МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ

ДОНЕЦЬКИЙ ДЕРЖАВНИЙ УНІВЕРСИТЕТ УПРАВЛІННЯ

Палєй С.Б.

АДМІНІСТРУВАННЯ ПОДАТКІВ

Навчальний посібник

Донецьк ДонДУУ 2014

УДК 35.073.6
ББК У261.4я73
П14

Палєй С.Б.

П14 **Адміністрування податків :** навчальний посібник / С.Б. Палєй. – Донецьк : ДонДУУ, 2014. – 279 с.

Сформований у відповідності до вимог Галузевого стандарту вищої освіти України, яким стверджено освітньо-професійна програма підготовки магістра за спеціальності 8.03050803 «Оподаткування». Розкривається загальний зміст механізму адміністрування податків, його мета, завдання і методи. Викладається теорія та практика функціонування механізму адміністрування податків. Надаються особливості його використання в управлінні найважливішими для України податками та зборами. Містить контрольні питання для закріплення знань.

Для студентів, аспірантів, а також слухачів системи підвищення кваліфікації, що навчаються за спеціальностями «Фінанси і кредит» та «Облік і аудит» при вивченні дисципліни «Податковий менеджмент».

Рекомендовано до друку вченою радою Донецького державного університету управління (протокол 10/6 від 26.06.2014 р.)

Рецензенти:
Кендюхов О.В. – доктор економічних наук, професор, завідувач кафедри стратегічного управління економічним розвитком Донецького національного технічного університету;
Ляшенко В.І. – доктор економічних наук, ст.н.с., завідувач відділом проблем регуляторної політики і розвитку підприємництва Інституту економіки промисловості НАН України;
Петрушевський Ю.Л. – доктор економічних наук, професор, завідувач кафедри обліку і аудиту Донецького державного університету управління.

© Палєй С.Б., 2014
© Донецький державний університет управління, 2014

ЗМІСТ

ПЕРЕДМОВА 7
1. ТЕОРЕТИКО-ОРГАНІЗАЦІЙНІ ЗАСАДИ АДМІНІСТРУВАННЯ ПОДАТКІВ 10
1.1. Сутність системи адміністрування податків 10
1.1.1. Сучасні уявлення про сутність та зміст системи адміністрування податків 10
1.1.2. Предмет, об'єкти та суб'єкти адміністрування податків..... 16
1.1.3. Зміст дисципліни адміністрування податків 21
1.2. Податкове зобов'язання як пріоритет адміністрування податків..... 26
1.2.1. Механізм реалізації податкового зобов'язання..... 26
1.2.2. Строки існування податкового зобов'язання 29
1.3. Система податкової відповідальності за невиконання податкових зобов'язань 33
1.3.1. Принципи дії системи податкової відповідальності 33
1.3.2. Стягнення штрафів та пені у випадку настання податкової відповідальності при виконанні специфічних операцій 40
2. УПРАВЛІНСЬКІ ТЕХНОЛОГІЇ МОБІЛІЗАЦІЇ ДО БЮДЖЕТУ ПОДАТКУ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ 48
2.1. Управління обліком платників та їх податковими сплатами .. 48
2.2. Управління базовими елементами механізму ПДВ 51
2.3. Управління на податковий кредит з ПДВ у специфічних операціях..... 59
2.4. Механізм отримання відшкодування ПДВ з бюджету 62
2.5. Використання механізму податкової накладної у адмініструванні ПДВ 66

3. АКЦИЗНИЙ ПОДАТОК В УКРАЇНІ ТА ОСОБЛИВОСТІ ЙОГО АДМІНІСТРУВАННЯ 72
3.1. Характеристика податку, його платники та об'єкти оподаткування 72
3.2. Механізми розрахунку за акцизним податком 76
4. УПРАВЛІНСЬКІ ТЕХНОЛОГІЇ В КОНТРОЛЬНИХ ОРГАНАХ ЩОДО ПОДАТКІВ ТА ЗБОРІВ 82
4.1. Управління обліком платників податків 82
4.1.1. Принципи, сутність та механізм обліку платників податків..... 82
4.1.2. Механізми активізації обліку платників податків 89
4.2. Зміст та технології проведення податкових перевірок..... 94
4.2.1. Камеральні податкові перевірки 94
4.2.2. Підготовка до камеральної перевірки..... 100
4.2.3. Документальні перевірки..... 107
4.2.4. Технологія проведення документальної перевірки 115
4.2.5. Технологія фактичних податкових перевірок та строки податкових перевірок 121
4.3. Адміністративне управління податковим боргом..... 125
4.3.1. Механізми податкового боргу та податкової застави.... 125
4.3.2. Функціональність податкового керуючого у погашенні податкового боргу 133
4.3.3. Задоволення вимог з податкового боргу при реорганізаціях платників податків 140
4.3.4. Погашення податкового боргу у зовнішнє економічній діяльності..... 147
5. ПОДАТКОВЕ КОНСУЛЬТУВАННЯ 153
5.1. Сутність, напрями та види податкового консультування..... 153
5.2. Види податкових консультантів..... 156

5.3. Зміст податкового консультування 162
5.4. Досвід організації податкового консультування у зарубіжних країнах 169
6. АДМІНІСТРУВАННЯ ПОДАТКУ НА ПРИБУТОК ПІДПРИЄМСТВ 174
6.1.Загальні механізми оподаткування податком на прибуток 174
6.1.1. Платники, об'єкт оподаткування та доходи платника податку на прибуток 174
6.1.2. Забезпечення принципів визнання появи витрат 179
6.1.3. Система витрат, які не враховуються при визначенні податку на прибуток 185
6.1.4. Витрати на амортизацію, що враховуються при оподаткуванню прибутку 191
6.2. Можливості податку з усунення ухилень від оподаткування 195
6.2.1. Важливіші особливості податкового обліку податку на прибуток 195
6.2.2. Контроль трансфертного ціноутворення, як протидія податковим зловживанням 200
7. МОБІЛІЗАЦІЯ ДО БЮДЖЕТУ ПОДАТКУ НА ДОХОДИ ФІЗИЧНИХ ОСІБ 206
7.1. Управління механізмом нарахування податку на доходи фізичних осіб 206
7.2. Механізм сплати податку на доходи, що отримано у вигляді нарахованої заробітної плати 211
7.3. Забезпечення врахування єдиного соціального внеску у сплаті ПДФО 218
8. АДМІНІСТРУВАННЯ ПЛАТЕЖІВ ЗА ВИКОРИСТАННЯ ПРИРОДНИХ РЕСУРСІВ 226

8.1. Плата за користування надрами 226
8.2. Збір за спеціальне використання води 230
8.3. Збір за спеціальне використання лісових ресурсів 234

9. ПОРЯДОК АДМІНІСТРУВАННЯ МАЙНОВИХ ПОДАТКІВ ... 240
9.1. Оподаткування рухомого та нерухомого майна 240
9.2. Плата за землю 245
10. АДМІНІСТРУВАННЯ ПОДАТКІВ ТА ЗБОРІВ В МЕЖАХ СПЕЦІАЛЬНИХ ПОДАТКОВИХ РЕЖИМІВ 253
10.1. Управління використанням спрощеної системи оподаткування 253
10.2. Механізм управління сплатою єдиного податку 257
10.3. Фіксований сільськогосподарський податок..... 261
11. ОСОБЛИВОСТІ АДМІНІСТРУВАННЯ МІСЦЕВИХ ПОДАТКІВ І ЗБОРІВ 264
11.1. Система місцевих податків, що діють на загальних засадах оподаткування..... 264
11.2. Місцеві збори, що вводяться за рішеннями місцевих органів самоврядування..... 269
СПИСОК ВИКОРИСТАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ..... 274

ПЕРЕДМОВА

Можна вважати, що адміністрування податків, як вид професійної діяльності випускників вищих учбових закладів за фахом «Оподаткування», є змістом їх діяльності у всіх оленицях їх працевлаштування, починаючи з установ органів податкової системи держави та закінчуючи виробничими та торгівельними підприємствами, які є платниками податків, та у яких налагоджування податкових стосунків платників з державою є важливою складовою будь якої цілеспрямованої діяльності людини та їх спільності у створенні споживчих вартостей. Завдяки вивченню дисципліни «Адміністрування податків» у майбутніх спеціалістів (магістрів чи спеціалістів) формується важливі елементи знань та навичок, сукупність яких забезпечує можливість участі у процесі діяльності трудового колективу будь якої установи чи підприємства.

У першу чергу, такі знання та навички у край необхідні фахівцям, що обіймають саме посади, де у першу чергу здійснюються податкові розрахунки на підприємствах та у установах. Ними є фахівці з фахової спрямованості економіст, що обіймають посади економіста, особливо економіста з напрямку планування, консультанта з економічних питань, економічного радника, економіста з фінансової роботи, економіста з податкового планування, оглядача з економічних питань, економіста з бухгалтерського обліку та аналізу господарської діяльності, економіста з договірних та претензійних робіт. По друге, такі знання є за потрібними робітникам професійної групи «Аудитори та кваліфіковані бухгалтери», які обіймають професійні посади аудитору, бухгалтера-експерта, бухгалтера (з дипломом спеціаліста) та бухгалтеру-ревізору. Та, нарешті, кінець кінцем, усі ці знання та навички є за потрібні фахівцю, який обіймаю будь яку посаду у установах податкових органів.

«Адміністрування податків» очолює перелік обов’язкових дисциплін, які вивчаються в циклі спеціальних дисциплін, що необхідні для оволодіння спеціальності 8.050114 «Оподаткування» напряму підготовки 0501 «Економіка і підприємництво» освітнього

рівня «Повна вища освіта» кваліфікації «Магістр з оподаткування». Узагальненим об'єктом діяльності фахівців цього напрямку діяльності є «податкові відносини на мікро- і макрорівні», а нормативним терміном навчання спеціалістів з цього фаху є один рік для денної форми на основі освітньо-кваліфікаційного рівня «бакалавр» однойменної спеціальності.

Метою вивчення цієї дисципліни є формування знань з облаштування податкової системи України, про використання у ній механізму державного управління системою оподаткування, а також оволодінні навичками практичного застосування отриманих знань в усіх галузях функціонування в практичній діяльності суб'єктів оподаткування.

Завданнями вивчення цієї дисципліни є: оволодіння теоретичними і методичними основами вітчизняної і зарубіжної практики податкового адміністрування; ознайомлення з економічною сутністю і механізмом податкового адміністрування на загально державному рівні, а також на рівні місцевого самоврядування; оволодіння основами законодавчого і методичного основами податкового управління; прищеплення навичок використання теоретичних знань і методичних правил розрахунку податків в практичній діяльності в практичній діяльності суб'єктів податкових стосунків у державі.

Завдяки вивченню дисципліни студенти у студентів формуються навички формування уявлень про сутність податкових норм, що викладені у діючому податковому законодавстві а також навички застосування використання законодавства по податках і зборах для здійснення податкового адміністрування. Вони отримують знання та методичний досвід у розрахунках сум податків та зборів, що виявилися недосплаченими. На цій базі у студентів формується уявлення про механізм застосування до платників санкцій за виникнення фактів несвоєчасних та неповних погашень податкових зобов'язань, та й, таким чином, застосування до платників механізму штрафів та пені за порушення податкового законодавства.

