИЙ КОНТРОЛЬ У СИСТЕМІ АДМІНІСТРУВАННЯ ПОДАТКІВ, ЗБОРІВ ТА ПЛАТЕЖІВ

5.1. Податкові перевірки як спосіб податкового контролю.
5.2. Види податкових перевірок.
5.3. Особливості проведення камеральної перевірки.
5.4. Порядок здійснення документальної перевірки.
5.5. Процедура здійснення фактичної перевірки.
5.6. Особливості проведення перевірок.
5.7. Порядок оформлення результатів перевірки.
5.8. Порядок проведення зустрічних звірок.

Ключові терміни та поняття: *податковий контроль, податкова перевірка, документальна перевірка, планова документальна перевірка, позапланова документальна перевірка, камеральна перевірка, фактична перевірка, зустрічна звірка, акт перевірки, довідка перевірки.*

5.1. Податкові перевірки як спосіб податкового контролю

Податковий контроль – необхідна умова функціонування ефективної податкової системи. Відповідно до п. 61.1 ст. 61 ПКУ визначено, що податковий контроль – це система заходів, які здійснюють контролюючі органи та що координується центральним органом виконавчої влади. Податковий контроль забезпечує формування та реалізує державну фінансову політику з метою контролю правильності нарахування, повноти і своєчасності сплати податків і зборів, а також дотримання законодавства з питань регулювання обігу готівки, проведення розрахункових та касових операцій, патентування, ліцензування та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи.

Відповідно до п. 62.1 ст. 62 ПКУ одним із дієвих способів здійснення податкового контролю є проведення податкових перевірок і звірок. На думку багатьох економістів, саме цей спосіб податкового контролю найефективніший щодо виявлення та стягнення податкового боргу, забезпечення податкових надходжень до дохідної частини бюджетів.

В Україні за податкову перевірку прийнято вважати діяльність контролюючих органів у межах визначеної компетенції з метою встановлення вірності нарахування та сплати податків і зборів. Згідно з Міжнародним податковим глосарієм, розробленим авторитетним Міжнародним бюро фіскальної документації при ОЕСР, «податкова перевірка, здійснювана фіскальною службою, а також внутрішнім або зовнішнім аудитором, – це вивірення правильності сплати податків, що передбачає оцінку точності визначення податкової бази, правомірності застосування податкових пільг і ставок та ін.».

Відповідно до п. 61.3 ст.61 ПКУ визначено, що органи Служби безпеки України, внутрішніх справ, податкової міліції, прокуратури та їх службові (посадові) особи не можуть брати безпосередньої участі у проведенні перевірок, що здійснюються контролюючими органами, та проводити перевірки суб'єктів підприємницької діяльності з питань оподаткування.

5.2. Види податкових перевірок

Контролюючі органи мають право проводити такі види перевірок:

- камеральні;
- документальні;
- фактичні.

Камеральні та документальні перевірки проводяться контролюючими органами в межах їх повноважень виключно у випадках та у порядку, встановлених ПКУ, а фактичні перевірки - ПКУ та іншими законами України, контроль за дотриманням яких покладено на контролюючі органи.

Камеральною вважається перевірка, яка проводиться у приміщенні контролюючого органу виключно на підставі даних,

зазначених у податкових деклараціях (розрахунках) платника податків та даних системи електронного адміністрування податку на додану вартість. Маються на увазі дані центрального органу виконавчої влади, що реалізує державну політику в сфері казначейського обслуговування бюджетних коштів, в якому відкриваються рахунки платників у системі електронного адміністрування податку на додану вартість, дані Єдиного реєстру податкових накладних та дані митних декларацій, а також дані Єдиного реєстру акцизних накладних та дані системи електронного адміністрування реалізації пального.

Предметом камеральної перевірки також може бути своєчасність подання податкових декларацій (розрахунків) та/або своєчасність реєстрації податкових накладних та/або розрахунків коригування до податкових накладних у Єдиному реєстрі податкових накладних, акцизних накладних та/або розрахунків коригування до акцизних накладних у Єдиному реєстрі акцизних накладних, виправлення помилок у податкових накладних та/або своєчасність сплати узгодженої суми податкового (грошового) зобов'язання виключно на підставі даних, що зберігаються (опрацьовуються) у відповідних інформаційних базах.

Документальною перевіркою вважається перевірка, предметом якої є своєчасність, достовірність, повнота нарахування та сплати усіх передбачених ПКУ податків та зборів, а також дотримання валютного та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, дотримання роботодавцем законодавства щодо укладення трудового договору, оформлення трудових відносин з працівниками (найманими особами) та яка проводиться на підставі податкових декларацій (розрахунків), фінансової, статистичної та іншої звітності, регістрів податкового та бухгалтерського обліку, ведення яких передбачено законом, первинних документів, які використовуються в бухгалтерському та податковому обліку і пов'язані з нарахуванням і сплатою податків та зборів, виконанням вимог іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, а також отриманих в установленому законодавством порядку контролюючим органом документів та податкової

інформації, у тому числі за результатами перевірок інших платників податків.

Відповідно до п. 75.1 ст.75 ПКУ документальні перевірки поділяються на:

- планові або позапланові;
- виїзні або невиїзні.

Документальна планова перевірка проводиться відповідно до плану-графіка перевірок.

Документальна позапланова перевірка не передбачається у плані роботи контролюючого органу і проводиться за наявності хоча б однієї з підстав, визначених ПКУ (розглянуті в п. 4).

Документальною виїзною перевіркою вважається перевірка, яка проводиться за місцезнаходженням платника податків чи місцем розташування об'єкта права власності, стосовно якого проводиться така перевірка.

Документальною невиїзною перевіркою вважається перевірка, яка проводиться в приміщенні контролюючого органу.

Документальною невиїзною позаплановою електронною перевіркою за заявою платника податків (далі - електронна перевірка) вважається перевірка, що проводиться на підставі заяви, поданої платником податків з незначним ступенем ризику, визначеним відповідно до п. 77.2 ст. 77 ПКУ, до контролюючого органу, в якому він перебуває на податковому обліку. Заява подається за 10 календарних днів до очікуваного початку проведення електронної перевірки, але не раніше офіційного повідомлення центрального органу виконавчої влади, що реалізує державну податкову і митну політику, про запровадження проведення такої перевірки для відповідних платників податків: які застосовують спрощену систему оподаткування, обліку та звітності; суб'єктів господарювання мікро-, малого; середнього підприємництва; інших платників податків. Форма заяви, порядок її подання, прийняття рішення про проведення електронної перевірки встановлюються центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну фінансову політику.

Фактичною вважається перевірка, що здійснюється за місцем фактичного провадження платником податків діяльності,

розташування господарських або інших об'єктів права власності такого платника. Така перевірка здійснюється контролюючим органом щодо дотримання норм законодавства з питань регулювання обігу готівки, порядку здійснення платниками податків розрахункових операцій, ведення касових операцій, наявності ліцензій, свідоцтв, у тому числі про виробництво та обіг підакцизних товарів, дотримання роботодавцем законодавства щодо укладення трудового договору, оформлення трудових відносин з працівниками (найманими особами).

5.3. Особливості проведення камеральної перевірки

Камеральна перевірка проводиться посадовими особами контролюючого органу без будь-якого спеціального рішення керівника (його заступника або уповноваженої особи) такого органу або направлення на її проведення.

Камеральній перевірці підлягає вся податкова звітність суцільним порядком.

Згода платника податків на перевірку та його присутність під час проведення камеральної перевірки не обов'язкова.

За результатами камеральної перевірки у разі встановлення порушень складається акт у двох примірниках, який підписується посадовими особами такого органу, які проводили перевірку, і після реєстрації у контролюючому органі вручається або надсилається для підписання протягом трьох робочих днів платнику податків.

Камеральна перевірка податкової декларації або уточнюючого розрахунку може бути проведена лише протягом 30 календарних днів, що настають за останнім днем граничного строку їх подання, а якщо такі документи були надані пізніше, – за днем їх фактичного подання.

5.4. Порядок здійснення документальної перевірки

Документальна перевірка – це перевірка, предметом якої є: своєчасність, достовірність, повнота нарахування та сплати усіх податків та зборів, а також дотримання валютного та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, дотримання роботодавцем законодавства щодо

укладення трудового договору, оформлення трудових відносин з працівниками (найманими особами) та яка проводиться на підставі податкових декларацій (розрахунків), фінансової, статистичної та іншої звітності, регістрів податкового та бухгалтерського обліку, ведення яких передбачено законом, первинних документів, які використовуються в бухгалтерському та податковому обліку і пов'язані з нарахуванням і сплатою податків та зборів, виконанням вимог іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, а також отриманих в установленому законодавством порядку контролюючим органом документів та податкової інформації, у тому числі за результатами перевірок інших платників податків.

Документальна планова перевірка проводиться відповідно до плану-графіка перевірок.

Документальна позапланова перевірка не передбачається у плані роботи контролюючого органу.

Документальною виїзною перевіркою вважається перевірка, яка проводиться за місцезнаходженням платника податків чи місцем розташування об'єкта права власності, стосовно якого проводиться така перевірка.

Документальною невиїзною перевіркою вважається перевірка, яка проводиться в приміщенні контролюючого органу.

Документальною невиїзною позаплановою електронною перевіркою за заявою платника податків (електронна перевірка) вважається перевірка, що проводиться на підставі заяви, поданої платником податків з незначним ступенем ризику, до контролюючого органу, в якому він перебуває на податковому обліку. Заява подається за 10 календарних днів до очікуваного початку проведення електронної перевірки, але не раніше офіційного повідомлення центрального органу виконавчої влади, що реалізує державну податкову і митну політику, про запровадження проведення такої перевірки для відповідних платників податків: які застосовують спрощену систему оподаткування, обліку та звітності; суб'єктів господарювання мікро-, малого; середнього підприємництва; інших платників податків. Форма заяви, порядок її подання, прийняття рішення про проведення електронної перевірки

встановлюються центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну фінансову політику.

5.5. Процедура здійснення фактичної перевірки

Фактичною вважається перевірка, що здійснюється за місцем фактичного провадження платником податків діяльності, розташування господарських або інших об'єктів права власності такого платника. Така перевірка здійснюється контролюючим органом щодо дотримання норм законодавства з питань регулювання обігу готівки, порядку здійснення платниками податків розрахункових операцій, ведення касових операцій, наявності ліцензій, свідоцтв, у тому числі про виробництво та обіг підакцизних товарів, дотримання роботодавцем законодавства щодо укладення трудового договору, оформлення трудових відносин з працівниками (найманими особами).

Фактична перевірка здійснюється без попередження платника податків.

Фактична перевірка може проводитися на підставі рішення керівника (його заступника або уповноваженої особи) контролюючого органу, оформленого наказом, копія якого вручається платнику податків або його уповноваженому представнику, або особам, які фактично проводять розрахункові операції під розписку до початку проведення такої перевірки, та за наявності хоча б однієї з таких підстав:

1) у разі коли за результатами перевірок інших платників податків виявлено факти, які свідчать про можливі порушення платником податків законодавства щодо виробництва та обігу підакцизних товарів, здійснення платником податків розрахункових операцій, ведення касових операцій, наявності патентів, ліцензій та інших документів, контроль за наявністю яких покладено на контролюючі органи, та виникає необхідність перевірки таких фактів;

2) у разі наявності та/або отримання в установленому законодавством порядку інформації від державних органів або органів місцевого самоврядування, яка свідчить про можливі порушення платником податків законодавства, контроль за яким

покладено на контролюючі органи, зокрема, щодо здійснення платниками податків розрахункових операцій, ведення касових операцій, наявності патентів, ліцензій та інших документів, контроль за наявністю яких покладено на контролюючі органи, виробництва та обігу підакцизних товарів;

3) письмового звернення покупця (споживача), оформленого відповідно до закону, про порушення платником податків установленого порядку проведення розрахункових операцій, касових операцій, патентування або ліцензування;

4) неподання суб'єктом господарювання в установлений законом строк обов'язкової звітності про використання реєстраторів розрахункових операцій, розрахункових книжок та книг обліку розрахункових операцій, подання їх із нульовими показниками;

5) у разі наявності та/або отримання в установленому законодавством порядку інформації про порушення вимог законодавства в частині виробництва, обліку, зберігання та транспортування спирту, алкогольних напоїв та тютюнових виробів та цільового використання спирту платниками податків, обладнання акцизних складів витратомірами-лічильниками та/або рівномірами-лічильниками, а також здійснення функцій, визначених законодавством у сфері виробництва і обігу спирту, алкогольних напоїв та тютюнових виробів, пального;

6) у разі наявності та отримання в установленому законодавством порядку інформації про використання праці найманих осіб без належного оформлення трудових відносин та виплати роботодавцями доходів у вигляді заробітної плати без сплати податків до бюджету, а також здійснення фізичною особою підприємницької діяльності без державної реєстрації.

Перед початком фактичної перевірки з питань дотримання порядку здійснення розрахункових операцій та ведення касових операцій посадовими особами контролюючих органів може бути проведена контрольна розрахункова операція.

Під час проведення фактичної перевірки в розрізі дотримання роботодавцем законодавства щодо укладення трудового договору, оформлення трудових відносин з працівниками (найманими особами), в тому числі тим, яким установлено випробування,

перевіряється наявність належного оформлення трудових відносин, з'ясовуються питання щодо ведення обліку роботи, виконаної працівником, обліку витрат на оплату праці, відомості про оплату праці працівника.

Фактична перевірка проводиться двома і більше посадовими особами контролюючого органу у присутності посадових осіб суб'єкта господарювання або його представника та особи, що фактично здійснює розрахункові операції.

Під час проведення перевірки посадовими особами, які здійснюють таку перевірку, може проводитися хронометраж господарських операцій. За результатами хронометражу складається довідка, яка підписується посадовими особами контролюючого органу та посадовими особами суб'єкта господарювання або його представника та/або особами, що фактично здійснюють господарські операції.

За результатами фактичної перевірки складається акт (у разі виявлення порушень податкового законодавства) або довідка.

5.6. Особливості проведення перевірок

Посадові особи контролюючого органу мають право приступити до проведення документальної виїзної перевірки, фактичної перевірки за наявності підстав для їх проведення та за умови пред'явлення або надіслання таких документів:

- направлення на проведення такої перевірки, в якому зазначаються дата видачі, найменування контролюючого органу, реквізити наказу про проведення відповідної перевірки, найменування та реквізити суб'єкта (прізвище, ім'я, по батькові фізичної особи – платника податку, який перевіряється) або об'єкта, перевірка якого проводиться, мета, вид (документальна планова/позапланова або фактична), підстави, дата початку та тривалість перевірки, посада та прізвище посадової (службової) особи, яка проводитиме перевірку. Направлення на перевірку у такому випадку є дійсним за наявності підпису керівника (його заступника або уповноваженої особи) контролюючого органу, що скріплений печаткою контролюючого органу;

- копії наказу про проведення перевірки, в якому зазначаються дата видачі, найменування контролюючого органу, найменування та реквізити суб'єкта (прізвище, ім'я, по батькові фізичної особи – платника податку, який перевіряється) та у разі проведення перевірки в іншому місці – адреса об'єкта, перевірка якого проводиться, мета, вид (документальна планова/позапланова або фактична перевірка), підстави для проведення перевірки, дата початку і тривалість перевірки, період діяльності, який буде перевірятися. Наказ про проведення перевірки є дійсним за наявності підпису керівника (його заступника або уповноваженої особи) контролюючого органу та скріплення печаткою контролюючого органу;

- службового посвідчення осіб, які зазначені в направленні на проведення перевірки.

Непред'явлення або ненадсилання платнику податків (його посадовим (службовим) особам або його уповноваженому представнику або особам, які фактично проводять розрахункові операції) цих документів або пред'явлення зазначених документів, що оформлені з порушенням вимог, встановлених цим пунктом, є підставою для недопущення посадових (службових) осіб контролюючого органу до проведення документальної виїзної або фактичної перевірки.

При пред'явленні направлення платнику податків та посадовим (службовим) особам платника податків (його представникам або особам, які фактично проводять розрахункові операції) такі особи розписуються у направленні із зазначенням свого прізвища, імені, по батькові, посади, дати і часу ознайомлення.

У разі відмови платника податків та посадових (службових) осіб платника податків (його представників або осіб, які фактично проводять розрахункові операції) розписатися у направленні на перевірку посадовими (службовими) особами контролюючого органу складається акт, який засвідчує факт відмови. У такому випадку акт про відмову від підпису у направленні на перевірку є підставою для початку проведення такої перевірки.

У разі відмови платника податків та посадових (службових) осіб платника податків (його представників або осіб, які фактично

проводять розрахункові операції) у допуску посадових (службових) осіб контролюючого органу до проведення перевірки посадовими (службовими) особами контролюючого органу за місцем проведення перевірки, невідкладно складається у двох примірниках акт, що засвідчує факт відмови, із зазначенням заявлених причин відмови, один примірник якого вручається під підпис, відразу після його складання, платнику податків та уповноваженій особі платника податків.

Посадова (службова) особа платника податків (його представник або особа, яка фактично проводить розрахункові операції) має право надати свої письмові пояснення до складеного контролюючим органом акта.

У разі відмови платника податків та/або його посадових (службових) осіб (представників або осіб, які фактично проводять розрахункові операції) підписати акт, що засвідчує факт відмови у допуску до проведення перевірки, посадовими (службовими) особами контролюючого органу складається акт, що засвідчує факт відмови в отриманні акта та наданні письмових пояснень до нього.

Під час проведення перевірок посадові (службові) особи органів державної служби повинні діяти у межах повноважень, визначених Податковим кодексом.

Керівники і відповідні посадові особи юридичних осіб та фізичні особи - платники податків під час перевірки, що проводиться контролюючими органами, зобов'язані виконувати вимоги контролюючих органів щодо усунення виявлених порушень законів про оподаткування і підписати акт (у разі відсутності порушень - довідку) про проведення перевірки та мають право надати заперечення на цей акт (довідку).

5.7. Порядок оформлення результатів перевірки

Результати перевірок (крім камеральних та електронних перевірок) оформлюються у формі акта або довідки, які підписуються посадовими особами контролюючого органу та платниками податків або їх законними представниками (у разі наявності).

У разі встановлення під час перевірки порушень складається акт. Якщо такі порушення відсутні, складається довідка.

Акт (довідка), складений за результатами перевірки та підписаний посадовими особами, які проводили перевірку, надається платнику податків або його законному представнику, який зобов'язаний його підписати.

Строк складення акта (довідки) про результати перевірки не зараховується до строку проведення перевірки.

У разі незгоди платника податків з висновками акта (довідки) такий платник зобов'язаний підписати такий акт (довідку) перевірки із зауваженнями, які він має право надати разом з підписаним примірником акта (довідки) або окремо.

За результатами камеральної перевірки у разі встановлення порушень складається акт у двох примірниках, який підписується посадовими особами такого органу, які проводили перевірку, і після реєстрації у контролюючому органі вручається або надсилається для підписання протягом трьох робочих днів платнику податків.

Акт (довідка) документальної виїзної перевірки складається у двох примірниках, підписується посадовими особами контролюючого органу, які проводили перевірку, та реєструється у контролюючому органі протягом п'яти робочих днів з дня, що настає за днем закінчення установленого для проведення перевірки строку (для платників податків, які мають філії та перебувають на консолідованій сплаті, – протягом 10 робочих днів).

У разі відмови платника податків або його законних представників від підписання акта (довідки) посадовими особами контролюючого органу складається відповідний акт, що засвідчує факт такої відмови. Один примірник акта або довідки про результати виїзної планової чи позапланової документальної перевірки у день його підписання або відмови від підписання вручається або надсилається платнику податків чи його законному представнику.

Відмова платника податків або його законних представників від підписання акта перевірки або отримання його примірника не звільняє платника податків від обов'язку сплатити визначені контролюючим органом за результатами перевірки грошові зобов'язання.

У разі відмови платника податків або його законних представників від отримання примірника акта або довідки про результати перевірки або неможливості його вручення та підписання у зв'язку з відсутністю платника податків або його законних представників за місцезнаходженням такий акт або довідка надсилається платнику податків, про що складається відповідний акт.

Акт (довідка) документальної невиїзної перевірки складається у двох примірниках, підписується посадовими особами контролюючого органу, які проводили перевірку, та реєструється у контролюючому органі протягом п'яти робочих днів з дня, що настає за днем закінчення установленого для проведення перевірки строку (для платників податків, які мають філії та/або перебувають на консолідованій сплаті, – протягом 10 робочих днів).

Акт (довідка) документальної невиїзної перевірки не пізніше наступного робочого дня після його реєстрації вручається особисто платнику податків чи його представникам або надсилається.

У разі відмови платника податків або його представників від підписання акта (довідки) перевірки посадовими особами контролюючого органу складається відповідний акт, що засвідчує факт такої відмови. Відмова платника податків або його представників від підписання акта перевірки не звільняє такого платника податків від обов'язку сплатити визначені контролюючим органом за результатами перевірки грошові зобов'язання.

Акт (довідка) про результати фактичних перевірок складається у двох примірниках, підписується посадовими особами контролюючих органів, які проводили перевірку, реєструється не пізніше наступного робочого дня після закінчення перевірки. Акт (довідка) про результати зазначених перевірок підписується особою, яка здійснювала розрахункові операції, платником податків та його законними представниками (у разі наявності).

Підписання акта (довідки) таких перевірок особою, яка здійснювала розрахункові операції, платником податків та/або його представниками та посадовими особами контролюючого органу, які проводили перевірку, здійснюється за місцем проведення перевірки або у приміщенні контролюючого органу.

У разі відмови платника податків, його законних представників або особи, яка здійснювала розрахункові операції, від підписання акта (довідки), посадовими особами контролюючого органу складається акт, що засвідчує факт такої відмови. Один примірник акта або довідки про результати перевірки не пізніше наступного робочого дня після його складення реєструється в журналі реєстрації актів контролюючого органу і не пізніше наступного дня після його реєстрації вручається або надсилається платнику податків, його законному представнику або особі, яка здійснювала розрахункові операції.

Відмова платника податків або його законних представників чи особи, яка здійснювала розрахункові операції, від підписання акта перевірки або отримання його примірника не звільняє платника податків від обов'язку сплатити визначені контролюючим органом за результатами перевірки грошові зобов'язання.

Контролюючим та іншим державним органам забороняється використовувати акт перевірки як підставу для висновків стосовно взаємовідносин платника податків з його контрагентами, якщо за результатами складення акта перевірки податкове повідомлення-рішення не надіслано (не вручено) платнику податків або воно вважається відкликаним.

В акті перевірки зазначаються як факти заниження, так і факти завищення податкових зобов'язань платника.

За результатами електронної перевірки складається довідка у двох примірниках, що підписується посадовими особами контролюючого органу, які проводили перевірку, та реєструється у контролюючому органі протягом трьох робочих днів з дня закінчення установленого для проведення перевірки строку (для платників податків, які мають філії та/або перебувають на консолідованій сплаті, – протягом п'яти робочих днів).

Довідка електронної перевірки після її реєстрації вручається особисто платнику податків або його законним представникам для ознайомлення та підписання протягом п'яти робочих днів з дня вручення.

5.8. Порядок проведення зустрічних звірок

Відповідно до п. 73.5 ст. 73 Податкового кодексу України з метою отримання податкової інформації, необхідної у зв'язку з проведенням перевірок, контролюючі органи мають право здійснювати зустрічні звірки даних суб'єктів господарювання щодо платника податків.

Порядок проведення зустрічних звірок визначений постановою Кабінету Міністрів України № 1232 від 27 грудня 2010 року «Про затвердження Порядку проведення контролюючими органами зустрічних звірок». Відповідно до п. 2 цього Порядку необхідність здійснення зустрічної звірки виникає у разі, якщо є сумніви та/або необхідність дослідження факту здійснення таких операцій, їх виду, обсягу і якості, розрахунків, що здійснювалися між зазначеними суб'єктами та платниками.

У випадку виникнення такої обставини, орган ДФС (ініціатор), який проводив перевірку та вважає необхідним дослідити виявлений факт, надсилає контролюючому органу (виконавцю), на обліку в якому перебуває суб'єкт господарювання (контрагент), запит про проведення зустрічної звірки для підтвердження отриманих від платника податків даних.

Під час проведення зустрічної звірки з'ясовуються лише питання, зазначені у письмовому запиті контролюючого органу на проведення зустрічної звірки.

Повторне здійснення зустрічних звірок контролюючими органами з одного і того ж питання заборонено.

Зустрічна звірка може бути проведена контролюючим органом (ініціатором) самостійно, якщо здійснення податкового контролю щодо цього суб'єкта господарювання віднесено до його компетенції.

Контролюючий орган (виконавець), який проводить зустрічну звірку, складає довідку за наявності інформації, для отримання якої надіслано запит контролюючим органом (ініціатором), та її документального підтвердження. При відсутності запитуваної контролюючим органом (ініціатором) інформації контролюючий орган (виконавець) надсилає завірений печаткою запит про

подання інформації та її документального підтвердження суб'єкту господарювання.

За результатами проведеної зустрічної звірки складають довідку у двох примірниках, яку підписує суб'єкт господарювання або його законний представник і посадовими особами контролюючого органу, які її проводили, та реєструють у контролюючому органі. Один примірник довідки у 10-денний строк вручають особисто суб'єкту господарювання або його представнику під розписку або надсилається у порядку, визначеному ст. 42 ПКУ.

У випадку відмови суб'єкта господарювання від підписання Довідки (неявки для підписання), посадовими особами органу ДФС складається відповідний акт в довільній формі, що засвідчує факт такої відмови (неявки). Крім цього, норми п. 7 Порядку дозволяє посадовим особам контролюючого органу (виконавця), скласти «Акт про неможливість проведення зустрічної звірки суб'єкта господарювання», у разі встановлення фактів, що не дають змогу провести зустрічну звірку суб'єкта господарювання у зв'язку із зняттям з обліку, встановленням відсутності суб'єкта господарювання та/або його посадових (уповноважених) осіб за місцезнаходженням (податковою адресою), ненаданням інформації та документів для проведення зустрічної звірки.

Довідка про проведення зустрічної звірки (акт про неможливість проведення зустрічної звірки) підлягає реєстрації в контролюючих органах (як ініціатора, так і виконавця).

Матеріали зустрічної звірки (акт про неможливість проведення зустрічної звірки) надсилаються до контролюючого органу (ініціатора).

Підсумки теми

Податкова перевірка – це діяльність контролюючих органів у межах визначеної компетенції з метою встановлення вірності нарахування та сплати податків та зборів.

Контролюючі органи мають право проводити такі види перевірок:

- камеральні;
- документальні;

- фактичні.

В Україні в умовах поширеного серед частини суспільства правового нігілізму та корупції контрольно-перевірочна робота органів Державної фіскальної служби набуває особливого значення. Контрольно-перевірочна робота є надто важливою складовою адміністрування податків і відповідно – підготовки майбутніх фахівців фіскально-адміністративної справи. Оволодіння знанням законодавства, особливо положеннями Податкового кодексу України, прийомами і методами податкових перевірок, стилем роботи і нормами ділової поведінки перевіряючого – нагальна потреба, до якої зводиться функціональне призначення цього та інших підрозділів даного посібника.

Велике значення в перевірочній роботі має обізнаність у бухгалтерському обліку, адже за допомогою саме податкового обліку визначають податкові зобов'язання. Тим більше, що правила податкового обліку можуть відрізнятися від правил управлінського і фінансового обліку.

Список рекомендованих джерел

1. Адміністрування податків та обов'язкових платежів : навч. посіб. / А. С. Крутова, І. С. Андрущенко ; Харк. держ. ун-т харч. та торгівлі. – Харків : Видавець Іванченко І. С., 2016. – 139 с.

2. Адміністрування податків, зборів, платежів : навч. посіб. / [В.П. Хомутенко, І.С. Луценко, А.В. Хомутенко] ; за заг. ред. В.П. Хомутенко – Одеса: «Атлант», 2015. – 314 с.

3. Податкова система [Текст] : навчальн. посіб. / за заг. ред. Андрущенка В. Л. – К. : Центр учбової літератури, 2015. – 416 с.

Контрольні питання

1. Дайте визначення поняттю «податковий контроль».
2. Що таке податкова перевірка?
3. Назвіть види податкових перевірок.
4. Чим відрізняється документальна перевірка від фактичної перевірки?
5. Яка основна мета проведення камеральної перевірки?

6. За яких умов орган ДФС України проводить зустрічну звірку?

7. Що таке електронна перевірка?

8. Які терміни проведення документальних перевірок?

9. Чи вважаєте ви ідентичними поняття «податкова влада» (tax authorities) і «податкова адміністрація» (tax administration)?

10. Які функції виконує податковий омбудсмен (ombudsman)?

Тестові завдання

1. Яка перевірка вважається фактичною перевіркою?

а) перевірка взаємовідносин підприємства, яке перевіряється, з іншими суб'єктами підприємницької діяльності;

б) фінансово-господарської діяльності підприємства, якою охоплюються питання повноти нарахування та своєчасності сплати всіх видів податків, зборів, інших обов'язкових та інших платежів;

в) що здійснюється за місцем фактичного провадження платником податків діяльності, розташування господарських або інших об'єктів права власності такого платника;

г) яка проводиться за місцезнаходженням платника податків чи місцем розташування об'єкта права власності, стосовно якого проводиться така перевірка.

2. Камеральною вважається перевірка:

а) яка проводиться у приміщенні органів ДФС України на підставі даних, зазначених у податковій декларації;

б) предметом якої є своєчасність, достовірність, повнота нарахування та сплати усіх податків і зборів;

в) яка проводиться згідно з планом-графіком, але не частіше, ніж раз на три роки;

г) проводиться за місцезнаходженням платника податків чи місцем розташування об'єкта права власності, стосовно якого проводиться така перевірка.

3. Органи ДФС мають проводити перевірки:

а) камеральні, документальні, фактичні;

б) облікові;

в) фінансові;

г) всі відповіді правильні.

4. За місцем проведення перевірки можна класифікувати таким чином:

а) планові, позапланові;

б) документальні, камеральні;

в) виїзні, невиїзні;

г) комплексні, тематичні.

5. Планова документальна перевірка:

а) проводиться з обов'язковим повідомленням платника про початок перевірки;

б) проводиться з обов'язковим повідомленням платника про початок перевірки і цей факт фіксується в плані перевірки;

в) про перевірку платник повідомляється за 1 день до її початку;

г) всі відповіді правильні;

д) правильна лише одна з пропонованих відповідей.

6. У разі незгоди платника податків з висновками перевірки чи фактами і даними, викладеними в акті перевірки:

а) платник має право подати свої заперечення та додаткові документи;

б) платник має право подати свої заперечення при наявності додаткових документів;

в) платник надсилає звернення керівнику органу ДФС про додатковий розгляд спірних питань;

г) всі відповіді правильні;

д) правильна лише одна з пропонованих відповідей.

7. Акт (довідка) документальної невиїзної перевірки складається:

а) у двох примірниках;

б) у трьох примірниках;

в) у чотирьох примірниках;

г) у двох примірниках з обов'язковою фіксацією на елек тронному носії.

8. Відмова платника податків від підписання акта перевірки або отримання його примірника:

а) не звільняє платника податків від обов'язку сплатити визначені контролюючим органом за результатами перевірки грошові зобов'язання;

б) звільняє платника податків від обов'язку сплатити визначені контролюючим органом за результатами перевірки грошові зобов'язання;

в) звільняє платника податків до винесення судового рішення від обов'язку сплатити визначені контролюючим органом за результатами перевірки грошові зобов'язання;

г) звільняє платника податків від обов'язку сплатити визначені контролюючим органом за результатами перевірки грошові зобов'язання у разі згоди на подовження перевірки.

9. Строк складення акта про результати перевірки:

а) не зараховується до строку проведення перевірки;

б) зараховується до строку проведення перевірки;

в) зараховується до строку проведення камеральної перевірки;

г) зараховується до строку проведення позапланової документальної перевірки.

10. Платник податків про проведенні контрольно-перевірочних дій:

а) зобов'язаний надати посадовим особам контролюючих органів у повному обсязі всі документи, що належать або пов'язані з предметом перевірки;

б) може надати посадовим особам контролюючих органів у повному обсязі всі документи, що належать або пов'язані з предметом перевірки;

в) у разі потреби може надати посадовим особам контролюючих органів у повному обсязі всі документи, що належать або пов'язані з предметом перевірки;

г) виключно на письмову вимогу зобов'язаний надати посадовим особам контролюючих органів у повному обсязі всі документи, що належать або пов'язані з предметом перевірки.

РОЗДІЛ 6
ПРИЙМАННЯ ТА ОБРОБКА ПОДАТКОВОЇ ЗВІТНОСТІ У КОНТРОЛЮЮЧИХ ОРГАНАХ

6.1. Загальні поняття податкової звітності.

6.2. Визначення форм податкової декларації.

6.3. Складання податкової декларації.

6.4. Податкова декларація: порядок та терміни її подання.

6.5. Вимоги до підтвердження даних, визначених у податковій звітності.

6.6. Порядок внесення змін до податкової звітності.

Ключові терміни та поняття: *податкова декларація, розрахунок, митна декларація, уточнюючий розрахунок податкової декларації, фінансова звітність, обов'язкові та додаткові реквізити податкової декларації, звітні (податкові) періоди, базовий (звітний) податковий період, податковий агент.*

6.1. Загальні поняття податкової звітності

Найбільш поширеною формою реалізації податкової звітності є надання відомостей про обсяги операцій, доходів, прибутків з метою оподаткування. У спеціально передбачених законодавством випадках таку інформацію можна подати в письмовому і/або електронному вигляді на диску чи іншому носії, що допускає комп'ютерну обробку.

Податкова звітність являє собою сукупність дій платника податків (або особи, що його представляє) і контролюючого органу зі складання, ведення і подачі документів установленої форми, що містять відомості про результати діяльності платника податків, його майнове становище і фіксують процес обчислення податку, а також суму, що підлягає сплаті до бюджету. Податкову звітність може здійснювати як платник податків самостійно (так і його представник або податковий агент) та контролюючий орган.

Відповідно до вимог законодавчо-нормативних актів, платники податків за результатами нарахування та обліку податків, зборів і платежів формують і подають до контролюючих органів податкову звітність. На практиці найчастіше податкова звітність полягає у поданні податкової декларації та розрахунків. Згідно із п. 46.1 ст. 46 Податкового кодексу України, *податкова декларація, розрахунок, звіт* (далі – податкова декларація) – документ, що подається платником податків (у тому числі відокремленим підрозділом) контролюючому органу у строки, встановлені законом, на підставі якого здійснюється нарахування та/або сплата податкового зобов'язання або відображаються обсяги операції (операцій), доходів (прибутків), щодо яких податковим та митним законодавством передбачено звільнення платника податку від обов'язку нарахування і сплати податку і збору, чи документ, що свідчить про суми доходу, нарахованого (виплаченого) на користь платників податків - фізичних осіб, суми утриманого та/або сплаченого податку.

Для цілей нарахування та/або сплати податкових зобов'язань митні декларації прирівнюються до податкових декларацій.

Слід звернути увагу, що додатки до податкової декларації є її невід'ємною частиною.

Платник податку на прибуток разом з відповідною податковою декларацією повинен подавати квартальну або річну фінансову звітність.

Якщо платник податку на прибуток та неприбуткові підприємства, установи та організації (відповідно до п. 46.2 ст. 46 Податкового кодексу України) складає і подає фінансову звітність, то така звітність є додатком до податкової декларації з податку на прибуток (звіту про використання доходів (прибутків) неприбуткової організації) та її невід'ємною частиною.

Платники податку на прибуток – виробники сільськогосподарської продукції, які обрали річний податковий (звітний) період, складають та подають з відповідною податковою декларацією фінансову звітність за перше півріччя минулого звітного року, за

минулий звітний рік та за перше півріччя поточного звітного року.

Неприбуткові підприємства, установи та організації подають звіт про використання доходів (прибутків) неприбуткової організації та річну фінансову звітність.

Якщо податкова звітність з окремого податку складається наростаючим підсумком, у такому випадку податкова декларація за результатами останнього податкового періоду року прирівнюється до річної податкової декларації. При цьому річна податкова декларація не подається.

Виходячи з цього, будь-який документ, що подається до контролюючого органу і призначений для нарахування та сплати обов'язкових платежів до бюджету, є декларацією незалежно від того, яку назву такий документ має: розрахунок, звіт чи звітність. Отже, податкова декларація має характер податкового розрахунку, відповідно до якого платник податків самостійно обчислює суму податку і несе обов'язок щодо своєчасності його сплати.

6.2. Визначення форм податкової декларації

Традиційно податкова декларація як форма податкової звітності відповідає такому порядку сплати податку, за якого обов'язок з його сплати покладається безпосередньо на платника податку.

Форма податкової декларації встановлюється центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну податкову і митну політику. Державні органи, які встановлюють форми податкових декларацій, зобов'язані оприлюднити такі форми для використання їх платниками податків.

Якщо в результаті запровадження нового податку або зміни правил оподаткування змінюються форми податкової звітності, центральний орган виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну податкову і митну політику, який затвердив такі форми, зобов'язаний оприлюднити нові форми звітності.

До визначення нових форм декларацій (розрахунків), які набирають чинності для складання звітності за податковий період, що настає за податковим періодом, у якому відбулося їх оприлю-

днення, є чинними форми декларацій (розрахунків), чинні до такого визначення.

Після внесення змін до нормативно-правових актів з питань оподаткування центральний орган виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну податкову і митну політику, повинен здійснити заходи, пов'язані з оприлюдненням та застосуванням таких змін.

Якщо платник податків вважає, що форма податкової декларації, визначена центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну фінансову політику, збільшує або зменшує його податкові зобов'язання, всупереч нормам Податкового кодексу України з такого податку чи збору, він має право зазначити цей факт у спеціально відведеному місці в податковій декларації.

Платник податків, у разі необхідності, може подати разом з такою податковою декларацією доповнення до декларації, які складені за довільною формою, то такі доповнення вважаються невід'ємною частиною податкової декларації. Подібне доповнення подається з поясненням мотивів його подання. Платник податків, який подає звітність в електронній формі, подає таке доповнення в електронній формі.

Форми податкових декларацій з місцевих податків і зборів є обов'язковими для застосування їх платниками (податковими агентами).

Форма декларації про майновий стан і доходи (податкової декларації) встановлюється п. 179.9 ст. 179 ПКУ.

Форма спрощеної податкової декларації та порядок переходу платників податків на подання такої декларації встановлюються Кабінетом Міністрів України.

Форма, порядок і строки подання митної декларації, а також порядок прийняття контролюючим органом митної декларації, визначаються з урахуванням вимог митного законодавства України.

6.3. Складання податкової декларації

Податкова декларація складається за формою, затвердженою на час її подання.

Слід зазначити, що податкова звітність, складена з порушенням, не вважається податковою декларацією та не приймається контролюючим органом.

За неподання, порушення порядку заповнення документів податкової звітності, порушення строків їх подання контролюючим органам, недостовірність інформації, наведеної у зазначених документах, несуть *відповідальність*:

1) юридичні особи, постійні представництва нерезидентів, які визначені платниками податків, а також їх посадові особи;

2) фізичні особи – платники податків та їх законні чи уповноважені представники;

3) податкові агенти.

Форма податкової декларації повинна містити необхідні обов'язкові реквізити і відповідати нормам та змісту відповідних податку та збору.

Згідно з п. 48.2 ст. 48 ПКУ *обов'язкові реквізити* – це інформація, що повинна містити форма податкової декларації та за відсутності якої документ втрачає статус із настанням передбачених законом юридичних наслідків.