У цьому навчальному посібнику у відповідності до вимог Галузевого стандарту вищої освіти України, яким стверджено

освітньо-професійна програма підготовки магістра за спеціальностями галузі знань 0305 «Економіка та підприємництво» 8.03050803 «Оподаткування». Робота містить курс лекцій з дисципліни «Адміністрування податків». У ньому послідовно розкривається сутність адміністрування податків, його мета, завдання і методи. Особлива увага приділяється теоретико-організаційним засадам адміністрування податків, управлінським технологіям у контрольних органах щодо податків та зборів. Ці питання розглядаються стосовно управління важливими для України податками. Це стосується управлінських технологій мобілізації до бюджету податку на додану вартість, акцизного податку в Україні та особливостей його адміністрування. Детально описується технологія адміністрування податку на прибуток підприємств, мобілізація до бюджету податку на доходи фізичних осіб, особливості адміністрування платежів за використання природних ресурсів та порядок адміністрування майнових податків, а також особливості адміністрування місцевих податків і зборів.

З цього напрямку наукових досліджень існує багато праць наукових досліджень. Ними є, зокрема, Ю.Б. Іванов [1, с. 67], В.Л. Андрущенко [2, с.29], Т. В. Калінеску [3] , А.З. Дадашев [4, с.15].

Особлива увага приділяється сучасним методам податкового менеджменту – адмініструванню податків і зборів в межах спеціальних податкових режимів, а також сучасний стан та перспективи розвитку податкового консультування. Посібник забезпечує формування у студентів знань сучасної теорії та практики адміністрування податків та актуальних проблем оподаткування.

1. ТЕОРЕТИКО-ОРГАНІЗАЦІЙНІ ЗАСАДИ АДМІНІСТРУВАННЯ ПОДАТКІВ

1.1.Сутність системи адміністрування податків

1.1.1. Сучасні уявлення про сутність та зміст системи адміністрування податків

В усі чисельні сторіччя та епохи існування різних податкових систем у різних державах постійно існувала проблема збирання податків. Починаючи зі часів Стародавніх Єгипту та Риму, а також держав середньовіччя та до сучасних держав, ця проблема розв'язувалася специфічними до кожного часу засобами. При чому, чим простіше податок, чим більше він є примітивним, тим простіше розрахувати та, нарешті, сплатити та проконтролювати правильність сплати відповідного податку. Так, зокрема, якщо податок розраховувався як десята частина від отриманого платником податку, то ніяких складнощів не викликало утримання саме такої частини доходу.

Теорією оподаткування завжди визнавалося (І.П. Вакулич [5, с. 56]) існування проблеми запровадженні такого механізму податку, який би максимально спрощував відстеження за коректністю процедури нарахування та сплати податку, та регулювання, кінець-кінцем, діями платника податку за сплатою податку. Таке регулювання з часом отримало назву «адміністрування податків»

Використання терміну «Адміністрування податків, зборів (обов'язкових платежів)», а саме таку назву у Податковому кодексі України отримав Розділ 2, підтверджує актуальність проблеми й на теперішній час. Поява цього розділу викликала хвилю дискусій щодо змісту саме цього терміну. Справа у тому, що зміст його може бути прикладений до усіх аспектів податків та обов'язкових платежів, починаючи з аспектів щодо вибори видів податків, а далі аспектів встановлення розміру ставок, аспектів механізму законодавчого запровадження елементів податкової системи, та, нарешті, аспектів законодавчого регулювання та реалізації механізму стягнення податків.

Для розв'язання проблеми, а саме - що саме мається на увазі під цією термінологією, чисельні дослідники звернулися до з'ясування

сутності терміну «адміністрування». Значення цього слова походити від лат. «*administrator»*, тобто управитель. Ним розуміється розпорядник в установі, колективі. Зазвичай адміністратор – це людина, що виконує будь які адміністративні (керівні) дії, або наділений відповідними повноваженнями. Частіше за всього, це є чи посадовець, що здійснює управлінням, чи відповідальний розпорядник у будь якій установі.

За спостереженням П.В. Мельник [6, с. 235], термін «адміністрування» використовується у теорії та практики не так вже часто. Це є своєрідне протиріччя, оскільки словосполучення «адміністрація» використовується у численних верствах національної економіки. Але таку назву привласнюють, переважно, окремим органам (наприклад, Адміністрація Президента).

Можна сказати, що одним з напрямків дослідження є з'ясування сутності адміністрування з позицій суто лінгвістичного його змісту. Таким чином, автори сучасного економічного словнику, зокрема, Б.А. Райзберг вважає, що адміністрування уявляє собою управлінням з використанням наказних форм та методів [7, с. 15]. Автори словнику сучасної української (за ред. В.Т. Бусела), [8, с.12-13], а також словнику російської мови за ред. С.І. Ожегова [9, с. 21] вважають, що значення терміна трактується як управляти, керувати чим-небудь. Економічна енциклопедія вважає, що загальне значення терміну адміністрування передбачає, що «адміністрування – це управлінська діяльність керівників і органів управління, яка здійснюється здебільшого через накази, розпорядження» [10, с. 15].

Так, наприклад, Л.Я. Абрамчик, розглядає податкове адміністрування як механізм повсякденної діяльності податкових органів в особі їх посадовців, що спрямований на забезпечення своєчасної та повної сплати до бюджетів податків, зборів та інших обов'язкових платежів [11, с. 12].

Інші автори, наприклад, Т.В. Некрасова, вважають, що «…податкове адміністрування є узагальнюючим поняттям, що визначає діяльність спеціально уповноважених органів державної влади та місцевого самоврядування, що здійснюється з метою забезпечення надходження податків до державного та місцевих бюджетів, а також контролю за дотримання платниками податків виконання визначених законодавством зобов'язань зі сплати відповідних податків» [12, с. 8].

Оригінальну характеристику сутності податкового адміністрування дає К.П. Проскура, кажучи, що «…це нормативно регламентована організаційно-розпорядча діяльність повноважних державних органів у сфері управління процесами оподаткування з метою забезпечення виконання вимог податкового законодавства учасниками податкових відносин» [13, с. 91]. При цьому метою цієї діяльності автор вважає забезпечення повного та своєчасного (відповідно до затверджених планів) надходження податків, зборів, інших обов'язкових платежів.

Чисельні дослідники, зокрема, О.В. Чумак, вважають, що має місце недостатня наукова розробленість поняття «адміністрування» [14]. Тому вони рахують, що у сутність цього поняття слід внести уточнення. Так, саме, вони визнають, що адміністрування податків уявляє з себе процес «вивчення, порівняння, виявлення, фіксації проблем, змісту податкових наслідків, заходів для їх розв'язання, усунення порушень і попередження їх шляхом реалізації функції роз'яснення податкового законодавства (масово-роз'яснювальна робота) з метою свідомої, добровільної та повної сплати податків» [14, с. 92].

Дуже оригінальний висновок щодо змісту адміністрування податків робить В.А. Савчук. Він каже, що широке використання чисельними авторами та дослідниками цього поняття, зовсім не визначає, що на цей час існує однозначне його трактування. Детальний аналіз цієї практики свідчить, що широке його використання зовсім не означає, що воно використовується у одному й тому сенсі [15].

Різні автори та дослідники не однаково поясняють сутність комплексу дій, яке прийнято називати адмініструванням податків. При цьому для формулювання використовують визначення достатньо широкого діапазону, від достатньо розширених до чітко конкретних понять, а також засновуючись на термінології різних областей знань – від суто юридичної до конкретно податкової термінології. Так, наприклад, А. Іванов, вважає, що з точки зору теорії адміністративного права, під адмініструванням податків слід рахувати «...правовідносини, які складаються у сфері здійснення уповноваженими державними органами заходів з погашення податкового боргу і передбачають застосування методів владно-примусового характеру до платників податків» [16, с. 35]. Можна

вважати, що таке формулювання задовольняє тільки юридичний зміст правовідносин сторін, що залучені до процесів сплати податків.

Керуючися матеріалами, які отримано у результаті дослідження В.А. Савчука, можна зробити висновок, що усіх дослідників, що з'ясовують сутність терміну «Адміністрування податків», можна дістати висновку, що їх усі можна умовно поділити на три види. До першої відносяться ті особини, що для формування цієї сутності використовують загально юридичні визначення, які, з нашої точки зору, не протирічють сутності, але не нічого не надають для з'ясування економічного змісту його. Так наприклад, В. Мельник вважає адміністрування податків проявом управлінської діяльності органів державної виконавчої влади, що забезпечує організацією процесу оподаткування, та засновується на державних законодавчих і нормативних актах. При цьому у даній діяльності використовуються соціально зумовлені та сприйняти правила [17, с. 127].

Якщо проаналізувати висловлення, авторами яких є А. Селиванов та В. Мельник, можна побачити, що проти їх змісту важко висунути обвинувачення у неправомірності. У принципі, кожне з них має відповідне юридичне обгрунтування. За їх поглядом, адміністрування податків дійсно є проявом управлінської діяльності органів державної виконавчої влади (як вважає В. Мельник). У основі адміністрування податків дійсно знаходяться правовідносини, як вважає А. Селиванов. Але їх погляди не надають змістовної якості цим правовідношенням.

До другого виду дослідників можна віднести тих, які надають розширительне тлумачення змісту досліджуваного поняття. Так, наприклад, І.М. Таранов висловлює думку про те, що адміністрування податків є найбільш соціально значущою сферою управлінських дій стосовно формування прибуткової частини бюджету. Він безумовно обґрунтовано вважає, що від якості адміністрування податками залежить надходжень податків до бюджету, запобігають проявам податкових злочинів, стримують або збільшує соціальну напруженість у суспільстві. Особливістю його поглядів у тому, що він ототожнює адміністрування податками та управління оподаткуванням. Ним він вважає дії органів державної влади та управління, що спрямовують податковий механізм у визначеному законодавством напрямку та координують податкову діяльність при відчутних змінах в економіці та політиці [18, с. 221].

Таким чином, можна побачити, що такий розширенний підхід зовсім не дає змогу виявити зміст дій, які досліджуються.

Підкреслено розширенного погляду на сутність адміністрування податків додержується К. Швабій, який вважає, що до адміністрування податків є одним з елементів державної політики щодо врегулювання циклічності соціально-економічного розвитку суспільства за допомогою податкових інструментів. Прикладом елементів цієї політики є, за поглядом, К. Швабія, податкова амністія, зміна податкових законів тощо [19, с. 520].

Ю. Іванов, В. Карпова, Л. Карпов у своїй праці дають наступне визначення: адміністрування податкових зобов'язань – процедура реалізації прав і обов'язків суб'єктів податкового права по відношенню узгодження і погашення податкових зобов'язань. Адміністрування податків обов'язково здійснюється на основі сукупності законодавчо закріплених податково-правових норм, які встановлюють процедуру реалізації прав і обов'язків суб'єктів податкового права з приводу узгодження і погашення податкових зобов'язань. З наведеного трактування можна зробити висновок, що адміністрування податків є поняттям ширшим, ніж адміністрування податкових зобов'язань.

У окремих випадках деяким дослідникам не вдається утриматися від внесення складнощів у предмет дослідження. Так, наприклад, Ю. Іванов, В. Карпова та Л. Карпов несподівано вносять у свою роботу поняття «адміністрування податкових зобов'язань». Ним автори вважають процедуру реалізації прав і обов'язків суб'єктів податкового права щодо узгодження і погашення податкових зобов'язань [20, с. 90]. З нашого погляду, такий термін автори застосували як синонім словосполучення «адміністрування податків».