Кожна податкова декларація повинна містити такі обов'язкові реквізити:

- 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 релігійні переконання відмовляються від прийняття реєстраційного номера облікової картки платника податків та повідомили про це відповідний контролюючий орган і мають відмітку у паспорті);
- місцезнаходження (місце проживання) платника податків;

- найменування контролюючого органу, до якого подається звітність;

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

- інформація про додатки, що додаються до податкової декларації;

- ініціали, прізвища та реєстраційні номери облікових карток або інші відомості посадових осіб платника податків;

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

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:

- відмітка про звітування за спеціальним режимом;

- код виду економічної діяльності (далі – КВЕД);

- код органу місцевого самоврядування за КОАТУУ;

- індивідуальний податковий номер згідно з даними реєстру платників податку на додану вартість за звітний (податковий) період;

- дата та номер рішення про включення неприбуткової організації до Реєстру неприбуткових установ та організацій;

- ознака неприбутковості організації;

- повне найменування нерезидента;

- місцезнаходження нерезидента;

- назва та код держави резиденції нерезидента.

Податкова декларація повинна бути підписана:

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

Достатнім підтвердженням справжності документа податкової звітності є наявність оригіналу підпису уповноваженої особи

на документі у паперовій формі або наявність в електронному документі електронного цифрового підпису платника податку;

2) фізичною особою - платником податків або його представником;

3) 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. В разі, коли податковим агентом є платник податків - фізична особа, – таким платником податків.

Виходячи з вищезазначеного, податкова декларація повинна складатися за формою, діючої на момент її подання, і містити обов'язкові реквізити.

6.4. Податкова декларація: порядок та терміни її подання

Податкова декларація подається за звітний період в установлені строки контролюючому органу, в якому перебуває на обліку платник податків.

Платник податків зобов'язаний за кожний звітний період, в якому виникають об'єкти оподаткування, або у разі наявності показників, які підлягають декларуванню, подавати податкові декларації щодо кожного окремого податку, платником якого він є.

Податкова декларація подається за вибором платника податків в один із таких способів:

а) особисто платником податків або уповноваженою на це особою;

б) надсилається поштою з повідомленням про вручення та з описом вкладення;

в) засобами електронного зв'язку в електронній формі з дотриманням вимог законів щодо електронного документообігу та електронного цифрового підпису.

У разі надсилання податкової декларації *поштою,* платник податку зобов'язаний здійснити таке відправлення на адресу відповідного контролюючого органу не пізніше, ніж за п'ять днів до закінчення граничного строку подання податкової декларації, а при поданні податкової звітності в електронній формі, – не пізніше закінчення останньої години дня, в якому спливає такий граничний строк.

У разі втрати або зіпсуття поштового відправлення чи затримки його вручення контролюючому органу з вини оператора поштового зв'язку, такий оператор несе відповідальність відповідно до закону. У такому разі 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) контролюючому органу другий примірник податкової декларації разом з копією повідомлення про втрату або зіпсуття поштового відправлення.

Незалежно від факту втрати або зіпсуття поштового відправлення чи затримки його вручення платник податків зобов'язаний сплатити суму податкового зобов'язання, самостійно визначену ним у такій податковій декларації, протягом встановлених строків.

Система подання податкової звітності в електронному вигляді – це сукупність організаційних, правових заходів та програмних, програмно-апаратних, телекомунікаційних засобів, що забезпечують подання податкових документів в електронному вигляді до контролюючих органів.

Акредитований центр сертифікації ключів центрального органу виконавчої влади, що реалізує державну податкову і митну політику, безоплатно надає платникам податків послуги у сфері електронного цифрового підпису.

Єдиною підставою для відмови у прийнятті податкової декларації засобами електронного зв'язку в електронній формі є недійсність електронного цифрового підпису такого платника пода-

тків, у тому числі у зв'язку із закінченням строку дії сертифіката відкритого ключа, за умови що така податкова декларація відповідає всім вимогам електронного документа і надана у форматі, доступному для її технічної обробки.

Слід зазначити, що платники податків, що належать до великих та середніх підприємств, подають податкові декларації контролюючому органу в електронній формі з дотриманням вимог законів щодо електронного документообігу та електронного цифрового підпису.

Податкова звітність з *податку на додану вартість* подається в електронній формі контролюючому органу *всіма платниками* цього податку з дотриманням вимог законів щодо електронного документообігу та електронного цифрового підпису.

У разі припинення договору про визнання електронних документів платник податків має право до складення нового договору подавати податкову звітність у спосіб, визначений підпунктами «а» і «б».

Контролюючим органам забороняється в односторонньому порядку розривати договір про визнання електронних документів.

Прийняття податкової декларації є обов'язком контролюючого органу. Під час прийняття податкової декларації уповноважена посадова особа контролюючого органу, в якому перебуває на обліку платник податків, зобов'язана перевірити наявність та достовірність заповнення всіх обов'язкових реквізитів. Інші показники, зазначені в податковій декларації платника податків, до її прийняття перевірці не підлягають.

Перевірка достовірності обов'язкових реквізитів – це відповідність зазначених у деклараціях обов'язкових реквізитів реєстраційним даним платника із довідників, які використовуються в контролюючих органах.

Слід зазначити, що посадова особа контролюючого органу, в якому перебуває на обліку платник податків, зобов'язана зареєструвати податкову декларацію платника датою її фактичного отримання контролюючим органом.

Податкова декларація, надана платником податку, вважається прийнятою:

1) за наявності на всіх аркушах, з яких складається податкова декларація та, за бажанням платника податків, на її копії, відмітки (штампу) контролюючого органу, яким отримана податкова декларація, із зазначенням дати її отримання, або квитанції про отримання податкової декларації у разі її подання засобами електронного зв'язку, або поштового повідомлення з відміткою про вручення контролюючому органу, у разі надсилання податкової декларації поштою;

2) у разі, якщо контролюючий орган не надає платнику податків повідомлення про відмову у прийнятті податкової декларації або не надсилає його платнику податків у встановлений строк.

Відмова посадової особи контролюючого органу прийняти податкову декларацію з будь-яких причин, у тому числі висунення будь-яких не визначених 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 контролюючого органу податкової декларації, заповненої з порушенням, то такий контролюючий орган зобов'язаний надати такому платнику податків письмове повідомлення про відмову у прийнятті його податкової декларації із зазначенням причин такої відмови у терміни:

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

2) 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 контролюючого органу у прийнятті податкової декларації платник податків має право:

1) подати податкову декларацію та сплатити штраф у разі порушення строку її подання;

2) оскаржити рішення контролюючого органу у адміністративному чи судовому порядках;

У разі якщо в установленому законодавством порядку буде встановлено факт неправомірної відмови контролюючим органом (посадовою особою) у прийнятті податкової декларації, то така декларація вважається прийнятою у день її фактичного отримання контролюючим органом.

За кожною заявою платника податків щодо порушення посадовою особою контролюючого органу у прийнятті податкової декларації в обов'язковому порядку проводиться службове розслідування.

За результатами такого розслідування винна посадова особа контролюючого органу притягується до відповідальності.

Податкова декларація, надіслана платником податків або його представником поштою або засобами електронного зв'язку, вважається неподаною за умови її заповнення з порушенням та надсилання контролюючим органом платнику податків письмової відмови у прийнятті його податкової декларації.

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

Центральний орган виконавчої влади, що реалізує державну політику у сфері інформатизації, формування і використання національних електронних інформаційних ресурсів, впроваджує та утримує автоматизовану систему «Єдине вікно подання електронної звітності» 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.

Метою створення даного програмного продукту було надання можливості швидкого формування податкової та подання звітності в електронному вигляді, з дотриманням правил структурного контролю, проведення камеральної перевірки та формування паперової копії.

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.

За допомогою автоматизованої системи «Єдине вікно подання електронної звітності» або її компонентів можуть надаватися інші послуги.

Податкові декларації до контролюючих органів подаються за базовий звітний (податковий) період (таблиця 6.1), що дорівнює:

- календарному місяцю (у тому числі в разі сплати місячних авансових внесків) – протягом 20 календарних днів, що настають за останнім календарним днем звітного (податкового) місяця;

- календарному кварталу або календарному півріччю (у тому числі в разі сплати квартальних або піврічних авансових внесків) – протягом 40 календарних днів, що настають за останнім календарним днем звітного (податкового) кварталу (півріччя);

- календарному року – протягом 60 календарних днів, що настають за останнім календарним днем звітного (податкового) року;

- календарному року для платників податку на доходи фізичних осіб – до 1 травня року, що настає за звітним;

- календарному року для платників податку на доходи фізичних осіб - підприємців – протягом 40 календарних днів, що настають за останнім календарним днем звітного (податкового) року.

Таблиця 6.1

Строки приймання податкових декларацій платників податків зборів та платежів контролюючим органом

Базовий (податковий) період	**Строк прийняття**
1) *календарному місяцю* (у тому числі в разі сплати місячних авансових внесків)	протягом *20 календарних днів*, що настають за останнім календарним днем звітного (податкового) місяця
2) *календарному кварталу* або *календарному півріччю* (у тому числі в разі сплати квартальних або піврічних авансових внесків)	протягом *40 календарних днів*, що настають за останнім календарним днем звітного (податкового) кварталу (півріччя)

3) *календарному року*	протягом *60 календарних днів*, що настають за останнім календарним днем звітного (податкового) року
4) *календарному року* для платників *податку на доходи фізичних осіб*	*до 1 травня року, що настає за звітним*
5) *календарному року* для платників *податку на доходи фізичних осіб - підприємців*	протягом *40 календарних днів*, що настають за останнім календарним днем звітного (податкового) року.

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

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.

Граничні строки подання податкової декларації можуть бути збільшені за правилами та на підставах, які передбачені Податковим Кодексом України.

Якщо з питань окремого податку, збору звітний (податковий) період не встановлено, податкова декларація подається, а податкове зобов'язання сплачується у строки, передбачені цим пунктом для місячного базового звітного (податкового) періоду.

6.5. Вимоги до підтвердження даних, визначених у податковій звітності

Для цілей оподаткування платники податків зобов'язані вести облік доходів, витрат та інших показників, пов'язаних з визначенням об'єктів оподаткування та/або податкових зобов'язань, на підставі первинних документів, регістрів бухгалтерського обліку, фінансової звітності, інших документів, пов'язаних з обчисленням і сплатою податків і зборів, ведення яких передбачено законодавством.

Платникам податків забороняється формування показників податкової звітності, митних декларацій на підставі даних, не підтверджених документами. Платники податків мають право вносити відповідні зміни до податкової звітності.

Для обрахунку об'єкта оподаткування платник податку на прибуток використовує дані бухгалтерського обліку та фінансової звітності щодо доходів, витрат та фінансового результату оподаткування.

Платники податку, які відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» застосовують міжнародні стандарти фінансової звітності, ведуть облік доходів і витрат та визначають об'єкт оподаткування з податку на прибуток за такими стандартами з урахуванням положень ПКУ. Такі платники податку при застосуванні положень ПКУ, в яких міститься посилання на положення (стандарти) бухгалтерського обліку, застосовують відповідні міжнародні стандарти фінансової звітності.

Юридичні особи - платники єдиного податку ведуть спрощений бухгалтерський облік доходів та витрат з метою обрахунку об'єкта оподаткування за методикою, затвердженою центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну податкову і митну політику.

Платники податків зобов'язані забезпечити зберігання документів, а також документів, пов'язаних із виконанням вимог законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, не менш як *1095 днів* з дня подання податкової звітності, для складення якої використовуються зазначені документи, а у разі її неподання – граничного терміну подання такої звітності.

У разі ліквідації платника податків документи за період діяльності платника податків не менш як 1095 днів (2555 днів для документів та інформації, необхідної для здійснення податкового контролю за трансфертним ціноутворенням), що передували даті ліквідації платника податків, в установленому законодавством порядку передаються до архіву.

Якщо документи пов'язані з предметом перевірки, проведенням процедури адміністративного оскарження прийнятого за її результатами податкового повідомлення-рішення або судового розгляду, такі документи повинні зберігатися до закінчення перевірки та передбаченого законом строку оскарження прийнятих за її результатами рішень та/або вирішення справи судом.

У разі втрати, пошкодження або дострокового знищення документів платник податків зобов'язаний у п'ятиденний строк з дня такої події письмово повідомити контролюючий орган за місцем обліку.

Платник податків зобов'язаний відновити втрачені документи протягом 90 календарних днів з дня, що настає за днем надходження повідомлення до контролюючого органу.

У разі неможливості проведення перевірки платника податків терміни проведення таких перевірок переносяться до дати відновлення та надання документів до перевірки в межах визначених строків.

У разі якщо до закінчення перевірки або у терміни платник податків не надає посадовим особам контролюючого органу, які проводять перевірку, документи (незалежно від причин такого ненадання, крім випадків виїмки документів або іншого вилучення правоохоронними органами), що підтверджують показники, відображені таким платником податків у податковій звітності, вважається, що такі документи були відсутні у такого платника податків на час складення такої звітності.

Якщо платник податків після закінчення перевірки та до прийняття рішення контролюючим органом за результатами такої перевірки надає документи, що підтверджують показники, відображені таким платником податків у податковій звітності, не надані під час перевірки, то такі документи повинні бути враховані контролюючим органом під час розгляду ним питання про прийняття рішення.

У разі, якщо посадова особа контролюючого органу, яка здійснює перевірку, відмовляється з будь-яких причин від врахування документів, наданих платником податків під час проведення перевірки, платник податків має право до закінчення перевірки

надіслати листом з повідомленням про вручення та з описом вкладеного. Або має право надати безпосередньо до контролюючого органу, який проводить перевірку, копії таких документів (засвідчені печаткою платника податків (за наявності печатки) та підписом платника податків – фізичної особи або посадової особи платника податків - юридичної особи).

Протягом п'яти робочих днів з дня, наступного за днем отримання акта перевірки, платник податків має право подати контролюючому органу, що проводив перевірку, заперечення та/або додаткові документи, які підтверджують показники, відображені таким платником податків у податковій звітності.

У разі, якщо під час проведення перевірки платник податків надає документи менше ніж за три дні до дня її завершення або коли надіслані документи надійшли до контролюючого органу менше ніж за три дні до дня завершення перевірки, проведення перевірки продовжується на певний строк.

У разі якщо надіслані документи надійшли до контролюючого органу після завершення перевірки або у разі надання таких документів відповідно до абзацу другого цього пункту, контролюючий орган має право не приймати рішення за результатами проведеної перевірки та призначити позапланову документальну перевірку такого платника податків.

Відокремлені підрозділи, які визначені платником окремого податку, повинні вести облік з такого податку за встановленими правилами.

6.6. Порядок внесення змін до податкової звітності

Слід звернути увагу, що у разі якщо у майбутніх податкових періодах (з урахуванням строків давності) платник податків самостійно (у тому числі за результатами електронної перевірки) виявляє помилки, що містяться у раніше поданій ним податковій декларації, 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 (у тому числі за результатами електронної перевірки) виявлені.

Платник податків, який самостійно (у тому числі за результатами електронної перевірки) виявляє факт заниження податкового зобов'язання минулих податкових періодів, зобов'язаний:

а) або надіслати уточнюючий розрахунок і сплатити суму недоплати та штраф у розмірі трьох відсотків від такої суми до подання такого уточнюючого розрахунку. Цей штраф не застосовується у разі подання уточнюючого розрахунку до податкової декларації з податку на прибуток підприємств за попередній податковий (звітний) рік з метою здійснення самостійного коригування відповідно до статті 39 цього Кодексу у строк не пізніше 1 травня року, наступного за звітним;

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 або подає у наступних податкових періодах уточнюючу декларацію, то штрафи, зазначені вищі, не застосовуються.

Платник податків під час проведення документальних планових та позапланових перевірок не має права подавати уточнюючі розрахунки до поданих ним раніше податкових декларацій за будь-який звітний (податковий) період з відповідного податку і збору, який перевіряється контролюючим органом.

У разі якщо платник податків подає уточнюючий розрахунок до податкової декларації, поданої за період, що перевірявся, або не подає уточнюючий розрахунок протягом 20 робочих днів після дати складення довідки про проведення електронної перевірки, якою встановлено порушення податкового законодавства,

відповідний контролюючий орган має право на проведення позапланової перевірки платника податків за відповідний період.

Отже, якщо платник податків бажає внести зміни у раніше поданій ним податковій декларації, то такий платник повинен відобразити їх в уточнюючій чи звітній новій податковій декларації.

Підсумки теми

Кожен платник податків зобов'язаний надати контролюючому органу і їх посадовим особам документи та інформацію, необхідну для обчислення і сплати податку.

Принципово важливим обов'язком платника податків, пов'язаним з обчисленням і сплатою податків, є надання до контролюючого органу за місцем обліку податкової декларації.

Податкова декларація подається платником податку за встановленою формою. Вона являє собою письмову заяву або заяву в електронному вигляді платника податків про отримані доходи і проведені витрати, про джерела доходів, про податкові пільги, про обчислену суму грошового/ податкового зобов'язання платника податків.

Для цілей оподаткування платники податків зобов'язані вести облік доходів, витрат та інших показників, пов'язаних з визначенням об'єктів оподаткування та/або податкових зобов'язань, на підставі первинних документів, регістрів бухгалтерського обліку, фінансової звітності, інших документів, пов'язаних з обчисленням і сплатою податків і зборів.

Прийняття податкової декларації є обов'язком контролюючого органу.

Список рекомендованих джерел

1. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2756-VI (зі змінами).

2. Закон України від 22.05.2003 № 851-IV «Про електронні документи та електронний документообіг» (зі змінами).

3. Адміністрування податків: [навчальний посібник] / Ю.Б. Іванов, Л.М. Карпов, К.В. Петросянц. – Х. : Вид-во ХНЕУ – 2005 – 210 с.

4. Адміністрування податків, зборів, платежів: навч.посіб. / [В.П. Хомутенко, І.С. Луценко, А.В. Хомутенко]; за заг. ред. В.П. Хомутенко – Одеса: «Атлант», 2015. – 314 с.

5. Адміністрування податків та обов'язкових платежів : навч. посібник / А. С. Крутова, І. С. Андрущенко ; Харк. держ. ун-т харч. та торгівлі. – Харків : Видавець Іванченко І. С., 2016. – 139 с.

6. Адміністрування як фактор фіскальної та регуляторної ефективності оподаткування: монографія / авторський колектив, за заг. ред. д.е.н., професора В.Л. Андрущенка. – Ірпінь : Видавництво Національного університету ДПС України, 2014. – 332 с.

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

Контрольні питання

1. Що таке податкова декларація, розрахунок?

2. Які є види процедур обробки податкової звітності платників?

3. Що належить до обов'язкових реквізитів податкової звітності?

4. Які правові акти регламентують процедуру електронної системи прийняття податкової звітності?

5. У яких випадках податкова звітність не приймається?

6. Які є способи подання податкової звітності до контролюючого органу?

7. Що таке система подання податкової звітності в електронному вигляді?

8. Які встановлено строки приймання податкових декларацій платників податків зборів та платежів контролюючим органом?

9. Які строки встановлені для направлення платнику податків письмового повідомлення про відмову в прийнятті його податкової декларації?

10. Що є підтвердженням платнику податків про прийняття його податкових документів до бази даних контролюючого органу?

11. Хто є відповідальним у разі втрати або зіпсуття поштового відправлення чи затримки його вручення контролюючому органу?

12. Ким виконується обробка та занесення податкової інформації до електронних баз контролюючого органу?

13. Який термін перенесення даних до електронних баз щомісячної податкової декларації з податку на додану вартість?

14. Який термін перенесення даних уточнюючих розрахунків податкових декларацій до електронних баз контролюючих органів?

15. Який термін перенесення даних ліквідаційної звітності до електронних баз контролюючих органів?

Тестові завдання

1. Якщо декларація була подана особисто платником податків або його представником, то письмове повідомлення про відмову в прийнятті його податкової декларації із зазначенням причин відмови надсилається платнику податків у строк:

а) протягом 5 робочих днів з дня отримання декларації;

б) протягом 10 робочих днів з дня отримання декларації;

в) протягом 3 робочих днів з дня отримання декларації;

г) протягом 7 робочих днів з дня отримання декларації.

2. Податковий орган має право відмовити в прийнятті податкової декларації, якщо:

а) декларація заповнена в окремих рядках з прочерком;

б) декларація не відповідає нормам та змісту відповідного податку і збору;

в) декларація, надана з порушенням граничних строків подання;

г) декларація, подана не в електронній формі.

3. Податкова декларація, розрахунок – це

а) документ, що подається платником податків контролюючому органу, у якому міститься інформація про бюджетне відшкодування ПДВ;

б) документ на підставі якого здійснюється нарахування та/або сплата податкового зобов'язання;

в) документ, що свідчить про суми доходу, нарахованого (виплаченого) на користь платників податків – фізичних осіб, суми утриманого та/або сплаченого податку;

г) це документ, що подається платником податків контролюючому органу, у якому перебуває на обліку платник податків, у строки, встановлені законом, на підставі якого здійснюється нарахування та/або сплата податкового зобов'язання, чи документ, що свідчить про суми доходу, нарахованого (виплаченого) на користь платників податків - фізичних осіб, суми утриманого та/або сплаченого податку.

4. Письмове повідомлення про відмову в прийнятті його податкової декларації із зазначенням причин відмови надсилається платнику податків у строк:

а) протягом 5 робочих днів з дня отримання декларації – якщо декларація була надіслана поштою або засобами електронного зв'язку;

б) протягом 10 робочих днів з дня отримання декларації – якщо декларація була надіслана поштою або засобами електронного зв'язку;

в) протягом 3 робочих днів з дня отримання декларації – якщо декларація була надіслана поштою або засобами електронного зв'язку;

г) протягом 7 робочих днів з дня отримання декларації – якщо декларація була надіслана поштою або засобами електронного зв'язку.

5. Подають до контролюючих органів податкові декларації виключно в електронній формі

а) платники податку на додану вартість;

б) з 1 січня 2015 р. виключно всі платники податків та зборів;

в) лише платники єдиного податку;

г) усі платники-юридичні особи.

6. Документ, що подається платником податків контролюючому органу у строки, встановлені законом, на підставі якого здійснюється нарахування та/або сплата податкового зобов'язання – це

а) платіжне доручення;

б) розрахунковий чек;

в) податкова декларація;

г) доручення.

7. Податкова декларація, за вибором платника податків, подається до контролюючого органу:

а) особисто платником податків або уповноваженою на це особою;

б) надсилається поштою з повідомленням про вручення та з описом вкладення;

в) засобами електронного зв'язку в електронній формі;

г) всі відповіді вірні.

8. До обов'язкових реквізитів податкової декларації належать:

а) вказівка сімейного стану платника податків;

б) місцезнаходження платника податків;

в) особисті інтереси платника податків;

г) зазначення майнового стану.

9. Податковий період – це…

а) період, з урахуванням якого відбувається обчислення та сплата податків, зборів;

б) період, з урахуванням якого відбувається лише обчислення податків, зборів;

в) період часу, з урахуванням якого відбувається лише сплата податків, зборів;

г) немає правильної відповіді.

10. Реквізити податкової декларації поділяються на:

а) основні, другорядні;

б) індивідуальні, колективні;

в) обов'язкові, другорядні;

г) обов'язкові додаткові.

РОЗДІЛ 7
АДМІНІСТРУВАННЯ ПОДАТКОВОГО БОРГУ

7.1. Поняття податкового боргу платника податків та джерела його сплати.

7.2. Податкова застава та процедури її застосування.

7.3. Порядок застосування адміністративного арешту майна платника податків.

7.4. Розстрочення (відстрочення) грошових зобов'язань (податкового боргу) платників податків.

7.5. Порядок списання безнадійного податкового боргу плат ників податків.

7.6. Строки давності та їх застосування

Ключові терміни та поняття: *податковий борг, погашення податкового боргу, податкова вимога, податкова застава, податковий керуючий, адміністративний арешт майна платника податків, повний арешт майна, умовний арешт майна, розстрочення, відстрочення грошових зобов'язань або податкового боргу, безнадійний податковий борг, строк позовної давності, пеня, штрафні санкції, балансова вартість майна, неоподатковуваний мінімум доходів громадян.*

7.1. Поняття податкового боргу платника податків та джерела його сплати

На сьогодні процес погашення податкового боргу платників податків регулюється нормами Податкового кодексу України (глава 9, розділ II).

Під терміном *«податковий борг»,* відповідно до норм ПКУ, слід розуміти суми узгодженого грошового зобов'язання, не сплаченого платником податків у встановлений строк, та непогашеної пені, нарахованої у порядку, визначеному ПКУ.

Податковий борг в міжнародних правовідносинах це грошове зобов'язання з урахуванням штрафних санкцій, пені за їх наявності та витрат, пов'язаних з його стягненням, несплачене в

установлений строк, що на підставі відповідного документа іноземної держави є предметом стягнення, яке може бути звернуто відповідно до міжнародного договору України.

Здійснювати заходи щодо *забезпечення погашення податкового боргу* в межах повноважень, встановлених ПКУ та іншими законами України уповноважений державний орган - орган стягнення.

Зменшення абсолютного значення суми такого боргу, підтверджене відповідним документом є *процесом погашення податкового боргу*

У разі коли у платника податків виник податковий борг, контролюючий орган надсилає (вручає) йому податкову вимогу в порядку, визначеному для надсилання (вручення) податкового повідомлення-рішення.

Відповідно до норм ПКУ *податкова вимога* - письмова вимога контролюючого органу до платника податків щодо погашення суми податкового боргу.

Податкова вимога повинна містити відомості про факт виникнення грошового зобов'язання та права податкової застави, розмір податкового боргу, який забезпечується податковою заставою, обов'язок погасити податковий борг та можливі наслідки його непогашення в установлений строк, попередження про опис активів, які відповідно до законодавства можуть бути предметом податкової застави, а також про можливі дату та час проведення публічних торгів з їх продажу.

У разі якщо у платника податків, якому надіслано (вручено) податкову вимогу, сума податкового боргу збільшується (зменшується), погашенню підлягає вся сума податкового боргу такого платника податку, що існує на день погашення.

У разі якщо після направлення (вручення) податкової вимоги сума податкового боргу змінилася, але податковий борг не був погашений в повному обсязі, податкова вимога додатково не надсилається (не вручається).

Відповідно до норм кодексу існують такі джерела сплати грошових зобов'язань або погашення податкового боргу платника податків (рис. 6.1.).

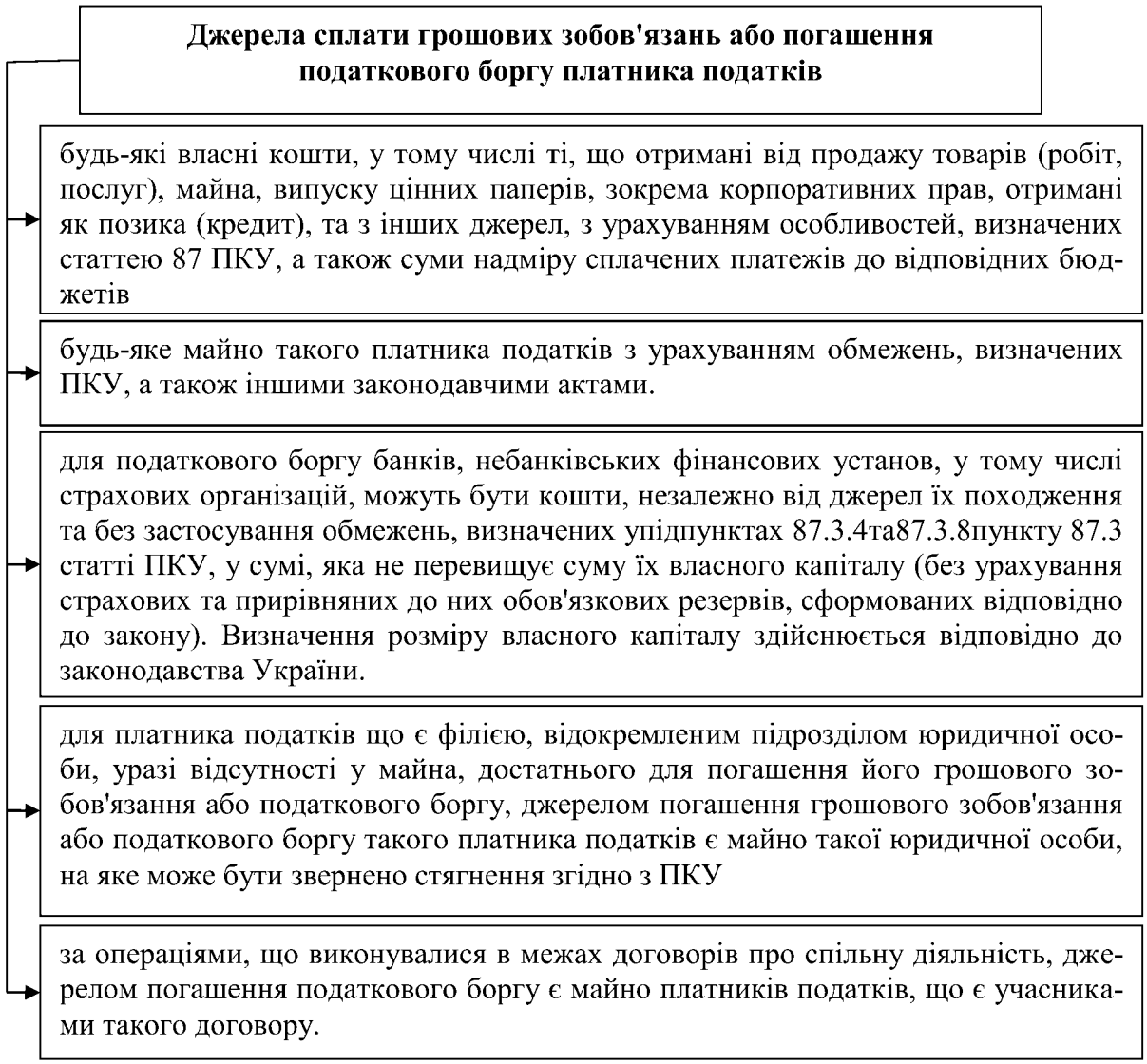


Рис. 7.1. Джерела сплати грошових зобов'язань або погашення податкового боргу платника податків

Не можуть бути використані як джерела погашення податкового боргу платника податків:

- майно платника податків, надане ним у заставу іншим особам (на час дії такої застави), якщо така застава зареєстрована згідно із законом у відповідних державних реєстрах до моменту виникнення права податкової застави;

- майно, яке належить на правах власності іншим особам та перебуває у володінні або користуванні платника податків, у тому числі (але не виключно) майно, передане платнику податків у лізинг (оренду), схов (відповідальне зберігання), ломбардний схов, на комісію (консигнацію); давальницька сировина, надана

підприємству для переробки, крім її частини, що надається платнику податків як оплата за такі послуги, а також майно інших осіб, прийняті платником податків у заставу чи заклад, довірче та будь-які інші види агентського управління;

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

- кошти кредитів або позик, наданих платнику податків кредитно-фінансовою установою, що обліковуються на позичкових рахунках, відкритих такому платнику податків, суми акредитивів, що виставлені на ім'я платника податків, але не відкриті, суми авансових платежів та попередньої оплати за контрактами підприємств суднобудівної промисловості (клас 35.11 група 35 КВЕД ДК 009:2005), отримані від замовників морських та річкових суден та інших плавучих засобів;

- майно, включене до складу цілісних майнових комплексів державних підприємств, які не підлягають приватизації, у тому числі казенних підприємств. Порядок віднесення майна до такого, що включається до складу цілісного майнового комплексу державного підприємства, встановлюється Фондом державного майна України;

- майно, вільний обіг якого заборонено згідно із законодавством України;

- майно, що не може бути предметом застави відповідно до Закону України «Про заставу»;

- кошти інших осіб, надані платнику податків у вклад (депозит) або довірче управління, а також власні кошти юридичної особи, що використовуються для виплат заборгованості з основної заробітної плати за фактично відпрацьований час фізичним особам, які перебувають у трудових відносинах з такою юридичною особою.

Забороняється будь-яка уступка грошового зобов'язання або податкового боргу платника податків третім особам.

У разі наявності у платника податків податкового боргу контролюючі органи зобов'язані зарахувати кошти, що сплачує такий платник податків, в рахунок погашення податкового боргу згідно з черговістю його виникнення незалежно від напряму сплати, визначеного платником податків. У такому ж порядку від бувається зарахування коштів, що надійдуть у рахунок погашення податкового боргу платника податків відповідно до статті 95 ПКУ або за рішенням суду у випадках, передбачених законом.

7.2. Податкова застава та процедури її застосування

Під терміном «*податкова застава*», відповідно до норм ПКУ, слід розуміти *спосіб забезпечення сплати платником податків грошового зобов'язання та пені, не сплачених таким платником у строк, визначений ПКУ.*

З метою забезпечення виконання платником податків своїх обов'язків, визначених податковим законодавством, майно платника податків, який має податковий борг, передається у податкову заставу. *Право податкової застави виникає згідно з ПКУ 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.

Виникнення права податкової застави відповідно до норм кодексу наведено на рис. 7.2.



Рис. 7.2. Виникнення права податкової застави

Право податкової застави поширюється на будь-яке майно платника податків, яке перебуває в його власності (господарському віданні або оперативному управлінні) у день виникнення такого права і балансова вартість якого відповідає сумі податкового боргу платника податків, *крім випадків, якщо на момент складення акта опису майно відсутнє або його балансова вартість менша від суми податкового боргу*, а також на інше майно, на яке платник податків набуде прав власності у майбутньому.

Якщо балансова вартість майна, на яке поширюється податкова застава, *є меншою* ніж сума податкового боргу платника податків, право податкової застави поширюється на таке майно, а 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».

У разі збільшення суми податкового боргу складається *акт опису до суми, відповідної сумі податкового боргу* платника податків.

*Право податкової застави не поширюється на:*майно, що не може бути предметом застави відповідно до Закону України «Про заставу», іпотечні активи, що належать емітенту та є забезпеченням відповідного випуску іпотечних сертифікатів з фіксованою дохідністю, грошові доходи від цих іпотечних активів до повного виконання емітентом зобов'язань за цим випуском іпотечних сертифікатів з фіксованою дохідністю, склад іпотечного покриття та грошові доходи від нього до повного виконання емітентом зобов'язань за відповідним випуском звичайних іпотечних облігацій.

Право податкової застави не застосовується, якщо загальна сума податкового боргу платника податків не перевищує шістдесяти неоподатковуваних мінімумів доходів громадян.

Майно, на яке поширюється право податкової застави, оформлюється актом опису. До акта опису включається ліквідне майно, яке можливо використати як джерело погашення податкового боргу. Опис майна у податкову заставу здійснюється на підставі рішення керівника (його заступника або уповноваженої особи) контролюючого органу, яке пред'являється платнику податків, що має податковий борг. Акт опису майна, на яке поширюється право податкової застави, складається *податковим керуючим* (функції та повноваження податкового керуючого наведено в статті 91 глави 9 розділу II ПКУ) у порядку та за формою, що затверджені центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну фінансову політику. *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 понятих.

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.

Контролюючий орган 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.

Зупинення видаткових операцій на рахунках платника податків та заборона відчуження таким платником податків майна діють до дня складення акта опису майна платника податків у податкову заставу податковим керуючим або акта про відсутність майна, що може бути описано у податкову заставу, або погашення податкового боргу в повному обсязі. Податковий керуючий *не пізніше робочого дня*, що настає за днем складення цих актів, зобов'язаний надіслати банкам, іншим фінансовим установам, а також платнику податків рішення про складення актів, яке є підставою для поновлення видаткових операцій та скасування заборони на відчуження майна.

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.

Платник податків зобов'язаний *не пізніше робочого дня, наступного за днем набуття права власності на будь-яке майно*, повідомити контролюючий орган про наявність такого майна. Контролюючий орган 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. Якщо контролюючий орган приймає рішення про *включення майна до акта опису*, складається відповідний акт опису, один примірник якого надсилається платнику податків. До прийняття відповідного рішення контролюючим органом платник податків *не має права відчужувати таке майно.* У разі порушення платником податків вимог цього пункту він несе відповідальність згідно із законом.

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.

Заміна предмета застави може здійснюватися тільки за згодою контролюючого органу. Контролюючий орган зобов'язаний безоплатно зареєструвати податкову заставу у відповідному державному реєстрі.

Платник податків зберігає право користування майном, що перебуває у податковій заставі, якщо інше не передбачено законом. Алгоритм узгодження операцій із заставленим майном розкрито у статті 92 глави 9 розділу II ПКУ.

Особливості припинення податкової застави наведено на рис. 7.3.

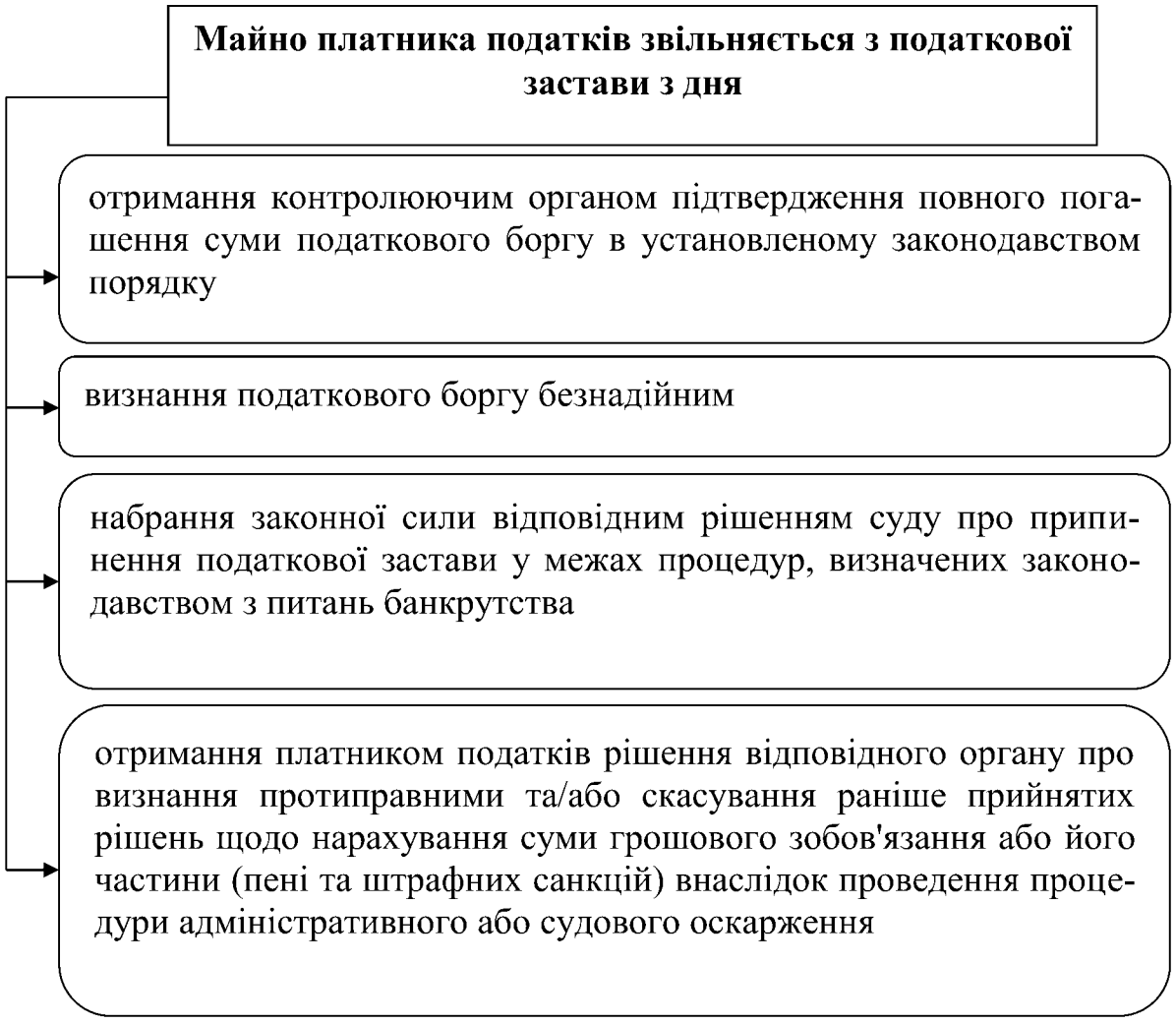


Рис. 7.3. Припинення податкової застави

Підставою для звільнення майна платника податків з-під податкової застави та її виключення з відповідних державних реєстрів є відповідний документ, що засвідчує закінчення будь-якої з вище вказаних подій.