В. Б. Марченко вважає, поняття «податкове адміністрування» означає діяльність державно-уповноважених суб'єктів у сфері справляння податків щодо забезпечення виконання податкових зобов'язань. Виходячи з такого розуміння, автор дістає висновку про те, що застосування терміна «адміністрування податків, зборів (обов'язкових платежів)» у назві розділу 2 Податкового кодексу є неточним, оскільки за змістом даний розділ охоплює діяльність як контролюючих органів, так і платників податків та заслуговує на ширше поняття, наприклад, «справляння податків, зборів (обов'язкових платежів)» [21, с. 122] .

Відсутність формулювання сутності адміністрування податків характерне не тільки для нормативних документів. Такою, наприклад, є праця В.А. Ільяшенко, у якої розглядаються напрями удосконалення системи адміністрування податкових платежів [22]. У цьому труді ледь відсутня відповіднае формулювання. Справа у тому, що підчас формування переліку основних завдань з удосконалення податкового адміністрування в Україні, на перше місце автор ставить проведення подальшої роботи з удосконалення нормотворчої техніки з метою конкретизації та усунення неоднозначного трактування окремих норм [22]. Така дія насправді має важливе значення для вітчизняного оподаткування. Але вона виконується авжеж не податковими органами (тому що суб'єктом цих дій є не податкові органи, а держава у особі нормотворчих органів).

Підводячи підсумок огляду сучасних, існуючих поглядів на сутність адміністрування податків, можна дістати висновку, що для розв'язання цієї проблеми неможливо, керуючись тільки сутності поняття «адміністрування». Якщо спиратися тільки на його зміст, то можна отримати висновку про те, що це є діяльність, яка пов'язану з управлінням саме податками. Але ж управління податками зовсім не освітлює сутності тих робіт, що виконуються у процесі адміністрування. Детальні уявлення відносно змісту дій щодо управління, а таким чином, адміністрування, можна отримати тільки виходячи з змісту дій, що є об'єктом прикладання управляючого впливу. Стосовно системи податків та зборів, така назва передбачає керуючих дій щодо управління усією системою, усіма її елементами. У такому випадку, адміністрування податками та зборами нічим не відрізняється від управління усіма елементами податкової системи.

Слід звернути увагу на ті, що чіткого визначення сутності адміністрування податків у Податковому Кодексі України було відсутньою на момент його прийняття. Але врешті, враховуючи численні дискусії із цього приводу, спеціально Законом України було внесено відповідне уточнення [23]. Відповідно неї, адмініструванням податків вважається «… сукупність рішень та процедур контролюючих органів…, що визначають інституційну структуру податкових та митних відносин, організовують ідентифікацію, облік платників податків… та об'єктів оподаткування, забезпечують сервісне обслуговування платників податків, організацію та контроль за сплатою податків…» [23, пп. 14.1.1]. При цьому під податками

розуміється весь перелік податків, зборів, митних платежів, єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування (далі – єдиний внесок) та інших платежів відповідно до законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи. Під іншими платежами, контроль за дотриманням умов здійснення яких покладено на контролюючі органи, Податковим Кодексом України сплату штрафних санкцій за недотримання нормативних вимог до здійснення господарської діяльності. Прикладом такого недотримання може бути порушення вимог то відкриття поточних рахунків у банках, чи, скажімо, порушення прав споживачів на території України.

Зміст адміністрування податків підкреслюється призначенням Податкового Кодексу України, який регулює відносини у сфері справлення справляння податків та зборів, та порядок їх адміністрування [24, ст. 1, пп. 1.1]. Це означає, що адміністрування не просто управляє процесом погашення податкових зобов'язань, але саме здійснює цей процес персонально для кожного з обов'язкових платежів відповідно особливостям його податкового механізму.

1.1.2. Предмет, об'єкти та суб'єкти адміністрування податків

Як відомо, в освітній діяльності предметом учбової дисципліни можна вважати певний круг знань і умінь, що зазвичай змістовно включає базові відомості з якій-небудь науці, що викладається учням у рамках системи освіти. Але якщо розглядати предмет адміністрування, як цілеспрямовану діяльність людини, то предмет адміністрування податків можна розглядати як такий, що має дві складові. Це, по-перше, існуюча система податків, кожний з яких має відповідний механізм, у зв'язку з яким має розраховуватися та сплачуватися певна сума податку (обов'язкового платежу). По-друге, це прояви взаємостосунків платників податків з державою, що виникають на фоні виникнення податкового примушення до погашення податкового зобов'язання. Таким чином можна сказати, що адміністрування є реальне існування певних обставин, які мають враховані усіма учасниками процесу адміністрування податків. Таку думку висловлює багата кількість дослідників. До них можна віднести В.М. Мельника [25, с. 42-45], А.О. Нікітішина [26], В.М.

Мельника [27] Саме ці обставини діють незалежно від волі, та які мають враховуватися усіма його учасниками.

Усі вони, у залежності від особливостей виконання ними певних дій у реалізації механізму адміністрування податків, поділяються на певні групи. Саме це зумовлює існування суб'єктів та об'єктів механізму адміністрування податків, а саме – суб'єктів та об'єктів цього самого адміністрування.

Під суб'єктами адміністрування податків слід розуміти тих осіб, які своїми діями впливають на об'єктів адміністрування податків з метою, щоб останні своєчасно та у повному розміру забезпечили виконання податкових зобов'язань. Ними є державні формування, які у Податковому Кодексі України отримали назву «контролюючи органи». Законом сказане, що ними є органи доходів і зборів. Вони забезпечують формування єдиної державної податкової, державної митної політики в частині адміністрування податків і зборів, митних платежів та реалізує державну податкову, державну митну політику, забезпечують формування та реалізацію державної політики з адміністрування єдиного внеску. Крім того, вони також забезпечують формування та реалізацію державної політики у сфері боротьби з правопорушеннями при застосуванні податкового та митного законодавства, а також законодавства з питань сплати єдиного соціального внеску. Однією зі складових контролюючих органів є підрозділи податкової міліції. До контролюючих органі відносяться й органи стягнення, а також й державні виконавці, оскільки кожний з має виключне право на здійснення заходів щодо забезпечення погашення податкового боргу.

Головним призначенням контролюючих органів є відстеження повноти погашення податкових зобов'язань. Для досягнення цієї мети, на них покладається виконання майже п'ятдесяти функцій. Важливішими з них можна вважати:

контроль своєчасність подання платниками податків та платниками єдиного внеску передбаченої законом звітності (декларацій, розрахунків та інших документів, пов'язаних з обчисленням і сплатою податків, зборів, платежів), своєчасність, достовірність, повноту нарахування та сплати податків, зборів, платежів;

здійснення контролю за встановленими законом строками проведення розрахунків в готівковими засобами;

контроль за наявністю ліцензій на провадження видів господарської діяльності, що підлягають ліцензуванню відповідно до закону, наявністю торгових патентів;

контроль за додержанням виконавчими органами сільських і селищних рад порядку прийняття та обліку податків і зборів від платників податків, своєчасністю і повнотою перерахування зазначених сум до бюджету;

контроль за правомірністю бюджетного відшкодування податку на додану вартість;

реєстрація та облік платників податків, осіб, які здійснюють операції з товарами, що перебувають під митним контролем, об'єктів оподаткування та об'єктів, пов'язаних з оподаткуванням, проводять диференціацію платників податків;

контроль за достовірністю та повнотою обліку платників податків, та, відповідно, веденням обліку сплати податків;

контроль у сфері виробництва, обігу та реалізації підакцизних товарів;

контроль за застосуванням арешту майна платника податків, що має податковий борг;

здійснення погашення податкового боргу;

прогноз, аналіз надходження податків;

забезпечують розвиток, впровадження та технічне супроводження інформаційно-телекомунікаційних систем і технологій, автоматизацію процедур, зокрема, контроль за повнотою та правильністю виконання митних формальностей, організовують впровадження електронних сервісів для суб'єктів господарювання;

забезпечують визначення сум податкових та грошових зобов'язань платників податків, застосування і своєчасне стягнення сум передбачених законом штрафних (фінансових) санкцій (штрафів) за порушення податкового, валютного та іншого законодавства;

вживання заходів до виявлення, аналізу та перевірки фінансових операцій, які можуть бути пов'язані з легалізацією (відмиванням) доходів, одержаних злочинним шляхом, або фінансуванням тероризму, щодо відповідності законодавству;

розгляд та погодження фінансових планів державних підприємств, акціонерних, холдингових компаній та інших суб'єктів господарювання з часткою державної власності, та здійснюють моніторинг виконання ними показників розрахунків з бюджетом та

державними цільовими фондами, затверджених узгодженими фінансовими планами.

Для того, щоб усі функції, які закріплені за контролюючими органами, вони наділені певними правами (загальною кількістю понад 40 видів). Найбільш характерними з них є наступні:

запрошувати платників податків для перевірки правильності нарахування та своєчасності сплати податків, а також перевірки можливих фактів порушення законодавства у сфері запобігання та протидії легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом;

отримувати безоплатно від платників податків довідки, копії документів про фінансово-господарську діяльність, отримані доходи, видатки платників податків та іншу інформацію, пов'язану з обчисленням та сплатою податків;

отримувати від платників податків довідки про обсяг та обіг коштів на рахунках;

вивчати під час проведення перевірок первинні документи, на базі яких здійснюється бухгалтерський облік. До цього відноситься також вивчення регістрів, фінансової, статистичної та іншої звітності, що пов'язана з обчисленням і сплатою податків;

отримувати від платників податків документи в електронному вигляді;

вимагати під час проведення перевірок від платників податків, що перевіряються, проведення інвентаризації основних засобів, товарно-матеріальних цінностей, коштів, зняття залишків товарно-матеріальних цінностей, готівки;

вимагати доступу під час проведення перевірок до територій, приміщень та іншого майна, що використовуються для провадження господарської діяльності;

вимагати від посадових осіб платника дій щодо усунення порушень законодавства, які виявлено під час проведення перевірок.

Для без сумлінного виконання функцій адміністрування податків, на посадових осіб контролюючих органів накладаються певні обов'язки, та на них накладається визначена відповідальність.

Прикладом таких зобов'язань посадових осіб контролюючих органів є:

повага до прав та законних інтересів громадян та юридичних осіб;

поважне ставлення до платників податків, їх представників та інших учасників відносин, що виникають у процесі адміністрування податків, не принижувати їх честі та гідності;

запобігання розголошенню інформації з обмеженим доступом, до якої одержує доступ контролюючи органи підчас виконання ним адміністрування податків;

надавати органам державної влади та органам місцевого самоврядування на їх письмовий запит відкриту податкову інформацію в порядку, встановленому законом.

За невиконання або неналежне виконання своїх обов'язків посадові особи контролюючих органів несуть відповідальність, що передбачена Адміністративним Кодексом України. Шкода, що завдана платникам податків з-за неправомірних дій посадових осіб контролюючих органів, підлягає відшкодуванню за рахунок коштів державного бюджету, передбачених таким контролюючим органам.

Об'єктом адміністрування податків є особи, які саме сплачують податки, збори та інші обов'язкові платежі, та на яких здійснює вплив суб'єкти адміністрування податків, якими є контролюючі органи. Таким об'єктами адміністрування податків є платники податків.

Усіх платників податків, у залежності від особливостей адміністрування податків та борів, можна згрупувати на дві групи.

До першої слід віднести тих, особливість адміністрування яких залежить від особливостей механізму кожного з податку. За цією ознакою усіх платників можна поділити відповідно того податку, який саме сплачується. Таким чином, кількість видів платників визначається кількістю податків та зборів, що сплачується у певний час на Вкраїні.

У другу доцільно згрупувати платників, що знаходяться у приблизно однакових умовах адміністрування податків. Цю групу складають таки види платників: 1) юридичні особи; 2) фізичні особи; 3) особи, що здійснюють підприємницьку діяльність без права утворення юридичної особи; 4) такі, що здійснюють операції зовнішньоекономічної діяльності; 5) особи, що сплачують внески на соціальне страхування; 6) великі платники податків; 7) особи, що здійснюють підприємництво на основі договорів сумісної діяльності; 8) особи, що є винні у скоєні порушень діючих норм здійснення господарської діяльності, наслідки скоєння яких призводять або до масштабного ухилення від сплати податків, або до погіршення умов

життєдіяльності мешканців України. При цьому слід мати на увазі, що великим платником податків є юридична особа, що має доход від усіх видів діяльності за останні чотири послідовні податкові (звітні) квартали у обсягу більш п'ятсот мільйонів гривень, або загальна сума сплачених до Державного бюджету України податків за платежами, що контролюються органами державної податкової служби, за такий самий період перевищує дванадцять мільйонів гривень.

1.1.3. Зміст дисципліни адміністрування податків

Змістом дисципліни є комплекс дій, що спрямовані на виконання системою адміністрування податків тих завдань, що поставлено перед ним. Такими завданнями є забезпечення безумовного виконання платниками податків їх обов'язків щодо погашення податкових зобов'язань у рамках створення для цих платників умов для розвитку їх підприємницької діяльності. При цьому, у загальних рисах, дії щодо адміністрування податків спрямовані забезпечення виконання платниками податків усіх їх обов'язків, які поставлено Податковим Кодексом України. Але такі дії мають виконуватися таким чином, щоб вони не сталися причиною припинення діяльності платниками податків.

Тому можна сказати, що зміст дисципліни зумовлюється системою обов'язків, прав і відповідальності платників, що поставлено, відповідно, у статтях 16 та 17 Податкового Кодексу України. При цьому кожний з проявів дій платника щодо додержання ним обов'язків ретельно аналізується протягом здійснення адміністрування податків.

Існує певна система обов'язків, прав і відповідальності платників.

Платники податків зобов'язані (див. табл. 1.1):

1) вести бухгалтерський облік, складати звітність про фінансово-господарську діяльність і забезпечувати її зберігання в терміни, встановлені законами;

2) подавати в державний податковий орган і інші державні органи документи і відомості, пов'язані з численням і сплатою податків і зборів(обов'язкових платежів);

3) платити належні суми податків і зборів (обов'язкових платежів) у встановлені законами терміни;

4) допускати посадовців державних податкових органів до обстеження приміщень, які використовуються для отримання доходів або пов'язані зі змістом об'єктів оподаткування, а також для перевірок з питань нарахування і сплати податків і зборів (обов'язкових платежів).

5) керівники і відповідні посадовці юридичних осіб і фізичні особи під час перевірки, яка проводиться державними податковими органами, зобов'язані давати пояснення з питань оподаткування. Це вимога виникає у випадках, передбачених законами. Вона передбачає виконувати вимоги державних податкових органів відносно усунення виявлених податкових порушень і підписати акт про проведення перевірки.

Платники податків і зборів (обов'язкових платежів) мають право (табл.1.1):

Таблиця 1.1

Класифікація обов'язків і прав платників податків

<table>
<tr><th></th><th colspan="3">Сфери проявів обов'язків та відповідальності</th></tr>
<tr><td></td><td>Організаційного характеру</td><td>Сфера дій зі сплати податків</td><td>Сфера обліку і звітності</td></tr>
<tr><td rowspan="3">Обов'язки</td><td rowspan="2">Стати на облік в податковому органі</td><td>Самостійно і вірно розраховувати податок</td><td>Вести податковий і бухгалтерський облік</td></tr>
<tr><td rowspan="2">Своєчасно і повно платити податки, погашати недоїмки.</td><td>Своєчасно і повно складати звіти</td></tr>
<tr><td>Надавати інформацію про свою діяльність</td><td>Надавати до податкової інспекції необхідні документи</td></tr>
<tr><td rowspan="4">Права</td><td rowspan="2">Представляти свої інтереси безпосередньо (чи через представника) в податкових органах</td><td rowspan="2">Використати податкові пільги</td><td>Отримувати в податкових органах необхідну інформацію;</td></tr>
<tr><td>Направляти до податкової інспекції обґрунтовані відмови</td></tr>
<tr><td>Представляти свої інтереси безпосередньо (чи через представника), в суді</td><td rowspan="2">Отримувати відстрочення, розстрочку, податковий кредит</td><td rowspan="2">Оскаржити рішення податкових органів</td></tr>
<tr><td>Бути присутнім при проведенні податкових перевірок</td></tr>
</table>

1) передавати державним податковим органам документи, які підтверджують право на пільги відносно оподаткування за законами України;

2) отримувати і ознакамливаться з актами перевірок, проведених державними податковими органами;

3) оскаржити у встановленому законом порядку рішення державних податкових органів і дії їх посадовців.

Відповідальність платників за порушення податкових норм.

Відповідальність за правильність нарахування, своєчасність сплати податків і зборів(обов'язкових платежів) і дотримання законів про оподаткування несуть платники податків і зборів (обов'язкових платежів) відповідно до законів України.

Фінансові санкції за результатами документальних перевірок і ревізій, які здійснюються органами державної податкової служби України і іншими уповноваженими державними органами, застосовуються в розмірах, передбачених законодавчими актами, що діють на день завершення таких перевірок або ревізій. При цьому застосовується наступна система відповідальності:

адміністративна - виникає у разі, коли платник порушує норми податкового законодавства. Виражається в накладенні адміністративного штрафу на винну особу, яка обіймає посаду, пов'язану з нарахуванням і сплатою податків. Адміністративні штрафи сплачуються за рахунок засобів фізичної особи. При злісних адміністративних порушеннях може бути прийняте рішення про заборону займатися певними видами діяльності на протязі певного строку. Скажімо, до головного бухгалтера може бути застосована санкція у вигляді заборони протягом 3-х років обіймати посади, що пов'язані з матеріальною відповідальністю;

фінансова – накладається на суб'єкта господарювання. Виражається в стягненні недоїмки, а також у витребуванні суми штрафу і пені за виникнення недоїмки. Джерелом сплати штрафу та пені, що здійснюється підчас погашення фінансової відповідальності, є прибуток, що залишився після сплати податків;

кримінальна – визначається кримінальним кодексом, виникає при значних ненадходженнях, великих і особливо великих ненадходженнях податкових платежів.

Система адміністрування податків уявляє з собі єдність двох складових, одна з яких є комплекс дій, що спрямовані на

забезпечення повного та своєчасного погашення податкового зобов'язання. До другої складової слід віднести здійснення податкового контролю. Виходячи з формулювання сутності адміністрування, у кінцевому результаті, він забезпечує запобігання податкової заборгованості у платників податків, а також спрямований на досягнення узгодженості у взаєминах між платником податків, з одного боку, та державою та місцевими органами самоврядування у особі контролюючих органів та органів стягнення.

Поділ його на дві складові не відображає послідовності взаємодії, взаємовідносин, контролюючих органів з платниками податків. Але Податковим Кодексом України передбачено існування таких складових. Таким чином, зміст адміністрування слід розглядати, керуючись саме існуванням цих двох ознак класифікації. Одна з них – це класифікація складових АМ за ознакою «мета окремих дій, що спрямовані на адміністрування податків». Другою з ознак є «послідовність дій, які виконуються у складі адміністрування податків».

Перша зі складових адміністрування податків за ознакою «мета» отримала у ПКУ назву «Податковий контроль». Його метою є відстеження правильності розрахунку, а також перевірка повноти і своєчасності погашення податкових зобов'язань по податках і зборах. Крім того, він спрямований на відстеження безумовності дотримання норм законодавства, що регулюють правила ведення господарської діяльності. При цьому слід мати на увазі, що недотримання цих норм може привести до ухилення від сплата податків у великих і особливо великих розмірах, а також до утиску прав і інтересів споживачів продукції і послуг недобросовісних суб'єктів господарської діяльності. При цьому контролю піддаються перевірки правил регулювання обігу готівки, правил здійснення розрахункових і касових операцій, контроль за дотримання вимог патентування, ліцензування і іншого регламентуючого законодавства.

Відповідальність за виконання податкового контролю покладається на контролюючі органи, в межах їх повноважень, прав і обов'язків, встановлених Податковим Кодексом України.

Елементами податкового контролю є:

ведення обліку платників податків;

контроль і аналіз сум погашення податкових зобов'язань, а також виявлення фактів здійснення діяльності, яка є об'єктом оподаткування, але за якою податки не сплачуються. Цей контроль

здійснюється на базі інформаційно-аналітичного забезпечення діяльності контролюючих органів;

здійснення перевірок і звірянь відповідно до вимог податкового законодавства. Перевіряються також дотримання вимог законодавства, спрямованих на регулювання норм господарської діяльності.

Другою зі складових системи адміністрування податків є дії контролюючого органу, що спрямовані на забезпечення неповоротності погашення податкових зобов'язань слід вважати систему термінологічних визначень, яка є своєрідними правилами організації взаємодії платників податків з державою у особі посадових осіб контролюючих органів. Прикладом такого визначення може бути, скажімо, сутність податкового зобов'язання, сутність податкового документу за ім'ям «податкова вимога».

Можна вважати, що дії з примусу до погашення податкових зобов'язань починаються з висування перед платником вимоги до надання ним податкової звітності. З'ясування фактів коректності складання такої звітності та співставлення цієї звітності з контролем дотримання податкової дисципліни є основою для здійснення подальших дій з податкового контролю.

Наступною складовою дій щодо примусу до погашення податкових зобов'язань є висування перед платником податкових повідомлень про існування у платника непогашених податкових зобов'язань. Такі податкові повідомлення можуть бути висунути тільки на основі проведення перевірок, й вони оформляються у вигляді складання актів за результатами перевірок, де фіксується суми непогашених податкових зобов'язань, та розмір фінансових санкцій за існування податкового боргу.

На заключному етапі адміністрування податків розв'язується проблема методів погашення податкового боргу. Вона розв'язується шляхом переведення суми боргу у податкову заставу. На цьому етапі податковому боржнику надається певний час для того, щоб суму податкової застави погасити звичайним шляхом, а саме, добровільної сплати у рахунок погашення податкової застави. У протилежному випадку, а саме, коли платник податків не дотримався встановлених термінів погашення податкової застави, сума її підлягає адміністративному арешту майна з шляхом примусового стягнення активів платника податків, що перебувають у податковій заставі.

1.2. Податкове зобов'язання як пріоритет адміністрування податків

1.2.1. Механізм реалізації податкового зобов'язання

Податкове зобов'язання – це сума коштів, яку платник податків повинний сплатити до відповідного бюджету у вигляді податку або збору на підставі, в порядку та послідовності, які визначені податковим законодавством. Можна також сказати, що податкове зобов'язання це така сума податку, яку платник має сплатити у відповідності з діючими нормами податкового законодавства.