Порядок застосування податкової застави встановлюється центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну фінансову політику.

Контролюючий орган 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 провадяться не раніше ніж через 60 календарних днів з дня надіслання (вручення) такому платнику податкової вимоги.

У разі продажу майна, що перебуває у податковій заставі, (алгоритм продажу майна, що перебуває у податковій заставі наведено у статті 95, глави 9, розділу II ПКУ)таке майно звільняється з податкової застави (із внесенням змін до відповідних державних реєстрів) з дня отримання контролюючим органом підтвердження про надходження коштів до бюджету від такого продажу.

7.3. Порядок застосування адміністративного арешту майна платника податків

Згідно зі статтею 94 розділу II Податкового кодексу України адміністративний арешт майна платника податків (далі – арешт майна) є винятковим способом забезпечення виконання платником податків його обов'язків, визначених законом.

Арешт майна може бути застосовано, якщо з'ясовується одна з обставин, наведених на рис. 7.4.

Обставини, згідно з якими може бути застосований арешт майна

↓

- платник податків порушує правила відчуження майна, що перебуває у податковій заставі;
- фізична особа, яка має податковий борг, виїжджає за кордон;
- платник податків відмовляється від проведення документальної або фактичної перевірки за наявності законних підстав для її проведення або від допуску посадових осіб контролюючого органу;
- відсутні дозволи (ліцензії) на здійснення господарської діяльності, а також у разі відсутності реєстраторів розрахункових операцій, зареєстрованих у встановленому законодавством порядку, крім випадків, визначених законодавством;
- відсутня реєстрація особи як платника податків у контролюючому органі, якщо така реєстрація є обов'язковою відповідно до ПКУ, або коли платник податків, що отримав податкове повідомлення або має податковий борг, вчиняє дії з переведення майна за межі України, його приховування або передачі іншим особам ;
- платник податків відмовляється від проведення перевірки стану збереження майна, яке перебуває у податковій заставі;
- платник податків не допускає податкового керуючого до складення акта опису майна, яке передається в податкову заставу;
- платник податків (його посадові особи або особи, які здійснюють готівкові розрахунки та/або провадять діяльність, що підлягає ліцензуванню) відмовляється від проведення відповідно до вимог ПКУ інвентаризації основних засобів, товарно-матеріальних цінностей, коштів (зняття залишків товарно-матеріальних цінностей, готівки)

Рис. 7.4. Обставини, згідно з якими може бути застосований арешт майна

Арешт може бути накладено контролюючим органом на будь-яке майно платника податків, крім майна, на яке не може бути звернено стягнення відповідно до закону, та коштів на рахунку платника податків. Види арешту майна наведено на рис. 7.5.

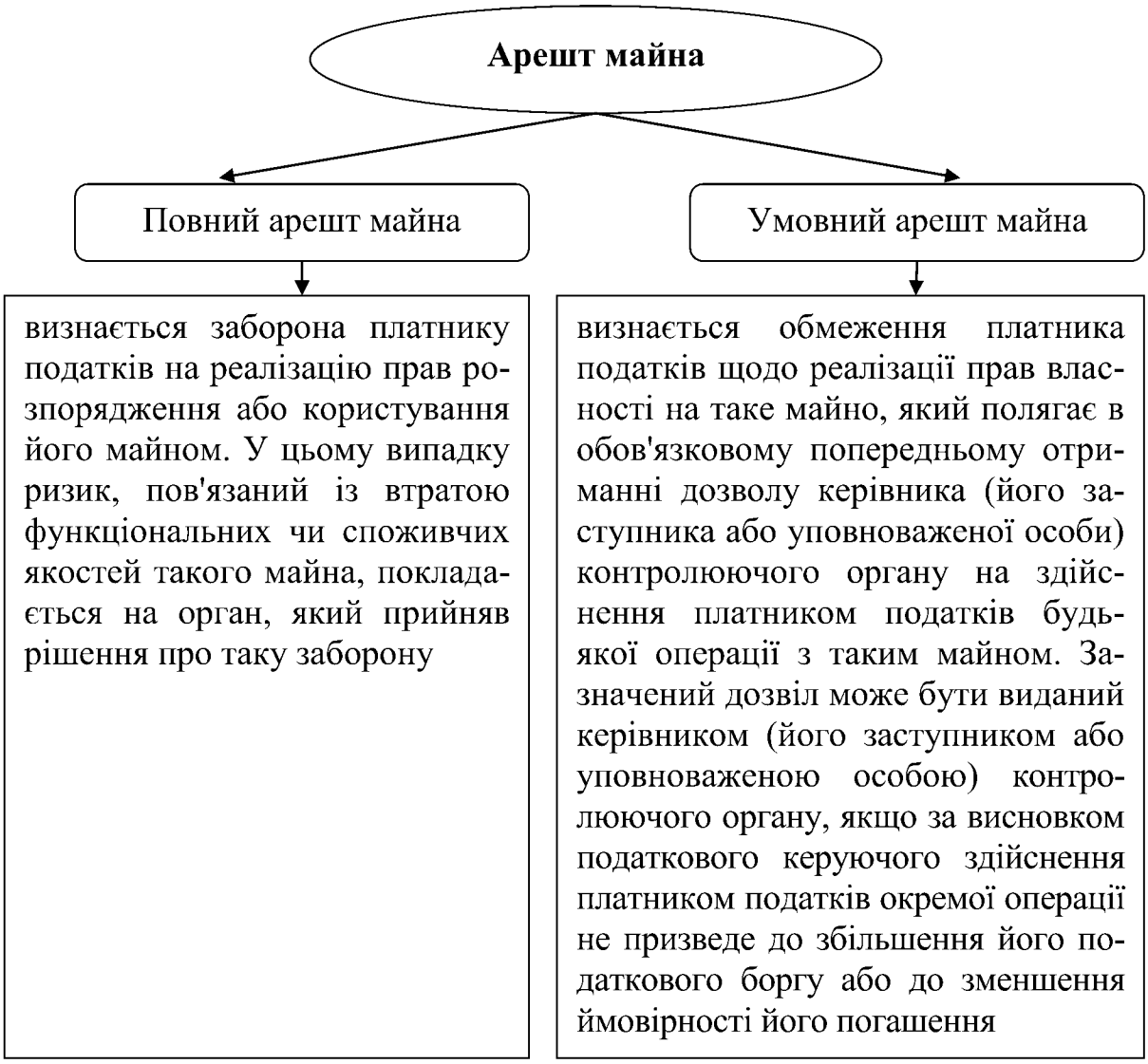


Рис. 7.5. Види арешту майна

Керівник (його заступник або уповноважена особа) контролюючого органу за наявності однієї з обставин, згідно з якою може бути застосований арешт майна, *приймає рішення про застосування арешту майна платника податків, яке надсилається:*

- іншим особам, у володінні, розпорядженні або користуванні яких перебуває майно такого платника податків, з вимогою тимчасово зупинити його відчуження.

Арешт коштів на рахунку платника податків здійснюється виключно на підставі рішення суду шляхом звернення контролюючого органу до суду. Звільнення коштів з-під арешту банк або інша фінансова установа здійснює за рішенням суду.

Арешт майна може бути також застосований до товарів, які виготовляються, зберігаються, переміщуються або реалізу-

ються 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. 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 якої 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. Керівник підрозділу правоохоронного органу, у підпорядкуванні якого перебуває службова (посадова) особа, яка склала протокол про тимчасове затримання майна, зобов'язаний невідкладно поінформувати керівника (його заступника або уповноваженої особи) контролюючого органу, на території якого здійснено таке затримання, з обов'язковим врученням примірника протоколу. На підставі відомостей, зазначених у протоколі, керівник (його заступник або уповноважена особа) контролюючого органу 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 контролюючий орган 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.

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 (його заступником або уповноваженою особою) контролюючого органу без вручення його таким особам.

Арешт на майно може бути накладено рішенням керівника (його заступника або уповноваженої особи) контролюючого органу, обґрунтованість якого протягом 96 годин має бути перевірена судом.

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.

Визначений строк не включає добові години, що припадають на вихідні та святкові дні.

Рішення керівника (його заступника або уповноваженої особи) контролюючого органу щодо арешту майна може бути оскаржене платником податків в адміністративному або судовому порядку.

У всіх випадках, коли контролюючий орган вищого рівня або суд скасовує рішення про арешт майна, контролюючий орган вищого рівня проводить службове розслідування щодо мотивів прийняття керівником (його заступником або уповноваженою особою) контролюючого органу 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.

Платник податків має право на відшкодування збитків та немайнової шкоди, завданих контролюючим органом внаслідок неправомірного застосування арешту майна такого платника податків, за рахунок коштів державного бюджету, передбачених

контролюючим органам, згідно із законом. Рішення про таке відшкодування приймається судом.

Функції виконавця рішення про арешт майна платника податків покладаються на податкового керуючого або іншого працівника контролюючого органу, призначеного його керівником (його заступником або уповноваженою особою) контролюючого органу.

Виконавець рішення про арешт:

- 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. Для проведення опису майна у разі потреби залучається оцінювач. Представникам платника податків, майно якого підлягає адміністративному арешту, роз'яснюються їх права та обов'язки. Понятими не можуть бути працівники контролюючих органів або правоохоронних органів, а також інші особи, участь яких як понятих обмежується Законом України «Про виконавче провадження».

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 протокол, 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.

Посадова особа контролюючого органу, яка виконує рішення про адміністративний арешт майна платника податків, визначає порядок його збереження та охорони.

Обставини, згідно з якими може бути припинення адміністративного арешту майна платника податків, наведено на рис.7.6.

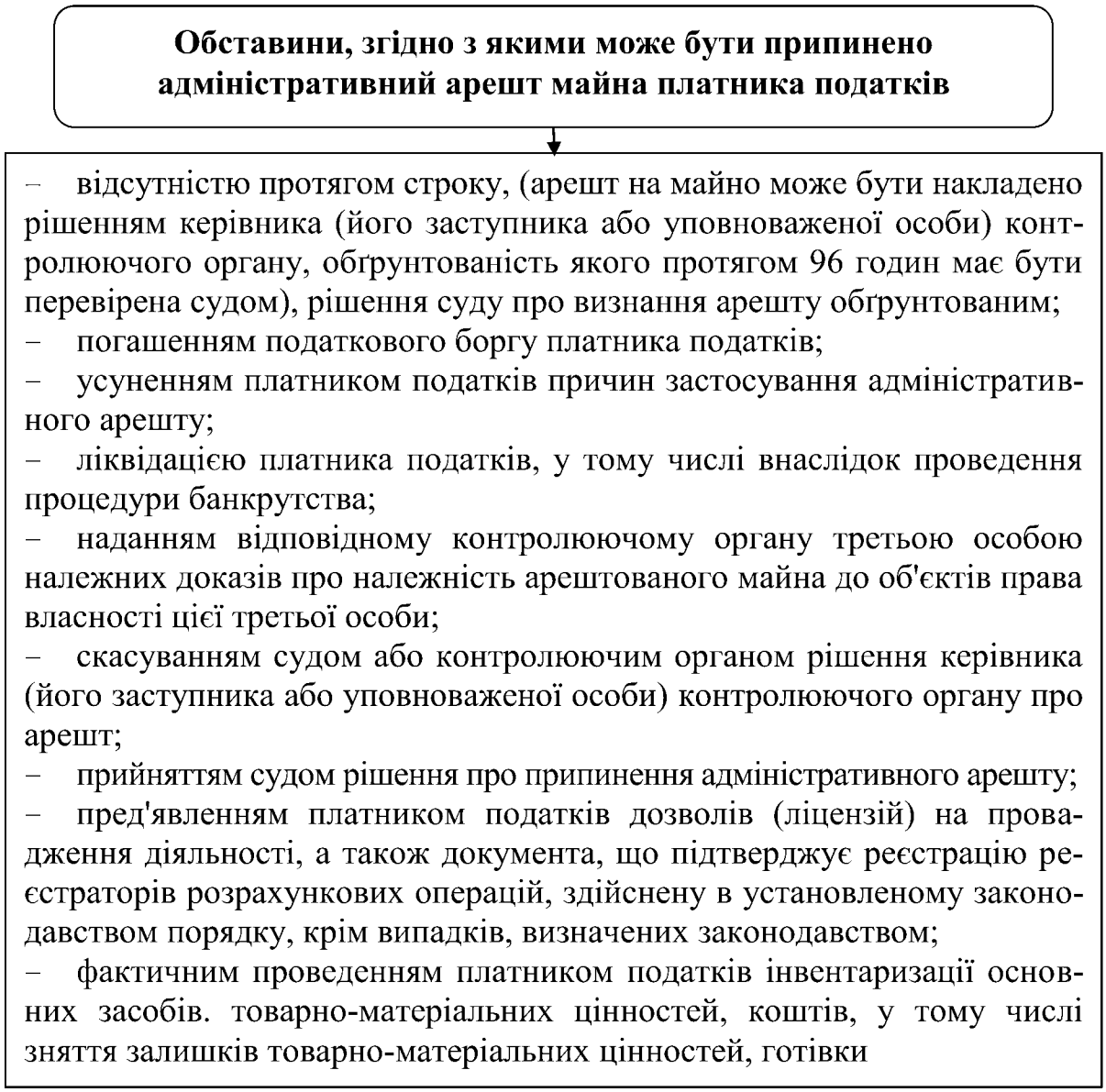


Рис. 7.6. Обставини, згідно з якими може припинятися адміністративний арешт майна платника податків

У випадках погашення податкового боргу платника податків; усунення платником податків причин застосування адміністративного арешту; ліквідації платника податків, у тому числі внаслідок проведення процедури банкрутства; пред’явлення платником податків дозволів (ліцензій) на провадження діяльності, а також документа, що підтверджує реєстрацію реєстраторів розрахункових операцій, здійснену в установленому законодавством порядку, крім випадків, визначених законодавством; фактичного

проведення платником податків інвентаризації основних засобів, товарно-матеріальних цінностей, коштів, у тому числі зняття залишків товарно-матеріальних цінностей, готівки, рішення щодо звільнення з-під арешту майна приймається контролюючим органом протягом двох робочих днів, що настають за днем, коли контролюючому органу стало відомо про виникнення підстав припинення адміністративного арешту.

У разі якщо рішення про звільнення майна з-під арешту прийнято щодо арешту, який було визнано судом обґрунтованим, контролюючий орган повідомляє про своє рішення відповідний суд не пізніше наступного робочого дня.

Якщо майно платника податків звільняється з-під адміністративного арешту у наступних випадках, а саме:

- відсутністю протягом зазначеного в ПКУ строку (96 годин), рішення суду про визнання арешту обґрунтованим;
- скасуванням судом або контролюючим органом рішення керівника (його заступника або уповноваженої особи) контролюючого органу про арешт;
- прийняттям судом рішення про припинення адміністративного арешту;
- фактичним проведенням платником податків інвентаризації основних засобів, товарно-матеріальних цінностей, коштів, у тому числі зняття залишків товарно-матеріальних цінностей, готівки повторне накладення адміністративного арешту з підстав накладення першого арешту не дозволяється.

7.4. Розстрочення (відстрочення) грошових зобов'язань (податкового боргу) платників податків

Розстроченням, відстроченням грошових зобов'язань або податкового боргу є перенесення строків сплати платником податків його грошових зобов'язань або податкового боргу під проценти, розмір яких дорівнює розміру 120 відсотків річних облікової ставки Національного банку України, чинної на день прийняття контролюючим органом рішення про розстрочення, відстрочення грошових зобов'язань або податкового боргу.

Якщо до складу розстроченої (відстроченої) суми *входить пеня*, то для розрахунку процентів береться сума за вирахуванням суми пені.

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 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.

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.

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.

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, 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.

Рішення про розстрочення, відстрочення грошових зобов'язань чи податкового боргу, а також про перенесення строків сплати розстрочених, відстрочених сум або їх частки приймається у такому порядку:

- стосовно загальнодержавних податків та зборів - керівником (його заступником або уповноваженою особою) контролюючого органу;

- стосовно місцевих податків та зборів - керівником (його заступником або уповноваженою особою) контролюючого органу та затверджується фінансовим органом місцевого органу виконавчої влади, до бюджету якого зараховуються такі місцеві податки та збори.

Рішення про розстрочення, відстрочення грошових зобов'язань чи податкового боргу, а також про перенесення строків сплати розстрочених, відстрочених сум або їх частки щодо загальнодержавних податків та зборів на строк, що виходить за межі одного та/або більше бюджетних років, крім випадків, передбачених цим пунктом, приймається керівником (його заступником або уповноваженою особою) центрального органу виконавчої влади, що реалізує державну податкову та митну політику, про що повідомляється центральний орган виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну фінансову політику.

Рішення про розстрочення, відстрочення грошових зобов'язань чи податкового боргу, а також про перенесення строків сплати розстрочених, відстрочених сум або їх частки щодо загальнодержавних податків та зборів на строк, що виходить за межі одного та/або більше бюджетних років, у разі, якщо сума, заявлена до розстрочення, відстрочення, або сума розстрочених, відстрочених грошових зобов'язань чи податкового боргу, щодо яких переносяться строки сплати, становить 1 мільйон гривень та більше, приймається керівником (його заступником або уповноваженою особою) центрального органу виконавчої влади, що реалізує державну податкову та митну політику, за погодженням з центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну фінансову політику.

Рішення про розстрочення, відстрочення грошових зобов'язань чи податкового боргу, а також про перенесення строків сплати розстрочених, відстрочених сум, якщо сума попередньо наданого розстрочення, відстрочення грошових зобов'язань чи податкового боргу не була погашена, приймається за вмотивованим та обґрунтованим рішенням керівника (заступника керівника) центрального органу виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну фінансову політику.

Центральний орган виконавчої влади, що реалізує державну податкову та митну політику, формує та веде у відкритому доступі Реєстр заяв про розстрочення, відстрочення грошових зобов'язань чи податкового боргу, який щодня опубліковує на своєму офіційному веб-сайті.

Заяви про розстрочення, відстрочення грошового зобов'язання чи податкового боргу вносяться до Реєстру заяв про розстрочення, відстрочення грошового зобов'язання чи податкового боргу протягом операційного дня їх отримання у хронологічному порядку їх надходження.

Порядок ведення та форма Реєстру заяв про розстрочення, відстрочення грошового зобов'язання чи податкового боргу затверджуються центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну фінансову політику.

Розстрочення, відстрочення грошового зобов'язання чи податкового боргу надається окремо за кожним податком і збором.

Якщо сума грошового зобов'язання чи податкового боргу, заявлена до розстрочення, відстрочення, становить 1 мільйон гривень і більше, розстрочення, відстрочення надається лише за умови:

- передачі у податкову заставу майна платника податків, балансова вартість якого дорівнює або перевищує заявлену до розстрочення, відстрочення суму грошового зобов'язання, - у разі розстрочення, відстрочення грошових зобов'язань;

- перебування у податковій заставі майна платника податків, балансова вартість якого дорівнює або перевищує заявлену до розстрочення, відстрочення суму податкового боргу, - у разі розстрочення, відстрочення податкового боргу.

Строки сплати розстрочених, відстрочених сум або їх частки можуть бути перенесені шляхом прийняття окремого рішення та внесення відповідних змін до договорів розстрочення, відстрочення.

Договори про розстрочення (відстрочення) можуть бути достроково розірвані:

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;

з ініціативи контролюючого органу в разі, якщо:

з'ясовано, що інформація, подана платником податків при укладенні зазначених договорів, виявилася недостовірною, перекрученою або неповною;

платник податків визнається таким, що має податковий борг із грошових зобов'язань, які виникли після укладення зазначених договорів;

платник податків порушує умови погашення розстроченого грошового зобов'язання чи податкового боргу або відстроченого грошового зобов'язання чи податкового боргу.

Порядок розстрочення та відстрочення грошових зобов'язань або податкового боргу платника податків встановлюється центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну фінансову політику.

Розстрочення, відстрочення податкового боргу не звільняють майно платника податків з податкової застави.

7.5. Порядок списання безнадійного податкового боргу платників податків

Списанню підлягає безнадійний податковий борг, у тому числі пеня та штрафні санкції, нараховані на такий податковий борг. Сутність терміна «безнадійний», відповідно до норм кодексу, розкрито на рис. 7.7.

Якщо фізична особа, яка у судовому порядку визнана безвісно відсутньою або оголошена померлою, з'являється або якщо фізичну особу, яка перебувала у розшуку понад 720 днів, розшукано, списана заборгованість таких осіб підлягає відновленню та стягненню у загальному порядку з дотриманням строків позовної давності починаючи з дня відновлення такого податкового боргу.

Органи стягнення відкликають розрахункові документи, якими передбачено стягнення пені, штрафних санкцій та безнадійного податкового боргу, списаних відповідно до ПКУ.

Контролюючі органи щокварталу здійснюють списання безнадійного податкового боргу. Порядок такого списання встановлюється центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну фінансову політику.

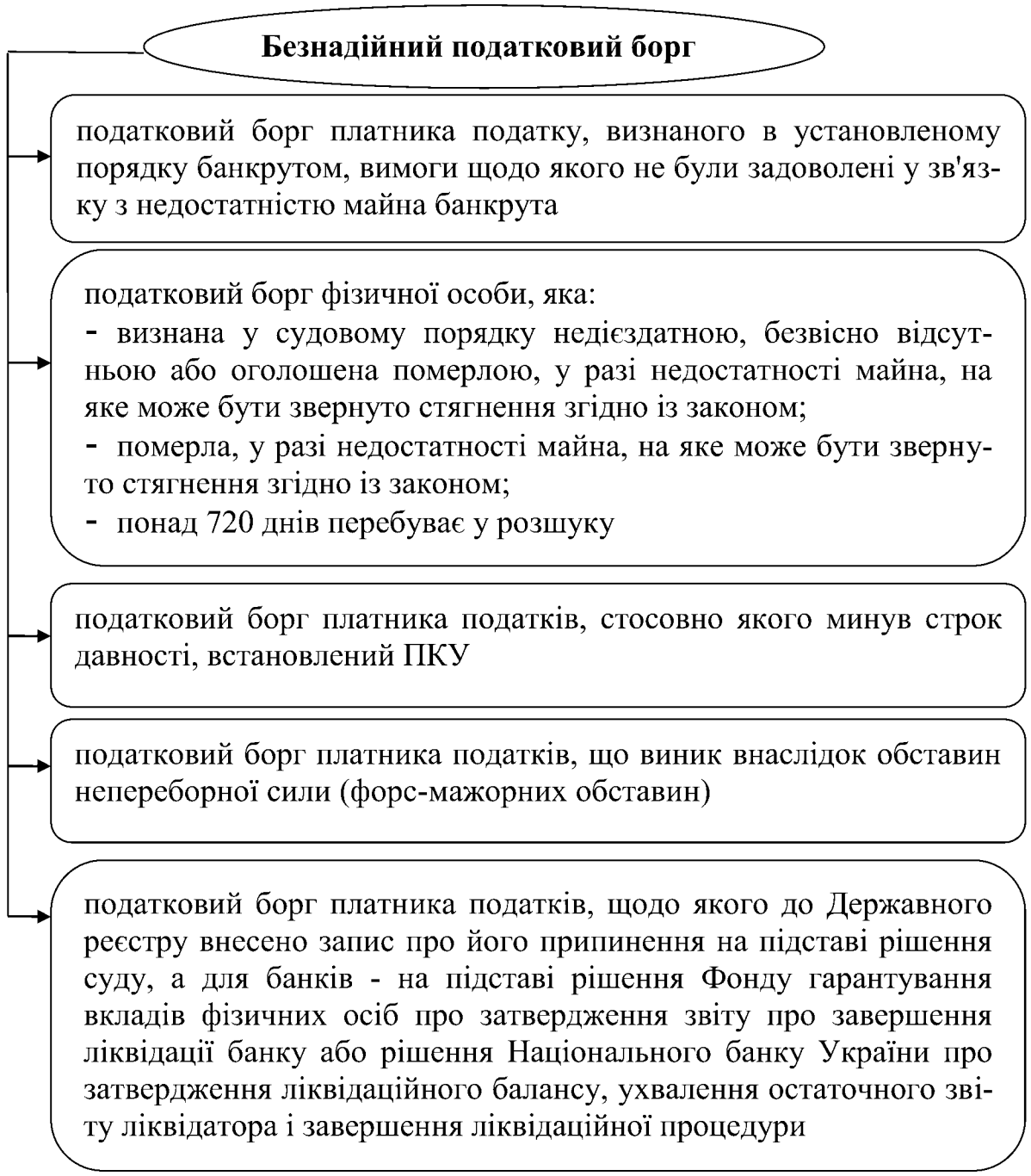


Рис. 7.7. Безнадійний податковий борг

7.6. Строки давності та їх застосування

Контролюючий орган має право провести перевірку та самостійно визначити суму грошових зобов'язань платника податків у випадках, визначених ПКУ, не пізніше закінчення 1095 днів (2555 днів у разі проведення перевірки контрольованої операції відповідно до статті 39 ПКУ), що настає за останнім днем граничного строку подання податкової декларації, звіту про використання доходів

(прибутків) неприбуткової організації, та/або граничного строку сплати грошових зобов'язань, нарахованих контролюючим органом, а якщо така податкова декларація була надана пізніше, – за днем її фактичного подання. Якщо протягом зазначеного строку контролюючий орган не визначає суму грошових зобов'язань, платник податків вважається вільним від такого грошового зобов'язання (в тому числі від нарахованої пені), а спір стосовно такої декларації та/або податкового повідомлення 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.

Грошове зобов'язання може бути нараховане або провадження у справі про стягнення такого податку може бути розпочате без дотримання строку давності, якщо:

- податкову декларацію за період, протягом якого виникло податкове зобов'язання, не було подано;

- посадову особу платника податків (фізичну особу - платника податків) засуджено за ухилення від сплати зазначеного грошового зобов'язання або у кримінальному провадженні винесено рішення про його закриття з нереабілітуючих підстав, яке набрало законної сили.

Відлік строку давності зупиняється на будь-який період, протягом якого контролюючому органу згідно з рішенням суду заборонено проводити перевірку платника податків або платник податків перебуває поза межами України, якщо таке перебування є безперервним та дорівнює чи є більшим за 183 дні.

У разі якщо грошове зобов'язання нараховане контролюючим органом до закінчення строку давності,, податковий борг, що виник у зв'язку з відмовою у самостійному погашенні такого грошового зобов'язання, може бути стягнутий протягом наступних 1095 календарних днів з дня виникнення податкового боргу. Якщо платіж стягується за рішенням суду, строки стягнення

встановлюються до повного погашення такого платежу або визначення боргу безнадійним.

Заяви про повернення надміру сплачених грошових зобов'язань або про їх відшкодування у випадках, передбачених ПКУ, можуть бути подані не пізніше 1095 днів, що настає за днем здійснення такої переплати або отримання права на таке відшкодування.

Граничні строки для подання податкової декларації, заяв про перегляд рішень контролюючих органів, заяв про повернення надміру сплачених грошових зобов'язань, підлягають продовженню керівником (його заступником або уповноваженою особою) за письмовим запитом платника податків, якщо такий платник податків протягом зазначених строків:

- перебував за межами України;
- перебував у плаванні на морських суднах за кордоном України у складі команди (екіпажу) 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 внаслідок інших обставин непереборної сили, підтверджених документально;
- був визнаний за рішенням суду безвісно відсутнім або перебував у розшуку у випадках, передбачених законом.

Штрафні санкції, визначені ПКУ, не застосовуються протягом строків продовження граничних строків подання податкової декларації.

Підсумки теми

Під терміном *«податковий борг»,* відповідно до норм ПКУ, слід розуміти суми узгодженого грошового зобов'язання, не сплаченого платником податків у встановлений строк, та непогашеної пені, нарахованої у порядку, визначеному ПКУ.

Здійснювати заходи щодо забезпечення погашення податкового боргу в межах повноважень, встановлених ПКУ та іншими законами України уповноважений державний орган - орган стягнення.

Зменшення абсолютного значення суми такого боргу, підтвердженe відповідним документом є процесом погашення податкового боргу.

Забороняється будь-яка уступка грошового зобов'язання або податкового боргу платника податків третім особам.

З метою забезпечення виконання платником податків своїх обов'язків, визначених податковим законодавством, майно платника податків, який має податковий борг, передається у податкову заставу. Право податкової застави виникає згідно з ПКУ та не потребує письмового оформлення.

Порядок застосування податкової застави встановлюється центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну фінансову політику.

Контролюючий орган 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.

Адміністративний арешт майна платника податків (далі - арешт майна) є винятковим способом забезпечення виконання платником податків його обов'язків, визначених законом.

Арешт може бути накладено контролюючим органом на будь-яке майно платника податків, крім майна, на яке не може бути звернено стягнення відповідно до закону, та коштів на рахунку платника податків.

Розстроченням, відстроченням грошових зобов'язань або податкового боргу є перенесення строків сплати платником податків його грошових зобов'язань або податкового боргу під проценти, розмір яких дорівнює розміру 120 відсотків річних облікової ставки Національного банку України, діючої на день прийняття контролюючим органом рішення про розстрочення, відстрочення грошових зобов'язань або податкового боргу.

Списанню підлягає безнадійний податковий борг, у тому числі пеня та штрафні санкції, нараховані на такий податковий борг. Контролюючі органи щокварталу здійснюють списання безнадійного податкового боргу. Порядок такого списання

встановлюється центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну фінансову політику.

Список рекомендованих джерел

1. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon3.rada.gov.ua/laws /show/2755-17.

2. Про затвердження переліку обставин, що свідчать про наявність загрози виникнення або накопичення податкового боргу, і доказів існування таких обставин: постанова Кабінету Міністрів України від 27.12.10 № 1235 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://zakon2.rada.gov. ua/laws/show/1235-2010-%D0%BF.

3. Про затвердження Порядку застосування податкової застави контролюючими органами: наказ Міністерства фінансів України від 16.06.2017 № 586 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0859-17

4. Про затвердження Порядку використання дебіторської заборгованості та/або майна юридичної особи як джерел погашення податкового боргу платника податків та/або відокремленого підрозділу юридичної особи: наказ Міністерства фінансів України від 16.06.2017 № 585 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0857-17.

5. Про затвердження Положення про проведення перевірок стану збереження майна платника податків, яке перебуває у податковій заставі: наказ Міністерства фінансів України від 16.06.2017 № 584 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/z0858-17.

6. Про затвердження Порядку ведення та форми Реєстру заяв про розстрочення, відстрочення грошових зобов'язань чи податкового боргу: наказ Міністерства фінансів України від 30.05.2017 № 540 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/z0782-17.

7. Про затвердження Порядку застосування адміністративного арешту майна платника податків: наказ Міністерства фінансів України від 14.07.2017 № 632 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0948-17.

8. Про затвердження Порядку направлення контролюючими органами податкових вимог платникам податків: наказ Міністерства фінансів України від 30.06.2017 № 610 - [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/z0902-17.

9. Про затвердження Порядку списання безнадійного податкового боргу платників податків: наказ Міністерства доходів і зборів України від 10.10.2013 № 577 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z1844-13.

10.Про затвердження Порядку розстрочення (відстрочення) грошових зобов'язань (податкового боргу) платників податків: наказ Міністерства доходів і зборів України від 10.10.2013 № 574 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/z1853-13.

Контрольні питання

1. Поняття податкового боргу.
2. Джерела сплати грошових зобов'язань або погашення податкового боргу платника податків.
3. Податкова застава та процедури її застосування.
4. Припинення податкової застави.
5. Сутність адміністративного арешту майна платника податків.
6. Обставини, згідно з якими може бути застосований арешт майна.
7. Повний та умовний арешт майна.
8. Припинення адміністративного арешту майна платника податків.
9. Розстрочення суми грошових зобов'язань або податкового боргу.
10. Відстрочення суми грошових зобов'язань або податкового боргу.
11. Порядок списання безнадійного податкового боргу платників податків.
12. Строки давності та їх застосування.

Тестові завдання

1. Джерелами самостійної сплати грошових зобов'язань або погашення податкового боргу платника податків є:

а) кошти кредитів або позик, наданих платнику податків кредитно-фінансовою установою;

б) майно платника податків, надане ним у заставу іншим особам (на час дії такої застави), якщо така застава зареєстрована згідно із законом у відповідних державних реєстрах до моменту виникнення права податкової застави;

в) майнові права інших осіб, надані платнику податків у користування або володіння;

г) є будь-які власні кошти, у тому числі ті, що отримані від продажу товарів (робіт, послуг).

2. Не можуть бути використані як джерела погашення податкового боргу платника податків:

а) кошти кредитів або позик, наданих платнику податків кредитно-фінансовою установою;

б) будь-які власні кошти, у тому числі ті, що отримані від випуску цінних паперів;

в) надміру сплачених сум податкового платежу;

г) є будь-які власні кошти, що отримані від продажу товарів (робіт, послуг), майна.

3. Будь-яка уступка грошового зобов'язання або податкового боргу платника податків третім особам:

а) дозволяється незалежно від обставин;

б) забороняється;

в) дозволяється лише юридичним особам;

г) дозволяється лише фізичним особам.

4. Право податкової застави виникає у разі:

а) несплати у строки, суми грошового зобов'язання, самостійно визначеної платником податків у податковій декларації;

б) неподання платником податків у встановлені строки податкової декларації;

в) визначення суми податкового зобов'язання контролюючим органом;

г) подання платником податків податкової декларації із запізненням.

5. Майно, на яке поширюється право податкової застави, оформлюється:

а) довідкою;

б) протоколом;

в) актом опису;

г) податковою вимогою.

6. Право податкової застави не застосовується, якщо загальна сума податкового боргу платника податків не перевищує:

а) 10 неоподатковуваних мінімумів доходів громадян;

б) 120 неоподатковуваних мінімумів доходів громадян;

в) 50 неоподатковуваних мінімумів доходів громадян;

г) 60 неоподатковуваних мінімумів доходів громадян.

7. Арешт коштів на рахунку платника податків здійснюється виключно на підставі рішення:

а) податкового керуючого;

б) суду шляхом звернення контролюючого органу до суду;

в) податкового органу, оформленого наказом;

г) платника податку.

8. Рішення керівника (його заступника або уповноваженої особи) контролюючого органу щодо арешту майна може бути оскаржене платником податків:

а) виключно в адміністративному порядку;

б) виключно в судовому порядку;

в) виключно під час досудового розслідування;

г) в адміністративному або судовому порядку.

9. Стягнення коштів та продаж майна платника податків провадяться не раніше ніж через:

а) 60 календарних днів з дня надіслання такому платнику податкової вимоги;

б) 60 календарних днів з дня надіслання такому платнику податкового повідомлення;

в) 30 календарних днів з дня надіслання такому платнику податкової вимоги;

г) місяць з дня надіслання такому платнику податкової вимоги.

10. У разі скасування судом рішення про визнання фізичної особи безвісти відсутньою, грошове зобов'язання такої фізичної особи:

а) відновлюється частково, у розмірі 50 %;

б) відновлюється в частині сум списаних податків;

в) не відновлюється;

г) відновлюється повною мірою.

РОЗДІЛ 8
ОРГАНЗАЦІЯ РОБОТИ КОНТРОЛЮЮЧИХ ОРГАНІВ ЩОДО ПРИТЯГНЕННЯ ДО ВІДПОВІДАЛЬНОСТІ ПЛАТНИКІВ ПОДАТКІВ ЗА ПОРУШЕННЯ ПОДАТКОВОГО ЗАКОНОДАВСТВА

8.1. Податкові правопорушення: сутність та класифікація.

8.2. Види відповідальності за порушення податкового законодавства.

8.3. Фінансова відповідальність за порушення податкового законодавства.

8.4. Пеня та порядок її нарахування контролюючими органами.

8.5. Адміністративна відповідальність за порушення податкового законодавства, її види та розміри.

8.6. Кримінальна відповідальність за порушення податкового законодавства.

Ключові терміни та поняття: *податкові правопорушення, фінансова відповідальність, адміністративна відповідальність, кримінальна відповідальність, дисциплінарна відповідальність, фінансові санкції, штрафна санкція (фінансова санкція, штраф), адміністративне правопорушення (проступок), пеня.*

8.1. Податкові правопорушення: сутність та класифікація

Податковими правопорушеннями є протиправні діяння (дія чи бездіяльність) платників податків, податкових агентів та/або їх посадових осіб, а також посадових осіб контролюючих органів, що призвели до невиконання або неналежного виконання вимог, установлених Податковим кодексом України та іншим законодавством, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи.

Таке визначення містить Податковий кодекс України (далі – ПКУ). З цього можемо зробити висновок, що *суб'єктами*

податкових правопорушень, тобто особами, що вчиняють такі правопорушення можуть бути:

- платники податків:
- податкові агенти;
- посадові особи платника податків;
- посадові особи податкових агентів;
- посадові особи контролюючих органів.

З юридичної точки зору, під податковим правопорушенням розуміють протиправне (передбачене ПК України), винне діяння (дію чи бездіяльність) особи, пов'язане з невиконанням податкового законодавства або неналежним виконанням податкових зобов'язань, за яких чинним законодавством встановлена юридична відповідальність.

Податкове правопорушення характеризують такі ознаки як:

– суспільна небезпечність та шкідливість діяння;
– протиправність дій (бездіяльність);
– винна поведінка особи, як результат вільного волевиявлення;
– юридична відповідальність.

Як свідчить статистика, податкові правопорушення мають найбільшу питому вагу серед економічних правопорушень. Так, серед кримінальних справ, відкритих за ознаками економічних злочинів, що надходять на економічну експертизу, біля 70 % становлять справи, пов'язані з ухиленням від сплати податків.

Класифікація податкових правопорушень може здійснюватися за різними ознаками, основними з яких є такі:

1) залежно від об'єкта:

- відсутність бухгалтерського та податкового обліку об'єктів оподаткування або ведення обліку з порушенням встановленого порядку;
- неподання або несвоєчасне подання податкових декларацій, фінансової звітності та іншої інформації податковим органам, несплата або несвоєчасна сплата встановлених податків і зборів;
- приховування об'єктів та заниження бази оподаткування.

2) залежно від спрямованості дій:

- правопорушення проти системи оподаткування;
- правопорушення проти прав та законних інтересів платників податків;
- правопорушення проти контролюючих функцій контролюючих органів;
- порушення порядку ведення обліку тощо.

3) залежно від ступеню суспільної небезпеки:

- податкові правопорушення (проступки);
- податкові злочини.

Загалом *податкові правопорушення мають такі риси:*

- здійснюються у більшості випадків у процесі професійної діяльності кваліфікованими спеціалістами з використанням комп'ютерних технологій та електронних засобів зв'язку;
- маскуються різноманітними прийомами та засобами приховування порушень під видом «невдалої» підприємницької діяльності;
- завдають значної економічної шкоди інтересам держави та населення.

Вчинення платниками податків та посадовими особами контролюючих органів порушень вимог податкового законодавства тягне за собою відповідальність, передбачену Податковим кодексом та іншим законодавством України.

8.2. Види відповідальності за порушення податкового законодавства

За порушення законів з питань оподаткування та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, застосовуються такі види юридичної відповідальності:

- фінансова;
- адміністративна;
- кримінальна.

Вказані види відповідальності можуть бути застосовані як до посадових осіб суб'єкта господарювання, так і до самого такого суб'єкта.

Перелік не є вичерпним, оскільки, наприклад, посадові особи платників податків, податкові агенти, а також працівники фіскальних органів можуть бути притягнуті й до дисциплінарної відповідальності, яка передбачена Конституцією України, ПК України, а також Законом України «Про державну службу».

Щодо дисциплінарної відповідальності, варто відзначити, що відповідно до ст. 19 Конституції України органи державної влади, їх посадові особи зобов'язані діяти лише на підставі, в межах повноважень та у спосіб, що передбачені Конституцією та законами України.

Законом України «Про державну службу» передбачено, що до дисциплінарної відповідальності притягуються державні службові за невиконання або неналежне виконання посадових обов'язків, визначених цим законом та іншими нормативно-правовими актами у сфері державної служби, посадовою інструкцією, а також порушення правил етичної поведінки та інше порушення службової дисципліни.

У свою чергу, п. 21.1 ПК України містить підстави для притягнення працівників органів фіскальної служби до відповідальності. Також п. 21.3 ПК України передбачено, що шкода, завдана неправомірними діями посадових осіб контролюючих органів, підлягає відшкодуванню за рахунок коштів державного бюджету. Разом з тим пп. 21.2.1 п. 21.2 ст. 21 ПК України передбачено, що за прийняття неправомірного рішення, яким визначаються податкові (грошові) зобов'язання платнику податків, посадова (службова) особа контролюючого органу, яка прийняла таке рішення, а також безпосередній керівник такої посадової особи несуть відповідальність згідно із законом.

Повторне протягом останніх дванадцяти місяців прийняття неправомірного рішення, яким визначаються податкові (грошові) зобов'язання платників податків, посадовою (службовою) особою контролюючого органу, яка прийняла таке рішення, є підставою для застосування до такої посадової (службової) особи дисциплінарного стягнення у порядку, передбаченому законом.

8.3. Фінансова відповідальність за порушення податкового законодавства

Фінансова відповідальність за вчинення податкових правопорушень передбачена у розділі II «Адміністрування податків, зборів, платежів» Податкового кодексу України, де виокремлено главу 11 «Відповідальність» та главу 12 «Пеня». Таким чином, фінансова відповідальність, відповідно до законодавства, застосовується у вигляді штрафних (фінансових) санкцій (штрафів) та/або пені.

Фінансові санкції застосовуються незалежно від того, чи є умисел або необережність у діях суб`єкта, що спричинили порушення вимог податкового законодавства. За одне податкове правопорушення контролюючий орган може застосувати лише один вид штрафної (фінансової) санкції (штрафу).

Фінансові санкції – це стягнення, що застосовуються уповноваженим фіскальним органом до платників податків за вчинення податкового правопорушення в порядку, встановленому фінансово-правовими нормами, з метою забезпечення податкових надходжень до бюджету та цільових фондів.

У свою чергу, фінансові санкції передбачають нарахування штрафів та пені.

Штрафна санкція – це плата у вигляді фіксованої суми або відсотків, що справляється з платника податків у зв'язку з порушенням ним вимог податкового та іншого законодавства, контроль за дотриманням яких покладено на контролюючі органи, а також штрафні санкції за порушення у сфері зовнішньоекономічної діяльності.

Пеня – сума коштів у вигляді відсотків, нарахованих на суми грошових зобов'язань, не сплачених у встановлені законодавством строки.

Суб'єктами фінансової відповідальності (особами, які притягуються до цього виду відповідальності) за податкові правопорушення є платники податків-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 податковим законодавством і на яких покладено обов'язок зі сплати податків та зборів згідно з ПК України.

Встановлення фінансової відповідальності означає прийняття та набуття чинності нормативного документа, в якому міститься опис ознак податкового правопорушення, вид і розмір фінансової санкції за його вчинення. У ПК України такими документами визначено податкове повідомлення-рішення та податкову вимогу.

Зокрема, податкове повідомлення-рішення надсилається контролюючими органами, якщо вони самостійно здійснили розрахунок суми грошового зобов'язання платника податків, передбаченого податковим або іншим законодавством, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, або якщо результатами перевірки встановлено факти невідповідності суми бюджетного відшкодування сумі, заявленій у податковій декларації. Крім того, ПК України визначено й інші випадки за наявності яких платнику податків надсилається податкове повідомлення-рішення, а саме: якщо за результатами перевірки контролюючим органом встановлено факт невідповідності суми бюджетного відшкодування сумі, що заявлена у податковій декларації, чи завищення розміру задекларованого від'ємного значення об'єкта оподаткування податком на прибуток або від'ємного значення суми ПДВ, розрахованої платником податків; у випадку виявлення заниження або завищення суми податкових зобов'язань, заявленої у податковій декларації, або суми податкового кредиту, заявленої у податковій декларації з ПДВ, крім випадків, коли зазначене заниження або завищення враховано при винесенні інших податкових повідомлень-рішень за результатами перевірки.

До податкового повідомлення-рішення додається розрахунок податкового зобов'язання (за наявності) та штрафних (фінансових) санкцій.

Форма та порядок надсилання платникам податків податкового повідомлення-рішення і розрахунку грошового зобов'язання визначається наказом Міністерства фінансів України від 28.12.2015 № 1204 «Про затвердження Порядку надіслання

контролюючими органами податкових повідомлень-рішень платникам податків».

У свою чергу, податкову вимогу, яка є письмовою вимогою контролюючого органу до платника податків щодо погашення суми податкового боргу фіскальні органи надсилають за місцем обліку за умови, що загальна сума податкового боргу перевищує розмір у шістдесят неоподатковуваних мінімумів доходів громадян. Якщо ж загальна сума податкового боргу платника податків не перевищує шістдесяти неоподатковуваних мінімумів доходів громадян, то податкова вимога не надсилається.

Податкова вимога надсилається платнику податків не раніше першого робочого дня після закінчення граничного строку сплати суми грошового зобов'язання.

Фінансова відповідальність встановлюється за правопорушення, що передбачені статтями 117–128 ПК України. Підстави та розміри нарахування штрафних санкцій за порушення податкового законодавства наведені у табл.7.1.

Таблиця 7.1

Підстави та розмір нарахування штрафних санкцій за порушення податкового законодавства

№ з/п	Підстава нарахування штрафних санкцій для порушників податкового законодавства	Розмір штрафних санкцій
1.	Порушення порядку взяття на облік (реєстрації) у контролюючих органах	Штраф: для самозайнятих осіб – 170 грн; юридичних осіб і їх відокремлених підрозділів – 510 грн. За повторне вчинення такого ж порушення – подвійний розмір штрафу (340 грн та 1020 грн відповідно)
2.	Порушення строку та порядку подання інформації про відкриття (закриття) банківських рахунків платника податків	Штраф 340 грн за кожний випадок неподання або затримки. А за здійснення видаткових операцій за рахунком платника податків до отримання повідомлення відповідного контролюючого органу про взяття рахунку на облік у контролюючих органах – штраф на банк або іншу фінансову установу в розмірі 10 % суми усіх операцій за весь період до отримання такого повідомлення, здійснених з викори-

№ з/п	Підстава нарахування штрафних санкцій для порушників податкового законодавства	Розмір штрафних санкцій
		станням таких рахунків (крім операцій з перерахування коштів до бюджетів або державних цільових фондів), але не менше 850 грн
3.	Порушення платником податків порядку подання інформації про фізичних осіб – платників податків	За неподання або порушення порядку подання платником податків інформації для формування та ведення Державного реєстру фізичних осіб – платників податків, – штраф 85 грн, а за повторне порушення – 170 грн. За недостовірні відомості або помилки, які призвели до зменшення та/або збільшення податкових зобов'язань платника податку та/або до зміни платника податку – штраф 510 грн, а за повторне протягом року порушення – 1020 грн)
4.	Неподання (несвоєчасне подання) податкової звітності або невиконання вимог щодо внесення змін до податкової звітності	Штраф 170 грн за кожне таке неподання (несвоєчасне подання). За повторне неподання протягом року – 1020 грн
	Неподання платником податків звіту про контрольовані операції (уточнюючого звіту) та/або документації з трансфертного ціноутворення, або не включення до такого звіту інформації про всі здійснені протягом звітного періоду контрольовані операції	Штраф (штрафи) у розмірі: 300 розмірів прожиткового мінімуму для працездатної особи, встановленого законом на 1 січня податкового (звітного) року, – у разі неподання звіту про контрольовані операції)
5.	Порушення строків реєстрації податкової накладної та/або розрахунку коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних та допущення помилок при зазначенні обов'язкових реквізитів	На платників ПДВ накладається штраф у розмірі 10–40% суми ПДВ зазначеної в таких податкових накладних/розрахунках коригування. Зокрема: - 10 % суми ПДВ, зазначеної в таких податкових накладних/розрахунках коригування, – при порушенні строку реєстрації до 15 календарних днів (далі – к.д.);

№ з/п	Підстава нарахування штрафних санкцій для порушників податкового законодавства	Розмір штрафних санкцій
	податкової накладної	- 20 % суми ПДВ, – при порушенні строку реєстрації від 16 до 30 к. д.; - 30 % суми ПДВ, – при порушенні строку реєстрації від 31 до 60 к. д.; - 40 % суми ПДВ, зазначеної в таких податкових накладних/розрахунках коригування, – при порушенні строку реєстрації від 61 до 365 к. д.). (Детальніше див. ст. 120-1 глави 11 розд. II ПК України.)
6.	Порушення порядку реєстрації акцизних накладних та розрахунків коригування до таких акцизних накладних в Єдиному реєстрі акцизних накладних	Штраф 2–40 % від суми акцизного податку з відповідних обсягів пального, зазначених у таких акцизних накладних/розрахунках коригування залежно від порушених термінів, а саме: - штраф 2 % від суми акцизного податку з відповідних обсягів пального, зазначених у таких акцизних накладних/розрахунках коригування, – при порушенні терміну реєстрації до 15 к. д.; - 10 % – при порушенні терміну реєстрації від 16 до 30 к. д.; - 20 % – при порушенні терміну реєстрації від 31 до 60 к. д.; - 30 % – при порушенні терміну реєстрації від 61 до 90 к. д.; - 40 % – при порушенні терміну реєстрації на 91 і більше к. д.)
7.	Порушення строків зберігання документів з питань обчислення і сплати податків та зборів, а також документів, пов’язаних із виконанням вимог іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи	Штраф 510 грн. За ті самі дії, вчинені протягом року, – штраф 1020 грн)
8.	Порушення правил застосування спрощеної системи оподаткування	За несплату (неперерахування) фізичною особою – платником єдиного податку, авансових внесків єдиного податку в по-

№ з/п	Підстава нарахування штрафних санкцій для порушників податкового законодавства	Розмір штрафних санкцій
	фізичною особою – підприємцем	рядку та у строки, визначені ПКУ, накладення штрафу в розмірі 50 % ставки єдиного податку, обраної платником єдиного податку відповідно до ПК України)
9.	Штрафні (фінансові) санкції (штрафи) у разі визначення контролюючим органом суми податкового зобов'язання	Штраф у розмірі 25 % суми визначеного податкового зобов'язання, завищеної суми бюджетного відшкодування. При повторному протягом 1095 днів визначенні контролюючим органом суми податкового зобов'язання з цього податку, зменшення суми бюджетного відшкодування – штраф у розмірі 50 % суми нарахованого податкового зобов'язання, завищеної суми бюджетного відшкодування. (Детальніше див. ст. 123 глави 11 розд. II ПК України)
10.	Порушення вимог до договорів довгострокового страхування життя чи договорів страхування в межах недержавного пенсійного забезпечення, зокрема, страхування додаткової пенсії	Платник податку-страхувальник зобов'язаний збільшити фінансовий результат до оподаткування звітного періоду на суму попередньо сплачених платежів, внесків, премій із нарахуванням пені в розмірі 120 % облікової ставки Національного банку України, що діяла на кінець звітного періоду, в якому відбулося розірвання договору або такий договір перестав відповідати вимогам, передбаченим ПК України
11.	Відчуження майна, яке перебуває у податковій заставі, без згоди контролюючого органу	Штраф у розмірі вартості відчуженого майна
12.	Порушення правил нарахування, утримання та сплати (перерахування) податків	За несплату узгодженої суми грошового зобов'язання (крім випадків, передбачених пунктом 126.2 ПК України) у встановлені строки, штраф у таких розмірах: - при затримці до 30 к. д. включно, наступних за останнім днем строку сплати суми грошового зобов'язання, – 10 % погашеної суми податкового боргу; - при затримці більше 30 к. д., наступних за останнім днем строку сплати суми

№ з/п	Підстава нарахування штрафних санкцій для порушників податкового законодавства	Розмір штрафних санкцій
		грошового зобов'язання, – 20 % погашеної суми податкового боргу; - за не нарахування, неутримання та/або несплату (неперерахування) податків платником податків, у т.ч. податковим агентом, до або під час виплати доходу на користь іншого платника податків, – штраф 25 % суми податку, що підлягає нарахуванню та/або сплаті до бюджету. За ті самі дії, вчинені повторно протягом 1095 днів, – штраф 50 % суми податку, що підлягає нарахуванню та/або сплаті до бюджету
13.	Неподання або подання з порушенням строку банками чи іншими фінансовими установами податкової інформації контролюючим органам	Штраф 170 грн. За повторне порушення – протягом року після застосування штрафу стягується 340 грн
14.	Порушення правил вивезення пального з території акцизного складу	Штраф 200 % вартості вивезеної або транспортованої продукції, але не менше 15000 грн

Підстави та розміри нарахування штрафних санкцій за порушення платниками податків іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи

Законодавством також передбачено штрафні санкції за порушення платниками податків іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, окремі з них буде розглянуто далі.

Так, відповідно до чинного Закону України від 23.09.1994 №185/94 «Про порядок здійснення розрахунків в іноземній валюті» (далі – Закон № 185) порушення резидентами, крім суб'єктів, що здійснюють діяльність на території проведення АТО на період її проведення, строків, передбачених ст.ст. 1 і 2 Закону № 185 або встановлених Національним банком України (далі – НБУ) згідно з цими статтями, тягне за собою стягнення пені за кожний день

прострочення у розмірі 0,3% суми неодержаної виручки (вартості недопоставленого товару) в іноземній валюті, перерахованої у грошову одиницю України за валютним курсом НБУ на день виникнення заборгованості.

Зокрема, ст. 1 Закону № 185 передбачає, що зарахування виручки резидентів у іноземній валюті від експорту на їх валютні рахунки в уповноважених банках має здійснюватися у строки виплати заборгованостей, що зазначені в контрактах, але не пізніше 180 к. д. з дати митного оформлення (виписки вивізної вантажної митної декларації такої продукції, що експортується, а в разі експорту робіт, транспортних послуг – з моменту підписання акта або іншого документа, що засвідчує виконання робіт, надання транспортних послуг.

Відповідно до вимог ст. 2 Закону № 185 імпортні операції резидентів, які здійснюються на умовах відстрочення поставки, в разі, коли таке відстрочення перевищує 180 к. д. з моменту здійснення авансового платежу або виставлення векселя на користь постачальника продукції (робіт, послуг), що імпортується, потребують висновку центрального органу виконавчої влади, що реалізує державну політику у сфері економічного розвитку.

При цьому, НБУ має право запроваджувати на строк до шести місяців інші строки розрахунків, ніж ті, що визначені у ст. 1–2 Закону № 185.

Загальний розмір нарахованої пені не може перевищувати суми неодержаної виручки (вартості недопоставленого товару).

За результатами документальної перевірки органи фіскальної служби мають повноваження стягувати пеню з резидентів.

Підпунктом 54.3.3 п. 54.3 ст. 54 Податкового кодексу України встановлено, що контролюючий орган зобов'язаний самостійно визначити суму грошових зобов'язань, якщо 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 (далі – ЗЕД), є контролюючий орган.

Штрафні санкції за порушення сплати єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування (далі – ЄСВ). Відповідно до Закону України «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування» від 08.07.2010 № 2464-VI для платників ЄСВ, що порушують порядок його сплати, органи фіскальної служби застосовують штрафні санкції (табл. 7.2).

Таблиця 7.2

Підстави та розмір нарахування штрафних санкцій за порушення сплати ЄСВ

№ з/п	Підстава нарахування штрафних санкцій	Розмір штрафних санкцій
1.	За ухилення від взяття на облік або несвоєчасне подання заяви про взяття на облік платниками ЄСВ	штраф у розмірі 10-ти неоподатковуваних мінімумів доходів громадян
2.	За несплату (неперерахування) або несвоєчасну сплату (несвоєчасне перерахування) ЄСВ	штраф у розмірі 20 % своєчасно не сплачених сум
3.	За донарахування територіальним органом фіскальної служби або платником своєчасно не нарахованого ЄСВ	штраф у розмірі 10 % зазначеної суми за кожний повний або неповний звітний період, за який донараховано таку суму ЄСВ, але не більше як 50 % суми донарахованого ЄСВ
4.	За неналежне ведення бухгалтерської документації, на підставі якої нараховується ЄСВ	штраф у розмірі від 8 до 15 неоподатковуваних мінімумів доходів громадян
5.	За несплату, неповну сплату або несвоєчасну сплату суми ЄСВ одночасно з видачею сум виплат, на які нараховується ЄСВ (авансових платежів)	штраф у розмірі 10 % несплачених або несвоєчасно сплачених сум
6.	За неподання, несвоєчасне подання, або подання не за встановленою формою звітності	штраф в розмірі 10 неоподатковуваних мінімумів доходів громадян за кожне таке порушення
7.	За повторне неподання, несвоєчасне подання або подання не за встановленою формою звітності платником ЄСВ протягом року	штраф в розмірі 60 неоподатковуваних мінімумів доходів громадян за кожне таке порушення (протягом року)

Відповідальність за недотримання законодавства з питань здійснення розрахунків в національній валюті обігу готівки

На органи доходів і зборів покладено обов'язки здійснення контролю за правильністю здійснення розрахунків в національній валюті та дотримання касової дисципліни платників податків. Нормативно-правовими актами що встановлюють відповідні правила є: Закон України від 06.07.1995 № 265/95-ВР «Про застосування реєстраторів розрахункових операцій у сфері торгівлі, громадського харчування та послуг» та Положення про ведення касових операцій у національній валюті в Україні, затверджене постановою Правління Національного банку України від 29.12.2017 № 148.

До суб'єктів господарювання, які здійснюють розрахункові операції за товари (послуги), згідно з Законом України від 06.07.1995 № 265/95-ВР «Про застосування реєстраторів розрахункових операцій у сфері торгівлі, громадського харчування та послуг», за рішенням відповідних органів доходів і зборів застосовуються фінансові санкції у таких розмірах:

а) у разі встановлення протягом календарного року в ході перевірки факту: 1) проведення розрахункових операцій з використанням реєстраторів розрахункових операцій (далі – РРО) або розрахункових книжок на неповну суму вартості проданих товарів (наданих послуг); 2) не проведення розрахункових операцій через РРО з фіскальним режимом роботи; 3) невідповідності у юридичних осіб на місці проведення розрахунків суми готівкових коштів сумі коштів, зазначеній у денному звіті, більше ніж на 10 % розміру мінімальної заробітної плати, встановленої законом на 1 січня податкового (звітного) року, а в разі використання юридичною особою розрахункової книжки – загальній сумі продажу за розрахунковими квитанціями, виданими з початку робочого дня; 4) нероздрукування відповідного розрахункового документа, що підтверджує виконання розрахункової операції, або проведення її без використання розрахункової книжки на окремому господарському об'єкті такого суб'єкта господарювання:

– вчинене вперше – 1 гривня;

– за кожне наступне вчинене порушення – 100 % вартості проданих з порушеннями, встановленими цим підпунктом, товарів (послуг);

– двадцять неоподатковуваних мінімумів доходів громадян – у разі невикористання при здійсненні розрахункових операцій у випадках, визначених цим Законом, розрахункової книжки або використання незареєстрованої належним чином розрахункової книжки чи порушення встановленого порядку її використання, або незберігання розрахункових книжок протягом встановленого терміну;

– десять неоподатковуваних мінімумів доходів громадян – у разі якщо контрольну стрічку не надруковано або не створено в електронній формі на РРО або виявлено спотворення даних про проведені розрахункові операції, інформація про які міститься на контрольній стрічці, створеній в електронній формі;

– п'яти неоподатковуваних мінімумів доходів громадян – у разі проведення розрахункових операцій через реєстратори розрахункових операцій без використання режиму попереднього програмування найменування (для пального із зазначенням коду товарної підкатегорії згідно з УКТ ЗЕД (584-18)), цін товарів (послуг) та обліку їх кількості;

– десять неоподатковуваних мінімумів доходів громадян – у разі порушення встановленого у пункті 1 статті 9 порядку проведення розрахунків через каси підприємств, установ і організацій, в яких ці операції повинні проводитися з оформленням прибуткових і видаткових касових ордерів та видачею відповідних квитанцій у встановленому порядку, або у разі порушення порядку оформлення розрахункових і звітних документів при здійсненні продажу проїзних і перевізних документів на залізничному (крім приміського) та авіаційному транспорті;

– сто неоподатковуваних мінімумів доходів громадян – у разі застосування при здійсненні розрахункових операцій РРО, в конструкцію чи програмне забезпечення якого внесені зміни, не передбачені конструкторсько-технологічною та програмною документацією виробника за умови відсутності чи пошкодження пломби центру сервісного обслуговування;

– десять неоподатковуваних мінімумів доходів громадян – у разі неподання до органів доходів і зборів звітності, пов'язаної із застосуванням реєстраторів розрахункових операцій, розрахун-

кових книжок та копій розрахункових документів і фіскальних звітних чеків з РРО по дротових або бездротових каналах зв'язку, в разі обов'язковості її подання.

Відповідальність за порушення норм з регулювання обігу готівки встановлено Указом Президента України від 12.06.1995 № 436/95 «Про застосування штрафних санкцій за порушення норм з регулювання обігу готівки», а саме:

- за перевищення встановлених лімітів залишку готівки в касах – у двократному розмірі сум виявленої понадлімітної готівки за кожний день;

- за неоприбуткування (неповне та/або несвоєчасне) оприбуткування у касах готівки – у п'ятикратному розмірі неоприбуткованої суми;

- за витрачання готівки з виручки від реалізації продукції (робіт, послуг) та інших касових надходжень (крім коштів, отриманих із кас установ банків) на виплати, що пов'язані з оплатою праці (за винятком екстрених (невідкладних) обставин – соціальних виплат громадянам на поховання, допомоги при народженні дитини, одиноким та багатодітним матерям, на лікування в разі хвороби, компенсацій особам, які постраждали внаслідок Чорнобильської катастрофи), за наявності податкової заборгованості – в розмірі здійснених виплат;

- за перевищення встановлених строків використання виданої під звіт готівки, а також за видачу готівкових коштів під звіт без повного звітування щодо раніше виданих коштів – у розмірі 25 % виданих під звіт сум;

- за проведення готівкових розрахунків без подання одержувачем коштів платіжного документа (товарного або касового чека, квитанції до прибуткового ордера, іншого письмового документа), який би підтверджував сплату покупцем готівкових коштів, – у розмірі сплачених коштів;

- за використання одержаних в установі банку готівкових коштів не за цільовим призначенням – у розмірі витраченої готівки.

Особливості застосування штрафних санкцій:

У разі визначення грошового зобов'язання контролюючим органом за підставами, зазначеними у пп. 54.3.1-54.3.6 п. 54.3 ст.

54 ПК України, платник податків зобов'язаний сплатити нараховану суму грошового зобов'язання протягом 10 к. д., що настають за днем отримання податкового повідомлення-рішення, крім випадків, коли протягом такого строку платник податків розпочинає процедуру оскарження рішення контролюючого органу.

При цьому згідно з пп. 14.1.39 п. 14.1 ст. 14 ПК України грошове зобов'язання платника податків – це сума коштів, яку він повинен сплатити до відповідного бюджету як податкове зобов'язання та/або штрафну (фінансову) санкцію, що справляється з платника податків у зв'язку з порушенням ним вимог податкового законодавства та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, а також санкції за порушення законодавства у сфері ЗЕД.

Строк сплати нарахованих сум грошових зобов'язань, а саме: штрафних (фінансових) санкцій за порушення вимог валютного законодавства та строків розрахунків у сфері ЗЕД, становить 10 к. д., що настають за днем отримання податкового повідомлення-рішення.

Суми штрафних (фінансових) санкцій (штрафів) зараховуються до бюджетів, до яких згідно із законом зараховуються відповідні податки та збори.

Застосування штрафних (фінансових) санкцій (штрафів) не звільняє платників податків від обов'язку сплатити до бюджету належні суми податків та зборів, а також від застосування до них інших заходів, що передбачені ПК України.

Штрафні (фінансові) санкції (штрафи) за порушення податкового та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, застосовуються у порядку та у розмірах, що встановлені ПК України та іншим законодавством України.

За порушення норм податкового або іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, штрафних (фінансових) санкцій (штрафів), не передбачених ПК України та іншими законами України, не дозволяється.

Граничні строки застосування штрафних (фінансових) санкцій (штрафів) до платників податків відповідають строкам давно-

сті для нарахування податкових зобов'язань. Як правило, це – 1095 днів (2555 днів при проведенні перевірки контрольованої операції відповідно до ст. 39 ПКУ), що настають за останнім днем граничного строку подання податкової декларації, звіту про використання доходів (прибутків) неприбуткової організації, та/або граничного строку сплати грошових зобов'язань, нарахованих контролюючим органом, а якщо така податкова декларація була надана пізніше, – за днем її фактичного подання.

Застосування штрафних (фінансових) санкцій (штрафів) у разі вчинення кількох порушень:

1. 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.

2. *За одне* податкове правопорушення контролюючий орган може застосувати *тільки один вид* штрафної (фінансової) санкції (штрафу).

Притягнення до фінансової відповідальності платників податків за порушення податкового та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, не звільняє їх посадових осіб, за наявності відповідних підстав, від притягнення до адміністративної або кримінальної відповідальності.

Основним нормативним документом що регламентує порядок притягнення до відповідальності платників податків є Наказ Міністерства фінансів України від 28.12.2015 № 1204 «Про затвердження Порядку надіслання контролюючими органами податкових повідомлень-рішень платникам податків». Відповідно до цього Порядку контролюючий орган визначає суму нарахування (зменшення) грошових, податкових зобов'язань, зменшення (збільшення) суми податкових зобов'язань та/або податкового кредиту та/або зменшення бюджетного відшкодування з податку на додану вартість та/або зменшення від'ємного значення об'єкта оподаткування податком на прибуток або від'ємного значення суми податку на додану вартість, що передбачені ПК України або

іншим законодавством, і складає податкове повідомлення-рішення у випадках, якщо:

1) платник податків не подає в установлені строки податкову (митну) декларацію, а при здійсненні заходів податкового контролю встановлено факти здійснення платником податків діяльності, що призвела до виникнення об'єктів оподаткування, наявність показників, які підлягають декларуванню відповідно до вимог ПК України, та наявність діючих (у тому числі призупинених) ліцензій на право здійснення діяльності з підакцизною продукцією, яка підлягає ліцензуванню згідно із законодавством;

2) дані перевірок результатів діяльності платника податків, крім електронної перевірки, свідчать про заниження або завищення суми його податкових зобов'язань, податкового кредиту, суми бюджетного відшкодування та/або завищення від'ємного значення об'єкта оподаткування податком на прибуток або від'ємного значення суми податку на додану вартість платника податків, що заявлені у податкових (митних) деклараціях, уточнюючих розрахунках;

3) згідно із законодавством з питань державної митної справи, податковим та іншим законодавством відповідальним 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;

4) 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, передбачених ПК України, у тому числі податку на доходи фізичних осіб, таким податковим агентом;

5) результати митного контролю, отримані після закінчення процедури митного оформлення та випуску товарів, свідчать про заниження або завищення податкових зобов'язань, визначених платником податків у митних деклараціях;

6) в інших випадках, коли надсилання (вручення) податкового повідомлення-рішення передбачено законом.

Податкове повідомлення-рішення може складатися за такими формами:

«Ф» – для платників податків-фізичних осіб, якщо відповідно до законодавства контролюючий орган самостійно визначає податкове зобов'язання платника податків з причин, не пов'язаних із порушенням податкового або іншого законодавства (*додаток 1* до Порядку);

«Р» – у разі виявлення за результатами перевірок завищення або заниження податкових зобов'язань платника податків та за наслідками таких перевірок, передбачених ПК України, штрафних (фінансових) санкцій, пов'язаних з таким заниженням (завищенням) податкових зобов'язань (крім грошових зобов'язань та/або штрафних (фінансових) санкцій, визначених іншими формами податкових повідомлень-рішень) (*додаток 2* до Порядку);

«Р1» – у разі виявлення за результатами перевірок заниження або завищення суми податкового кредиту та/або суми податкових зобов'язань для цілей *розділу V* ПК України, заявленої у податковій декларації з податку на додану вартість, що не призвело до виникнення грошових зобов'язань за результатами перевірки (крім випадків, коли зазначене заниження або завищення враховано при винесенні інших податкових повідомлень-рішень за результатами перевірки) (*додаток 3* до Порядку);

«Ш» – у разі застосування штрафних санкцій за порушення строків сплати грошових зобов'язань (*додаток 4* до Порядку);

«З» – за самостійне відчуження майна, яке перебуває у податковій заставі та щодо якого обов'язково потрібна попередня згода контролюючого органу на таке відчуження (*додаток 5* до Порядку);

«В1» – у разі завищення заявленої суми бюджетного відшкодування податку на додану вартість, у тому числі якщо заявлені до відшкодування суми податку на додану вартість на момент перевірки відшкодовані платнику податку *(додаток 6* до Порядку);

«В3» – у разі відмови у наданні бюджетного відшкодування (*додаток 7* до Порядку);

«В4» – у разі зменшення від'ємного значення суми податку на додану вартість (*додаток 8* до Порядку);

«П» – у разі зменшення від'ємного значення об'єкта оподаткування податком на прибуток (*додаток 9* до Порядку);

«С» – у разі застосування штрафної (фінансової) санкції (штрафу) та/або пені за порушення норм іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, в тому числі за порушення у сфері зовнішньоекономічної діяльності (*додаток 10* до Порядку);

«ПС» – у разі застосування штрафних (фінансових) санкцій (штрафів) за порушення податкового законодавства (крім штрафних (фінансових) санкцій (штрафів), визначених іншими формами податкових повідомлень-рішень) (*додаток 11* до Порядку);

«Д» – за результатами перевірок щодо утримання податків у джерела виплати, у тому числі податкових агентів (юридичних або фізичних осіб), з питань правильності нарахування, повноти та своєчасності сплати податків та зборів, в тому числі податку на доходи фізичних осіб, при виплаті доходів на користь платників податків - фізичних осіб (*додаток 12* до Порядку);

«Н» – за порушення платниками податку на додану вартість граничних термінів реєстрації податкових накладних / розрахунків коригування до податкових накладних в Єдиному реєстрі податкових накладних, встановлених *ст. 201* ПК України (*додаток 13* до Порядку);

«ПН» – у разі виявлення помилок при зазначенні обов'язкових реквізитів податкових накладних, передбачених *пунктом 201.1* ст. 201 ПК України та/або необхідності складання та реєстрації в Єдиному реєстрі податкових накладних податкової накладної/розрахунку коригування до неї у випадках, передбачених ПК України (*додаток 14* до Порядку).

8.4. Пеня та порядок її нарахування контролюючими органами

Пеня – це сума коштів у вигляді відсотків, нарахованих на суми грошових зобов'язань, не сплачених у встановлені законодавством строки. З одного боку, пеня вважається способом забезпечення виконання обов'язку по сплаті податків і зборів оскільки стимулює платника податків до належної поведінки. З іншого –

вона відповідає ознакам фінансової санкції, адже формальною підставою її нарахування є порушення строків погашення податкових зобов'язань.

Нарахування пені розпочинається:

- при нарахуванні суми грошового зобов'язання, визначеного контролюючим органом за результатами податкової перевірки, – починаючи з першого робочого дня, наступного за останнім днем граничного строку сплати платником податків податкового зобов'язання, визначеного ПК України (у тому числі за період адміністративного та/або судового оскарження);

- при нарахуванні суми податкового зобов'язання, визначеного контролюючим органом у випадках, не пов'язаних з проведенням податкових перевірок, – починаючи з першого робочого дня, наступного за останнім днем граничного строку сплати податкового зобов'язання (в тому числі, за період адміністративного та/або судового оскарження);

- при нарахуванні суми податкового зобов'язання, визначеного платником податків або податковим агентом, – після спливу 90 к. д., наступних за останнім днем граничного строку сплати податкового зобов'язання.

Нарахування пені закінчується:

- у день зарахування коштів на відповідний рахунок органу, що здійснює казначейське обслуговування бюджетних коштів та/або в інших випадках погашення податкового боргу та/або грошових зобов'язань;

- у день проведення взаєморозрахунків непогашених зустрічних грошових зобов'язань відповідного бюджету перед таким платником податків;

- у день запровадження мораторію на задоволення вимог кредиторів (при винесенні відповідної ухвали суду у справі про банкрутство або прийнятті відповідного рішення Національним банком України);

- при прийнятті рішення щодо скасування або списання суми податкового боргу (його частини).

У разі часткового погашення податкового боргу сума такої частки визначається з урахуванням пені, нарахованої на таку частку.

Пеню не нараховують:

- на суму пені (п. 2 ч. 7 розд. 3 Порядку ведення органами Державної фіскальної служби України оперативного обліку податків і зборів, митних та інших платежів до бюджетів, єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, затвердженого наказом Мінфіну від 07.04.2016 № 422 (далі – Порядок № 422);

- якщо з вини банку суми податків/зборів не зараховано до бюджету або до державних цільових фондів у повному обсязі та в установлений строк. Підтвердженням, що оплату внесено вчасно, буде квитанція банку/платіжне доручення чи банківська виписка з рахунку. Банки попереджають, що не гарантують своєчасного зарахування платежів, внесених після 17:00, утім можуть встановити й інший час (п. 2 ч. 7 розд. 3 Порядку № 422);

- коли керівник податкового органу (його заступник) вирішує продовжити строки розгляду скарги платника податків про його незгоду з нарахуванням фіскальним органом штрафних санкцій. Пеня не нараховується протягом цього строку незалежно від результатів адміністративного оскарження (п. 2 ч. 7 розд. 3 Порядку № 422).

Обчислення пені. Пеня нараховується на суму податкового боргу разом зі штрафними санкціями (за наявності) за кожен календарний день прострочення сплати (п. 129.4 ПКУ).

Нарахування проводиться за кожен день із розрахунку 120 % річної облікової ставки НБУ, що діє на кожен такий день, якщо пеня пов'язана із грошовим зобов'язанням, яке визначає контролюючий орган (абз. 1 ст. 129.4 ПК України).

Якщо ж розраховується пеня на суму податкового зобов'язання, визначеного платником податків або податковим агентом, – після спливу 90 к. д., що настають за останнім днем граничного строку сплати податку. Для розрахунку використовується 100 % річних облікової ставки НБУ, що діє на кожний такий день (абз. 2 ст. 129.4 ПК України).

З 01.01.2017 застосовується облікова ставка, яка діяла протягом кожного дня прострочення, до цього потрібно було

брати найбільшу з двох ставок – ту, що діяла на початок виникнення податкового боргу або на момент погашення.

Обчислюється пеня за всіма податками, які сплачують згідно з ПК України. Формули розрахунку в наказі, яким прийнято Порядок № 422, немає, але з нього випливає, що вона залишилася незмінною (тобто, застосовується формула, затверджена вже не чинною Інструкцією про порядок нарахування та погашення пені за платежами, що контролюються органами державної податкової служби, затверджена наказом ДПА України від 17.12.2010 № 953). Таким чином, сума пені розраховується за формулою 7.1:

$$Y = \frac{\sum ПБ \times Кднів : 100\% \times УННБ(\times 1{,}2)}{R}, \qquad (7.1)$$

де *Y* – сума пені, що нараховується на фактично погашену суму податкового боргу (завжди округлюється до другого знака після коми);

ΣПБ – фактично погашена сума податкового боргу (недоплати);

Кднів – кількість календарних днів, на яку затримали сплату податкового зобов'язання;

УНБУ – облікові ставки НБУ, що діють у період, за який нараховується пеня;

1,2 – коефіцієнт, який застосовується для обчислення пені з розрахунку 120 % річних облікової ставки НБУ і не застосовується, якщо для розрахунку береться 100 % річних облікової ставки НБУ;

R – кількість днів у календарному році.

Облікова ставка Національного банку України – це один із монетарних інструментів, за допомогою якого Національний банк України встановлює для банків та інших суб'єктів грошово-кредитного ринку орієнтир щодо вартості залучених та розміщених грошових коштів

Зазначений розмір пені діє щодо всіх видів податків, зборів та інших грошових зобов'язань, крім пені, що нараховується за порушення строку розрахунку у сфері зовнішньоекономічної діяльності, що встановлюється окремим законодавством.

Нараховані контролюючим органом суми пені самостійно сплачуються платником податків.

Сплата пені. Платник може сплатити пеню окремо або оформити сплату одним платіжним документом разом із заборгованістю.

Необхідно звернути увагу, що при погашенні податкового боргу кошти в першу чергу зараховують у рахунок погашення заборгованості. Коли борг погашено повністю, гроші зараховують у рахунок погашення штрафів і тільки після цього – в рахунок пені.

Якщо платник подав уточнюючу декларацію, але не нарахував і не сплатив пеню, фіскальна служба нарахує її самостійно. Крім того, платнику податків доведеться сплатити штраф – від 85 до 170 грн за неподання/несвоєчасне подання платіжних доручень на перерахування належних до сплати податків і зборів. А при повторному порушенні протягом року – від 170 до 255 гривень (ст. 163^2 КУпАП).

Відповідальність. Хоча за несплату пені законодавством відповідальності не передбачено, потрібно зважити, що пеня, нарахована на суму заборгованості, також вважається податковим боргом, а отже, збільшує заборгованість платника податків.

8.5. Адміністративна відповідальність за порушення податкового законодавства, її види та розміри

Адміністративна відповідальність – це засоби адміністративного впливу за допомогою адміністративно-правових норм, які містять осудження винного та його діяння і передбачають негативні наслідки для правопорушника.

Адміністративна відповідальність за податкові правопорушення регулюється Кодексом України про адміністративні правопорушення (далі – КУпАП).

Адміністративна відповідальність накладається за правопорушення, передбачені КУпАП, якщо вони за своїм характером не тягнуть за собою відповідно до закону кримінальної відповідальності.

Особливостями адміністративних санкцій є:

1) відсутність тяжких правових наслідків;

2) застосування щодо менш тяжких податкових правопорушень (проступків);

3) адміністративні санкції не тягнуть за собою судимості;

4) застосування у відношенні до найменш значних податкових правопорушень (проступків), які за своїм характером відповідно до закону не тягнуть кримінальної відповідальності;

5) відсутність тяжких правових наслідків.

Суб'єктами адміністративної відповідальності (особами, які можуть притягатися до цього виду відповідальності) за податкові правопорушення є громадяни та посадові особи.

Платники податків також можуть бути суб'єктами адміністративної відповідальності, якщо це фізичні особи (резиденти і нерезиденти України), які мають, одержують (передають) об'єкти оподаткування або провадять діяльність (операції), що є об'єктом оподаткування і на яких покладено обов'язок із сплати податків та зборів.

Платники податків-юридичні особи не можуть притягатися до адміністративної відповідальності.

Необхідною умовою притягнення до адміністративної відповідальності є наявність протоколу про адміністративне правопорушення. Контролюючі органи керуються наказом Міністерства фінансів України від 02.07.2016 № 566 «Про затвердження Інструкції з оформлення органами доходів і зборів матеріалів про адміністративні правопорушення» (далі – Інструкція), ПКУ та КУпАП.

Згідно з Інструкцією та відповідно до частини першої статті 255 КУпАП уповноважені посадові особи фіскальних органів мають право складати протоколи у справах про адміністративні правопорушення за статтями 51-2, 155-1, 162-1, 162-2, 163-1-163-4, 163-12, 164, 164-5, 164-16, 166-16, 166-17, 177-2, 204-3 КУпАП.