Слід мати на увазі, що у випадках несвоєчасного погашення податкових зобов'язань, до платника застосовуються фінансові санкції. У зв'язку з цим, використовується поняття «грошове зобов'язання платника податків». Воно розглядається як сума коштів, яку платник податків повинен, по-перше, сплатити до відповідного бюджету у вигляді податкового зобов'язання, та, по-друге, фінансова санкція, 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.

Податкове зобов'язання підлягає узгодженню. У випадках, коли платник податків самостійно обчислює суму податкового чи грошового зобов'язання, та записує цю суму у податкову декларацію, то така сума, відповідно, податкового та грошового зобов'язання, вважається узгодженою. Це можна назвати самостійним узгодженням. І воно стосується тих випадків, коли платник податків самостійно розраховую суму податку (а саме, визначає суму податкового зобов'язання).

У цілому ряд випадків контролюючий орган зобов'язаний самостійно визначити суму грошових зобов'язань Такі дії з розрахунку податків здійснюються у випадках, коли:

платник податків не подає в умовлені строки податкову декларацію;

результати податкових перевірок (крім камеральних) платників податків, свідчать про заниження суми його податкових зобов'язання;

контролюючи органи є відповідальними за нарахування сум податкових зобов'язань щодо окремого податку або збору (наприклад, податок на землю);

контролюючи органи нараховують фінансові санкції у випадках, коли платник податків порушує встановлені норм здійснення господарської діяльності;

рішенням суду визнано, що особа є винною в ухиленні від сплати податків;

результати митного контролю, отримані після закінчення процедури митного оформлення та випуску товарів, свідчать про заниження податкових зобов'язань, визначених платником податків у митних деклараціях.

У випадках, коли сума донарахувань, що розрахована контролюючими органами, не узгоджена з платником податків, він має право оскаржити зазначену суму будь-яким способом опротестування.

Узагальнення вище викладеного матеріалу вказує на те, що існує ще один спосіб узгодження податкового зобов'язання, а саме узгодження суми податкового зобов'язання, що нараховане контролюючими органами самостійно. Слід мати на увазі, що сума податкового зобов'язання, що нарахована самостійно контролюючими органами, записується ним у спеціальному документі, що має назву «Податкове повідомлення-рішення».

Будь-яке рішення, яке прийняте контролюючим органом, може бути опротестоване чи в адміністративному, чи у судовому порядку, якщо у платника є об'єктивні підстави для такого опротестовування. Не підлягає оскарженню грошове зобов'язання, самостійно визначене платником податків.

Підставами для ініціювання оскарження може бути обґрунтоване рішення платника про те, що контролюючий орган необґрунтовано, з порушенням норм законодавства, розрахував суму грошового зобов'язання. Протест може бути викликаний і тим, якщо на думку платника, контролюючим органом прийнято будь-яке рішення, яке суперечить законодавству. При цьому платник має право подати або скаргу в контролюючий орган, або ж оформити позов на неправомочні дії контролюючих органів, і таким засобом оскаржити їх рішення в судовому порядку.

Оскарження подається контролюючому органу вищого рівня у письмовій формі. При необхідності до неї додаються документи, що обґрунтовують суть скарги. Ними є копії документів, які засвідчені належним чином, а також розрахунки і докази, які платник податків

вважає потрібним представити. Скарга подається впродовж 10 календарних днів, які настають за днем отримання платником податків податкового повідомлення-рішення, або іншого рішення контролюючого органу, яке оскаржується.

Існує два ступені оскарження. Перший ступінь – скарги на рішення державних податкових інспекцій. Вони передаються на адресу контролюючих органів, які знаходяться або в місті Київ, в областях, або на адресу міжрегіональних територіальних органів.

Другий ступінь – скарги на рішення контролюючих органів в місті Київ, областях, міжрегіональних територіальних органів і митниць. Платник податків, одночасно зі спрямуванням скарги на адресу контролюючого органу вищого рівня, зобов'язаний письмово повідомляти контролюючий орган нижчого рівня (яким визначена сума грошового зобов'язання або прийнято інше рішення), про оскарження його податкового повідомлення-рішення.

У разі, коли контролюючий орган приймає рішення про повне або часткове незадоволення скарги платника податків, такий платник податків має право звернутися впродовж 10 календарних днів, що йдуть за днем отримання рішення про результати розгляду скарги, із скаргою до контролюючого органу вищого рівня. Контролюючий орган, який розглядає скаргу платника податків, зобов'язаний прийняти мотивоване рішення, та послати його впродовж 20 календарних днів. Керівник (його заступник або інший уповноважений посадовець) відповідного контролюючого органу може прийняти рішення про продовження терміну розгляду скарги платника податків понад 20-денний термін, але не більше 60 календарних днів.

Якщо мотивоване рішення за скаргою платника податків не посилається платникові податків впродовж 20-денного терміну, то така скарга вважається повністю задоволеною на користь платника податків з дня, що йде за останнім днем відмічених термінів. Якщо контролюючий орган самостійно визначає грошове зобов'язання платника податків за причинами, які не пов'язані із порушенням податкового законодавства, то такі зобов'язання може бути оскаржені протягом 30 календарних днів, за датою пред'явлення податкового повідомлення-рішення (рішення).

Не підлягає оскарженню грошове зобов'язання, самостійно визначене платником податків.

Впродовж відміченого терміну податкові вимоги з податку, який оскаржив, не надсилаються, а сума грошового зобов'язання, яке оскаржувалася, вважається неузгодженою. Платник податків має право оскаржити в суді податкове повідомлення-рішення або інше рішення контролюючого органу про нарахування грошового зобов'язання впродовж місяця, який настає за днем закінчення процедури адміністративного оскарження.

У разі коли норма будь яких нормативно-правових актів суперечать між собою, і допускають неоднозначне (множинне) трактування прав і обов'язків платників податків або контролюючих органів, внаслідок чого є можливість прийняти рішення як платника податків, так і контролюючого органу, рішення приймається на користь платника податків.

Скарга, яка була подана із дотриманням строків, зупиняє виконання платником податків грошових зобов'язань, що записані у податковому повідомленні – рішенні. Час зупинки - на кількість днів від дня подання такої скарги до контролюючого органу до дня закінчення процедури адміністративного оскарження. Після того, як строк розгляду податкового оскарження закінчився, то наступний день вважається датою узгодження податкового оскарження. Виходячи з логіки уявлень про податкове зобов'язання, можна було б рахувати, що датою узгодження податкового зобов'язання, яку було оскаржено, та оскарження вирішилося не на користь платника, слід вважати дату, коли почалася процедура оскарження. У такому випадку, строк розгляду оскарження можна було б вважати терміном існування заборгованості, зо всіма негативними наслідками для платника. Але у Податковому Кодексі України така негативна для платника норма відсутня, тому можна вважати, що за строк розглядання неприйнятої скарги до платника не застосовуються фінансові санкції.

1.2.2. Строки існування податкового зобов'язання

Платники податків мусять самостійно, без спеціального запрошення, погашати суму податкового зобов'язання у розміру, який зазначено у підписаній ним податковій декларації. У загальному порядку на сплату дається 10 календарних днів після того, як настає останній день подання податкової декларації. Для окремих податків,

перелік яких встановлено у ПКУ, діють інші строки погашення податкових зобов'язань. Так, наприклад, сума податкового зобов'язання, яка вказана у митній декларації, має бути сплачена чи до, чи на день подання митної декларації.

Особливий механізм погашення податкових зобов'язань діє для платників податку на прибуток для тих підприємств, для яких за останній річний звітний податковий період обсяг річного обороту перевищують 10 мільйонів гривень. Особливість їх у тому, що такі підприємства представляють декларацію тільки один раз на рік, а саме, за результатами року. Вони щомісяця сплачують авансовий внесок з податку на прибуток у порядку і в строки, які встановлені для місячного податкового періоду, у розмірі не менше 1/12 нарахованої до сплати суми податку за попередній звітний (податковий) рік без подання податкової декларації.

Платники податку, які зареєстровані протягом податкового року, сплачують податок на прибуток на підставі річної податкової декларації за період діяльності у звітному році без подання податкової декларації за податкові періоди (календарний квартал, півріччя та дев'ять місяців), та не сплачують авансового внеску.

У податковій декларації з податку на прибуток, що надається за рік, платник має надати розрахунок щомісячних авансових внесків, які підлягають до сплати протягом кожного з дванадцяти місяців наступного року. Визначена в розрахунку сума авансових внесків вважається узгодженою сумою грошових зобов'язань. Перший строк сплати щомісячних авансів з податку на прибуток припадає на березень поточного року, а закінчується лютим наступного податкового року включно.

Податкова декларація та розрахунок щомісячних авансових внесків за базовий звітний (податковий) рік подаються протягом 60 календарних днів від останнього календарного дня звітного (податкового) року.

У окремих випадках контролюючі органи самостійно визначають податкові зобов'язання, які виникають за умов, які не пов'язані з недотримання норм податкового законодавства. По таких випадках терміни погашення податкових зобов'язань настають протягом 30 календарних днів за днем отримання податкового повідомлення-рішення про таке нарахування.

Якщо контролюючий орган самостійно розраховує суму податкового зобов'язання, та оформлює його у вигляді податкового повідомлення – рішення, то строк погашення його триває протягом 10 календарних днів, що настають за днем отримання податкового повідомлення-рішення. У випадках, коли платники податків оскаржують рішення контролюючого органу про нараховану суму грошового зобов'язання, то узгоджена сума має бути самостійно погашена платником. Крім того, має бути сплачені пеню та штрафні санкції за їх наявності протягом 10 календарних днів, наступних за днем такого узгодження.

Фізичні особи – платники податків повинні сплачувати податки і збори через установи банків та поштові відділення. У разі, коли зазначені особи проживають у сільській місцевості, вони можуть сплачувати податки і збори через каси сільських рад за квитанцією про прийняття податків і зборів, форма якої встановлюється центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну податкову і митну політику.

Для з'ясування фактів настання податкових зобов'язань використовується податкове повідомлення-рішення. Воно уявляє з себе документ, яким платник податків сповіщається про необхідність сплатити обов'язків платіж, який контролюючий орган нарахував самостійно. Таке самостійне нарахування виникає здійснюється у випадках, коли ПКУ дає право контролюючим органам на таке нарахування.

Важливішою інформацією, що міститься у податковому повідомленні-рішенні, можна вважати такі відомості:

підстава для такого нарахування податкового зобов'язання;

граничні строки сплати грошового зобов'язання та/або строки виправлення платником податків показників податкової звітності;

попередження про наслідки несплати грошового зобов'язання, або внесення виправлень до показників податкової звітності в установлений строк;

граничні строки, передбачені цим Кодексом для оскарження податкового повідомлення-рішення.

До податкового повідомлення-рішення додається розрахунок податкового зобов'язання та штрафних (фінансових) санкцій.

Податкове повідомлення-рішення надсилається (вручається) за кожним окремим податком, збором та/або разом із фінансовими санкціями, а також за кожною фінансовою санкцією за порушення

норм іншого законодавства. Контролюючий орган веде реєстр виданих податкових повідомлень-рішень щодо окремих платників податків.

Податкове повідомлення-рішення вважається надісланим (врученим) платнику податків, якщо його передано посадовій особі такого платника податків під розписку, або надіслано листом з повідомленням про вручення.