У разі вчинення адміністративного правопорушення кількома особами протокол складається стосовно кожної особи окремо. У разі вчинення однією особою кількох адміністративних правопорушень протоколи складаються окремо щодо кожного з вчинених правопорушень. Якщо особа вчинила кілька адміністративних правопорушень, справи про які одночасно розглядаються одним і тим самим органом (посадовою особою), стягнення накладається в межах санкції, встановленої за більш серйозне правопорушення з числа вчинених. До основного стягнення в цьому разі може бути

приєднано одне з додаткових стягнень, передбачених статтями про відповідальність за будь-яке з вчинених правопорушень.

Посадові особи фіскальних органів при виявленні адміністративного правопорушення складають протокол про адміністративне правопорушення (далі – Протокол) на бланку за формою згідно з додатком 1 до вказаної вище Інструкції. Протоколи та постанови про адміністративні правопорушення реєструються у спеціальному журналі. Зміст Протоколу повинен відповідати вимогам, викладеним у ст. 256 КУпАП (типову форму протоколу про адміністративне правопорушення (рис. 8.1 (а, б).

Відповідно до вимог ст. 256 КУпАП у протоколі про адміністративне правопорушення зазначаються: 1) дата і місце його складання, 2) посада, прізвище, ім'я, по батькові особи, яка склала протокол; 3) відомості про особу правопорушника; 4) місце, час вчинення і суть адміністративного правопорушення; 5) нормативний акт, який передбачає відповідальність за дане правопорушення; 6) прізвища, адреси свідків і потерпілих; 7) пояснення правопорушника; 8) інші відомості, необхідні для вирішення справи.

При складанні протоколу порушникові обов'язково роз'яснюються його права і обв'язки, що передбачені ст. 268 КУпАП, і про це робиться відмітка у протоколі.

Протокол підписується особою, яка його склала, і особою, котра притягується до адміністративної відповідальності. При наявності свідків і потерпілих протокол може бути підписано також і 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 та зауваження щодо змісту протоколу, які до нього додаються, а також викласти причини своєї відмови від його підписання.

До протоколу про адміністративні правопорушення долучаються матеріали, що підтверджують факт вчинення адміністративного правопорушення, а також документи, що можуть свідчити про обставини, які пом'якшують або обтяжують відповідальність особи.

Додаток 1
до Інструкції з оформлення органами
доходів і зборів матеріалів про
адміністративні правопорушення
(пункт 3 розділу II)

ПРОТОКОЛ № _____
про адміністративне правопорушення

"___" _____ 20__ року _____
(місце складання протоколу)

Посадою особою _____

_____,
(посада, прізвище, ім'я, по батькові посадової особи, яка склала протокол)

за _____
(вказати обставини, за яких установлено порушення, прізвище, ім'я, по батькові фізичної особи, фізичної

_____
особи - підприємця чи найменування юридичної особи, місце проживання (місцезнаходження), податковий

_____
номер або серію та номер паспорта*)

встановлено, що громадянин(ка) _____
(прізвище, ім'я, по батькові, місце роботи)

або посадова особа _____
(прізвище, ім'я, по батькові, місце роботи і посада)

вчинив(ла) правопорушення _____
(суть порушення, частини, статті Кодексу України

_____
про адміністративні правопорушення, Податкового кодексу України та іншого законодавства,

_____
контроль за додержанням якого покладено на органи доходів і зборів, що були порушені)

Особа, яка притягається до адміністративної відповідальності _____
(прізвище, ім'я, по батькові,

_____
документ, який посвідчує особу, коли і ким виданий, серія і номер, місце проживання,

_____
місячний заробіток, сімейний стан, на утриманні)

Дата, час і місце вчинення порушення _____
Притягався(лася) до адміністративної відповідальності раніше і за що _____

_____
Відповідальність передбачена _____
(частина, стаття Кодексу України про адміністративні

_____
правопорушення, що передбачає відповідальність)

Особі, яка притягається до адміністративної відповідальності, роз'яснено її права, передбачені статтею 63 Конституції України та статтею 268 Кодексу України про адміністративні правопорушення. Особа, яка притягається до адміністративної відповідальності, має право знайомитися з матеріалами справи, давати пояснення, надавати докази, заявляти клопотання, при розгляді справи користуватися юридичною

Рис. 8.1 (а). Типова форма протоколу про адміністративне правопорушення

допомогою адвоката, іншого фахівця у галузі права, який за законом має право на надання правової допомоги особисто чи за дорученням юридичної особи, виступати рідною мовою і користуватися послугами перекладача, якщо не володіє мовою, якою ведеться провадження, оскаржити постанову у справі.

Особа, яка притягається до адміністративної відповідальності _____
(підпис, прізвище та ініціали)

Свідки (за наявності): _____ _____
(прізвище, ім'я, по батькові, адреса) (підпис)

_____ _____
(прізвище, ім'я, по батькові, адреса) (підпис)

У присутності понятих:

1. _____, _____
(прізвище, ім'я, по батькові) (адреса)

2. _____, _____
(прізвище, ім'я, по батькові) (адреса)

проведено особистий огляд та огляд речей, передбачений статтею 264 Кодексу України про адміністративні правопорушення, у особи _____;
(прізвище, ім'я, по батькові)

які згідно зі статтею 265 Кодексу України про адміністративні правопорушення виявлені та вилучені для тимчасового зберігання _____

_____
(речі і документи, що є знаряддям або безпосереднім об'єктом правопорушення)

Підписи понятих: 1. _____ (прізвище та ініціали)
2. _____ (прізвище та ініціали)

Пояснення особи, яка притягається до адміністративної відповідальності

_____
(пояснення і зауваження щодо змісту протоколу, які додаються до протоколу)

_____

Відмова особи, яка притягається до адміністративної відповідальності, від підпису _____

_____
(підпис особи, яка притягається до адміністративної відповідальності, прізвище, ім'я, по батькові)

Інформація про факти неявки _____
(дата та номер акта про факт неявки особи)

Особу повідомлено, що розгляд адміністративної справи відбудеться
«___» _____ 20__ року у приміщенні _____
за адресою: _____ о _____ годині

Посадова особа, яка склала протокол _____
(прізвище, ініціали, підпис)

Свідки та/або поняті _____
(прізвище, ініціали, підпис)

_____

Другий примірник отримано _____ _____
(дата) (ініціали та прізвище, підпис)

_____

*Примітка: Для фізичної осіб, які мають відмітку у паспорті про право здійснювати будь-які платежі за серією та номером паспорта.

Рис. 8.1 (б). Типова форма протоколу про адміністративне правопорушення

Якщо справу про адміністративне правопорушення уповноважені розглядати фіскальні органи, то Протокол разом з іншими матеріалами справи у день його реєстрації в Журналі реєстрації протоколів та постанов про адміністративні правопорушення передається керівнику (заступнику керівника) контролюючого органу, який буде розглядати справу про адміністративне правопорушення.

Якщо розгляд справи про адміністративне правопорушення віднесено до відання інших органів (органи суду), тоді належно оформлений Протокол разом з матеріалами справи у триденний термін з дня його реєстрації надсилається органу, уповноваженому розглядати адміністративну справу для прийняття відповідного рішення по справі.

Діяння, за які передбачена адміністративна відповідальність за порушення податкового законодавства, зазначені у статтях Кодексу України про адміністративні правопорушення (ст. 163-2, 163-3, 163-3, 164-1, 164-5 та іншими), а також у деяких статтях Податкового та Митного кодексів України.

Наприклад, в ст. 164-1 Кодексу України про адміністративні правопорушення зазначається, що неподання громадянами декларації про доходи чи включення до декларацій перекручених даних, не ведення обліку або неналежне ведення обліку доходів і витрат, для яких законами України встановлено обов'язкову форму обліку, тягне за собою попередження або накладання штрафу від трьох до восьми неоподатковуваних мінімумів доходів громадян.

З усіх видів стягнень, передбачених КУпАП, фіскальним органам надано право використовувати лише адміністративні штрафи. Розмір їх визначається у межах, встановлених за скоєння відповідних правопорушень в сумах, або кратних певному показнику (неоподаткованому мінімуму доходів, мінімальному розміру заробітної плати), або в національній грошовій одиниці (гривнях) (рис. 8.2.). При цьому слід враховувати положення пункту 5 підрозділу 1 розділу XX Податкового кодексу України, в якому зазначено наступне: «якщо норми інших законів містять посилання на неоподаткований мінімум доходів громадян, то для цілей їх застосування використовується сума в розмірі 17 грн, крім

норм адміністративного та кримінального законодавства в частині кваліфікації злочинів або правопорушень, для яких сума неоподаткованого мінімуму встановлюється на рівні податкової соціальної пільги», тобто у розмірі, що дорівнює 100 відсоткам розміру прожиткового мінімуму для працездатної особи (у розрахунку на місяць).



Рис. 8.2. Види правопорушень та розміри адміністративних стягнень

Податкова соціальна пільга дорівнює 100 відсоткам розміру прожиткового мінімуму для працездатної особи (у розрахунку на місяць), встановлена на 1 січня поточного року.

Адміністративне стягнення (штраф) може бути накладено не пізніше ніж через два місяці з дня вчинення правопорушення, а за тривалого правопорушення – через два місяці з дня його виявлення.

Тобто, наприклад, якщо має місце факт неподання податкової декларації (тривале правопорушення, оскільки декларацію все ще не подано), який виявлено під час проведення перевірки фіскальними органами, то вони мають право протягом двох місяців накласти адміністративний штраф на посадових осіб.

Проте, якщо наявний факт несвоєчасного подання податкової декларації (декларацію подано на кілька днів пізніше від встановленого терміну), а контролюючі органи це виявили, наприклад через три місяці, то адміністративний штраф не

накладатиметься у зв'язку з простроченням двомісячного терміну, протягом якого фіскальні органи мали право його накласти.

Порядок оскарження рішень фіскальних органів та дій їх посадових осіб. Будь-які рішення, прийняті контролюючим органом, можуть бути оскаржені в адміністративному (досудовому) чи судовому порядку.

У разі, коли платник податків вважає, що контролюючий орган неправильно визначив суму грошового зобов'язання або прийняв будь-яке інше рішення, що суперечить законодавству або виходить за межі його повноважень, такий платник податків має право звернутися до контролюючого органу із скаргою про перегляд цього рішення.

Таким чином, визначення певного рішення органу державної фіскальної служби як такого, що може бути оскаржене (як предмета оскарження), є прерогативою виключно платника податків та залежить тільки від його суб'єктивного ставлення до рішення як такого, що порушує або обмежує його права та готовність учинити акт волевиявлення подати скаргу на таке рішення.

Саме правомірність чи неправомірність рішень органів державної фіскальної служби України, дій та бездіяльності їх службових чи посадових осіб і є предметом доказування в адміністративному апеляційному оскарженні.

У разі потреби разом із скаргою (заявою) платник податку може надати належним чином засвідчені копії документів, розрахунки та докази, які стосуються предмета розгляду.

Скарги, подані з порушенням строків та порядку оформлення, не розглядаються органами державної фіскальної служби. Така скарга повертається особі, яка її подала, з відповідними роз'ясненнями не пізніше 5 днів від дня отримання скарги.

Також, якщо питання, порушені у скарзі, що одержана органом державної фіскальної служби, не входять до його компетенції, то така скарга у термін не більше п'яти днів пересилається за належністю відповідному органу чи посадовій особі, про то повідомляється особа, яка подала скаргу. Не розглядаються одним і тим же органом державної фіскальної служби повторні звернення від однієї і тієї ж особи з одного і того ж питання, якщо перше вирішено по суті.

8.6. Кримінальна відповідальність за порушення податкового законодавства

Кримінальна відповідальність за порушення податкового законодавства застосовується при доказі винуватості, протиправності, умислу та особливо тяжких наслідків податкового злочину.

Суб'єктами кримінальної відповідальності (особами, які можуть притягатися до цього виду відповідальності) за податкові правопорушення є платники податків та службові особи. Кримінальна відповідальність за податкові правопорушення встановлюється лише в судовому порядку і має певні процесуальні особливості.

Платники податків можуть бути суб'єктами кримінальної відповідальності, якщо це фізичні особи (резиденти і нерезиденти України), які мають, одержують (передають) об'єкти оподаткування або провадять діяльність (операції), що є об'єктом оподаткування згідно з Податковим кодексом України і на яких покладено обов'язок із сплати податків та зборів.

Кримінальна відповідальність за злочини, що вчиняються шляхом невиконання або неналежного виконання вимог законів з питань оподаткування та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, передбачена Кримінальним кодексом України (далі – КК України).

Обов'язковою умовою притягнення до кримінальної відповідальності осіб, що вчинили протиправні діяння, є наявність у діянні (дії чи бездіяльності) вини у формі умислу чи необережності. Деякі злочини вчиняються лише умисно (наприклад, ухилення від сплати податків). Деякі можуть вчинятися як умисно, так і з необережності, інші тільки характеризуються виключно необережною формою вини (наприклад, службова недбалість).

Відповідальність за несплату податків передбачена Кримінальним кодексом України, а саме ст. 212 «Ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів». Адже використання незаконних прийомів зменшення розміру податкового зобов'язання є ухиленням від сплати податків.

Суб'єктами ухилення від плати податків відповідно до ст. 212 КК України можуть бути:

- службові особи підприємства, установи, організації незалежно від форми власності;
- особи, які займаються підприємницькою діяльністю без створення юридичної особи;
- будь-які інші особи, які зобов'язані сплачувати податки, збори, інші обов'язкові платежі.

Умовно ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) можна поділити на три види:

1) *част. 1 ст. 212 КК України передбачає кримінальну відповідальність за умисне ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів),* що входять в систему оподаткування, введених у встановленому законом порядку, вчинене службовою особою підприємства, установи, організації, незалежно від форми власності або особою, що займається підприємницькою діяльністю без створення юридичної особи чи будь-якою іншою особою, яка зобов'язана їх сплачувати, якщо ці діяння призвели до фактичного ненадходження до бюджетів чи державних цільових фондів коштів *у значних розмірах* (під значним розміром коштів слід розуміти суми податків, зборів і інших обов'язкових платежів, які в тисячу і більше разів перевищують установлений законодавством неоподатковуваний мінімум доходів громадян);

2) *част. 2 ст. 212 КК України передбачає кримінальну відповідальність за ті самі діяння, вчинені за попередньою змовою групою осіб, або якщо вони призвели до фактичного ненадходження до бюджетів чи державних цільових фондів коштів у великих розмірах* (під великим розміром коштів слід розуміти суми податків, зборів і інших обов'язкових платежів, які в три тисячі і більше разів перевищують установлений законодавством неоподатковуваний мінімум доходів громадян).

3) *част. 3 ст. 212 КК України передбачає кримінальну відповідальність за діяння, передбачені частинами 1 або 2 цієї статті, вчинені особою, раніше судимою за ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів),* або якщо вони призвели до фактичного ненадходження до бюджетів чи державних

цільових фондів коштів *в особливо великих розмірах* (під особливо великим розміром коштів слід розуміти суми податків, зборів, інших обов'язкових платежів, які в п'ять тисяч і більше разів перевищують установлений законодавством неоподатковуваний мінімум доходів громадян).

Відповідальність за умисне ухилення від плати податків, що передбачена ст. 212 КК України, залежить від неоподатковуваного мінімуму доходів громадян, але у випадку з ухиленням від сплати податків під цим поняттям розуміють податкову соціальну пільгу, яка залежить від прожиткового мінімуму. А саме: нормою частини 5 підрозділу 1 розділу XX ПК України встановлено, що стосовно до адміністративного та кримінального законодавства в частині кваліфікації злочинів чи правопорушень, сума неоподатковуваного мінімуму доходів громадян встановлюється на рівні податкової соціальної пільги, яка визначена пп. 169.1 розділу IV ПК України.

Санкції, передбачені законодавством за ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів відповідно до ст. 212 КК України (рис. 8.3).

Відповідно до ч. 2 ст. 53 КК України за вчинення злочину, за який передбачене основне покарання у вигляді штрафу понад три тисячі неоподатковуваних мінімумів доходів громадян, розмір штрафу, що призначається судом, не може бути меншим за розмір майнової шкоди, завданої злочином, або отриманого внаслідок вчинення злочину доходу, незалежно від граничного розміру штрафу, передбаченого санкцією статті Особливої частини Кримінального кодексу.

Частиною 5 ст. 53 КК України передбачено, що у разі несплати особою, яка засуджена за ч. 3 ст. 212 КК України штрафу та відсутності підстав для розстрочки його виплати, суд замінює несплачену суму штрафу покаранням у вигляді позбавлення волі з розрахунку 136 грн штрафу – 1 день позбавлення волі. В цілому, штраф, що призначений за ч. 3 ст. 212 КК України, може бути замінений позбавленням волі від 5 до 10 років.

Норма КК України		Основне покарання за вчинення порушення		Обов'язкове додаткове покарання за вчинення порушення
↓		↓		↓
Ч. 1 ст. 212	→	Штраф від 1 000 неоподатковуваних мінімумів доходів громадян до 2 000 неоподатковуваних мінімумів доходів громадян або позбавлення права обіймати певні посади чи займатися певною діяльністю на строк до 3 років	→	Не передбачено
Ч. 2 ст. 212	→	Штраф від 2 000 неоподатковуваних мінімумів доходів громадян до 3 000 неоподатковуваних мінімумів доходів громадян	→	Позбавлення права обіймати певні посади чи займатися певною діяльністю на строк до 3 років
Ч. 3 ст. 212	→	Штраф від 15 000 неоподатковуваних мінімумів доходів громадян до 25 000 неоподатковуваних мінімумів доходів громадян	→	Позбавлення права обіймати певні посади чи займатися певною діяльністю на строк до 3 та конфіскація майна

Рис. 8.3. Санкції за ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів відповідно до ст. 212 КК України

Законодавством передбачено строки давності для притягнення до кримінальної відповідальності. Зокрема, для притягнення до кримінальної відповідальності за ч. 1 та ч. 2 ст. 212 КК України строк давності становить 2 роки. Разом з тим, згідно до ч. 3 ст. 212 КК України, – строк давності для притягнення до кримінальної відповідальності становить 10 років.

Також є особливість звільнення від кримінальної відповідальності за вчинення злочину передбаченого ст. 212 КК України. Так, відповідно до ч. 4 ст. 212 КК України особа, яка вчинила діяння, передбачені ч. 1, 2 , або діяння, передбачені ч. 3 (якщо вони

призвели до фактичного ненадходження до бюджетів чи державних цільових фондів коштів в особливо великих розмірах) цієї статті, звільняється від кримінальної відповідальності, якщо вона до притягнення до кримінальної відповідальності сплатила податки, збори (обов'язкові платежі), а також відшкодувала шкоду, завдану державі їх несвоєчасною сплатою (фінансові санкції, пеня). Цей момент визначений п. 14 ч. 1 ст. 3 Кримінального процесуального кодексу України, відповідно для якого притягнення до кримінальної відповідальності – стадія кримінального провадження, яка починається з моменту повідомлення особі про підозру у вчиненні кримінального правопорушення.

Отже, навіть якщо буде порушено кримінальне провадження, то до повідомлення особі про підозру у вчиненні злочину передбаченого ст. 212 КК України така особа має можливість бути звільненою від кримінальної відповідальності.

Також КК України передбачено відповідальність за легалізацію (відмивання) доходів, одержаних злочинним шляхом. Зокрема ст. 209 КК України встановлено кримінально-правову відповідальність за такі діяння, як вчинення фінансової операції, укладання угоди з коштами чи майном, що одержані злочинним шляхом, а також маскування або приховування незаконних джерел походження цих коштів, їх набуття, володіння ними чи їх використання.

За такі порушення відповідно до ст. 209 КК України передбачено позбавлення волі на строк від трьох до шести років з позбавленням права обіймати певні посади або займатися певною діяльністю на строк до двох років з конфіскацією майна. За повторне вчинення злочину, або якщо легалізацію (відмивання) доходів, одержаних злочинним шляхом було зроблено за попередньою змовою групою осіб, або у великому розмірі, передбачено покарання у вигляді позбавлення волі на строк від семи до дванадцяти років з позбавленням права обіймати певні посади або займатися певною діяльністю на строк до трьох років з конфіскацією майна. Якщо подібні дії були вчинені організованою групою осіб, або в особливо великому розмірі, то КК України передбачено позбавлення волі на строк від восьми до п'ятнадцяти років з

позбавленням права обіймати певні посади або займатися певною діяльністю на строк до трьох років з конфіскацією майна.

Крім того, ст. 209^1 КК України передбачено кримінальну відповідальність за умисне порушення вимог законодавства про запобігання та протидію легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом, або фінансування тероризму та штрафи від однієї до п'яти тисяч неоподатковуваних мінімумів доходів громадян залежно від тяжкості злочину, визначеного ч. 1 та ч. 2 даної статті, з позбавленням права обіймати певні посади або займатися певною діяльністю на строк до трьох років.

Підсумки теми

Таким чином, відповідальність платників податків за порушення порядку нарахування та сплати податків, зборів та інших обов'язкових платежів безпосередньо впливає на наповнення бюджету держави. За порушення вимог податкового та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, передбачено фінансову, адміністративну та кримінальну відповідальність.

Фінансові санкції застосовуються незалежно від того, є умисел або необережність у діях суб'єкта, що спричинили порушення вимог податкового законодавства. За одне податкове правопорушення контролюючий орган може застосувати лише один вид штрафної (фінансової) санкції (штрафу). Фінансова відповідальність встановлюється за правопорушення, що передбачені статтями 117–128 ПК України. На суму податкового боргу нараховується пеня.

Адміністративна відповідальність є засобом адміністративного впливу за допомогою адміністративно-правових норм, які містять осудження винного та його діяння і передбачають негативні наслідки для правопорушника. Адміністративна відповідальність накладається за правопорушення, передбачені КУпАП, якщо вони за своїм характером не тягнуть за собою відповідно до закону кримінальної відповідальності.

Кримінальна відповідальність за злочини, що вчиняються шляхом невиконання або неналежного виконання вимог законів з

питань оподаткування та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи передбачена КК України (зокрема ст. 212, 209, 209[1]) і застосовується при доказі винності, протиправності, умислу та при особливо тяжких наслідках податкового злочину.

Список рекомендованих джерел

1. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://zakon.rada.gov.ua.

2. Кодекс України про адміністративні правопорушення (редакція від 06.02.2018) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon5.rada.gov.ua

3. Кримінальний кодекс України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://zakon5.rada.gov.ua

4. Про застосування реєстраторів розрахункових операцій у сфері торгівлі, громадського харчування та послуг : Закон України від 06.07.1995 № 265/95-ВР [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://zakon3.rada.gov.ua

5. Інструкція про порядок нарахування та погашення пені за платежами, що контролюються органами державної податкової служби : наказ ДПА України від 17.12.2010 № 953 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://zakon.rada.gov.ua.

6. Про застосування штрафних санкцій за порушення норм з регулювання обігу готівки : Указ Президента України від 12.06.1995 № 436/95 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://zakon3.rada.gov.ua

7. Порядок ведення органами Державної фіскальної служби України оперативного обліку податків і зборів, митних та інших платежів до бюджетів, єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування : наказ Міністерства фінансів України від 07.04.2016 № 422 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://zakon.rada.gov.ua.

8. Про затвердження Порядку надіслання контролюючими органами податкових повідомлень-рішень платникам податків : наказ Міністерства фінансів України від 28.12.2015 № 1204 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://zakon.rada.gov.ua.

9. Про порядок здійснення розрахунків в іноземній валюті : ВР України : Закон України від 23.09.1994 № 185/94 (редакція від 03.01.2017) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://zakon0.rada.gov.ua.

10. Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування: Закон України : від 08.07.2010 № 2464-VI [Електронний ресурс] // ВР України. – Режим доступу : http://zakon0.rada.gov.ua

11. Тіньова економіка в Україні: масштаби та напрями подолання : аналіт. доп. / Т. А. Тищук, Ю. М. Харазішвілі, О. В. Іванов ; за заг. ред. Я. А. Жаліла. – К. : НІСД, 2011. – 96 с.

12. Єсауленко П. Особливості притягнення особи до кримінальної відповідальності за ухилення від сплати податків / П. Єсауленко [Електронний ресурс]. – Режим доступу : https://uteka.ua/ua/publication/Osobennosti-privlecheniya-lica-k-ugolovnoj-otvetstvennosti-za-uklonenie-ot-uplaty-nalogov.

13.Мисник Н. Способи притягнення співробітників податкових органів до відповідальності / Н. Мисник [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://protokol.com.ua/ua/sposobi_prityagnennya_spivrobitnikiv_podatkovih_organiv_do_vidpovidalnosti_1/

Контрольні питання

1. Сутність поняття «податкові правопорушення» класифікація.
2. Класифікація податкових правопорушень.
3. Види відповідальності за порушення податкового законодавства.
4. Штрафні (фінансові) санкції (штрафи) за порушення податкового законодавства та порядок їх стягнення.
5. Штрафні (фінансові) санкції (штрафи) за порушення іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на фіскальні органи.
6. Пеня за порушення податкового законодавства.
7. Порядок нарахування і стягнення пені.

8. Адміністративна відповідальність за порушення податкового законодавства.

9. Види та розміри адміністративної відповідальності.

10. Види податкових повідомлень-рішень.

11. Кримінальна відповідальність за порушення податкового законодавства.

Тестові завдання

1. За порушення законів з питань оподаткування та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, застосовуються такі види юридичної відповідальності:

а) адміністративна, цивільно-правова, трудова;

б) адміністративна, фінансова, кримінальна;

в) кримінально-правова, адміністративна, цивільно-правова;

г) фінансова, кримінальна, адміністративна, цивільно-правова.

2. Фінансова відповідальність застосовується у вигляді:

а) конфіскації предметів торгівлі;

б) штрафних (фінансових) санкцій (штрафів) та/або пені;

в) обмеження волі на строк, визначений законодавством;

г) виправних робіт на строк, визначений законодавством.

3. Пеня нараховується на суму податкового боргу (включаючи суму штрафних санкцій, за їх наявності, та без урахування суми пені) із розрахунку:

а) 120 відсотків піврічних облікової ставки Міністерства фінансів України;

б) 120 відсотків місячних облікової ставки Міністерства фінансів України;

в)120 відсотків місячних облікової ставки Національного банку України;

г) 120 відсотків річних облікової ставки Національного банку України.

4. Порушення платником податків термінів подачі податкових декларацій тягнуть за собою накладання штрафу у розмірі:

а) 1020 гривень;

б) 510 гривень;

в) 340 гривень;

г) 170 гривень.

5. За одне податкове правопорушення контролюючий орган може застосувати:

а) лише донарахування податкового зобов'язання;

б) лише нарахування пені;

в) декілька штрафних санкцій, в залежності від виду податку;

г) один вид штрафної (фінансової) санкції (штрафу).

6. У разі повного погашення суми податкового боргу кошти, що сплачує платник податків, у першу чергу зараховується в рахунок:

а) погашення пені;

б) штрафів;

в) податкового зобов'язання;

г) погашення штрафів і пені.

7. У разі порушення строків зарахування сплачених податків до бюджету з вини банку:

а) платник податків сплачує пеню;

б) банк і платник податків сплачують штрафи;

в) банк сплачує пеню та штрафні санкції;

г) платник податків сплачує штрафи та пеню.

8. У разі якщо керівник контролюючого органу (його заступник), відповідно до процедури адміністративного оскарження, приймає рішення про продовження строків розгляду скарги платника податків понад визначені строки пеня:

а) збільшується в 2 рази протягом таких додаткових строків;

б) сплачується в повному обсязі;

в) не нараховується протягом таких додаткових строків;

г) нараховується протягом таких додаткових строків __ .

9. Відповідальність за злочини, що вчиняються шляхом невиконання або неналежного виконання вимог законів з питань оподаткування та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, передбачена:

а) Кримінальним кодексом України.

б) Податковим кодексом України;

в) Кодексом України про адміністративні правопорушення;

г) Кодексом законів про працю України.

10. Строк сплати нарахованих штрафних (фінансових) санкцій за порушення вимог валютного законодавства та строків розрахунків у сфері ЗЕД, становить:

а) 10 к.д., що настають за днем отримання податкового повідомлення-рішення;

б) 20 к.д., що настають за днем отримання податкового повідомлення-рішення;

в) 30 к.д., що настають за днем отримання податкового повідомлення-рішення;

г) 3 к.д., що настають за днем отримання податкового повідомлення-рішення.

РОЗДІЛ 9
ПРОЕКТИ І ПРОЖЕКТИ В ОПОДАТКУВАННІ
(Спроби можливого апгрейду адміністрування податків)

9.1. Погляд у минуле.
9.2. Проекти радикальних податкових метаморфоз.
9.3. Проекти глобальних (міжнародних) податків.

Ключові терміни та поняття: *апгрейд (upgrade), школа фізіократів, кейнсіанство, лібертаріанство, «королівська десятина», єдиний податок, податок на витрати, додана вартість, проект С. А. Терьохіна, міжнародний податок, шедулярна і глобальна системи оподаткування доходів фізосіб, податок солідарності, екологічні («зелені») податки, податок Тобіна, «податок Робіна Гуда», податки на порок (sintaxes), європодаток, податкова держава.*

Чи існує можливість абсолютно ідеальної розгадки таємниці управління податками, чи є шанс «остаточного» вирішення проблеми адміністрування податків? Предметом розгляду у цьому розділі є пошук відповіді на ці запитання, тобто пошук найбільш простого і зручного податку для адміністрування.

Креативне творення «ідеальних», «найпростіших», «нейтральних», оптимальних і навіть одночленних систем у складі «єдиного» податку здавна займали уми теоретиків, державних діячів, фіскальних реформаторів. Подібні спроби тривають і донині. Нестримне стремління до проектування податків і податкових систем один дотепний економіст дещо перебільшено дошкульно найменував «налогоманией», що належить «к числу наиболее опасных видов умопомешательства»[7].

---

[7] Кулишер И.М. Очерки финансовой науки. Выпуск 1. Петроград : Наука и школа, 1919. С. 147.

Деякі з колишніх ідей-проектів реалізовані (прибутковий податок, ПДВ та ін.), інші поки що залишаються в статусі гіпотетичних. На кону – найважливіша, крім, власне, фіскального призначення, властивість податкової системи – її адміністративна простота і зручність, загалом – ефективність адміністрування як для всіх платників податків, так і для функціонерів фіскального відомства. Значення адміністративного чинника засвідчують знамениті класичні принципи оподаткування Адама Сміта. З них лише один має соціально-економічний характер – принцип рівності (справедливості). Решта три принципи (визначеності; дешевизни, а значить – простоти справляння; зручності) мають відверто адміністративний сенс.

Винесені на розгляд «проекти і прожекти» розпадаються на три типологічні групи проектованих податків:

1. Проекти, що залишилися в історії, але справили неминущий вплив на напрям ідей в оподаткуванні.
2. Реалізовані і/або пропоновані сучасні нововведення в національні податкові системи.
3. Проекти глобальних (міжнародних) податків.

9.1. Погляд у минуле

Серед найвідоміших, екстравагантних, довго живучих і креативних замислів у оподаткуванні чи не перше місце належить ідеї довести структуру податкової системи до логічного кінця – до єдиного податку. Єдиному податку приписують дві важливі переваги: одну соціально-гуманістичного, другу фіскально-адміністративного характеру. Справді, як платникам, так і службовцям фіску однаково до вподоби строга кількісна обмеженість і визначеність податку. Тут простота в оподаткуванні – той абсолют, що домінує над усіма іншими міркуваннями. Утім, така бажана простота завдяки єдиному податку лише на перший погляд здається легко досяжною. Виникає умоглядна ілюзія, що податок такого типу робить непотрібними інші форми податків з відповідними благосними сподіваннями платників та супутніми надіями податкових адміністраторів на радикальне спрощення роботи.

За замислом, єдиний податок – тип універсального платежу в тому розумінні, що він інтегрує та заміщає собою всі інші податки або принаймні більшість із них. Єдиний податок всеосяжний у своєму фіскально-функціональному призначенні.

В останній рік свого життя маршал і член французької академії наук Себастьян Вобан (Vauban, 1633–1707) видав друком книгу «Королівська десятина». Він розкритикував першу причину бідності народу – вкрай множинну, багаточленну феодальну податкову систему тодішньої Франції, запропонувавши замінити всі існуючі податки одним податком – королівською десятиною. Пропозиція викликала гнів короля й придворної камарильї. Не допомогли і великі воєнні заслуги, Вобан був негайно звільнений зі служби.

Книга стала значною подією в історії політичної економії. Вона стала предтечею школи фізіократів, вчення просвітителів, а згодом вплинула на соціальні перетворення Великої французької революції. Проект гуманістичної по духу податкової реформи Вобана виник на тій фазі розвитку «третього стану» (буржуазного класу), коли від державної влади він почав вимагати «справедливого розподілу суспільних тягот й можливості безперешкодно працювати і наживатися»[8].

Історик економічної думки Йозеф Шумпетер (1883–1950) високо оцінював проект Вобана як «одну з найвідоміших подій в історії державних фінансів, неперевершену ні до того, ні після того за ясністю й переконливістю аргументів»9. Неминуща заслуга Вобана полягає в тому, що в свій час він став одним із небагатьох, хто піднявся до безкорисливого розуміння інтересів і чаянь суспільства, хто по-своєму, хоч на донкіхотську манеру, прагнув покращити життя народу. На емпіричній мові фактів і аргументів

---

[8]Бржеский Н. Податная реформа. Французские теории XVIII столетия. СПб. : Типолитография А.М. Вольфа, 1888.

[9]Schumpeter J.A. History of Economic Analysis. London: George Allen & Unwin, 1955. P. 203–204.

Вобан, за словами Шумпетера, довів «істину, що можна бути добрим економістом, зовсім не будучи теоретиком»[10].

Пізніше Франсуа Кене (1694–1774) і його знаменита школа фізіократів виступили з ідеєю єдиного податку на землю. Вклад фізіократів у розвиток вчення про податки вартий згадки як доказ самоцінності в науці оригінальної думки незалежно від можливості її практичної реалізації. Справді, відома лише одна практична спроба податкової реформи за схемою єдиного податку. Протягом двадцяти років (1770–1792 рр.) у Німеччині маркграф князівства Баден Карл-Фрідріх у декількох належних йому селах замість усіх інших податків запровадив «єдиний податок» на рівні 20% чистого доходу від виробленої сільськогосподарської продукції[11]. Подробиці експерименту невідомі, відомо лише, що загалом результати були незадовільними.

Під кутом зору пошуків єдиного ідеального податку у відомій нам вітчизняній літературі досі залишалася непоміченою унікально оригінальна робота англійського економіста Джорджа Нормана (Norman, 1793–1882) під неординарною назвою «Оподаткування і підтримка людського щастя»[12]. Першим виданням вона вийшла в середині XIX ст. і, не втративши актуальності, перевидана і розміщена в Інтернеті 2009 року. Значення цієї книги в історії податкових ідей досі недобачали й недооцінювали. Автор вартий того, щоб зупинитися на його поглядах детальніше.

Заради «щастя» Норман визнавав, що засобами оподаткування можна впливати на всі сторони економічного життя і/або соціальної дійсності, на будь-які інтереси чи поведінку людей. Він розглядає цикл податків, за допомогою яких можна регулювати все, що завгодно, і називає їх. Податки на трансфер власнос-

---

10Schumpeter J.A. History of Economic Analysis. London: George Allen & Unwin, 1955. P. 205.

11Физиократы // Энциклопедический словарь Ф.А. Брокгауза и И.А. Ефрона. Т. XXXV[a](70). СПб. : Типография Акц. Общ. Брокгауз-Ефрон, 1902. С. 693.

12Norman G. W. Taxation and the Promotion of Human Happiness. Ed. by D. P. O'Brien. Cheltenham an Northampton: Edward Elgar Publishing Ltd., 2009. XIII, 209 p.

ті (taxes on the transfer of property); на переміщення і передачу інформації (taxes on travelling and the conveyance of intelligence); податки на справедливість,– тобто на процес здійснення її процедур (taxes on justice); податки на процес передавання знань і життєвої мудрості;податки на винахідливість і майстерність (taxes on ingenuity); податки на здоров'я (taxes on health); податки на величину будівель та їх форми (House and Window Tax); податок на заповіти (legacy duty and stamp duty on probates of wills); податок на користь бідних (poorrate); податок на транспортну інфраструктуру (turnpike and bridge tolls, harbor and light dues); нарешті навіть податок на людські пороки (taxes on vices).

Над усією різноманітністю фіскальних форм Норман віддає перевагу реформі податкової системи на основі *всезагального прямого податку на нерухоме майно(comprehensive property tax)*. Під кутом зору «щастя» народів власний проект майнового податку Норман ставив вище оподаткування доходів і споживання. Він наділив податки напрочуд змістовними принципами. У Нормана їх одинадцять[13] і всі варті того, щоб назвати кожен із них. Легкість обчислення (computability); простота (simplicity); економічність, дешевизна справляння (frugality in collection); постійність, регулярність (constancy); ділимість (divisibility); популярність (popularity); невтручання, нейтральність щодо впливу на інтереси платників (noninterference); рівність (equality); не корупційність, несприятливість до корупції (uncorruptiveness); не надокучливість, податки не повинні дратувати платників (unvexatiousness); несхильність (рос. – *невосприимчивость к, не расположенность к*) до ухилення від податків (unevasibility).

Властивості, приписані Норманом пропонованому майновому податку, вочевидь нешаблонні, особливо нетривіальні останні три. Враження таке неначе він щось знав про проблеми сучасної України, у тому числі полеміку навколо відродження оподаткування нерухомості.

13Norman G. W. Taxation and the Promotion of Human Happiness. URL: http://www.e-elgar.com/shop/taxation-and-the-promotion-of-human-happiness

Під впливом ліберальних ідей деякого поширення набув проект *єдиного податку на капітал*, пов'язаний з іменем французького публіциста Еміля де Жірардена (1806–1884). Порівняно з фізіократами, котрі єдиним фактором виробництва і джерелом чистого доходу, тобто добавленої вартості, вважали землеробство і примисли, такий проект безумовно був кроком вперед. Адже, крім власності на землю, є й інші форми багатства. Вроботі «Соціалізм і податок» Жірарден виступив на користь податку на капітал, доводив обмеженість оподаткування землі, запровадженого з часів Великої французької революції під впливом вчення фізіократів. Свого часу пропозиція Жірардена викликала велику полеміку в марксистській літературі. Класово заклопотаним марксистам здавалося, що податок на капітал недостатньо пристосований для фіскального обтяження «експлуататорських класів».

Апофеозу популярності проповідь єдиного податку набула завдяки американському політеконому-самоуку Генрі Джорджу (1839–1897). Джордж вбачав панацею для вирішення фінансових проблем у націоналізації земельної ренти на користь держави у формі єдиного загального поземельного податку (land-value tax). «Ми, – писав Джордж, – пропонуємо скасувати всі податки за єдиним винятком податку з вартості земель»[14]. Уже в наш час британський журнал «Economist»писав, що оподаткування землі – елементарно проста, але в інтерпретації Джорджа революційна ідея, ідеальна в теорії й важко досяжна на практиці[15]. Справляють належне враження переваги, приписувані такій реформі: простота справляння, фіскальна достатність, неможливість ухилення, стимулювання виробництва і багатства без згубної дії інших податків на працелюбність, ощадливість, соціальну справедливість. Джордж не сподівався, що загальний для всіх поземельний податок

---

14 Джордж Г.Что такое единый налог и почему мы его добиваемся? / пер. с англ. М., 1907. С. 5.

15Land-value tax. Why Henry George had a point. URL : http://www.economist.com/blogs/freeexchange/2015/04/land-value-tax

змінить людську природу, «це не у владі людини»[16], – попереджав він. Проте такий податок мав створити більш сприятливі умови для розвитку в платників податків кращих, а не гірших морально-етичних рис, стати запорукою загального достатку і суспільної злагоди.