У разі, коли платник податків не сплачує узгодженої суми грошового зобов'язання в установлені законодавством строки, контролюючий орган надсилає (вручає) йому податкову вимогу. Воно надсилається платнику податків за наступними умовами [28]:

платник податків не сплатив суми податкового зобов'язання, зазначеної у поданій ним податковій декларації, у встановлені строки;

платник податків не сплачує узгодженої суми грошового зобов'язання, визначеної в податковому повідомленні-рішенні, у встановлені законом строки;

платник збору не сплатив узгодженої суми збору за провадження деяких видів підприємницької діяльності у встановлені строки;

платник єдиного податку першої або другої групи не сплатив суми авансового внеску у встановлені строки;

контролюючий орган, що визначив суми грошового зобов'язання платника податків, не є органом державної податкової служби, та надіслав відповідному органу державної податкової служби подання про здійснення заходів з погашення податкового боргу платника податків, а також розрахунок його розміру.

Протягом строків оскарження суми грошових зобов'язань, податкова вимога з податку, що оскаржується, не надсилається.

Податкові вимоги формуються:

а) автоматично на підставі даних облікової інформаційної системи органів державної податкової служби;

б) на підставі розрахунку розміру податкового боргу, зазначеного у поданні інших контролюючих органів про здійснення заходів з погашення податкового боргу, яке надіслано таким контролюючим органом до відповідного органу державної податкової служби.

Податкова вимога не надсилається (не вручається), якщо загальна сума податкового боргу платника податків не перевищує двадцяти неоподатковуваних мінімумів доходів громадян. У разі

збільшення загальної суми податкового боргу до розміру, що перевищує двадцять неоподатковуваних мінімумів доходів громадян, орган державної податкової служби надсилає (вручає) податкову вимогу такому платнику податків.

Податкова вимога, окрім загальних реквізитів, має 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; можливі дату та час проведення публічних торгів з їх продажу.

1.3. Система податкової відповідальності за невиконання податкових зобов'язань

1.3.1. Принципи дії системи податкової відповідальності

Базовим принципом визначання відповідальності, що передбачений у ПКУ, є, по-перше, настання відповідальності за виникнення податкових правопорушень, що вчиняють платники податків та посадові особи контролюючих органів, та, по-друге, виникнення відповідальності за порушення умов, що встановлені іншим законодавством, та контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи. У свою чергу, податковими правопорушеннями є неправомірні діяння (дія чи бездіяльність) певних осіб, наслідками яких стає невиконання або неналежне виконання вимог, що встановлені податковими нормами та нормами іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи. Такими особами, дії яких можуть призвести до податкових правопорушень, є чи платники податків, чи податкові агенти разом з кожними з них посадовими особами, а також посадові особи контролюючих органів.

Діючими нормами передбачено наступні види відповідальності за порушення законів з питань оподаткування та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи:

фінансова;

адміністративна;

кримінальна.

Фінансова відповідальність накладається на суб'єктів господарювання у вигляді накладання на них штрафів, або примушення їх до сплати штрафів та пені, або до сплати тільки пені. Економічним джерелом сплат, що виникають у відповідності із застосуванням фінансової відповідальності, є власні кошти платника податків, що залишаються у нього після сплати податку на прибуток.

Відповідно, джерелом сплат, що зумовлені накладанням адміністративної відповідальності, є власні кошти посадових осіб платників податків, а саме коштів, що залишаються у посадових осіб після сплати ними податків (у першу чергу, податку з доходів фізичних осіб).

Особливість фінансової відповідальності полягає у тому, вона діє разом з іншими видами відповідальності. Це означає, що притягнення платників податків за порушення законів з питань оподаткування, іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, не звільняє винних осіб за наявності відповідних підстав від притягнення до адміністративної або кримінальної відповідальності. При цьому, граничні строки застосування штрафних санкцій такі ж, як підчас вирішення проблеми визначення строку давності для фіксації дати виникнення податкового зобов'язання.

У Податковому Кодексі України визнано принцип настання відповідальності за кожне податкове правопорушення. Це означає, що до платника податків окремо застосовуються штрафи та пеня за кожне правопорушення, яке їм скоєне. У той же час для України визнана необхідність дій принципу одноразовості покарання за настання одного податкового правопорушення. Це означає, що за одне податкове правопорушення можна застосувати тільки один різновид фінансової відповідальності. У той же час слід мати на увазі, що застосування та виконання покарання у вигляді фінансової відповідальності не звільняє платника від погашення податкового зобов'язання, за появу саме якого виникає податковий борг, саме через наявність якого вступає у дію фінансова санкція.

Кожний випадок застосування до платника фінансової відповідальності підлягає адміністративної апеляції, якщо на це є, за думкою покараної особи, відповідні підстави. При цьому слід мати на

увазі, що строки такої апеляції встановлюються у такому ж порядку, як строки виконання податкових зобов'язань.

Принциповою особливістю системи фінансового покарання за порушення норм податкового законодавства є використання системи штрафів за порушення умов обліку платників податків.

У цей час діє певна система штрафних санкцій за порушення умов обліку платників податків, а також умов реєстрації здійснення певних господарських операцій, не дотримання яких може призвести до ухилення від сплати податків у суттєвих обсягах. Цю систему покарання можна відобразити у вигляди визначення наступних видів штрафів за порушення:

встановленого порядку взяття на облік (реєстрації) у контролюючих органах;

строку та порядку подання інформації про відкриття або закриття банківських рахунків;

порядку подання інформації про фізичних осіб - платників податків;

встановлених законодавством строків зберігання документів з питань обчислення і сплати податків та зборів, а також документів, що пов'язані із виконанням вимог іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи;

нормативних вимог до здійснення окремих господарських операцій.

Формами порушення встановленого порядку взяття на облік (реєстрації) у контролюючих органах є наступні противоправні дій, тобто податкові правопорушення:

неподання у строки та у випадках, що передбачені законодавством, заяв або документів для взяття на облік у відповідному контролюючому органі;

неподання у нормативні строки документів щодо реєстрації змін місцезнаходження чи внесення інших змін до облікових даних платника податків;

подання реєстраційних документів з помилками чи у неповному обсязі;

неподання відомостей стосовно осіб, відповідальних за ведення бухгалтерського обліку та складення податкової звітності (навіть у

випадках, коли відповідальними за бухгалтерський облік та податкову звітності є одна особа).

Якщо такі порушення допускає самозайнята особа, то штраф сплачується у розміру 170 грн. У разі, якщо такі порушення не усунено протягом року, або за цей же період вчинені таки самі порушення, то це призводить до накладення штрафу на самозайнятих осіб у розмірі 340 грн.

У випадках, коли такі порушення допускають юридичні особи, або їх відокремлені підрозділи, що відповідають за нарахування та сплату податків до бюджету під час виконання договору про спільну діяльність, то штраф стягується у розміру 510 грн. При повторних, протягом року, відповідних порушеннях сплачується штраф розміром 1020 грн.

Скоєння противоправних податкових дій щодо недодержання строків та порядку подання інформації про відкриття або закриття банківських рахунків має багато проявів, й за кожний з них накладається певний вид штрафів. Так, зокрема, за то, що виникає факт неподання банками або іншими фінансовими установами відповідним контролюючим органам в установлений строк повідомлення про відкриття або закриття рахунків платників податків, накладається штраф у розмірі 340 гривень за кожний випадок неподання або затримки.

У такому же розміру сплачують штраф фізичні особи-підприємці та особи, що проводять незалежну професійну діяльність, якщо при відкритті рахунку вони не повідомили про свій статус банк або іншу фінансову установу.

За таке порушення, як виконання видаткових операцій на рахунку платника податків до отримання повідомлення відповідного контролюючого органу про взяття рахунку на облік у контролюючих органах, банк або інша фінансова установа карається штрафом у в розмірі 10 відсотків суми усіх операцій, але не менш як 850 гривень. Штраф нараховується за період, який продовжується до отримання цього повідомлення про відкриття рахунку. Ця норма не діє для операцій з перерахування коштів до бюджетів або державних цільових фондів.

За податкове правопорушення у вигляді неподання або у вигляді порушення порядку подання платником податків інформації для

формування та ведення Державного реєстру фізичних осіб-платників податків, з таких осіб стягується штраф у розмірі у розмірі 85 гривень. Такі самі дії, що вчинені платником податків, до якого протягом року було застосовано штраф за таке саме порушення, караються штрафом у розмірі 170 грн.

Оформлення документів, які містять інформацію про об'єкти оподаткування фізичних осіб або про сплату податків без зазначення реєстраційного номера облікової картки платника податків, або з використанням недостовірного реєстраційного номера облікової картки платника податків обкладається штрафом у розмірі 170 грн.

Неправомірні дії, що проявляються у порушенні умов зберігання первинних документів облікових та інших регістрів, бухгалтерської та статистичної звітності, інших документів з питань обчислення і сплати податків та зборів протягом установлених викликають штрафу в розмірі 510 гривень. Якщо ці дії повторюються другого разу протягом року, то штраф складатиме 1020 гривень.

Принциповою складовою діючої системи відповідальності є накладання на платників податків окремих видів *штрафів за податкові порушення, що призвели до не погашення податкових зобов'язань***.** Найбільш характерними такими порушеннями, які виникають у будь яких платників, не залежно від особливостей їх господарської діяльності, є неправомірні діяння щодо:

неподання або несвоєчасного подання податкової звітності. До такого правопорушення відноситься також невиконання вимог щодо внесення змін до податкової звітності;

порушення податкових норм, що призвели до самостійного розрахунку контролюючим орган суми податкового зобов'язання у випадках, коли це не є їх обов'язковою функцією;

використання платником податків сум, які не сплачені до бюджету внаслідок отримання податкової пільги, що не призначена умовам чи цілям її надання;

несвоєчасної сплати суми узгодженого грошового зобов'язання;

порушення строків та достовірності подання податкової звітності про стан розрахунків платника податків з бюджетом.

Основним, найбільш частішим випадком правопорушення є неподання або несвоєчасне подання податкових декларацій (розрахунків), обов'язок за що покладено на платників податків або

на інших осіб, що мають нараховувати та сплачувати податки, збори. За таке порушення стягується штраф у обсязі 170 грн. за кожне таке неподання або несвоєчасне подання. Якщо такі самі дії скоїні повторно протягом року, то розмір штрафу зростає до 1020 грн. за кожне таке неподання або несвоєчасне подання.

Як відомо, платник податків має самостійно внести зміни до податкової звітності, зміст яких зумовлюється результатами невиїзних податкових перевірок. У випадках, коли платник ці зміни не вносить, то на нього накладається штраф у розмірі 5 відсотків від суми самостійно нарахованого заниження податкового зобов'язання (недоплати). При самостійному донарахуванні суми податкових зобов'язань інші штрафи, що передбачені цією главою Кодексу, не застосовуються.

Особливі вимоги щодо застосування відповідальності накладаються за порушення умов виконання операцій, які контролюються у відповідності з нормами податкового контролю за трансфертним ціноутворенням. Неподання платником податків звіту або обов'язкової документації (чи звіту та обов'язкової документації, якщо це є за потрібним) про проведені ним протягом року контрольовані операції призводить до накладанні на нього штрафу, що розраховується у розмірі 5 відсотків загальної суми контрольованих операцій. У випадку неподання платником податків документації, склад якої визначено діючими податковими вимогами, то штраф за таку провину накладається у 100 розмірів мінімальної заробітної плати.

Особливим чином накладаються штрафи у випадках, коли по результатах документальних перевірок контролюючи органи самостійно визначають існування податкового боргу. Такими випадками є визначення:

суми податкового зобов'язання;

зменшення суми бюджетного відшкодування чи то від'ємного значення суми податку на додану вартість платника податків.

У такий ситуації платник податків сплачує штраф у розмірі 25 відсотків суми визначеного податкового зобов'язання, відповідно, суми завищення бюджетного відшкодування. Якщо має місце повторне протягом 1095 днів визначення контролюючим органом суми податкового зобов'язання з цього податку (чи зменшення суми

бюджетного відшкодування), то сплачується штраф у розмірі 50 відсотків суми нарахованого податкового зобов'язання (завищеної суми бюджетного відшкодування).

У результаті перевірки може бути визначено факт того, платник податків не сплатив до бюджету певні суми, які отримано ним завдяки незаконного застосування податкових пільг не за їх призначенням, а також всупереч умовам чи цілям її надання. У такому випадку з платника стягуються суми податків, зборів, платежів, що підлягали нарахуванню без застосування податкової пільги. Сплата штрафу не звільняє таких осіб від відповідальності за умисне ухилення від оподаткування. Таким чином, на ці суми накладається штраф, що визначено за розміром 25 чи 50 відсотків.

Особливим чином накладаються санкції за несвоєчасне погашення узгодженого податкового зобов'язання. У випадках, коли своєчасно не сплачується узгоджена сума чи грошового зобов'язання, чи авансових внесків з податку на прибуток підприємств, чи того й другого разом, то діє відповідна система штрафів. Якщо затримка складає до 30 календарних днів включно, що настає за останнім днем строку сплати суми грошового зобов'язання, то штраф сплачується у розмірі 10 відсотків погашеної суми податкового боргу. У випадку, коли затримка складає більше 30 календарних днів, штраф сплачується за ставкою у розмірі 20 відсотків погашеної суми податкового боргу.

Певним чином діють штрафні санкції до платників податків з доходів фізичних осіб, які накладаються за недостовірність податкової звітності, або ж податкову звітність, що оформлена з помилками. Мова йде про податкову звітність щодо суми доходів, нарахованих (сплачених) на користь платника податків, суми утриманого з них податку. Якщо у них існують помилки або неточності, то накладається штраф у розмірі 510 грн. Такі саме вчинки, які подіяли платником податків, до яких протягом року було застосовано такий саме штраф за таке же саме порушення, обкладаються штрафом у розмірі 1020 грн.

1.3.2. Стягнення штрафів та пені у випадку настання податкової відповідальності при виконанні специфічних операцій

Податковими порушення особливого вигляду можна вважати такі окремі протиправні діяння при виконанні специфічних операцій:

порушення правил застосування спрощеної системи оподаткування фізичною особою – підприємцем;

відчуження майна, яке перебуває у податковій заставі, без згоди контролюючого органу;

порушення порядку отримання та використання торгового патенту;

порушення правил нарахування, утримання та сплати (перерахування) податків у джерела виплати.

Штрафи за порушення правил застосування спрощеної системи оподаткування фізичних осіб – СПД, стосується тих з них, що відносяться чи до першої, чи до другої групи платників. У випадках, коли порушуються умови та строки сплати єдиного податку, накладається штраф в розмірі 50 відсотків тієї ставки єдиного податку, що обрана платником єдиного податку.

Податковий Кодекс України налаштовую на безумовне виконання умов діяльності платників податків у тих випадках, коли їх майно оголошується як таке, що передане у податкову заставу. У відповідності з цим принципом, діє податкова норма з відчуження платником податків майна, яке перебуває у податковій заставі, без попередньої згоди контролюючого органу (у випадках, коли отримання такої згоди є обов’язковим). Таке діяння обкладається штрафом у розмірі вартості відчуженого майна.

Достатньо сурова система штрафів діє для суб’єкти господарювання, що проводять або торгівельну діяльність, або, зокрема, здійснюють торгівлю готівковими валютними цінностями, або є операторами діяльності у сфері розваг та надання платних послуг. Зокрема, вони несуть відповідальність за дотримання умов щодо порядку використання торгового патенту. Торговий патент має використовуватися таким чином, щоб його оригінал було розміщено: на фронтальній вітрині магазину, а за її відсутності - біля реєстратора розрахункових операцій; на фронтальній вітрині малої архітектурної форми; на табличці в автомагазинах, на розвозках та інших видах пересувної торговельної мережі, а також на лотках, прилавках та

інших видах торговельних точок, відкритих у відведених для торговельної діяльності місцях; у пунктах обміну іноземної валюти; у приміщеннях для надання платних послуг, а також у приміщеннях, в яких проводяться розважальні ігри.

Торговий патент має бути відкритий та доступний для огляду.

Для запобігання пошкодженню торгового патенту (вигорання на сонці, псування внаслідок затікання дощової води, псування сторонніми особами тощо), дозволяється розміщувати нотаріально засвідчені копії торгових патентів у визначених цією частиною місцях. При цьому оригінал такого патенту має зберігатися у відповідальної особи суб'єкта господарювання, або у відповідальної особи відокремленого підрозділу, яка зобов'язана надавати його для огляду особі, що уповноважена законом. У випадку, коли ці умови використання торгового патенту порушуються, власник торгового патенту сплачує штраф у розмірі збору на один календарний місяць (для діяльності у сфері розваг - у розмірі збору на один квартал).

У процесі адміністрування податків відстежується те, щоб суб'єкт підприємництва, який здійснює роботи та послуги, виконання та надання яких не можливе без наявності відповідного торгового патенту, цей патент все ж таки мав. При його відсутності має сплачуватися штраф у подвійному розмірі збору за весь період здійснення такої діяльності, але не менше подвійного його розміру за один місяць.

У випадках, коли суб'єкт підприємництва займається реалізацією товарів, але не має для цього пільгового патенту, без наявності якого його діяльність не можлива, визначається штраф. Він сплачується у п'ятикратному розмірі збору за весь період здійснення такої діяльності, але не менше п'ятикратного його розміру за рік.

Якщо при здійсненні торговельної діяльності відсутній короткотерміновий патент, або його отримано з порушенням порядку його отримання, то суб'єкт підприємництва сплачує штраф у подвійному розмірі збору за весь строк такої діяльності. Така же норма наявності патенту діє при здійсненні діяльності у сфері розваг. Але міра відповідальності за це порушення набагато більша - штраф у восьмикратному розмірі збору за весь період здійснення такої діяльності, але не менше восьмикратного його розміру за один квартал. Несплата (неперерахування) суб'єктом господарювання суми збору за здійснення деяких видів підприємницької діяльності,

призводить до накладення штрафу у розмірі 50 відсотків ставок збору за використання торгового патенту.

Важливу увагу приділяє Податковий Кодекс України забезпеченню виконання податкових зобов'язань особливими платниками, якими є податкові агенти. Існує певний перелік податків, які сплачуються не саме платниками податків, а їх податковими агентами. Такими є, зокрема, податок з доходів фізичних осіб, який у більшій своїй частці сплачується до бюджету саме податковими агентами. У меншій своєї частці це стосується також сплати до бюджету акцизного податку (зокрема, саме такий спосіб платежів використовується при операціях продажу підакцизних товарів нерезидентами). Враховуючи величезні обсяги таких податкових платежів, слід забезпечити повну та своєчасну їх сплату.

Процедура, підчас котрої податковий агент сплачує платнику податку доход, і при цьому одночасно утримує з цього платника суму податку, має назву утриманням податку з джерела виплати. Податкові агенти прирівнюються до платників податку, і мають права та виконують обов'язки, встановлені Податковим Кодексом України для платників податків. Найчастіше податковими агентами є:

національні підприємства, які мають договірні відносини з іноземними підприємствам, що здійснюють діяльність у країні податкового агента, а саме в Україні;

роботодавці, а саме особи, що виплачують дохід на користь платника.

Відповідальність податкового агента полягає у тому, що коли він здійснює дії чи з не нарахування, або з неутримання, або з несплати (неперерахування) податків платником податків у зв'язку з виплатою доходу на користь іншого платника податків, то він карається накладенням штрафу в розмірі 25 відсотків суми податку, що підлягає нарахуванню сплаті до бюджету. При такої дії, що скоєна повторно протягом 1095 днів, накладається штрафу у розмірі 50 відсотків суми податку, що підлягає нарахуванню та/або сплаті до бюджету. Третє порушення за цей же строк у 1095 днів обкладається штрафом, відповідно, у 75 відсотків суми податку, що підлягає нарахуванню та/або сплаті до бюджету.

При цьому, відповідальність за не погашення суми податкового зобов'язання (а далі, й коли це стається) й податкового боргу, що виникає внаслідок вчинення таких дій, покладається на особу, що

визначена у якості податкового агента. При цьому платник податку, отримувач таких доходів, звільняється від обов'язків погашення такої суми податкових зобов'язань або податкового боргу (у випадках, коли він отримує свій дохід тільки з податкового агента).

Сутність та зміст системи пені, що використовується у адмініструванні податків, полягає у наступному.

Пеня у адміністрування податків уявляє з себе фінансову санкцію за те, що фактичний строк погашення грошового зобов'язання відрізняється від нормативного. Можна також сказати, що пеня є карною сплатою за те, що у платника податків існує податкова заборгованість зі сплати податків, зборів та інших обов'язкових платежів. Слід підкреслити, що у загальному випадку пеня починає розраховуватися на перший день появи у платника податків заборгованості. А розрахунок її закінчується на останній день існування податкового боргу. Таким чином, можна сказати, що, у загальному випадку, чим більше термін існування боргу, тим більше розмір пені.

Економічна сутність пені за порушення строків грошових податкових зобов'язань полягає у тому, що вона виявляє з себе плату за своєрідний фінансовий кредит, який отримано від держави. Саме ним можна назвати не своєчасну сплату податку. Фактично, за весь термін затримки строку погашення грошового податкового платник користується грошима бюджету. Таким чином, це користування грошима має здійснюватися на платній основі, як це має місто за користування будь якого банківського кредиту.

Строк, з якого починає нараховуватися пеня, фактично є першим днем виникнення податкової заборгованості. У залежності від способу визнання грошового податкового зобов'язання, розраховуються різні строки початку нарахування пені.

Якщо платник податку самостійно нараховує суму грошового зобов'язання, тоді пеня нараховується з першого робочого дня, що настає після останнього дня з граничного строку сплати грошового зобов'язання. У випадках, коли контролюючи органи самостійно нараховують суму грошового зобов'язання, то першим днем нараховування пені є перший робочий день, що слідує за останнім днем граничного строку сплати грошового зобов'язання, який визначається у податковому повідомленні – рішенні.

Грошове податкове зобов'язання може нараховуватися, як відомо, самостійно. У таких випадках пеня починає розраховуватися з дня настання строку погашення податкового зобов'язання, суму якого контролюючий орган нарахував у результаті податкової перевірки. Та, нарешті, якщо виникнення податкового зобов'язання зумовлено провиною податкового агенту, то строк початку розрахунків пені починається у день настання строку погашення податкового зобов'язання, визначеного податковим агентом при виплаті (нарахуванні) доходів на користь платників податків.

Визначення строку припинення нарахування пені залежіть від особливостей податкової операції з погашення податкового боргу. Так, зокрема, коли пеня сплачується у порядку погашення податкового боргу, то нарахування пені закінчується у той день, коли здійснюється зарахування коштів на відповідний рахунок казначейського органу. Тобто, день зарахування коштів розглядається як остання дата існування податкового боргу.