В оцінці вчення Джорджа економісти розділилися. Більшість сучасників виступили критиками його поглядів. Інші визнають, що Джордж – серйозний економіст. Так, Нобелівський лауреат Мілтон Фрідмен (1912–2006) віддав належне заслугам Джорджа, назвавши найменшим злом в оподаткуванні («the least bad tax»)[17] пропонований ним майновий податок на основі грошової оцінки землі без врахування вартості покращень (меліорації, підживлення і т. п.), – тобто вартості необробленої землі. У поняттях суспільного вибору і соціальної справедливості Фрідмен по-своєму переконливо обґрунтовував вигоди єдиного поземельного податку, доводив його економічну доцільність і фіскальну ефективність[18]. На думку Поля Самуельсона (1915–2009), також Нобелівського лауреата, Джордж пророче помітив у податках на нерухому власність поєднання компонентів податку на капітал з елементами поземельного податку[19]. Така особливість має сприяти переміщенню капіталу з міст, де ставки податку на нерухомість вищі, в сільську місцевість з більш низьким рівнем оподаткування. Саме ця обставина логічно пояснює, чому доходи місцевих бюджетів формуються переважно із податків на нерухоме майно.

В Україні встановлено ставки податку на земельні ділянки за їх нормативною грошовою оцінкою (стаття 274 ПКУ). Окремо оподатковується нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки.

---

16 Джордж Г.Что такое единый налог и почему мы его добиваемся? / пер. с англ. М., 1907. С. 15.

17Milton Friedman. URL:http://freeliberal.com/archives/002433.php

18Lindholm R. W. Public Choice and Land Tax Fairness // American Journal of Economics and Sociology. Lancaster (Pa), 1979. Vol. 38, No. 4. P. 349–356.

19Самуэльсон Пол Э., Нордхаус Вильям Д. Экономика / пер. с англ. 16 изд. М.: Издательский дом «Вильямс», 2000. С. 279.

Додамо також, що єдиний фіксований податок, хоч і обмежений сферою застосування, – віддалений, але прямий потомок колишніх проектів єдиного податку.

На початку XX ст. роль тої форми оподаткування, котрою пропонували замінити ледве не всі інші, перейшла до об'єднаного прибутково-майнового податку. В тому числі віддали дань цьому захопленню й ідеологи марксизму, назвавши оподаткування доходів і майна за прогресивною шкалою «єдино правильним». Історик фіскальної думки Микола Бржеський писав з цього приводу: «Вони вчепилися за принцип прогресивного податку, вбачаючи в ньому один із засобів, що здатний привести з часом до повного торжества комуністичних ідей»[20]. Утім, це гасло залишилося лише політичною принадою. Адже в суспільстві, де немає приватної власності, класичне поняття податку відмирає, якщо не щезає зовсім.

Сьогодні фіскальна практика на порівняно обмеженому національному рівні знаходиться ще дальші від здійснення ідеї єдиного податку, ніж була в часи Вобана. За умов розвиненого ринкового господарювання неможливо підшукати універсальний об'єкт оподаткування, котрий відповідав би всім фіскальним, економічним і соціальним вимогам до єдиного податку, тоді як у мульті-базисній податковій системі, що складається з комбінації різних податків, їхні достоїнства й недоліки взаємно компенсуються. До того ж при множинності податків платник, ухилившись від одного податку, вимушений платити інші.

Єдиний податок залишається пам'ятником і свідченням прекраснодушної, креативної, але безрезультатної «податкотворчості», в кращому випадку – оригінального, але абстрактного теоретизування, несумісного з реаліями фіскальної практики. Повсюдно діють комплексні податкові системи, котрим, за словами професора Кельнського університету Йоахима Ланга, має бути властива «инвестиционная, сберегательная и экологическая пред-

---

[20]Бржеский Н. Податная реформа. Французские теории XVIII столетия. СПб. : Типолитография А.М. Вольфа, 1888. С. 174.

расположенность»[21]. Єдиний податок, принаймні не надто многочленна податкова система, мислиться спасінням для тих платників і функціонерів фіску, кого приводить у відчай «нервозность налогового законодательства», коли податкове право переростає «в хаос, в недрах которого теряются даже искушенные эксперты»[22]. І цю ієреміаду виголошено німцем про німецьку, одну з кращих, досконалих податкових систем світу!

9.2 Проекти радикальних податкових метаморфоз

Історія оподаткування знає не одну спробу запровадження податкових систем з претензією на досконалість і справедливість під реформаторськими і навіть революційними гаслами. Різні проекти об'єднує мета перебудувати, модернізувати, спростити, здешевити адміністрування податків при збереженні їх фіскальної продуктивності, а також розширити охоплення оподаткуванням за рахунок нових чи видозмінених об'єктів. Екстравагантна ідея *єдиного податку* була спробою в однин мамент довести радикальну реформу податкової системи до логічного кінця, замінивши всю сукупність податків одним податком. Така спроба виявилася нежиттєздатною.

Тоді намагалися знайти або «винайти» такий податок, що в разі інкорпорації в податкову систему здійснив би в ній переворот подібно до того, який свого часу зробила парова машина в промисловості. В історичній ретроспективі така роль поперемінно-послідовно переходила від земельного податку до подушного, потім – до «голландського чорта» (акцизів), згодом – до податку на доходи і прибутки, нарешті – до ПДВ. Податок на додану вартість – хитромудрий гібрид податку на продаж (sales tax) з податком на купівлю (purchase tax) – став тим досягненням у розвитку оподаткування, якому навіть приписують значення остаточного етапу еволюції непрямих податків на споживання.

---

21 Ланг Й. Проект кодекса налоговых законов для государств Центральной и Восточной Европы / пер. с нем. Бонн : Федеральное министерство финансов, 1993. С. I.

22 Ланг Й. Проект кодекса налоговых законов… С. 11.

Щоправда, не всі спроби «податкотворчості» виявилися успішними, оскільки реформування оподаткування в напрямі соціальної справедливості в її морально-етичному й гуманістичному аспекті часто не відповідає критеріям макроекономічної ефективності або переслідує певні егоїстичні (класові, галузеві та ін.) інтереси, політичні вигоди чи електоральні розклади. Але спроби «винайти» більш досконалу податкову систему ніколи не припинялися.

Деякі економісти віддають пріоритет податкам на споживання, але не в розвитку тих форм, що стали уже традиційними (акцизи, ПДВ та ін.), а в новоутворених формах. Такі спроби робилися неодноразово.

Так, британський економіст посткейнсінського спрямування барон Ніколас Калдор (Kaldor, 1908–1986) в роботі «An Expenditure Tax» («Податок на видатки») запропонував замістити ряд існуючих податків так званим *персональним податком на видатки (personal expenditure tax)*. Податок збирають на основі суми видатків, витрачену на спожиті товари і послуги конкретною особою чи домогосподарством протягом певного часу. Податок було запроваджено в Індії та Шрі-Ланці під час податкової реформи 1955 р., коли Калдор служив там радником урядів. Щоправда, експеримент не вдався, податок скасували через декілька років.

Калдор писав з приводу свого проекту: «Податок на затрати не порушує умов заощаджування, не посилює ризик; до того ж він пом'якшує, хоч і не усуває остаточно, дестимулючий вплив прогресивного оподаткування трудових зусиль»[23]. Його підтримав американський економіст Маккафрі, давши високу і дотепну оцінку податку подібного типу: «За сучасною податковою системою людей оподатковують усякий раз як вони працюють, заощаджують, вступають у шлюб, передають спадщину і вмирають. Це вкрай невдалі податки. Людей слід оподатковувати лише тоді, коли вони витрачають, а облік видатків вести на основі звичай-

---

[23]Kaldor N.An Expenditure Tax. London: Allen & Unwin, 1958. P. 14.

них щорічних декларацій»[24]. У епоху глобалізації до податків подібного типу знову посилився інтерес.

Поряд з капітальною реконструкцією податкових систем фіскальна політика знає також випадки впровадження певних форм оподаткування з метою впливу на окремі соціально-економічні явища обмеженої дії. Прикладом може бути введений у Великій Британії за пропозицією Калдора так званий *вибірковий податок на зайнятість (selective employment tax),* що діяв упродовж1966–1973 рр. Податок призначався для регулювання рівня зайнятості в розрізі галузей і роду занять. Задум полягав у тому, щоб податок платили роботодавці у певному диференційованому за галузевим принципом проценті від заробітної плати тих категорій працюючих, які безпосередньо не приймали участь у виробництві. У результаті мали збільшуватися затрати на оплату праці при відносному зниженні вартості інвестованого капіталу, – ефект, що мав стимулювати зростання інвестицій у виробництво і будівництво, тим самим скорочуючи кількість непродуктивних працівників.

Покладених на нього надій вибірковий податок на регулювання зайнятості не виправдав. Відома український економіст В.М. Сутормінa (1925–2016) свого часу писала про цей платіж суто регулятивного, не фіскального типу: «податок побудовано так, що він є джерелом створення додаткового фонду для субсидування великих монополій обробної промисловості за рахунок споживача товарів і послуг»[25].

Інший приклад. 1990 року у Великій Британії уряд Маргарет Тетчер (1925–2013) ввів на місцевому рівні *єдиний подушний податок на сукупну суму доходів,* вищу установленого мінімального рівня у формі недиференційованої для конкретних платників фіксованої суми. Платниками вважалися громадяни, які мали право голосу на виборах у місцеві органі влади. Звідси паралельна назва цього податку – *poll tax (податок на виборців)*. Величину податку

---

[24]McCaffery E. Three Viewsof Tax. URL : http://www.law.usc.edu/academics/centers/cslp/papers/cslp-wp-040.pdf

[25]Сутормінa В. М. Фінанси капіталістичних держав. К. : Вища школа, 1970. С. 225.

локально визначали влада певного міста чи графства (району). Зрівняльний характер податку викликав масові протести і навіть безлад. Через три роки poll tax скасували, замінивши податком муніципального типу, що отримав назву *community charge*.

Лауреат Нобелівської премії Джеймс Мід (1907–1995) запропонував податок своєрідного типу – так званий *податок на дохід за винятком заощаджень (savings-exempt income tax* або *SEI tax*). Проектом передбачено оподаткування в звичайному порядку лише тієї частини доходу, котра витрачається на споживання, а заощаджувану частину доходу від податку звільнено. Мета очевидна – стимулювання заощаджень як джерела інвестицій. По суті, цей податок, на відміну від традиційних непрямих податків на споживання, є *прямим особовим податком на споживацькі видатки (direct personal consumption expenditure tax).* Податок практичного застосування не знайшов.

Вибірковий податок на регулювання зайнятості, подушний податок, проект Міда – приклади тих податків, які, мигнувши на короткий час, не виправдовують покладених на них сподівань, не витримують випробування практикою й щезають у сутінках фіскальної історії.

Але є і своєродні доленосні для фіску податки. Так, у XX ст. великим досягненням в оподаткуванні став *податок на додану вартість(ПДВ, value-added tax)*. ПДВ – один з переломних моментів в історії оподаткування. Це – фіскальна революція на зразок революції, яку здійснило свого часу запровадження податку на доходи і прибутки. ПДВ знаменував собою появу досі невідомого *податку нового типу*. До подібних знакових подій приводить увесь хід соціально-економічного розвитку.

ПДВ має свою історію. Стартом і праобразом для ПДВ став універсальний акциз (Umsatzsteuer), введений у Німеччині в 1916 р. Свого часу цей податок викликав у сучасників недовіру. «Викликав багато пересудів проект податку на всю суму товарного обороту (Warenumsatzsteuer)». Його майбутнє ставили під

сумнів: «Невідомо, яка буде його доля»[26] . Тепер відомо вочевидь, що доля і податку з обороту, і особливо його близького родича і спадкоємця – податку на додану вартість – склалася успішно, перевершивши всі очікування.

У Великій Британії попередником запровадженого в 1973 р. ПДВ був *податок на покупку (purchase tax)*, що включався у вартість сировини, нерухомості, предметів розкоші та ін. Purchase tax передбачено у ціні товарів, що означає – комерційна угода без сплати податку просто незаконна і може відбутися лише за умови сплати податку покупцем. Альтернативний *податок з продажу (sales tax, goods and service tax)* – подібний до *надбавки* акцизного типу до ціни товару. Більш поширені sales taxes. Формально purchase tax платить покупець, sales tax – комерсант-продавець. Кожен з цих податків має свою фіскально-адміністративну специфіку, але сутнісно-економічна різниця між ними як між різновидами непрямих податків фактично незначна. Дані платежі однаково пов'язані з актом купівлі-продажу і, з рештою, обидва податки перекладаються на кінцевого покупця (він же – споживач) товарів і послуг.

«Розповсюдження податку на додану вартість – унікальний податковий феномен. Історія оподаткування не знає іншого податку, який би завоював світ за якісь тридцять років, пройшов шлях від теорії до практики, привернув на свій бік учених, які відверталися, і країни, що відмовлялись від нього». «Податок на додану вартість можна уявити як Мату Харі у сфері оподаткування, – більшість зваблюється, багато хто піддається спокусі, деякі знаходяться на грані, інші відповідають взаємністю, в кінцевому підсумку чари виявляються непереборними»[27], – метафорично зауважив експерт МВФ Алан Тайт. Професор Колумбійського університету (США), президент Міжнародного інституту державних фінансів Карл Шоуп (1903–2000) напророчив ПДВ велике майбу-

---

[26]Новые налоги в Германии // Вестник финансов, промышленности и торговли. № 15. 1916. С. 73.

[27]Tait A.A. Value Added Tax / A/A/ Tait. Washington: International Monetary Fund, 1988. P. 3.

тнє. За його вердиктом «податок на додану вартість – найновіша й імовірно остаточна форма історичної еволюції податків з обороту»[28].

У далекому 1973 році, коли ще не закінчився процес глобального поширення податку на додану вартість, автор цих рядків був одним з перших українських економістів, хто охарактеризував для вітчизняного читача природу цього ще небувалого податку[29], розпізнав його переваги і перспективність.

Згідно з даними аналітично-консультативної компанії KPNGна початок 2016 р. у світі налічувалося більше 140 країн, що запровадили ПДВ. У соціальному аспекті запровадження податку на додану вартість ледве не зводить нанівець ліворадикальні ламентації щодо «несправедливості» непрямих податків. Оподатковування доданої вартості по суті робить беззмістовним розмежування податків на прямі і непрямі. Адже об'єкт і база ПДВ пов'язані з «вартістю, добавленою обробкою», котра по своїй економічній природі представлена оплатою праці плюс прибуток підприємця і амортизація обладнання. В такому разі податок на додану вартість має «гібридний», змішаний характер: він прямий – за доходно-прибутковою базою оподаткування, непрямий – за характером справляння в момент реалізації чи споживання товарів і послуг.

ПДВ створив собі репутацію, що нічого більш досконалого в оподаткуванні не варто і придумувати. Та, прийшов час, коли і ПДВ опинився під вогнем критики. Творення нових податків або їх капітальних модифікацій продовжується.

Особливі сподівання покладаються на проектування нібито абсолютно справедливого і досконалого податку в «конечній» (ultimate) податковій реформі. Індійські економісти закликали відмовитися від усіх прямих і непрямих податків на користь

28Shoup A.A. Public Finance / A/A/ Shoup. London: Weidenfeld& Nicolson, 1969. P. 250.

29 Андрущенко В.Л., Федосов В.М. Экономическая природа и эволюция универсального акциза в промышленно развитых странах капитализма // Финансы СССР. 1973. № 5. С. 81–85.

запровадження нового податку під назвою «*податок на трансфери і покупки» («transfer or purchase tax»)*[30]. Автори не називають хоч би орієнтовну ставку податку, обмежившись туманною обіцянкою, що це буде «вкрай низька плоска ставка» (low tax rate).

Даному податку приписують фантастичні переваги для мільярдів людей. Він нібито вивільнить платників з заплутаних тенет податкових законів, визволить від маси клопоту, пов'язаного з обтяжливим бухгалтерським обліком і декларуванням, обов'язковим аудитом, – загалом позбавить від численних скрутних ситуацій, породжуваних оподаткуванням.

Більше того, податок на трансфери і покупки чудодійним чином нібито допоможе викорінити корупцію, приборкати ухилення від податків, спростити, полегшити і здешевити адміністрування і, зрештою, загалом буде сприяти економічному розвитку і соціальній справедливості. У результаті податкові надходження мають зрости на 20–30 % порівняно з діючою множинною податковою системою. Сподіваються, що податок дозволить перевести майже всю економіку на електронні гроші, залишивши за готівковими розрахунками не більше 0,3 % обсягу ринкових угод.

Важко повірити в безпроблемну унікальність податку на трансфери і покупки. За умов розвиненого ринку навряд чи можливо підшукати універсальний об'єкт оподаткування, котрий відповідав би всім фіскальним, економічним, моральним, соціальним і технологічним вимогам до єдиного податку. Тим часом у мультибазисній і багаточленній податковій системі, що складається з комбінації різних податків, їхні достоїнства й недоліки взаємно компенсуються. До того ж з позиції фіскального інтересу при множинності податків платник, ухилившись від одного податку, платить інші.

Тим часом деякі пропозиції радикальних перетворень в оподаткуванні вже вийшли з стадії академічних дослідницьких проектів. Так, на офіційному рівні в Конгресі США розглядався

---

[30]Singletax. URL : www/singletax.org

проект заміни головних за фіскальним значенням федеральних податків на доходи фізичних осіб і на прибутки корпорацій, а також другорядного податку на спадщину і дарування, *податком на споживання за пропорційною («плоскою») ставкою (fat rate).* Такий податок запропонували Роберт Холл(Hall) і Алвін Рабушка (Rubushka)[31]. До речі, у 90-ті роки минулого століття в США вже був відомим проект Холла і Рабушки *єдиного податку на особисті доходи і корпоративні прибутки за низькою ставкою.* Тоді проект не вийшов за межі академічного кола. У податку на споживання та перевага, що він справляється в момент витрачання коштів.

За словами коментаторів, своєму податку на споживання за єдиною ставкою автори проекту Холл і Рабушка приписують ряд переваг і сподівань у відповідь на незадоволення і розчарування чинним оподаткуванням.

По-перше, податок розрахований на широкий діапазон дії. Він має впливати на всю економіку, спричиняючи різні корисні ефекти: рівність платників, фіскальну ефективність, сприяє міжнародній торгівлі, позитивно впливає на рівень цін, висоту банківського проценту і виручку.

По-друге, автори також наділяють пропонований ними податок властивістю вузько направленої дії на конкретні галузі чи сектори економіки: диференційований вплив на окремі види бізнесу, на доброчинні організації, на житлове будівництво, на страхову і пенсійну справу, на фінансові та медичні послуги, на діяльність державних і місцевих органів влади.

По-третє, державні службовці будь-якого рангу, функціонери податкової служби, самі платники податків заінтересовані в простоті податкової системи. Задуманий податок має розблокувати складність чинного податку на прибуток та інтегрувати оподаткування фізичних і юридичних осіб. Загалом проектований податок має забезпечити баланс між простотою, справедливістю й ефективністю.

---

31 Flat tax: an overview of the Hall-Rabushka proposal. URL : www.congressionalresearch.com/98-529/document.php

В американському штаті Алабама з ініціативи уряду штату, занепокоєного зниженням податкових надходжень, розробили stream line d sales and use tax project (SSTP, уніфікований податок з продаж на товари, куплені в штаті й за межами штату, що потребує пояснення. Специфіка пропонованого SSTP полягає в тому, що він складається з двох частин: з власне податку з продаж (sales tax)плюс так званий податок на користування (use tax). Use tax справляється в даному штаті з вартості товарів, куплених у другому штаті за ставками sale stax нижчими, ніж в даному штаті. Тобто в даному штаті компенсується різниця у висоті ставок з другими штатами.

Подібний порядок опирається на фінансову автономію штатів. У такий спосіб заохочують робити закупки дома і тим самим економічно підтримувати свій штат, а не чужі штати. Оскільки на початок 2017 р. висота ставок sales tax відрізнялася майже в три рази – від 2,9 % (Колорадо) до 7,5 % (Каліфорнія), а в п'яти штатах (Аляска, Делавар, Монтана, Нью-Гемпшір, Орегон) податок з продажу відсутній, інтеграція sales tax і use tax набуває сенсу підтримки «вітчизняного виробника» і одночасно бюджету штату.

Уніфікований SSTP передбачено як для традиційної комерції в звичайних торгових приміщеннях «brick and mortar» («з цегли і цементу»), так і для дистанційної торгівлі через он-лайн магазини, пошту й Інтернет. На SSTP покладаються надії розширити базу оподаткування, знизити затрати на виконання податкових зобов'язань (tax complian cecost), загалом спростити й здешевити фіскальне адміністрування. SSTP підтримав ряд інших штатів. Наприклад, у 2016 р. до угоди між штатами щодо запровадження SSTP приєднався штат Мінесота[32]. Система справляння SSTP без електронного обліку покупок і обміну інформацією між штатами діяти не може. Наявність подібних можливостей засвічує високий фіскально-технологічний рівень організації оподаткування в США.

---

[32]Streamlined Sales and Use Tax. URL : http://www.revenue.state.mn.us/businesses/sut/Pages/streamlined_sales_tax.aspx

Не чужа креативна податкова творчість і вітчизняним авторам, зокрема відомому економісту і державному діячу С.А.Терьохіну. Спочатку він відмовляється від запровадження податків на продаж (sales taxes) типу податку з роздрібного продажу. На даному етапі розвитку і стану України автор небезпідставно наголошує, що подібні податки економічно шкідливі, непрохідні через Верховну Раду, політично небезпечні. Терьохін схиляється перед еталоном досконалості серед податкових систем світу – Сінгапуром, але пропонує власний проект, що підходить саме Україні.

Ідея Терьохіна – *податок з кінцевого споживання (далі – ПКС)*. По суті, ПКС – модифікація податку на додану вартість, що усуває дві головні вади ПДВ – корупцію функціонерів фіскальної служби при наданні бюджетного відшкодування та можливість ухилення від податку з боку платників (особливо способом «карусельних схем» і «втраченої ланки»). Механізм податку з кінцевого споживання діє так:

1. ПКС нараховується на кожному з етапів руху реалізації оподатковуваного товару чи послуги від однієї зареєстрованої особи до другої. Однак справляється лише один раз на кінцевому етапі продажу оподатковуваного товару (послуги) зареєстрованою особою на користь незареєстрованої, тобто кінцевого споживача.

2. ПКС не застосовується при імпорті товарів і послуг, а також не передбачає бюджетного відшкодування при їх експорті.

3. У разі можливого виникнення загрози шахрайства з боку зареєстрованих осіб використовують метод «реверсного оподаткування». Це означає – у випадку вчасної несплати ПКС зареєстрованою особою такий обов'язок покладається на попередньо зареєстровану особу – тобто постачальника, на користь останньої зареєстрованої особи. Надалі процес сплати йде реверсним чином за послідовністю попередніх поставок. Терьохін передбачає, що претензії попередніх постачальників до зареєстрованої особи, яка не сплатила ПКС, регулюються цивільним, а не податковим правом.

4. На відміну від податку з обороту і ПДВ, ПКС – не регресивний податок, оскільки передбачає встановлення знижених ставок на соціально чутливі товари і послуги. Тим самим ПКС не загострює майнове розшарування.

За економічними умовами на початок 2017 р. автор визначає ставку ПКС на рівні 14 %, пільгову – 4 %. Передбачено також ПКС для фінансових операцій, наведено перелік і порядок ПКС на «соціально чутливі товари». Насамкінець пропонується проект Закону України «Про запровадження на кінцеве споживання (ПКС) та скасування податку на додану вартість (ПДВ)».

Оцінюючи новаторський проект С.А.Терьохіна, слід наголосити – на даному етапі автор вважає неприйнятним для України податок типу salestax. У такому разі з податків з обороту залишається єдина альтернатива – податок з продаж (purchasetax). Адже згідно з проектом податок на кінцевого споживача (ПКС) сплачує останній продавець, який реалізував товар незареєстрованому в системі ПКС кінцевому споживачу. Природно, що продавець завжди прагне перекласти податок на споживача. Чи вдається йому це, чи ні залежить не від самого продавця, а від кон'юнктури ринку. Податок на непроданий товар залишається на продавцеві, ПКС на куплений товар перейде на кінцевого споживача товару. Отже, система ПКС економічно стимулює торгівлю якісними, ліквідними товарами.

Навіть неповний перелік обговорюваних різних податків засвідчує, що процес «податкотворення» йде щосили, «податкоманія» не вщухає. Щоправда, за винятком проекту С.А.Терьохіна, в наведених вище проектах податкових нововведень інших авторів ще багато неясного і неконкретного. Проекти здебільш мають досить поверхневий характер, не всі з них здатні витримати випробування практикою. Адже в проектах мимоволі залишається осторонь велика кількість важливих подробиць, у яких, як відомо, «ховається чорт».

До того ж, розглядається лише економічний чинник проектів і їх фіскально-адміністративний потенціал. Але, зважаючи на демократично-правову процедуру прийняття податкового законодавства, невідомо як відреагують на пропозиції нових форм

оподаткування різні суспільно-політичні сили. Не зовсім відомо і як вплинуть нові податки на рівень та якість життя населення.

9.3. Проекти глобальних (міжнародних) податків

За словами авторитетних британських авторів, «важко визначити історичне походження міжнародних податків, неясно з чого почати, де і чим закінчити»[33]. В одній вдалій дефініції глобалізацію визначено як епоху глибокого усвідомлення злитого воєдино світу. Тоді логічно, що *міжнародні (глобальні) податки* виходять на авансцену економічної історії разом і водночас з глобалізацією. Ідея міжнародних податків неоднозначно позитивна, вона знаходить як підтримку, так і зазнає опору з боку впливових наукових кіл і політичних сил. Практично всі міжнародні податки мають *компенсаційний характер* у розумінні компенсування заданої певними видами виробництва, діяльності або споживання шкоди і тим самим сприяти людському благу і «щастю».

Глобальні податки стають необхідними під впливом проблем і кризових явищ, що не знають кордонів. Один їх перелік вражає: тероризм; відсталість, бідність і голод на цілих континентах; СНІД й різні епідемії; нарко-трафік; потепління клімату та інші екологічні загрози. Найбільш підходящими і багатообіцяючими інструментами регулювання та фінансування заходів по полегшенню подібних проблем і загроз можуть стати податки. Податкові надходження, зібрані на рівні навіть менше 1% світового ВВП, в змозі забезпечити сотні мільярдів доларів доходу.

Податки подібного типу знаменують собою якісно новий етап еволюції оподаткування, вони – вже не явища національно окремішніх систем державних фінансів. Глобальні (міжнародні) податки уособлюють ще до того небачений фіскальний феномен міждержавного характеру. Потреба в глобальних податках виникла в силу причин трояκого роду: (1) мобілізації ресурсів для вирішення проблем планетарного масштабу (тероризм, забруднення довкілля, потепління клімату, бідність, голод, СНІД, нарко-трафік

---

[33]The International Taxation System / Ed. by Andrew Lymer and John Hasseldine. Boston: Kluwer Academic Publishers, 2002. P. 43.

та ін.); (2) солідарної фінансової допомоги боротьбі країн з соціально-економічною відсталістю; (3) цілеспрямованого перерозподілу доходів багатих країн і народів у інтересах обездолених країн і народів.

Поняття глобальних податків полісемантичне, досить термінологічно заплутане. Розрізняють декілька систем оподаткування, в найменуваннях яких присутній термін «глобальний».

У 1891 р. Німеччина першою в світі запровадила податок на доходи фізичних осіб, названий глобальним у силу оподаткування конкретного платника по загальній сукупності його доходів. Глобальний принцип стає зрозумілим у порівнянні з тоді вже існуючою, але більш складною,шести розрядною британською шедулярною системою, що передбачала оподаткування кожного з видів доходів певного громадянина-платника (нерухомості, заробітної плати, ренти, цінних паперів і т. д.) окремо. Запровадження більш досконалого і адміністративно зручнішого податку на сукупний індивідуальний доход справило справжній переворот у податковій справі, що Й. Шумпетер назвав «величним досягненням»[34].

По-друге, глобальними називають також податки, котрі збирають з сукупного доходу, що складається з суми різних частин, одержаних деінде, на території будь-якої країни (world wide income), тобто з доходів громадян внутрішнього, «домашнього» походження плюс доходи, одержані нами з-за кордону. Такий тип оподаткування носить назву residence-based taxation. Він передбачає оподаткування за ознаками громадян-резидентів, а також місця проживання, фактичного перебування платників, їх постійного місцезнаходження (домиціля).

До групи країн з глобальною системою residence-based taxation належить і Україна. Це означає, що українські громадяни-трудові мігранти, скажімо, в Італії на свої зароблені там доходи мають платить податок не в Італії, а в Україні.

У США діє комбінована система оподаткування водночас за ознаками і громадян, і резидентів (residence-based taxation +

---

[34]Schumpeter J.A. History of Economic Analysis. London: George Allen & Unwin, 1955.P. 769.

citizenship-based taxation). Тобто, нерезиденти-іноземці оподатковуються в такому порядку як і громадяни США35. Гідно подиву, що аналогічний порядок існує лише ще в одній країні світу – мало кому відомій Еритреї.

Глобальна система worldwideоподаткування громадян і резидентів за винятком нерезидентів властива більшості країн світу. Альтернативна територіальна система оподаткування (territorial taxation system) менш поширена, переважно вона розповсюджена в територіально невеликих країнах (Гонконг, Сінгапур, Об'єднані Арабські Емірати і т. п.).

Названі вище глобально поширені системи оподаткування ми не відносимо до власне глобальних (міжнародних) податків з адресно-визначеним, конкретним функціональним призначенням. Надалі в контексті даної публікації під найменуванням *глобальні або міжнародні податки (global orinternation al taxes)* будуть фігурувати виключно податки на визначені об'єкти – доходи, товари, послуги, види виробничо-комерційної діяльності, які збирають на національному рівні, передають у розпорядження міжнародних організацій і скоординовано використовують у планетарному масштабі як фіскальне джерело вирішення руйнівних проблем і нещасть глобального характеру.

В цьому розумінні найбільш давній і відомий проект міжнародного оподаткування – *податок на валютні операції (currency transaction tax,*або *Tobin tax)*. В 1971 р. цей податок запропонував американський економіст, лауреат Нобелівської премії Джеймс Тобін (1918–2002) з метою стабілізації валютних курсів і протидії міжнародним валютним спекуляціям. Відповідно об'єкт і база оподаткування – операції з грошима, цінними паперами і деривативами. Попутно податок Тобіна також набув статусу великої ідеї (bigidea) та філантропічної репутації «податку Робіна Гуда»*(RobinHoodtax)*, оскільки надходження призначалися для

35Worldwide Personal Tax and Immigration Guide 2016–17. URL: http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Worldwide_Personal_Tax_and_Immigration_Guide_2016-17

фінансування в глобальному масштабі програм викорінення голоду, бідності, запобігання деградації природи та ін.

В образі «морального і справедливого» податок Тобіна задуманий не в розумінні єдиної заміни всіх інших податків, а для єдиного, спільного для всіх країн, цільового платежу гуманітарного призначення. У задумі податок мають адмініструвати національні фіскальні органи і перераховувати надходження в розпорядження Міжнародного валютного фонду або Світового банку. Тобін пропонував ставку 0,5 % від обсягу грошових операцій, інші економісти – від 0,05 до 1 %.

Податок Тобіна схвалили керівні органи Євросоюзу, на підтримку податку в західних країнах навіть проходили мітинги. Однак податок зазнав опозиції з боку урядів деяких країн. Парадоксально, але однією з таких країн стала саме Британія – батьківщина Робін Гуда! У 2014 р. з інтервалом майже в півстоліття (!) після 1971 р. Верховний суд ЄС відхилив заперечення Великої Британії проти запровадження даного податку в Євросоюзі.

Утім, не всі вірять в успіх податку Робін Гуда, вважають його нереалістичним міражем. Авторитет посилання на «благородство» розбійника Робін Гуда також під питанням, – адже Гуд грабував одних, щоб роздати другим не створене ним, не своє, а чуже багатство і добро. Так що, схоже, вибраний «рекламний» образ скоріше шкодить, ніж підтримує імідж податку Тобіна. Вочевидь, що в концепції податку Тобіна-Гуда закладено шкідливу ідею незаслуженої роздачі декому незароблених грошей і благ.

Концептуально парним податку Тобіна-Гуда, але з соціальною орієнтацією не на масову, а на кількісно обмежену елітну категорію виключно багатих платників, можна вважати пропонований «податок на мільярдерів» («billionaire tax»)[36] на рівні 1 % вартості багатства, більшого від 1 млрд дол.

Пропозиція Тобіна відкриває групу глобально поширених податків, пов'язаних з оподаткуванням фінансового сектору. До них, крім податку Тобіна-Гуда, відносять:

---

36 Bird R.M. Global Taxes and International Taxation: Mirage and Reality. – 2014. – P. 6. URL :http://icepp.gsu.edu/files/2015/03/ispwp1429.pdf

1.Податки на фінансові трансакції в різних формах: податок на спекулятивні операції, різні фінансові податки (financial taxes).

2.Податки на банківську діяльність, пристосовані для попередження ризиків (наприклад, збір – fee–відшкодування збитків від фінансових криз). Податки даної групи вже введені в ряді країн.

3.Податки на фінансову діяльність, – по суті, оподаткування винагород банкірам у залежності від результатів роботи (так званий податок на банкірів – bankers tax).

Велика група глобальних податків з міжнародним ефектом представлена податками екологічного спрямування:

1.Податки на викопні вуглеводневі види палива існують у численних формах під назвами: кліматичний збір, податок на паливо, податок на вугілля, на автомобільне й авіаційне моторне паливо, на самі автомобілі (cartax) в ролі споживачів палива. Більшість пропонованих екологічних податків уже функціонують.

2.Податки на міжнародні перевезення (авіаційні, судноплавні, автобусні) для фінансової компенсації шкідливих викидів транспорту. У деяких країнах запроваджено своєрідний «податок солідарності» на дорогі авіа білети класу «люкс» на користь фонду ООН для лікування хворих СНІД-ом та іншими небезпечними хворобами.

3.Міжнародні податки на міжнародних забруднювачів довкілля взагалі.

4.Подібне екологічне призначення відводиться проектам енергетичних податків (energy taxes). Енергетичні податки розраховані на те, щоб завдяки оподаткуванню підвищити ціни товарів і послуг до рівня відшкодування вартості шкоди, нанесеної запасам природних ресурсів і довкіллю. За податками екологічної та енергетичної груп закріпилися репутація «зелених податків».

До групи транспортних податків можна віднести і вкрай актуальний податок (збір) на переповнення транспортом великих міст – *податок на автомобільні пробки (congestion tax)*. Наприклад, плата за в'їзд у центральну частину Лондона (West End) з 7 до 18 год у понеділок і п'ятницю складає 11,5 ф. ст. Протягом

2016 року збір за в'їзд у центральну частину Стокгольму був диференційований на цілу добу: з 00 год до 6.29 – безплатно, з 7.30 до 8.29 і з 16.00 до 17.29 год плата максимальна – 3,24 євро. Відкрив еру congestion tax маленький Сінгапур. Там цю форму регулювального оподаткування використовують з 1975 р. Достатньо розповсюдити congestion tax повсюдно, як він з локального трансформується в глобальний податок.

Загалом уже існуючих і пропонованих цільових міжнародних податків налічується десятки. Найбільш поширені з них:

1.Податки з метою збирання коштів на програми міжнародної допомоги.

2.Розглядаються пропозиції щодо запровадження глобального податку на міжнародну торгівлю з фіксованою метою мобілізації коштів на фінансову підтримку відсталих країн, а також аналогічні податки на транснаціональні компанії, на міжнародні трансферти прибутків.

3.Пропонують, щоб країни, які абсорбують мігрантів з інших країн, мають платити податок за «втечу умів» і робочих рук у придачу на користь тих країн, звідки походять трудові мігранти.

4.Глобальне оподаткування природних ресурсів збираються організувати на основі роялті, плати за видобуток природних копалин в формі так званого мобільного ресурсного дивіденду (global resources dividend), а також оподаткування економічної ренти від видобутку мінеральних ресурсів з морського дна.

5.Дискутуються немало інших проектів: податки на відновлювальні види енергії; на рибні лови в міжнародних морських акваторіях; на споживчі товари тривалого користування типу посудомийних машин, телевізорів і т. п.; на міжнародну торгівлю зброєю (weapons tax or gun tax); податки на електронну (digital) діяльність різних видів: глобального податку на доступ і користування Інтернетом, на електронну пошту, на повідомлення по мобільних телефонах (SMS tax); франшизний податок (на право використання чужих комерційних прав і торгових марок).

6.Не забуті проекти глобального податку на доходи фізичних осіб у залежності від величини національної платоспроможності (revenue capacity). Французький економіст Томас Пікетті

(Piketty) покладає надії на запровадження глобального податку на капітал (a global tax on capital)37.

7.Серед проектів непрямих податків виділяється «податок на гріх»(sin tax) – податок на тютюнові вироби. У більшості країн подібні податки вже запроваджені на національному рівні. На додаток пропонують глобальний податок на паління тютюну з цільовою метою формування фонду для фінансування міжнародних програм охорони здоров'я.

Потребу «sin taxes», а також теперішніх екологічних і енергетичних податків передбачив і теоретично пояснив британський економіст Артур Пігу (Pigou, 1877–1959). Він доводив, що ринкові ціни не відшкодовують повну ринкову вартість шкоди суспільству і природі від екології й енергетики (негативних зовнішніх економічних ефектів – так званих екстерналій). Тому саме податками, названими за законом епонімії його іменем («Pigovian taxes»), можна відшкодувати вартість нанесеної шкоди.

Немало намірів продиктовані масштабами бізнесових операцій і рівнем сучасних технологій. Тому оподаткування має торкатися міжнародної рекламної діяльності, а також світових ресурсів загального користування: багатств Арктики і Антарктиди; океанських ресурсів; міжнародного повітряного простору; освоєння Місяця та планет сонячної системи; телекомунікаційних електромагнітних частот. Прийшла пора оподатковувати місця в навколоземному космічному просторі, бо він уже стає тісним для «паркування» супутників на геостаціонарній орбіті.

У вересні 2010 р. на засіданні Генеральної Асамблеї ООН, присвяченій заданням світового розвитку в 3-му тисячолітті, президент США Барак Обама закликав держави-донори добровільно взяти на себе обов'язок справляння глобальних податків, які він назвав *«інноваційними фінансовими механізмами» («innovative financial mechanisms»).* Надходження від цих податків мають доповнювати традиційні методи допомоги країнам, що розвиваються.

37Piketty Th. Capital in the Twenty-First Century / Tomas Piketty. Cambridge (Mass.), London: Belknap Press of Harvard University Press, 2014. P. 515–533.

Окрему категорію обмежено міжнародних податків складають податки, спільні для окремої групи країн, наприклад Євросоюзу, ОЕСР та ін. На рівні ЄС давно йде дискусія навколо проекту *європейського податку (European tax)*, запропонованого Єврокомісією і підтриманого Європарламентом. Заявлена мета запровадження європодатку – стимулювання інновацій у сферах енергетичної ефективності та захисту довкілля.

Є випадки введення податків міжнародної дії на національному рівні. Так, ще з 2006 р. податкова система Франції доповнена *цільовим податком солідарності на авіа білети.* Податок має філантропічно-гуманістичне призначення з фіскальним потенціалом близько 200 млн. євро в рік. Надходження направляються у фонд ООН для закупки ліків, медикаментів, продовольства для населення колишніх колоній Франції. На відміну від вище названих проектів, це вже *реально існуючий податок*. Хоч він і не знайшов одностайної підтримки серед інших держав, ООН розцінила даний податок як перший крок на шляху створення *глобальної податкової системи*.

Науковий авторитет Нобелівського лауреата Джеймса Тобіна забезпечив міжнародним податкам статус канонізованого інноваційного джерела фінансів розвитку. Хоч перед податками наднаціонального типу ще стоять серйозні перешкоди політичного, правового і фіскально-адміністративного характеру, але вони вже існують в умах, знаходяться серед пріоритетів сучасності. Глобалізація – всеохоплюючий фундаментальний процес нашого часу – не може не супроводжуватися істотними змінами і в сфері оподаткування і державних фінансів.

Підсумки теми

Тепер, з відстані трьох століть, очевидно, що свого часу Вобан запропонував справді заманливу й цінну ідею на всі часи. Прагнення до досконалої простоти – це своєродний категоричний імператив у оподаткуванні. В ідеалі таку роль виконує мрія-панацея єдиного податку. Донині потік проектів єдиного податку, інших радикальних нововведень не висихає. Однак, на відміну від химери «вічного» двигуна, подібні спроби не

обов'язково приречені на провал. Вони простягаються в діапазоні від здійснимих проектів до ілюзій, вимислів, утопій. Незалежно від можливості їх практичної здійснимості в податкових проектах, в оподаткуванні загалом зосереджено великий запас наукової думки, знання й емпіричного досвіду.

Концепція, заронена колись Вобаном, не згинула безслідно. Зрештою, добре, що навіть надумані, практично нездійснимі проекти податкових реформ раз від разу виникають на ринку ідей. У помислах про небувале відкриваються перспективи нового фіскально-технологічного, фіскально-адміністративного, морально-етичного бачення оподаткування.

Цінність подібного роду проектів уже в тому, що вони будоражать уми, їм не відкажеш у оригінальності, сміливості ламати канони, злеті творчої думки. Вони корисні тим, що розбуджують уяву, спонукають рухатися в бажаному напрямку. За недосяжним ідеалом проглядається незадоволення чинною надто складною системою оподаткування, відчувається прагнення, хай недосяжне, до справедливості в оподаткуванні, бажання скоротити кількість податків, спростити адміністрування.

Глобальні (міжнародні) податки привносять у податкову теорію та практику сутнісні нові риси: (1) оподаткування переходить з державного на міждержавний і глобальний рівень; (2) ті, хто розробляє проекти і приймає рішення щодо міжнародних податків для фінансування заходів гуманітарного характеру безумовно керуються моральними принципами й етичними ідеалами. Розглянуті новації свідчать, по-перше, про наростання проблем глобального масштабу; по-друге, – про новий, вищий рівень оцінки ситуації в світлі морально-етичних цінностей.

Названі проекти і прожекти все таки ще знаходяться в сфері оподаткування. Тим часом так звані лібертаріанці – прихильники крайніх форм лібералізму – пропагують ультра радикальну реформу повної відмови від оподаткування. Для них податки – примусово-аморальний спосіб фінансування державних функцій, який нібито нічим не відрізняється від крадіжки приватної власності чи навіть грабунку з боку держави. Вони пропонують начисто ві-

дмовитися від податків, натомість замінивши їх альтеративними добровільними методами добування доходів.

Мова про самочинні внески в порядку самооподаткування, приватизацію державної власності, страхування, навіть лотерею. Словом, сподівання про вірогідні джерела оплати держаних благ і послуг покладаються на приватний бізнес, індивідуально-ініціативних філантропів, благодійні фонди і страхові організації. Професор Чиказького університету Джозеф Ізенберг (Isenbergh) слушно зауважив з приводу цієї подібності на фантазію пропозиції: «Зрозуміло, в оподаткування є майбутнє. Податки залишаються непозбутнім роком подібно самій смерті з косою (GrimReaper)»[38]. Більш фатально про податки не скажеш.

Податки були і в осяжному майбутньому залишаться патентованим і не замінимим фіскальним ресурсом існування й функціонування держави.

Список рекомендованих джерел

1. Андрущенко В.Л. Фінансова думка Заходу в XX столітті (Теоретична концептуалізація і наукова проблематика державних фінансів) / В.Л. Андрущенко. – Львів : Каменяр, 2000. – 303 с.

2. Андрущенко В.Л. Экономическая природа и эволюция універсального акциза в промышленно развитых странах капитализма / В. Л. Андрущенко, В. М.Федосов // Финансы СССР. – 1973. – № 5. – С. 81–85.

3. Бржеский Н. Податная реформа. Французские теории XVIII столетия / Николай Бржеский. – СПб. : Типолитография А.М. Вольфа, 1888. – XVII, 194 с.

4. Джордж Г. Что такое единый налог и почему мы его добиваемся? / Генри Джордж ; пер. с англ. – М., 1907. – 24 с.

5. Ланг Й. Проект кодекса налоговых законов для государств Центральной и Восточной Европы / ЙоахимЛанг ; пер. с нем. – Бонн : Федеральное министерство финансов, 1993. – 464 с.

---

[38]Isenbergh J. The future of taxation. URL :www.law.uchicago.edu/file/509-ji-taxation-revised.pdf

6. Физиократы // Энциклопедический словарь Ф.А. Брокгауза и И.А. Ефрона.– Т. XXXV[a] (70). – СПб. : Типография Акц. Общ. Брокгауз-Ефрон, 1902. – С. 689–695.

7. Bird R.M. Global Taxes and International Taxation: Mirage and Reality. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://icepp.gsu.edu/files/2015/03/ispwp1429.pdf

8. The International Taxation System / Ed. by Andrew Lymer and John Hasseldine. – Boston: Kluwer Academic Publishers, 2002. – XII, 319 p.

9. Kaldor N.An Expenditure Tax/ N.Kaldor. – London: Allen & Unwin, 1958. – XII, 248 p.

10. PaulJ.A. Global taxes for global priorities / K. Wahlberg. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : https://www.globalpolicy.org/global-taxes/46027-global-taxes-for-global-priorities.html

11. Schumpeter J.A. History of Economic Analysis. – London: George Allen & Unwin, 1955. – XXV, 1260 p.

12. Shoup A.A. Public Finance / A/A/ Shoup. – London: Weidenfeld& Nicolson, 1969. – X, 660 p.

13. Tait A.A. Value Added Tax / A/A/ Tait. – Washington: International Monetary Fund, 1988. – XII, 450 p.

14. Worldwide Personal Tax and Immigration Guide 2016 – 17. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Worldwide_Personal_Tax_and_Immigration_Guide_2016-17

ДОДАТОК

Пропонований додаток у контексті цього посібника виконує роль додаткового питання, призначеного для ознайомлення з досвідом адміністрування податків у державі – члені Євросоюзу – Чеській Республіці (далі – ЧР).

Крім того, згідно з договором про співробітництво між кафедрою податкової політики Університету державної фіскальної служби України та Інститутом економічних досліджень та аналітики Академії STING (IESA AS) та кафедрою податків Академії STING (Центрально-європейської вищої школи економіки та менеджменту, м. Брно, Чеська Республіка), у процесі виконання Програми науково-дослідної роботи кафедри податкової політики на тему «Фіскально-адміністративні технології оподаткування в Україні» (2008–2013рр.) виникла можливість використати досвід Академії STING (AS).

Науково-дослідну роботу на тему «Комплекс процедур, процесів та інформаційно-технологічного забезпечення системи адміністрування податків Чеської Республіки» розробив колектив співробітників Академії STING та Інституту економічних досліджень та аналітики у складі: Зденєк Садовски, канд. ек. наук, доцент, ректор AS; Давід Крал, канд. ек. наук, проректор про розвиток AS; Маріанна Дражанова, канд. ек. наук; доцент, директор IESA AS; Ева Вінценцова, канд. ек. наук, завідувач кафедри оподаткування AS; Карел Марек, канд. юр. наук, професор; Ото Кубік, канд. ек. наук, доцент; здобувач Їтка Матєйкова.

В Україні науково-дослідний матеріал, представлений з боку IESA AS Чеської Республіки – країни, що є членом Європейського Союзу, безумовно буде корисним для всіх, кого цікавить питання фіскальної політики та адміністрування податків, – студентів, магістрів, аспірантів, викладачів навчальних дисциплін фінансового та економічного циклу, практичних працівників контролюючих органів та підприємницьких структур.

1. Вибрані проблеми фіскальної політики та оподаткування ЄС та Чеській Республіці

Сучасний етап дискусій щодо фіскальної політики ЄС [9] підкреслює існуючі проблеми, негативний характер яких у майбутньому може ще більше посилюватися, пов'язані з протиріччям між спільною та одностайною монетарною політикою в Єврозоні (під режисеруванням Європейського центрального банка) та фіскальною політикою, що старанно захищається окремими державами-членами ЄС (під керівництвом національних урядів). При цьому слід зазначити, що виникнення Єврозони та поширення євро проходило у період зростання національних економік, а дефіцит суспільних фінансів хоча і перевищував рівень, встановлений Пактом стабільності та зростання, з офіційної точки зору не викликав тривогу. Водночас для досягнення цілей політики господарської та соціальної солідарності (HSS), вже раніше з'явилася необхідність взаємного пристосування в частині доходів суспільних бюджетів, зокрема, в області гармонізації ставки податку на додану вартість або тісної координації в області екологічного оподаткування. В обох цих випадках мотивацією було послабити виключно національні компетенції в області суспільних бюджетів, що підтримувалося «зовні» та мало позафіскальні мотиви. Відносно екологічного податку це стосувалося ефективності результатів боротьби проти забруднювачів в ситуації, коли існування охорони навколишнього середовища не можуть зупинити національні кордони, між тим як при гармонізації ПДВ головну роль грали потреби єдиного внутрішнього ринку.

Значною подією у напрямі до поступової інтеграції фіскальної політики держав ЄС (а цим і у напрямі до оновлення системної рівноваги монетарної та фіскальної політики на *комунітарному рівні) стало прийняття у 2013р. Європейського фіскального пакту* (тобто фіскальної угоди, договору про фіскальний союз, під повною назвою *«Договір про стабільність, координацію та адміністрування у господарському та монетарному союзі»* [20]). Вирішальне значення наведеного договору полягає не тільки у фіскальній політиці, яка лежить в його основі. Але це відноситься і до принципів механізму прийняття рішень усередині органів

ЄС, де відбуваються ледь помітні, але у майбутньому потенційно визначні зміни при затвердженні постанов органів та у напрямі диференціації держав-членів ЄС відповідно до критерію членства або не членства у Єврозоні.

Цим договором сторони зобов'язалися підкріпити основи господарського та монетарного союзу прийняттям системи правил для *посилення бюджетної дисципліни* за посередництвом бюджетного пакту, а також поліпшити координацію своїх господарських політик та вдосконалити управління Єврозоною, і цим внести свій вклад у досягнення цілей ЄС: постійно підтримуваного економічного зростання, працевлаштування, конкурентоздатності та соціальної солідарності.

До прийняття фіскального пакту проблеми бюджетної дисципліни вирішував Пакт стабільності та зростання від 1997р. Саме його критикована беззубість вийшла на поверх під час глобальної фінансової кризи 2008р., а також відсутність фіскальної координації усередині Єврозони. Тривалі структуральні проблеми деяких держав Єврозони, зокрема, її південного крила, перейшли у стан нескінченного зростання суспільної заборгованості, що призвело до втрати довіри фінансових інвесторів у можливість повернення інвестицій. Держави, яких це стосувалося, у підсумку не могли рефінансувати на фінансовому ринку та були повинні отримати порятунок від ЄС та МВФ. З цієї причини фіскальний пакт, з однієї сторони, підвищив жорсткість лімітів фінансової дисципліни членських держав, а з другої сторони, вимагає від держав-членів проведення цілого ряду супроводжуючих заходів (напр. встановлення незалежного органу для контролю бюджетної дисципліни, повинність держав-членів ЄС, підписантів пакту, здійснювати виправлення у випадку перевищення лімітів заборгованості суспільного сектору і т.д.)

Ефективність фінансового пакту, безе сумніву, буде і в подальшому в центрі уваги теорії та практики суспільних фінансів, оскільки на відміну від монетарної політики з координацією фіскальної політики суверенних розвинутих держав поки що з т.з. системності не існує багато досвіду.

Уряд ЧР затвердив у квітні 2013р. актуалізацію Конвергенційної програми ЧР на 2013-2016р.р. [14], в якій були представлені, як реалізовані, так заплановані заходи фіскальної політики. Пріоритетним напрямом фіскальної політики ЧР встановлено забезпечення такого підходу до державного бюджету та державних фондів, яке б закінчило функціонування з надмірним дефіцитом, який буде оцінюватися саме на базі дійсного результату господарювання сектору урядових інституцій у даному році та спрямування фіскальної політики у майбутньому на функціонування під границею надмірного дефіциту. В умовах очікуваного крихкого оживлення чеської економіки уряд вирішив продовжувати структуральну консолідацію витрат та, одночасно, стабілізацію податкової політики, направленої на допомогу внутрішньому попиту та підприємницькому середовищу.

Сучасний етап розвитку системи податкового адміністрування ЧР характеризується значними змінами, пов'язаними з актуальними змінами законодавства та організаційної структури, але у більшій мірі змінився підхід до професіонального наповнення змісту діяльності органів податкового адміністрування, перехід до об'єднання економічних, податкових, фінансових та юридичних механізмів, що в значній мірі впливає на ефективність функціонування сфери оподаткування.

Система фінансового (податкового) адміністрування складається з двох тісно пов'язаних між собою комплексів: комплексу адміністрування та інформаційно-технологічного комплексу, розроблених і функціонуючих на базі норм законодавства, що встановлюють правила, процедури, структуру, інформаційно-технологічні схеми, процеси та їх персональне забезпечення.

2. Законодавча база та термінологічний апарат системи фінансового (податкового) адміністрування ЧР

2.1. Законодавча база системи фінансового (податкового) адміністрування

Як показав аналіз, система адміністрування податків ЧР формувалася від 90років та на сьогоднішній день пройшла виразними

змінами, пов'язаними із змінами та вступом в практику законодавства:

- система починала функціонувати як система адміністрування податків та зборів на підставі Закону № 337/1992Сб. «Про адміністрування податків та зборів» [1];

- від 01. 01. 2011р. система адміністрування податків перейшла на нові принципи і норми, що були введені законом № 280/2009 Сб., «Податковий кодекс» (в подальшому Податковий кодекс) [2];

- від 01.01.2013, зі вступом в силу закону № 456/2011 Сб., «Про фінансове адміністрування ЧР», в актуальній редакції, система податкового адміністрування пройшла реорганізацію та в сучасності функціонує як система фінансового адміністрування [3].

Як показали дослідження, в рамках функціонування системи фінансового адміністрування базовим документом залишається Податковий кодекс, використання якого базується на наступних принципах:

- Податковий кодекс, та його окремі положення використовується завжди, якщо інший закон не впорядковує адміністрування податків інакше (§ 4 Податкового кодексу).

- При адмініструванні податків у відношенні з Адміністративним кодексом, закон № 500/2004 Сб. [4], має перевагу Податковий закон (§ 262 Податкового кодексу).

- При податковому адмініструванні у випадку існування міжнародного договору, обов'язкового для виконання ЧР, має перевагу міжнародний договір (ст.10 Конституції ЧР, №1/1993Сб.). Крім того, був затверджений проект закону про впорядкування міжнародної співпраці в області адміністрування податків, який замінить закон №253/2000Сб., в рамках застосування директив ЄС 2011/16/EU «Про адміністративну співпрацю в області податків», до цілей якого відноситься обмеження несприятливих впливів зростання глобалізації на результативність адміністрування податків в окремих державах ЄС [17].

- Для того, щоб при адмініструванні податків податковий суб'єкт був здатний реалізувати перед органами оподаткування

свої права та повинності, має використовувати спочатку закон, що впорядковує належний податок (напр. Закон № 586/1992 Сб. «Про податки на доходи» (ZDP) [5], в редакції подальших змін та доповнень), а на другому місті Податковий кодекс.

2.2.Термінологічний апарат системи фінансового (податкового) адміністрування

Як показав аналіз, розвиток термінологічного апарату у сфері адміністрування податків ЧР був і залишається тісно пов'язаним з вищенаведеними нормами законодавства та їх змінами.

Як відомо, податок з точки зору теорії визначається як повинна, ставкою закону наперед встановлена частка, котра безповоротним способом вилучає частину номінального доходу суб'єктів , які повинні її платити на користь суспільних бюджетів.

Закон № 337/1992Сб. «Про адміністрування податків та зборів»[1] встановив для цілей цього закону *базове сукупне поняття «податок»,* тобто, включив до нього: податки, збори, перерахування, аванси та перерахування за порушення бюджетної дисципліни, які відносяться до доходів державного бюджету, державних фінансових активів або резервних фондів організаційних складових держави, бюджетів територіальних одиниць самоврядування, або державних фондів, або Національного фонду».

Податковий кодекс [2] розширив вищенаведене формулювання і для цілей адміністрування податків завів *новий підхід до поняття «податок»,* яке на даному етапі використовує система фінансового адміністрування, а саме:

- грошове наповнення, яке закон визначає як податок (напр., податок на доходи фізичних осіб (детально див. розділ 2); мито або збір (адміністративний збір, судовий збір, місцеві та інші збори, які відносяться до доходів суспільного бюджету);

- грошове наповнення, відносно якого спеціальний закон встановив необхідність адміністрування відповідно до вимог Податкового кодексу (перерахування, внески, компенсації, пеня);

- грошове наповнення в рамках відокремленого адміністрування (при сплаті);

- податкові відрахування (напр., відрахування по ПДВ);

- податкові втрати (§ 38n Закону № 586/1992 Сб.,»Про податок на доходи» [5]);

- інші способи оподаткування (напр., аванс)

- супроводжуючі податкові платежі

Під *супроводжуючими податковими платежами* розуміють проценти, пеня, штрафи та витрати на управління, якщо вони встановлені або виникли відповідно до податкових законів. Штраф, що укладений за порушення принципу мовчазливості (§246 Податкового кодексу) не відноситься до супроводжуючих податкових платежів.

Податковий кодекс для цілей системи фінансового адміністрування ввів нові поняття та інструменти, що викликали необхідність розробки нових процедур, процесів, технологічних схем, провів корекцію та впорядкував послідовність дій органів адміністрування податків, права та повинності податкових суб'єктів та третіх осіб, які у них виникають в процесі адміністрування податків:

Чергове податкове твердження та додаткове податкове твердження – під «черговим податковим твердженням» розуміється податкова декларація, повідомлення або розрахунок, а під «додатковим податковим твердженням – додаткова податкова декларація, подальше повідомлення або додатковий розрахунок.

Суспільний бюджет - під суспільним бюджетом для цілей фінансового адміністрування розуміється:

державний бюджет, державні фінансові активи або резервний фонд організаційної одиниці держави;

бюджет територіальної одиниці самоврядування; бюджет державного фонду або Національний фонд; бюджет Європейського союзу; або інший бюджет, встановлений законодавством.

Адміністрування податків - це послідовність дій органів адміністрування податків по відношенню до податкових суб'єктів або третіх осіб, ціллю яких є правильне встановлення податків та забезпечення їх сплати.

Базою для правильного з'ясування та встановлення податків є *податкова декларація, повідомлення або розрахунок (далі «податкове твердження»)* та додаткова податкова декларація, подальше повідомлення або додатковий розрахунок *(далі «додаткове податкове твердження»),* яке подав податковий суб'єкт. Податкова повинність виникає в момент , коли виникли обставини, які відповідно до закону відносяться до предмету оподаткування або обставини, які цю повинність засновують.

Предмет адміністрування податків - це податки як доход суспільного бюджету, або зниження доходів суспільного бюджету (далі тільки *«повернення»)*

Особа, що приймає участь в адмініструванні податків – податковий суб'єкт та треті особи. До цих осіб не відноситься працівник органу податкового адміністрування.

Офіційна особа – працівник органу податкового адміністрування, котрий безпосередньо реалізовує повноваження органу податкового адміністрування. При цьому відносно того, хто у даній справі буде офіційною особою повинен бути складений офіційний протокол с ознайомленням податкового суб'єкту.

Атракція (поняття прийшло із судової практики та означає «стягнути на себе» – atrahovat) – право органу вищого рівня прийняти на себе розгляд справи та вирішувати її в позиції органу податкового адміністрування нижчого рівня.

Консультант – це податковий консультант або адвокат. В рамках податкового адміністрування і юридична особа, що надає податкові консультації буде мати процесуальну позиція як податковий консультант.

Справа – це вказівки органу податкового адміністрування відносно процедури ведення справи: до неї вноситься документація , що стосується прав та повинностей податкового суб'єкту (подання податкового суб'єкту, рішення органу податкового адміністрування, протоколи, малюнки та звукові повідомлення; впорядковується рубрикація справи та вимоги до неї; встановлюється порядок формування розшукової частини та правила ознайомлення зі справою §§ 65–68*).*

Незначність рішення – новий інструмент, подібний до існуючого в Адміністративному кодексі [4]. Рішення є незначним (нульовим): якщо встановлений орган податкового адміністрування не відповідає процедурі належності для цілей його прийняття; або воно має недоліки, протиріччя; або його прийняли на підставі іншого нульового рішення.

Податкове провадження – це специфічне провадження при адмініструванні податків, до учасників якого відносяться органи податкового адміністрування, податковий суб'єкт або треті особи.

Мито – правовими нормами та правилами встановлена повинна частка, що стягується з осіб, які ввозять, вивозять або транспортують продукцію через митні границі держави або групи держав (митний союз). Нині мито має дві базові функції: фіскальну – дохід суспільних бюджетів та торгово-політичну – служить для реалізації господарських інтересів держави або групи держав, які його стягують.

Митний союз – в рамках взаємної торгівлі між державами - членами митного союзу відміняється мито, членські країни щодо не членських проводять спільну торго

вельну політику.

Митне адміністрування – це відповідно до правових норм та правил встановлений комплекс органів, які повірені діяти в області митної справи та виконувати два базових завдання: захист та регуляцію внутрішнього ринку стягуванням мита з експортних товарів; дозор над тим, щоб товар не загрожував життю або здоров'ю населення, тварин або рослин та не пошкоджував навколишнє середовище.

Митне провадження – послідовність дій органів митного адміністрування при прийнятті рішення відносно того, пропустять або ні до запропонованого митного режиму товар; буде або ні товар обтяжений митом.

Вищенаведений термінологічний апарат знайшов відображення у встановлених процедурах, процесах, послідовності дій фінансового (податкового) адміністрування.

3. Система фінансового (податкового) адміністрування: її цілі, структура та компетенції органів

Сучасний етап розвитку системи фінансового (податкового) адміністрування ЧР характеризується виразними змінами та комплексною реорганізацією [18]. Відповідно до інформації порталу Міністерства фінансів новою системою фінансового (податкового) адміністрування були задекларовані такі цілі [6]:

- підвищення ефективності системи оподаткування за рахунок зменшення кількості керівних органів, зниження витрат та навантаження, пов'язаного з виконанням різних видів розпоряджень;

- підвищення ефективності стягнення платежів за рахунок підвищення культури надання послуг, проведення дослідження існуючих ризиків, використання інформації третіх сторін;

- раціоналізація та спрощення системи фінансового адміністрування за рахунок підвищення спеціалізації та більшої транспарентності при адмініструванні доходів бюджету;

- забезпечення кваліфікованим персоналом за посередництвом використання пропозиції кар'єрного зростання, творчої праці та колегіальності при вирішенні питань;

- обмеження контактів між платником податків та органами адміністрування доходів бюджету за рахунок оптимізації мережі підрозділів або надання цілеспрямованих послуг відповідно до секторів податкових суб'єктів та існуючих ризиків;

- повне використання інформаційних технологій, зокрема використання системи електронного державного управління (e-government).

До нової системи фінансового (податкового) адміністрування відносять такі органи:

- *Генеральне фінансове керівництво (GFŘ)* має забезпечувати концептуальний розвиток та підтримку органів фінансового адміністрування, розглядати справи про адміністративні правопорушення, приймати участь у розробці юридичних норм або контролювати господарювання країв;

- *Апеляційне фінансове керівництво (OFŘ)* – це єдиний апеляційний орган у справах, порушених проти рішень фінансових

відомств першої інстанції, організоване для цілей прискорення та підвищення ефективності вирішення необхідних питань з цим пов'язаних, що буде вимагати від чиновників високої кваліфікації та спеціалізації;

- *Фінансові управління (FÚ)* перетворюються у 14 крайових інституцій, до повноважень яких будуть входити: контроль та вимагання податків,контроль дотацій, діяльність нових пенсійних товариств, перевірки господарювання визначених суб'єктів та ін.;

- *Спеціалізоване фінансове управління* з державним рівнем повноважень має і надалі забезпечувати вирішення необхідних питань для банків, філій закордонних фінансових інституцій в Чехії, ощадних банків, кредитних кооперативів, страхових компаній та юридичних осіб з річним оборотом понад два млрд. крон чеських. Крім цього, буде виконувати контроль над цінами та азартом.

Система органів фінансового адміністрування підпорядкована Міністерству фінансів ЧР. Внутрісистемне функціонування системи фінансового адміністрування встановлюється її організаційним порядком, який видає GFŘ. Позиція GFŘ як одиниці бухгалтерського обліку надає йому право самостійно маніпулювати з державним майном, у т.ч. і за підпорядковані йому внутрішні організаційні підрозділи.

Компетенції органів фінансового (податкового) адміністрування регулюється, як Податковим кодексом, так і іншими нормативними актами, у т.ч. Адміністративним кодексом. Даний закон репрезентує базові функції органів податкового адміністрування та, одночасно, залишає можливість подальшої трансформації системи фінансового адміністрування щодо єдиного інкасового місця платежів у доходну частину бюджетів різних рівнів (JIM). Ключовою складовою компетенцій органів фінансового адміністрування є адміністрування нижченаведених податків (табл. 1.)

Таблиця 1

Система податків Чеської Республіки

Назва податку	Законодавча база
Податок на доходи фізичних осіб	Закон № 586/1992 Сб. «Про податки на доходи» (ZDP), в редакції подальших змін та доповнень
Податок на доходи юридичних осіб	Закон № 586/1992 Сб. «Про податки на доходи» (ZDP), в редакції подальших змін та доповнень
Податок на додану вартість	Закон №235/2004Сб. «Про податок на додану вартість» (ZDPH), в редакції подальших змін та доповнень
	Адміністрування ПДВ паралельно проводиться в системі Митного адміністрування ЧР
Дорожній податок	Закон № 16/1993 Сб. «Про дорожній податок» (ZSD), в редакції подальших змін та доповнень
Податок на нерухомість	Закон № 338/1992Сб. «Про податок на нерухомість» (ZDN)», в редакції подальших змін та доповнень
Податок з переводу нерухомості	Закон № 357/1992Сб. «Про податки зі спадщини, дарування та з переводу нерухомості» (ZDDPN) , в редакції подальших змін та доповнень
Податок зі спадщини	Закон № 357/1992Сб. «Про податки зі спадщини, дарування та з переводу нерухомості» (ZDDPN) , в редакції подальших змін та доповнень
Податок на дарування	Закон № 357/1992Сб. «Про податки зі спадщини, дарування та з переводу нерухомості» (ZDDPN) , в редакції подальших змін та доповнень

У рамках своїх компетенцій органи фінансового (податкового) адміністрування функціонують на підставі *Етичного кодексу працівників органів фінансового адміністрування,* до цілей якого відноситься встановлення та підтримка необхідних стандартів поведінки, як у внутрішній діяльності, так і у відношеннях із суспільством, на підставі принципів: законності; професіональності; надання повної та правдивої інформації; дотримання строків та прийняття оптимальних рішень; об'єктивності; мовчазливості; ефективного використання засобів; уникнення від ситуацій конфлікту інтересів та корупційності.

Слід зазначити, що з точки зору актуальних дискусій спеціалістів, як податківців, так і юристів (див.,напр., [10,15,19]), та з нашої точки зору, вищевказані організаційні зміни можуть не виправдати покладених на них надій: зниження кількості фінансових органів може виявитися відносним, пов'язаним тільки зі зміною назви окремих інституцій, оскільки, напр., у складі нових фінансових управлінь вже залишилися фінансові управління як їх територіальні підрозділи, крім того, взагалі реорганізація не передбачала зниження робочих місць, а заснування нових інституцій.

Що стосується підвищення інкасування податків на добровільній основі, дана ціль може бути реалізована тільки у випадку комплексної транспарентності та спрощення самої системи оподаткування, але це питання далекого майбутнього.

Обмеження контактів між податковим суб'єктом та податковим керуючим, а також використання електронної форми комунікації – це для платників податків позитивна справа. Але у випадку електронної форми комунікації вже зараз можемо вказати на існуючі зовнішні обмеження, пов'язані з необхідністю бути володарем достовірного електронного підпису на підставі кваліфікованого сертифікату та електронної скриньки даних. З однією сторони, при вирішенні багатьох питань це підвищує швидкість комунікації та знижує адміністративний тиск, з іншої сторони, виникають великі проблеми комфорту користувачів при придбанні і використанні цих інструментів.

4. Аналітичний перегляд процедур, процесів та прийомів при адмініструванні податків

4.1. Аналітичний перегляд процедур, процесів та прийомів при адмініструванні податків

Як показав аналіз актуального законодавства, на сучасному етапі розвитку адміністрування податків базується на певних принципах [1,2], які формують інтерпретаційні правила, важливі для використання податкових законів, на підставі яких функціонують вищевказані органи адміністрування податків. До них відносяться як загальні принципи: законності; взаємодії та співпраці; відповідності навантаження; процесуальної

рівності; вільної оцінки доказів; закритості процесу; мовчазливості; дійсного обсягу правової дії; офіційності, так і специфічні принципи: заборони свавілля (§ 5, п. 2); повинності роз'яснення прав та обов'язків (§ 6, п. 3); прокліентського підходу та ввічливості (§ 6, п. 4); обмеження зайвих зволікань (§ 7, п. 1); методичної єдності(§ 8, п. 2); обмеженого накопичення особистих даних (§ 9/3).

Слід зазначити, що процедури, прийоми та послідовність дій при адмініструванні податків встановлені в окремих розділах Податкового кодексу. Вони направлені на з'ясування або перевірку виконання у встановленому порядку податкових повинностей податковим суб'єктом, котрий є пріоритетним носієм тягаря тверджень та відповідного тягаря доказування його власної податкової повинності. Як показала практика [11,12], вони можуть проводитися паралельно з податковим провадженням або перед ним. Враховуючи існуючий комплекс процедур, процесів та прийомів, орган адміністрування податків повинен мати к диспозиції легальні компетенції, які дозволять йому з'ясувати або перевірити правильність та повноту виконання податкових повинностей податковими суб'єктами.

Як показало наше дослідження, до загальних положень, що використовуються в окремих процедурах адміністрування податків, відносяться: представництво податкових суб'єктів та третіх осіб; встановлення строків, їх додержання, продовження, повернення строку у попередній стан, захист перед протягуванням та бездіяльністю органів адміністрування; комплексне впорядкування процесів вручення документів; безпечність представленої інформації; оформлення документації; процедури, прийоми та послідовність адміністрування податків (таблицю 2); засоби оскарження, які може використовувати податковий суб'єкт проти рішення органу адміністрування податків, та засоби нагляду, які використовує орган адміністрування податків.

Таблиця 2

Законом встановлені процедури, прийоми та послідовність адміністрування податків

Загальні вимоги до процедур та прийомів	**Процедури та прийоми адміністрування податків**	**Хід провадження**
Подання (§§ 70–73)	Розшукова діяльність (§78)	Відкриття провадження (§91)
Недоліки подання (§ 74)	Пояснення (§ 79)	Доказування (§ 92)
Просування (§ 75)	Місцеві розслідування (§§ 80–84)	Засоби доказування, документи, висновки експертів, свідки (§§ 93–96)
Виключення офіціальної особи (§ 75)	Податковий контроль (§§ 85–88)	Повинність вести записи (§ 97)
	Процедура усунення сумнівів (§§ 89–90)	Допоміжні процедури та погодження податків (§ 98)
		Попередні питання (§ 99)
		Виклик та примушення (§ 100)
		Рішення (§§ 101–103)
		Виправлення явних помилок (§ 104)
		Припинення провадження (§ 106)
		Витрати на процес провадження (§ 107)

Слід підкреслити, що орган адміністрування податків виходить, з одного боку, з подання податкового суб'єкта (з податкової декларації), а з іншого – зі своєї власної діяльності, тобто змісту специфічних дій при адмініструванні податків. Податковий кодекс впорядковує окремі процедури, процеси та прийоми, на підставі яких орган адміністрування податків отримує засоби доказування з ціллю податок правильно з'ясувати та встановити таким чином, щоб орган адміністрування податків міг у кожній

конкретній ситуації вибрати необхідну йому послідовність прийомів або їх взаємно комбінувати.

Однієї з процедур органу адміністрування податків по відношенню до податкового суб'єкту є *податковий контроль* (§ 85–88 Податкового кодексу). Для податкового суб'єкта важливо, щоб із самого початку його ознайомили з предметом та масштабом податкового контролю. Предметом податкового контролю можуть бути: податкові повинності, твердження податкового суб'єкта або інші обставини, важливі для правильного з'ясування та встановлення податків, що відносяться до одного податкового провадження. Масштаб податкового контролю визначає, які повинності, твердження або обставини буде в рамках предмета орган податкового адміністрування контролювати. Крім того, дуже важливим є уточнення умов проведення повторного контролю: *повторити податковий контроль можливо тільки, якщо орган податкового адміністрування з'ясує нові обставини або докази, які не могли бути без провини органу податкового адміністрування використані впродовж первинного податкового контролю, або якщо податковий суб'єкт вчинить дії, якими змінює свої попередні твердження.* Слід зазначити, що під час проведення податкового контролю, податковий суб'єкт повинен надати можливість органу адміністрування податків приступити до виконання своїх обов'язків, інакше може бути у встановленому порядку зобов'язаний це зробити. Якщо податковий суб'єкт відмовиться задовольнити вимогу органу податкового адміністрування відносно проведення податкового контролю у визначений строк, у цьому випадку орган податкового адміністрування має право встановити податок відповідно до існуючих допоміжних засобів або процедури погодження.

Крім податкового контролю необхідно відмітити і іншу процедуру: *процедуру усунення сумнівів* (§§ 89-90 Податкового кодексу), яка використовується завжди, коли існують сумніви відносно правильності, переконливості або повноти представленого чергового або додаткового податкового твердження, що реалізується в рамках розшукового провадження. Причому у даному ви-

падку Податковий кодекс базується на принципу, що тягар доказування несе податковий суб'єкт, який повинен обґрунтувати усі обставини власної податкової повинності, вказані у податковому твердженні (§92,п.3). Як засоби доказування можуть використовуватися усі допоміжні матеріали, на базі яких може бути встановлений дійсний стан справи, та перевірені обставини вирішальні для правильного з'ясування та встановлення податків, які не вступають у протиріччя з існуючими правовими нормами (§ 93,п.1). Слід підкреслити, що Податковий кодекс впорядковує три способи встановлення податків, які взаємозв'язані між собою: встановлення податків доказуванням; встановлення податків при використанні допоміжних матеріалів (документів; виписів з доступних громадськості реєстрів; справ інших податкових суб'єктів; висновків експертів; показань свідків інших податкових справ; офіціальних протоколів; висновків інших органів адміністрування; власні з'ясування та порівняння органів адміністрування та ін.); або процедури погодження. Орган адміністрування податків має право встановити податок на базі допоміжних матеріалів не тільки, якщо податковий суб'єкт не справиться з тягарем доказування, в результаті чого процедура доказування не може бути використана (§ 98, п.1), *але також і у випадку, якщо податковий суб'єкт не дасть можливість почати податковий контроль* (§ 87, п. 5), або не буде співпрацювати у напрямі усунення сумнівів відносно подання чергового або додаткового податкового твердження (§ 90,п.4). Ця процедура може бути використана для нарахування або донарахування податку і у випадку, коли податковий суб'єкт не відреагує на виклик органу податкового адміністрування та не представить чергове або додаткове податкове твердження (§ 145).

Податковий кодекс розмежовує засоби оскарження та нагляду, на базі яких можуть бути виправлені помилкові або незаконні рішення органу адміністрування податків (див.Таблицю №3). Засоби оскарження поділяються на звичайні та незвичайні і

використовує їх податковий суб'єкт. Засоби нагляду використовує тільки орган адміністрування податків.

Таблиця №3

Законом встановлені засоби оскарження та нагляду

Засоби оскарження та нагляду	
Звичайні засоби оскарження	Апеляція (§109-116) Розклад (§108)
Незвичайні засоби оскарження	Позов про дозвіл на обновлення провадження (§117-120)
Засоби нагляду	Постанова про обновлення провадження (§117-120) Постанова про перевірку рішення (§121-123)

Апеляція – це звичайний засіб оскарження, що подається проти рішення органу адміністрування податків (§ 109), в строк до 30днів від дати вручення постанови, подання не має відкладну дію. Апеляція неприпустима, якщо направлена проти обґрунтування рішення. Самостійно не може бути оскаржене рішення, що означене як виклик. Апеляція повинна містити встановлені законом положення (§ 112). Апелянт може диспонувати з поданою апеляцією до прийняття рішення по ній. Після вступу в силу рішення може податковий суб'єкт подати незвичайний засіб оскарження, до яких відноситься позов про дозвіл на обновлення провадження. Розклад – це специфічний засіб оскарження, який може бути поданий тільки проти рішення, прийнятого центральним органом адміністрування (напр., Міністерством фінансів) або офіційної особи, що очолює центральний орган адміністрування (напр., Міністр фінансів).

Податковий кодекс встановив нову процедуру – *задоволення позивача в адміністративному судочинстві,* яку може реалізувати орган адміністрування податків в провадженні по перегляду рішення (§ 124). Умовою є, щоб позивач (податковий суб'єкт) домагався у позові в рамках адміністративного судочинства скасування рішення органу адміністрування податків, а орган адміністрування податків погодився з аргументацією позивача. Орган

адміністрування податків може позивача задовольнити зміною або скасуванням рішення на його користь.

Особлива увага приділяється спеціальним питанням окремих типів проваджень та податкового провадження, до яких відносяться: реєстраційна процедура (§ 125-131); процедура надання обов'язкового висновку (§ 132 - 133); *податкове провадження* (§ 134); *розшукове провадження* (процедури нарахування, донарахування, у т.ч. строк встановлення податку (§ 135-148); *провадження при сплаті податків* (§ 149 - 232) (облік податків, порядок сплати податків, недоїмки, переплати, розкладення на внески; заперечення, терміни сплати); відокремлена справа; положення про стягування податків (спосіб та день сплати); положення про забезпечення податків (забезпечення сплати податку, підлягаючого оплаті або податку, що не був встановлений; заставне право, гарантування; забезпечення податків поручительством або банковою гарантією, аванси); положення про стягнення податків (способи стягнення, виконавче рішення), положення про податкове виконавче провадження (§ 175 -232) та окремі способи його реалізації, включаючи аукціони); адміністрування податків утриманням (§ 233-237); правове наступництво та відношення до неплатоспроможності (закінчення діяльності, перевід податкової повинності та відношення до неплатоспроможності) (§ 238-245).

Слід зазначити, що податкове провадження триває впродовж існування податкової повинності, тобто, до тих пір, поки податок можна встановити, зібрати та стягнути. Податкове провадження складається з окремих проваджень до яких відносяться: розшукове провадження; провадження при сплаті податків; провадження відносно незвичайних засобів оскарження та засобів нагляду проти рішення прийнятого в рамках податкового провадження. Розшукове провадження починається поданням чергового податкового твердження (податкової декларації, повідомлення, розрахунків), додаткового податкового твердження (додаткової податкової декларації, повідомлення, розрахунків), або декларації по виправленню помилки, а закінчується рішенням по встановленню податку – платіжного повідомлення, його розміру та способу нарахування. Особлива увага приділяється впорядкуванню

та дотриманню строків: строк подання податкової декларації за податковий період 12місяців встановлений до трьох місяців після закінчення податкового періоду (§ 136 п.1); цей строк продовжений до шести місяців - у випадку проведення повинного аудиту та розробки декларації уповноваженим консультантом(§ 136 п.2). Строк про встановлення податку – трьохрічний, але максимально 10років (§ 148), строк починає відраховуватися від дня закінчення строку для подання чергового податкового твердження.

У Податковому кодексі детально розроблені умови встановлення санкцій за порушення повинностей при адмініструванні податків, а також їх розміри і процедури стягнення: штрафу за проступок порушення мовчазливості (§246); адміністративного стягнення (§247-249); штрафу за прострочення представлення податкового твердження (§250); пені (§251); процентів за прострочення (§252-253); процентів за незаконні дії органу адміністрування податків (§254).

Відносно вищевказаних процедур, процесів, прийомів, послідовності дій, ведуться дискусії спеціалістів, їх введення у практику крім підготовки персоналу вимагає функціонування дієвої системи інформаційно-технологічного забезпечення фінансового (податкового) адміністрування.

5. Інформаційно-технологічне забезпечення фінансового (податкового) адміністрування

5.1 Автоматизована податкова система (ADIS)

Автоматизована податкова система (ADIS) [7,8] – це технічна підтримка системи адміністрування податків загальнодержавного характеру, що поширюється і на окремі субсистеми технічної інфраструктури.

Прикладна версія ADIS складається з окремих модулів системи адміністрування податків, до якої відносяться: модулі обробки податкових декларацій окремих видів податків; загальносистемні профільні модулі, необхідні для здійснення адміністрування, обліку, нарахування та стягнення податків, переводу коштів законним адресатам та модулів системної підтримки (див.таблиці №№5-17).

Як показав аналіз [13], наступний етап розвитку ADIS був пов'язаний з необхідністю поліпшення комунікації органів податкового адміністрування з податковою громадськістю, що принесло подальше розширення ADIS та вступ в експлуатацію Податкового порталу на Інтернетових сторінках органів податкового адміністрування, з можливістю контролю особових податкових рахунків та використанням модулів електронного подання документів.

ADIS забезпечує і міжнародний обмін інформації в рамках ЄС та OECD. В області адміністрування прямих податків був введений пакет прикладних програм для електронного подання Проголошення платіжного посередника для створення бази даних відносно доходів з процентів податкових резидентів, як держав ЄС, так і інших країн, з якими ЧР підписала договір про оподаткування доходів із заощаджень для передачі інформації державам податковим резиденціям дійсних власників доходів. Крім того, продовжується міжнародна співпраця при адмініструванні ПДВ в системі VIES (VAT information exchange system = система обміну інформацією між державами-членами ЄС в області ПДВ), ціль якої надавати підтримку органам адміністрування податків в контрольній діяльності при адмініструванні ПДВ.

Принциповий вплив на розвиток інформаційної системи в 2011р. мало прийняття та використання на практиці Податкового кодексу. В рамках прокліентського підходу в системі податкового адміністрування по відношенню до податкових суб'єктів щорічно проводиться впорядкування та розвиток системи електронного подання документів (EPO).

5.2. Автоматизована внутрішня інформаційна система (AVISME)

Інформаційна система (AVISME) представляє собою комплексне рішення проблематики внутрішньої інформаційної системи організаційних структур держави та одиниць бухгалтерського обліку. З початку 2011р. інформаційна система була централізована в єдину базу даних. Це принесло спрощення адміністру-

вання системи завдяки стандартизації процедур та процесів на окремих робочих місцях, оптимізації нових структурних частин системи. Були введені зміни, що дозволять системі проводити комунікацію з інтеграційною системою державної каси.

5.3. Інші інформаційні системи

У 2011р. був забезпечений подальший розвиток , розробка та введення в експлуатацію системи спеціалізованих програм адміністрування податків. До них відноситься: навчальна система TaxTest, fulltext- гіпертекстова бібліотека Konzultant, система прикладних програм: IDEA- для проведення бухгалтерського контролю; NEM3000 – для контролю оцінки нерухомого майна; CEDR II а III – для обліку дотацій; SMS комунікація з податковими суб'єктами; аналітично - моніторингова система AVMRS; система доступу до європейської бази даних AMADEUS та ін. Навчальна система TaxTest за посередництвом Інтернету адміністрування податків доступна громадськості, як і система податкових формулярів.

5.4. Інформаційна система митного адміністрування

Як показав аналіз [13], в рамках системи митного адміністрування в 2011р. продовжувався розвиток Інформаційної системи митного адміністрування (ISCS), направлений на:

- Розвиток проектів «Společenství (Єдність)» в області митній та податковій;
- Підготовку змін у підрозділах Міністерства фінансів, зокрема, створення JIM;
- Проект модернізації митного адміністрування відповідно до закону №17/2012Сб. «Про управління митною службою ЧР» та ін.

Пріоритети були направлені на впорядкування та підвищення функціональності системи та електронного обміну даними між прикладними програмами митного та податкового провадження. В рамках електронизації загального процесу акценти були зроблені на обмін структурованими даними між системами митного адміністрування та системами декларантів, потім на використання електронного підпису для цілей ідентифікації електронних юридичних документів. В рамках європейського проекту EMCS, який стосується тран-

спортування деяких товарів між податковими складами, роботи були направлені на нову версію прикладних програм з включенням вимог європейського та національно законодавства.

5.5. Інформаційно-технологічний процес комунікації в рамках Податкового порталу

Податковий портал служить для комунікації органів фінансового адміністрування та отримання інформації з податкових проваджень[7,8].

До його модулів відносяться (див.малюнок № 1, таблиці № 5-17):



Електронне подання (EPO) для цілей фінансового адміністрування

Заповнення електронних формулярів, їх укладання, надіслання за допомогою модуля електронного подання (EPO), укладання повідомлень до податкової інформаційної скриньки.



Послуги податкової інформаційної скриньки

Інформація податкового впровадження.



Реєстр платників ПДВ

Пошук інформації відповідно до заданого податкового ідентифікаційного номеру (ДІЧ)



Повернення ПДВ в рамках ЄС

Модуль повернення ПДВ платникам в інших членських державах відповідно до § 82 закону № 235/2004Сб. «Про податок на додану вартість», в редакції подальших змін та доповнень



Комунікаційна скринька для банків

Тільки для реалізації співпраці третіх осіб відповідно до § 57,п.3,Податкового кодексу, в редакції подальших змін.

Рис. 1. Модулі Податкового порталу

Як показав аналіз [13], модуль «Електронні подання для адміністрування податків» (EPO) фактично представляє віртуальний електронний підрозділ реєстрації документів. В електронному форматі податкові суб'єкти можуть направляти наступні документи: податкові декларації з ПДВ; сукупне повідомлення VIES; податки на доходи юридичних осіб; розрахунок податків на доходи фізичних осіб з найманої праці, у т.ч. усі додатки; розрахунки податків, що стягуються утриманням; податкову декларацію з дорожнього додатку; податкову декларацію з податку на нерухоме майно; заяви для реєстрації та повідомлення змін юридичних та фізичних осіб; повідомлення посередника платежів відповідно до § 38fa закону 586/1992 Сб. та ін. Кожне подання може бути забезпечене сертифікованим електронним підписом, а якщо подається без нього, то необхідно упродовж п'яти днів додатково направити підписаний документ.

Система EPO - це система прикладних програм, існуючих як у формі online, тобто, прямо на сторінках EPO, так і у формі самостійних програм для offline використання, а потім направлення на «спільний інтерфейс органів адміністрування податків», який забезпечить правильну орієнтацію до належного органу адміністрування. Подання можуть представлятися і на носію інформації.

5.5.1.Технічні вимоги для використання EPO

Для цілей використання EPO необхідна операційна система Microsoft Windows: формуляри означені EPO2 заповнюються за допомогою відомих браузерів, а формуляри EPO1 - при використанні Internet Explorer 6 (від версії 6.0 SP1 та новіших), 32bit версії 7, 8 а 9. Настройка ПК повинна дозволяти проводити так звані привілейовані операції: зчитування та запис файлів з/на локальний диск, зчитування файлів з серверу, довантаження нових програмових засобів. Для спрощення цих процесів використовуються функції автоматичного контролю наставлення ПК, крім того, Інтернетові сторінки Податкового порталу надають інформацію про технічні умови його використання.

5.5.2.Безпечне функціонування системи

Власник прикладних програм EPO – Міністерство фінансів гарантує, що прикладне програмне забезпечення не проведе жодну операцію, яка може пошкодити користувача. Це підтвер-

джує на основі сертифікату, який засвідчує, що програмне забезпечення є дійсно оригінальним, без модифікацій. Сертифікат зображується в браузері, на сторінках безпеки.

5.5.3.Комфорт користувача

До складу вищенаведеного пакету прикладних програм входить повний текст директиви Міністерства фінансів (D-349), що стосується подання декларацій в електронній формі, детальні інструкції для окремих формулярів; для імпорту даних з інших, напр.бухгалтерських програм; рубрика відповідей на найчастіші питання (FAQ).

Існуючі корисні функції спрощують роботу ЕРО: автоматичне доповнення деяких пунктів документів за допомогою числових кодів; автоматичні математичні операції деякихпунктів; контроль обсягу подання подібний контролю при обробці подання у фінансовому управлінні; укладення робочого файлу з поданням; зворотне зчитування робочого файлу для подальшого впорядкування; інструкції заповнення окремих пунктів формулярів; можливість приєднання додатків макс. розміру 4 MB; укладення для цілей надіслання до податкової інформаційної скриньки та ін.

5.5.4. Додатки до формулярів

Додатки до окремих документів можуть бути наскановані та надіслані разом з поданням. Це стосується додатків, які мають складну, не стандартизовану структуру. До деяких з них, напр. даних з балансових звітів, звітів про прибутки та збитки, були підготовлені online окремі формуляри. Інші додатки (напр., підтвердження про оподаткування доходів з найманої праці та про перерахування авансів податків за відповідний податковий період від усіх роботодавців; підтвердження про надання кредиту на житлові потреби та про розмір процентів з цього кредиту; підтвердження про сплачені частки на пенсійне страхування; підтвердження про сплачені частки на приватне страхування життя та ін.) можуть бути наскановані до максимального розміру 4 MB. Можуть використовуватися е-додатки в деяких актуально підтримуваних форматах, зокрема, файли з розширеннями: DOC (документ Microsoft Word), XLS (зошит Microsoft Excel), PDF (документ Adobe Acrobat), JPG (малюнок графічної програми або сканора), TXT (текстовий файл без форматування),

RTF (Rich Text Format, файл текстового редактора – např. Microsoft Word nebo OpenOffice Writer). Далі можуть додаватися е-додатки підписані (формат PKCS#7, із суфіксом P7S) та компримовані (формат і суфікс ZIP), завжди це стосується одного підписаного та одного компрімованого файлу деяких з підтримуваних форматів. Велику кількість насканованих сторінок одного додатка рекомендується направляти за допомогою PDF або DOC (насковані малюнки вкладаються у документ).

5.5.5.Технологічна схема подання податкових декларацій по Інтернету

Наводимо технологічну схему заповнення та подання податкових декларацій по Інтернету (таблицю 4) [14]:

Таблиця 4

Технологічна схема заповнення та подання податкових декларацій

Вступ до Податкового порталу	На web-сторінках системи Чеського податкового адміністрування вибрати: «Податки в електронній формі - Податковий портал» (банер у правій частині), EPO (малюнок 1)
Контроль настройки ПК	Перевірка системних можливостей ПК для електронного заповнення формулярів EPO2
Електронні податкові формуляри	Праця з податковим формуляром: заповнення, друк, укладання, відправлення за допомогою EPO, укладання для відправлення за допомогою податкової інформаційної скриньки
Зчитування з файлу в ПК	Вибирання укладеного файлу в ПК для зчитування з інших програм, напр. з програм бухгалтерського обліку
З'ясування стану подання	Інформація про стан обробки подання
Вибір податку, способу завдання та вступних даних	Пакет дозволяє розпізнати тип податку та провести впорядкування у формулярі(податковій декларації), при ручному режимі – пакет сам проводить розрахунки, при вводі даних з інших програм необхідно дотримуватись визначеної їх структури. У кінці програма проводить контроль на правильність та повноту заповнення декларації
Відправлення декларації з сертифікова-	Після відправлення податкової декларації з електронним підписом повідомлення укладається до

ним електронним підписом	файлу «...– підтвердження.p7s»
Відправлення декларації без сертифікованого електронного підпису	Після відправлення податкової декларації без електронного підпису необхідно до 5 днів вручити належному фінансовому управлінню підписане податковим суб'єктом е-підтвердження про електронне відправлення подання
Підтвердження про прийняття подання	Після підправлення файлу до «спільного інтерфейсу органів адміністрування податків», автоматично виставляється підтвердження про прийняття подання (з виставленням номеру та паролю для контролю обробки)
Контроль стану	Користувач може контролювати стан подання в рамках податкового провадження, отримувати інформацію за допомогою активації «надіслання –e-mail повідомлень». Кожне подання після контролю підпису направляється цільовому фінансовому управлінню. Користувач інформується про позитивне або негативне вирішення питання

Наводимо структуру пакету прикладних програм ЕРО для користувачів Податкового порталу та Податкових інформаційних скриньок, який веде Генеральне фінансове керівництво (таблиці 5–17) [14].

Таблиця 5

Податок на додану вартість

Означення	**Документ**	**Версія**	**Від**
DPHDP3	Декларація з ПДВ актуальна від 01.01.2011 **(ЕРО2)**	01.02.04	13.11.2012
DPHZVD	Заява про повернення ПДВ / Самостійне проголошення про уточнення коефіцієнта **(ЕРО2)**	01.01.11	06.09.2011
DPHSHV	Сукупне подання VIES **(ЕРО2)**	01.02.09	28.01.2013
DPHREF	Заява про надання доступу до Пакета про повернення ПДВ платникам в інших членських державах **(ЕРО2)**	02.01.01	07.12.2012
DPHEVD	Випис з обліків для податкових цілей відповідно до § 92a закону про ПДВ **(ЕРО2)**	01.02.04	13.11.2012
DPHDP2	Декларації з ПДВ, дійсні з 01.01.2009 до 31.12.2010 **(ЕРО2)**	01.03.07	13.11.2012

Таблиця 6

Податок на доходи фізичних осіб

Означення	Документ	Версія	Від
DPFDP4	Податок на доходи фізичних осіб від 2009 р.,у т.ч. **(EPO2)**	04.01.2001	06.12.2012

Таблиця 7

Податок на доходи юридичних осіб

Означення	Документ	Версія	Від
DPPDP7	Податок на доходи юридичних осіб за періоди 2010–2013, для яких термін подання закінчиться до 31.12.2013 **(EPO2)**	03.01.01	6.12.2012
DPPDP4-6	Податок на доходи юридичних осіб 2007–2009 рр. **(EPO2)**	01.02.02	01.10.2008

Таблиця 8

Платники пенсійного страхування

Означення	Документ	Версія	Від
PDSHL1	Заява для участі у пенсійному страхуванні (EPO2)	01.02.02	12.6.2013
PDSVD1	Розрахунки пенсійного страхування (EPO2)	01.02.02	12.6.2013

Таблиця 9

Наймана праця

Означення	Документ	Версія	Від
DPZVD6	Розрахунки податку з найманої праці, у т.ч. усі додатки, за 2012-2013р.р. (EPO2)	03.01.02	12.6.2013
DPZDB1	Заява відповідно до § 35d, п. 9 закону про податки на доходи (EPO2)	02.02.02	12.6.2013
DPZMB1	Заява відповідно до § 35d, п. 5 за-	02.02.02	12.6.2013

Означення	Документ	Версія	Від
	кону про податки на доходи (EPO2)		

Таблиця 10

Податок, що стягується утриманням

Означення	Документ	Версія	Від
DPSVD2	Розрахунки податку, що стягується утриманням, відповідно до спеціально встановленої ставки до, за період 2010–2013рр. **(EPO2)**	03.01.02	12.6.2013
DPSVD1	Розрахунки податку, що стягується утриманням, відповідно до спеціально встановленої ставки до, за період 2009–2010рр. **(EPO2)**	01.02.02	12.6.2013

Таблиця 11

Дорожній податок

Означення	Документ	Версія	Від
DSLDP1	Податкові декларації з дорожнього податку від 2009 р. **(EPO2)**	04.01.01	06.12.2012
DSLDP1	Податкові декларації з дорожнього податку 2008 р. **(EPO1)**	01.01.01	20.11.2008

Таблиця 12

Податок з нерухомого майна

Означення	Документ	Версія	Від
DNEDP4	Податкові декларації з податку на нерухомість від 2011 р. **(EPO2)**	03.01.01	6.12.2012
DNEDP2-3	Податкові декларації з дорожнього податку від 2007–2009 рр. **(EPO1)**	01.02.01	2.2.2009

Таблиця 13

Звичайна кореспонденція

Означення	Документ	Версія	Від
DADSOB	Звичайна кореспонденція встановлена для державних органів та банків (EPO1)	01.02.01	6.12.2012
DADPIS	Звичайна кореспонденція встановлена для Генерального фінансового керівництва , фінансового керівництва або фінансового управління (EPO2)	04.02.02	12.6.2013

Таблиця 14

Повідомлення посередника платежів

Означення	Документ	Версія	Від
MPDHPZ	Повідомлення посередника платежів відповідно до § 38fa закону 586/1992 Сб. (EPO1)	02.02.02	30.5.2008

Таблиця 15

Податкова інформаційна скринька

Означення	Документ	Версія	Від
DPRZA1	Заява про відкриття податкової інформаційної скриньки(EPO1)	02.01.2001	15.11.2012
DPRZA2	Заява про анулювання податкової інформаційної скриньки (EPO1)	02.01.2001	15.11.2012
DPRZA3	Заява про контроль податкової інформаційної скриньки(EPO1)	02.01.2001	15.11.2012
DPRPM2	Довіреність (EPO1)	02.01.2001	15.11.2012
DPRPM1	Генеральна довіреність (EPO1)	02.01.2001	15.11.2012

Таблиця 16

Реєстрація

Означення	Документ	Версія	Від
IRSOZN	Повідомлення про зміну реєстраційних даних / Заява про анулювання реєстрації (EPO2)	01.01	01.01.2013
IRSRFO	Заява про реєстрацію фізичної особи (EPO2)	02.01.01	07.09.2012
IRSRPO	Заява про реєстрацію юридичної особи (EPO2)	02.01.01	07.09.2012
IRSRPH	Заява про реєстрацію к ПДВ (EPO2)	01.04.02	13.03.2013

Таблиця 17

Центральний реєстр договорів

Означення	Документ	Версія	Від
CRSRSS	Заява про реєстрацію договору пенсійного страхування (EPO2)	01.01	29.11.2012
CRSRPS	Заява про реєстрацію договору по страхуванню пенсії (EPO2)	01.01	29.11.2012

5.5.6. Інформаційно-технологічні схеми фінансового (податкового) адміністрування для податкових суб'єктів – «Життєві ситуації»

Генеральне фінансове керівництво в рамках проклієнтського підходу, на базі вищенаведених процедур, процесів та прийомів, встановлених в Податковому кодексі, розробило для податкової громадськості стандартизовані технологічні процеси під назвою «життєві ситуації» [8], які відносяться до сфери податків та податкового адміністрування (таблицю 18). Життєві ситуації – це стандартизовані схеми рішення існуючих питань, що з'являються у податкового суб'єкту у відношеннях з органами адміністрування податків. Кожна з процедур структурована, має точно встановлений алгоритм рішення, який для цілей публікації розробляє та за вірність змісту якого несе відповідальність вказаний державний орган.

Життєві ситуації були розроблені для трьох категорій користувачів: громадян, підприємців та іноземців с ціллю полегшення розшуку інформації та з'ясування послідовності вирішення життєвих ситуацій, в яких вони опинилися при комунікації з державними органами ЧР. Перелік життєвих ситуацій на порталу регулярно зростає, що свідчить про удосконалення його функціонування.

Таблиця 18

Перелік життєвих ситуацій у сфері оподаткування

Назва життєвої ситуації	Категорія
Податкові декларації	
Подання декларації з ПДВ	
Подання декларації з податку на доходи фізичних осіб	Громадянин / фінанси/ податки – Податкові декларації Підприємець/ фінанси/ податки – Податкові декларації
Подання декларації з податку на нерухомість	Громадянин / фінанси/ податки – Податкові декларації Підприємець/ фінанси/ податки – Податкові декларації
Подання декларації з податку на спадщину	Громадянин / фінанси/ податки – Податкові декларації
Виникнення повинності подання декларації з дорожнього податку	Громадянин / фінанси/ податки – Податкові декларації Підприємець/ фінанси/ податки – Податкові декларації
Виникнення повинності подання декларації та реєстрації к податку на доходи фізичних осіб	Громадянин / фінанси/ податки – Податкові декларації Підприємець/ фінанси/ податки – Податкові декларації
Адміністрування податків та зборів	
а) Реєстрація	
Повідомлення про зміну реєстраційних даних	Громадянин / фінанси/ податки – повинність реєстрації та повідомлення Підприємець / фінанси/ податки – повинність реєстрації та повідомлення
Анулювання реєстрації	Громадянин / фінанси/ податки – повинність реєстрації та повідомлення Громадянин / фінанси/ подат-

	ки – закінчення діяльності Підприємець/ фінанси/ податки – повинність реєстрації та повідомлення Підприємець/ фінанси/ податки – закінчення діяльності
b) Звичайні та незвичайні способи оскарження	
Подання при звичайному або незвичайному способу оскарження	Громадянин / фінанси/ податки – способи оскарження Підприємець/ фінанси/ податки – способи оскарження
Прощення податків	Громадянин / фінанси/ податки – сплата податків Підприємець / фінанси/ податки – сплата податків
Розстрочення податків	Громадянин / фінанси/ податки – сплата податків Підприємець / фінанси/ податки – сплата податків
c) Сплата податків:	
Сплата податків на рахунок фінансового управління	Громадянин / фінанси/ податки – сплата податків Підприємець / фінанси/ податки – сплата податків
Сплата авансових внесків з дорожнього податку	Громадянин / фінанси/ податки – сплата податків Підприємець / фінанси/ податки – сплата податків
Сплата авансових внесків з податку на доходи фізичних осіб	
Вручення оповіщення про розмір податкових недоїмок та попередження про наслідки їх несплати відповідно до §153, п. 3, закону № 280/2009Сб. «Податковий кодекс», в редакції подальших змін та доповнень	Громадянин / фінанси/ податки – сплата податків Підприємець / фінанси/ податки – сплата податків
d) Exekuce:	
Вручення наказу про виконавче провадження відповідно до §178, п. 4,закону №280/2009Сб. «Податковий кодекс», в редакції подальших змін та доповнень	Громадянин / фінанси/ податки – сплата податків Підприємець / фінанси/ податки – сплата податків
Процедура податкового виконавчого провадження відповідно до закону №280/2009Сб. «Податковий кодекс», в	Громадянин / фінанси/ податки – сплата податків Підприємець / фінанси/ пода-

редакції подальших змін та доповнень	тки – сплата податків
е) Заяви	
Заява про продовження строку подання податкової декларації	Громадянин / фінанси/ податки – Податкові декларації Підприємець/ фінанси/ податки – Податкові декларації
Заява про повідомлення результатів нарахування податку	Громадянин / фінанси/ податки – нарахування податків Підприємець/ фінанси/ податки – нарахування податків
Заява про згоду органу адміністрування податків на закінчення діяльності	Громадянин / фінанси/ податки – закінчення діяльності Підприємець/ фінанси/ податки – закінчення діяльності
Заява про повернення переплати податку	Громадянин / фінанси/ податки – сплата податків Підприємець / фінанси/ податки – сплата податків
f) Представництво суб'єктів	
Представництво податкових суб'єктів	Громадянин / фінанси/ податки – представництво Підприємець / фінанси/ податки – представництво

На початку кожної вказівки (інструкції) стосовно вирішення життєвої ситуації завжди наводиться відомство або його підрозділ, який розробив технологічний процес, несе відповідальність за правильність рубрикації життєвої ситуації та може надати податковому суб'єкту додаткові пояснення. Причому для кращого розуміння конкретної життєвої ситуації для усіх трьох вищевказаних груп була розроблена та використовується однакова рубрикація вирішення питання.

Таблиця 19

Рубрикація вирішення життєвої ситуації

01	Ідентифікаційний код
02	Код
03	Назва життєвої ситуації
04	Базова інформація до життєвої ситуації
05	Хто має право вирішувати це питання (подати заяву і т.д.)
06	Які умови і послідовність вирішення життєвої ситуації

07	Яким способом можете почати вирішувати життєву ситуацію
08	В якій інституції необхідно вирішувати життєву ситуацію
09	Де, з ким та коли потрібно вирішувати життєву ситуацію
10	Які документи необхідно мати з собою
11	Які необхідні формуляри та у кого вони знаходяться
12	Які встановлені платежі та яким способом їх можна заплатити
13	Які строки для вирішення життєвої ситуації
14	Хто ще повинен брати участь (кого це торкається) у вирішенні життєвої ситуації
15	Які дії ще вимагаються від заявника
16	Електронні послуги, які можете використати
17	Згідно з якими законами, нормами та правилами вирішується питання
18	Які інші норми і правила, пов'язані з цим питанням
19	Які способи оскарження та як вони використовуються
20	Які санкції будуть вжиті у випадку невиконання повинності
21	Найчастіші питання
22	Інша інформація
23	Інформацію про наведену послідовність вирішення життєвої ситуації можна знайти в інших джерелах та в іншій формі.
24	Пов'язані з цією інші життєві ситуації, як їх вирішити
25	За правильність вказівок відповідає підрозділ
26	Контактна особа
27	Рішення ситуації було в останнє актуалізовано
28	Дата кінця актуальності вказівок
29	Необхідні уточнення та примітки до рішення життєвої ситуації

Вищенаведений підхід та введення в практику стандартизованих технологічних схем «Життєві ситуації» допомагає податковим суб'єктам та їх представникам у вирішенні податкових питань та в комунікації з органами адміністрування податків, наповнює змістом принцип проклієнтського підходу.

Висновки

Проблеми фіскальної політики ЄС пов'язані з розбіжностями між спільною та одностайною монетарною політикою в Єврозоні (під керівництвом Європейського центрального банка) та фіскальною політикою, яку проводять окремі держави-члени ЄС (під керівництвом національних урядів).

Прийняттям Європейського фіскального пакта («Договір про стабільність, координацію та адміністрування у господарсь-

кому та монетарному союзі») сторони зобов'язалися посилити бюджетну дисципліну, поліпшити координацію своїх господарських політик та вдосконалити управління Єврозоною, і цим буде внесений вклад у досягнення цілей ЄС: постійно підтримуване економічне зростання, працевлаштування, соціальна солідарність та конкурентоспроможність.

Пріоритетним напрямом фіскальної політики ЧР є забезпечення такого підходу до державного бюджету та державних фондів, яке б закінчило функціонування з надмірним дефіцитом.

На сучасному етапі розвитку система фінансового (податкового) адміністрування базується на ряді загальних та специфічних принципів, які формують інтерпретаційні правила, процедури, прийоми та послідовність дій органів адміністрування податків.

Основи для формування та реалізації вищевказаної системи закладені в положеннях Податкового кодексу і направлені на з'ясування або перевірку виконання податкових повинностей податковим суб'єктом, котрий є пріоритетним носієм тягаря тверджень та відповідного тягаря доказування його власної податкової повинності.

Функціонування вищевказаної системи неможливе без ефективної електронної інформаційно-технологічної підтримки як органів адміністрування податків, так і податкових суб'єктів, до якої відносяться: портал державних органів, податковий портал, та особливо комплекс «Життєвих ситуацій».

СПИСОК РЕКОМЕНДОВАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Закон № 337/1992Сб «Про адміністрування податків та зборів» [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://portal.gov.cz/portal/obcan/cph/

2. Закон № 280/2009 Сб. «Податковий кодекс» [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://portal.gov.cz/portal/obcan/cph/

3. Закон № 456/2011 Сб. «Про фінансове адміністрування ЧР» [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://portal.gov.cz/portal/obcan/cph/

4. Закон № 500/2004 Сб. «Адміністративний кодекс» [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://portal.gov.cz/portal/obcan/cph/

5. Закон № 586/1992 Сб. «Про податки на доходи» [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://portal.gov.cz/portal/obcan/cph/

6. Актуальна інформація порталу Генерального фінансового керівництва [Електронний ресурс]. – Режим доступу : web@fs.mfcr.cz

7. Актуальна інформація податкового порталу [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://adisepo.mfcr.cz/adistc/adis/idpr_pub/epo2_info/popis_struktury_seznam.faces.

8. Життєві ситуації – сфера податків [Електронний ресурс] // Актуальна інформація Порталу державних органів. – Режим доступу : https://portal.gov.cz/portal/situace

9. 13 дискусія «Фіскальний пакт» [Електронний ресурс] // Актуальні дискусії присвячені чеським інтересам. – Режим доступу : http://evropskehodnoty.cz/akce/debata

10. Гафрік Й. Платників чекає стягнення податків [Електронний ресурс]. – 01.01.2013. – Режим доступу : http://www.denik.cz/ekonomika

11. Грсткова Дубшекова Л. Зміни адміністрування податків відповідно до нового Податкового кодексу [Електронний ресурс] / Грсткова Дубшекова Л. – Режим доступу : www.danarionline.cz/.../doc-d39315v49334-postupy-pri-sprave-dani-po...

12. Грсткова Дубшекова Л. Новий Податковий кодекс та як у ньому орієнтуватися [Електронний ресурс] / Грсткова Дубшекова Л. – Режим доступу : http://www.danarionline.cz/archiv/dokument

13. Звіт про діяльність органів податкового та митного адміністрування за 2011 р. / Міністерство фінансів ЧР, № 37 949/2012/25 – 252 , Прага, 2012р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : www.vyzkum.cz

14. Конвергенційна програма ЧР на 2013–2016 рр. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.mfcr.cz/cs/zahranicni-sektor/prognozy/konvergencni-program/2013

15. Пєшна Л. Зміни у податковій сфері [Електронний ресурс] / Л. Пєшна. – 14.01.2013. – Режим доступу : http://www.epravo.cz

16. Подання податкових декларацій за допомогою Інтернату [Електронний ресурс]. – 26.11.2012. – Режим доступу : http://www.businessinfo.cz/cs/clanky/podani-danoveho-priznani-pomoci-24676.html

17. Посилення міжнародної співпраці при адмініструванні податків [Електронний ресурс]. – 07.05.2013 – Режим доступу : http://www.ipravnik.cz/cz/aktuality

18. Реорганізація системи адміністрування податків [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://cds.mfcr.cz/cps/rde/xchg/cds/xsl/20952.html?year=0

19. Томанова В. Чеські податкові служби від січня 2013 по новому [Електронний ресурс] / В. Томанова. – Режим доступу : http://www.finance.cz

20. Фіскальний пакт – договір про стабільність, координацію та адміністрування у господарському та валютному союзі [Електронний ресурс]. – 13.03.2013. – Режим доступу : http://www.businessinfo.cz/cs/clanky/fiskalni-pakt

Навчальне електронне мережеве видання

Андрущенко Володимир Леонідович; Прокопенко Ірина Адольфівна;
Іванишина Ольга Степанівна; Панура Юлія Василівна;
Борейко Наталія Миколаївна; Брехов Сергій Сергійович;
Гордон Ірина Василівна; Лекарь Сергій Іванович;
Мискіна Оксана Олександрівна; Побулавець Наталія Леонідівна;
Скоромцова Тетяна Олександрівна; Стандник Марина Вікторівна;
Тучак Тетяна Володимирівна

Автори додатка : Зденєк Садовски, Давід Крал, Маріанна Дражанова, Ева Вінценцова, Карел Марек, Ото Кубік, Їтка Матєйкова

АДМІНІСТРУВАННЯ ПОДАТКІВ І ПЛАТЕЖІВ

Навчальний посібник

Друк. арк. 18.14.
Замовлення № 725.

Підготовлено Видавничо-поліграфічним центром
Університету ДФС України
08200, вул. Університетська, 31, м. Ірпінь, Київська обл., Україна

Свідоцтво про внесення суб'єкта видавничої справи
до державного реєстру видавців, виготовлювачів і
розповсюджувачів видавничої продукції
Серія ДК № 5104 від 20.05.2016

СЕРІЯ «ПОДАТКОВА ТА МИТНА СПРАВА В УКРАЇНІ»

Серія «Митна справа в Україні» заснована в 2001 р.
Її продовженням є серія «Податкова та митна справа в Україні», яка започаткована в 2015 р.

Редакційна колегія:
Пашко П. В., д.е.н. (голова)
Бережнюк І. Г., д.е.н.
Деркач Л. В., к.ю.н.
Крисоватий А. І., д.е.н.
Мазаракі А. А., д.е.н.
Ченцов В. В., д.н.держ.упр., д.іст.н.

У СЕРІЇ «МИТНА СПРАВА В УКРАЇНІ» ВИЙШЛИ ДРУКОМ:

2002

«Основи митної справи»

«Митний контроль та митне оформлення»

2003

«Таможенное оформление морских грузов»

«Основы таможенного дела в Украине»

«Митний контроль на автомобільному транспорті»

2004

«Митний контроль на залізничному транспорті»

«Митне оформлення автотранспортних засобів»

«Основи митної справи в Україні»

«Митний кодекс України та нормативно-правові акти, що регулюють його застосування»

«Митний контроль на повітряному транспорті»

«Митне регулювання зовнішньоекономічної діяльності в Україні»

«Коментар до Митного кодексу України»

2005

«Порядок заповнення вантажної митної декларації»

2006

«Основи мистецтвознавчої експертизи та вартісної оцінки культурних цінностей»

«Історія митної справи в Україні»

«Митне регулювання зовнішньоекономічної діяльності в Україні»

2008

«Основи митної справи в Україні»

2009

«Таможенный контроль: на пути к международным стандартам»

«Таможенный контроль в морских пунктах пропуска»

«Митне оформлення енергоносіїв»

«Митна безпека»

«Міжнародні перевезення товарів автомобільним транспортом: теорія і практика»

«Підготовка та підвищення кваліфікації митних брокерів і декларантів: збірник нормативних документів і відомчих роз'яснень»

2010

«Святий Матфей. Митар. Апостол. Євангеліст»

«Історія митної діяльності: Україна в європейському контексті»

2011

«Митні інформаційні технології»

«Особливості митної класифікації товарів»

«Інфраструктура відкритих ключів: технології, архітектура, побудова та впровадження» «Розподілені бази даних»

2012

«Інформаційно-аналітичне забезпечення діяльності митних органів»

«Митний кодекс України» / Коментар до ст. 6»

«Митна політика та митна безпека: концептуальне визначення та шляхи забезпечення»

«Архітектура комп'ютера»

«Комп'ютерна схемотехніка»

2013

«Актуальні питання теорії та практики митної справи»

«Історія митної діяльності»

«Механізми державного управління митною справою»

«Формування системи митного аудиту»

2014

«Митна енциклопедія, т. 1»

«Митна енциклопедія, т. 2»

«Митна енциклопедія, т. 3»

У СЕРІЇ «ПОДАТКОВА ТА МИТНА СПРАВА В УКРАЇНІ» ВИЙШЛИ ДРУКОМ:

2015

«Митне регулювання України: національні та міжнародні аспекти»

«Українська митниця: вчора, сьогодні, завтра»

«Митна політика держави та її реалізація митними органами»

«Механізми державного управління митною справою»

«Історія митної діяльності»

«Митне право України»

«Реформування податкової системи України: сучасні виклики та орієнтири»

«Митна справа»

«Міжнародні економічні відносини: у 2-х частинах»

«Адміністративно-правове сприяння соціально-економічному розвитку в Україні: теоретико-методологічні засади»

«Бухгалтерський облік в умовах застосування інформаційних технологій: історія та практика»

«Розслідування злочинів, пов'язаних із неналежним виконанням професійних обов'язків медичними працівниками: сучасний стан, проблеми та напрями удосконалення»

«Формування управлінської компетентності майбутніх економістів у процесі професійної підготовки: теорія і практика»

«Let Develor English skills»

«Кримінальний процес України»

«Європейська інтеграція»

«Протидія розслідуванню кримінальних правопорушень у сфері оподаткування: теорія та практика»

«Інформатика та обчислювальна техніка: практикум»

2016

«Регулятивний потенціал фінансового ринку в умовах глобальних викликів»

«Правовий статус фіскальних органів України та держав-членів Європейського Союзу»

«Психологічні основи у професійній підготовці фахівців ПМ»

«Математика для економістів. Вища математика. Частина І. Лінійна алгебра. Аналітична геометрія»

«Сучасні інформаційні системи і технології: управління знаннями»

«Економічна кібернетика: введення в спеціальність»

«Інформаційні системи та технології у фінансових установах»

«Фінансове забезпечення інноваційного розвитку»

«Практикум з інформаційних систем в економіці»

«Практикум з WEB-програмування»

«Малий та середній бізнес у взаємовідносинах із податковими органами: соціологічна інтерпретація»

«Моделювання систем захисту інформації»

«Формування бюджетної стратегії України: теорія, методологія, практика»

«Актуальні питання розвитку банківської системи України»

«Система державного фінансового контролю: формування та розвиток в Україні»

«Соціалізація студентської молоді у процесі професійної підготовки»

«Розвиток бухгалтерського обліку в умовах інтеграційних процесів»

«Правове забезпечення фінансової безпеки України»

«Grammar for Students of Economics (для економістів)»

«English Grammar for law Students (для юристів)»

«Алгоритмізація та програмування»

«Основи психології та конфліктології для фахової підготовки економістів»

«Проблеми соціологічного, психологічного та педагогічного забезпечення податкових відносин в Україні»

«Математика для економістів. Функція багатьох змінних. Ряди»

2016
«Інформаційні системи і технології»
«Інформаційні системи і технології на підприємстві»
«Теорія ймовірностей та математична статистика: практикум»
«Економічні перспективи підприємництва України»
«Актуальні проблеми теорії держави і права»
2017
«Теорія держави і права»
«Реформування податкової та митної систем України»
«Історія митної діяльності»
«Механізм державного управління митною справою»
«Митна політика держави та її реалізація»
«Митне право України»
«Стан та перспективи розвитку
бухгалтерського обліку та оподаткування в Україні»
«Державні цільові фонди»
«Аналітично-контрольні аспекти регулювання
фінансово-господарської діяльності суб'єктів економіки»
«Міжнародне фінансове право»
«Концептуалізація інституту уповноважених економічних операторів: проблеми забезпечення
безпеки та спрощення міжнародної торгівлі»
«Тактика розслідування фінзлочинів, вчинених із використанням
зареєстрованих у зоні пільгового оподаткування компаній»
«Інститут митної вартості імпортних товарів в Україні:
актуальні питання та вектори розвитку»
«Державна фіскальна служба України: управління кадровим потенціалом
в умовах інституційних змін»
«Фінансовий ринок України: розбудова інфраструктурної компоненти»
«Податкова політика України: теоретико-правовий аспект»
«Митна статистика України»
ігання митним правопорушенням: охорона і захист прав інтелектуальної власності на
митному кордоні України»
«Інформаційні системи і технології в податковій справі»
«Митна справа України
«Україна – територія можливостей для розвитку підприємництва»
«Актуальні проблеми приватного права»
«Антикризове управління фінансовими корпораціями»
«Оподаткування електронної комерції в Україні»
«Протидія агресивному податковому плануванню:
світовий досвід та виклики для України»
2018
«Податкова діяльність держави в умовах становлення інформаційної
постіндустріальної економіки»
«Зовнішня торгівля України. Митна статистика (1991–2016 роки)»
«Митна логістика»
«Інноватика на фінансових ринках»
«Особливості документування махінацій у сфері державних фінансів,
при вчиненні яких використовуються зареєстровані на територіях
з пільговим оподаткуванням компанії»
«Міжнародне співробітництво держав у сфері захисту національних меншин»
«Адміністрування податків і платежів»