Якщо здійснюються взаєморозрахунки щодо погашення зустрічних грошових зобов'язань відповідного бюджету перед платником податків, то нарахування пені закінчується на день прийняття рішення про взаєморозрахунки. Та, нарешті, якщо приймається рішення про скасування або списання суми податкового боргу (його частини), то датою припинення нарахування пені є та, коли прийнято відповідне рішення.

Спосіб нарахування пені визначається особливістю податкової провини, за яку слід сплачувати пеню. Якщо вона стягується за те, що платник податків не додержується нормативних строків погашення узгодженого грошового зобов'язання (тобто, фактичний строк погашення податкового зобов'язання пізніше, ніж нормативний), то пеня нараховується на суму податкового боргу (включаючи суму штрафних санкцій за їх наявності та без урахування суми пені) із розрахунку 120 відсотків річних облікової ставки Національного банку України, що діє на день виникнення такого податкового боргу або на день (його частини) погашення, залежно від того, яка з величин таких ставок є більшою, за кожний календарний день прострочення у його сплаті.

У випадках, коли податковий агент не погашає податкове зобов'язання, яке виникло при виплаті (нарахуванні) доходів на користь платників податків, якими є фізичні особи, та яке виявлено

контролюючим органом під час перевірки, то пеня починає розраховуватися у день настання строку погашення податкового зобов'язання. При цьому, пеня нараховується із розрахунку 120 відсотків річних облікової ставки Національного банку України, яка діє на день виплати (нарахування) доходів на користь платників податків - фізичних осіб.

Особлива фінансова відповідальність накладається на комерційні банки за порушення, які не мають податкових коренів виникнення, але які вирішаються податковими методами. Справа у тому, що комерційні банки, що мають платіжні системи, можуть дозволяти собі відмову від негайної передачі грошів, які їх клієнти спрямували тільки у порядку платіжки за здійснення господарських операцій клієнтів. Банки затримують на своїх кореспондентських рахунках гроші клієнтів понад нормативні терміни [29], користуються цими грошима. Це призводить до того, що клієнти банків порушують свої обов'язки у розрахунках зі своїми партнерами. Особливо негативно такі дії можуть бути здійснюватися щодо здійснення податкових платежів. Для запобігання таких неправомірних дій банків, встановлено відповідальність за порушення строку зарахування податків до бюджетів або державних цільових фондів. Якщо банк винний у такому порушенні строків, то він має сплачувати пеню за кожний день прострочення, включаючи день сплати, та штрафні санкції. Така норма запроваджується для запобігання порушень порядку своєчасного та повного внесення податків, зборів, платежів до бюджету або державного цільового фонду. При цьому платник податків звільняється від відповідальності за несвоєчасне або перерахування не в повному обсязі таких податків, зборів та інших платежів до бюджетів та державних цільових фондів, включаючи нараховану пеню або штрафні санкції.

Особливість процедури сплати пені за невиконання податкового зобов'язання полягає у тому, що, по-перше, платник має самостійно сплачувати пеню за свої провини, а саме, не дочікуватися особливого нагадування контрольних органів про необхідність податкового платежу. По-друге, якщо платник погашає свою податкову заборгованість окремими частками, то контролюючи органи першу частку сплати зараховуються в рахунок податкового зобов'язання. У разі повного погашення суми податкового боргу кошти, що сплачує такий платник податків, в наступну чергу зараховуються у рахунок

погашення штрафів, в останню чергу зараховуються в рахунок пені. У випадках, коли платник податків порушує таку встановлену черговість, або ж не визначає її у платіжному документі (чи визначає з порушенням зазначеного порядку), контролюючий орган самостійно здійснює такий розподіл сплаченої суми у визнаному порядку.

Використовується також певні податкові фінансові санкції за недодержання податкових умов виконання певних господарських операцій. Мова йде про порушення умов виконання митних операцій, щодо яких надане звільнення (умовне звільнення) від оподаткування. При здійсненні таких операцій платник податків може порушити умови митних режимів. Ці умови полягають у тому, що платнику надається умовне звільнення від оподаткування у випадках, коли платник податків виконую певні митні операції з певною метою, а саме з певною цільовою спрямованістю митних операцій. У випадках, коли платник податків фактично не додержується цієї задекларованої цільової спрямованості, на нього накладаються відповідні податкові фінансові санкції. Вони полягають у тому, що особа, яка відповідальна за недотримання умов митних операцій, має сплатити суму податкового зобов'язання, на яку було надано звільнення (умовне звільнення), та пеню, нараховану на суму такого податкового зобов'язання за період з дня надання звільнення (умовного звільнення) від оподаткування до дня оплати. У разі, коли претензії щодо сплати податкових зобов'язань направляються гаранту, то пеня нараховується на строк, що не перевищує 3 місяці з дня, який наступає за днем закінчення строку виконання зобов'язань, забезпечених гарантією.

Датою, з якої слід розпочинати розрахунок пені за порушення умов виконання митної операції, слід вважати перший день, коли особою було порушено обмеження щодо користування та розпорядження товарами. Якщо такий день установити неможливо, строком сплати митних платежів уважається день, коли контролюючий орган прийняв митну декларацію. У випадках, коли має місце порушення вимог і умов митних процедур, то пеня розраховується починаючи з першого дня здійснення такого порушення. Якщо його не можливо встановити, то пеня розраховується з дня початку дії відповідної митної процедури.

У разі якщо платник податків до початку його перевірки контролюючим органом самостійно виявляє факт заниження податкового зобов'язання та погашає його, пеня не нараховується.

Це правило не застосовується, якщо:

а) платник податків не подає податкову декларацію за період, протягом якого відбулося таке заниження;

б) судом встановлено вчинення злочину посадовими особами платника податків або фізичною особою - платником податків щодо умисного ухилення від сплати зазначеного податкового зобов'язання.

КОНТРОЛЬНІ ЗАПИТАННЯ

1. У чому полягає сутність системи адміністрування податків?
2. З чого складається система адміністрування податків?
3. Назвіть предмет, об'єкти та суб'єкти адміністрування податків.
4. Назвіть основні елементи механізму реалізації податкового зобов'язання.
5. Чим визначаються строки існування податкового зобов'язання?
6. Назвіть принципи створення та існування системи податкової відповідальності.
7. Охарактеризуйте систему штрафів та пені у випадку настання податкової відповідальності, що виникає підчас здійснення специфічних операцій.
8. Розкажіть про способи узгодження податкових зобов'язань, та про податкові документи, які для цього використовуються.
9. Охарактеризуйте механізм нарахування пені у залежності від особливостей виникнення податкового боргу.
10. Охарактеризуйте систему накладання штрафів за провини, що не мають податкової природи їх виникнення.

2. УПРАВЛІНСЬКІ ТЕХНОЛОГІЇ МОБІЛІЗАЦІЇ ДО БЮДЖЕТУ ПОДАТКУ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ

2.1. Управління обліком платників та їх податковими сплатами

Основу обліку осіб, що є платниками ПДВ, складає їх реєстрація. Для її здійснення введені певні, загальні умови. Вони полягають у тому, що особа має бути зареєструватися у якості платника у випадках, коли загальна сума надходжень від виконання операцій, які підлягають оподаткуванню ПДВ, нараховані протягом останніх 12 календарних місяців, сукупно перевищує 300 тис. грн. (без урахування самого податку на додану вартість). Реєстрація здійснюється у контролюючому органі за місцезнаходженням (місцем проживання) такої особи. У випадках, коли особа хоча й не зареєстрована у якості платника ПДВ, але здійснює ввезення товарів на митну територію України в обсягах, що підлягають оподаткуванню, то ПДВ має бути сплаченим, незалежно від того, чи зареєстрована така особа платником цього податку, чи ні.

Використовується також процедура добровільної реєстрації платників податку. Вона діє у випадках, коли, по-перше, обсяги оподатковуваних операцій відсутні або є меншими від критерію 300 тис. грн, та, по-друге, коли особа надає добровільну заяву зареєструвати її у якості платника ПДВ.

Таким чином, реєстрація поділяється на обов’язкову та добровільну. У випадку обов’язкової реєстрації, реєстраційна заява має подаватися не пізніше 10 числа календарного місяця, що настає за місяцем, в якому вперше досягнуто обсягу оподатковуваних операцій за критерієм 300 тис. грн. Добровільна здійснюється не пізніше ніж за 20 календарних днів до початку податкового періоду, з якого такі особи вважатимуться платниками ПДВ.

Існує певна процедура реєстрації тих осіб, які побажали перейти зі спрощеної системи оподаткування, що не передбачає сплати податку, на загальну систему оподаткування. Такими особами подається реєстраційна заява не пізніше 10 числа першого календарного місяця, в якому здійснено перехід на загальну систему оподаткування. У випадках, коли платники єдиного податку приймають рішення про зміну ставки єдиного податку, вони мають подати реєстраційну заяву не пізніше ніж за 15 календарних днів до

початку календарного кварталу, в якому буде застосовуватися ставка єдиного податку, що передбачає сплату податку на додану вартість.

Платники єдиного податку, які прийняли рішення про перехід до сплати ПДВ, мають право навести у заяві бажаний (запланований) день реєстрації як платника податку. Така дата є днем початку податкового періоду, з якого такі особи вважатимуться платниками податку, та матимуть право на виписку податкових накладних.

Заява про реєстрацію платника ПДВ подається чи особисто суб'єктом підприємництва, чи його представником (з документальним підтвердженням особи та повноважень). Вона спрямовується до контролюючого органу за місцезнаходженням (місцем проживання) особи. Така заява може подаватися засобами електронного зв'язку в електронній формі (якщо у такої особи існує зареєстрований електронний підпис).

Інформація про зареєстрованого платника ПДВ оприлюднюється на двох сайтах, а саме: на єдиному державному реєстраційному веб-порталі юридичних осіб та фізичних осіб – підприємців, та на власному офіційному веб-сайті податкової служби.

У певних випадках здійснюється анулювання реєстрації платника податку. Ними є:

надання заяви про анулювання реєстрації, яка оформлена з-за того, що загальна вартість оподатковуваних товарів/послуг за останні 12 календарних місяців була меншою, ніж визнаний критерій;

припинення діяльності платника ПДВ, що підтверджується затвердженням ліквідаційного балансу, передавального акту або розподільчого балансу;

перехід на систему оподаткування, яка передбачає сплати ПДВ. Це стосується, зокрема, будь-якої особи, яка зареєстрована як платник податку, але яка реєструється як платник єдиного податку, умова сплати якого не передбачає сплати податку на додану вартість;

платник податку протягом 12 послідовних податкових місяців не подає контролюючому органу декларації з податку на додану вартість, або подає її такою, яка свідчить про відсутність господарської діяльності.

У разі відсутності законних підстав для анулювання реєстрації контролюючий орган протягом 10 календарних днів після надходження заяви платника податку про анулювання реєстрації

подає такому платникові податку вмотивовану письмову відмову в анулюванні реєстрації з поясненнями із зазначеного питання.

Про анулювання реєстрації платника податку контролюючий орган зобов'язаний письмово повідомити особу протягом трьох робочих днів після дня анулювання такої реєстрації.

Анулювання реєстрації платника ПДВ не звільняє його від виконання ним обов'язків з цього податку, які виникли перед ним у той період, коли суб'єкт господарювання мав статус зареєстрованої особи. Платник зобов'язаний погасити суму податкових зобов'язань або податкового боргу з цього податку, що виникли до такого анулювання, за їх наявності, незалежно від того, залишатиметься така особа зареєстрованою як платник цього податку на день сплати такої суми податку, чи не залишається.

У разі якщо за результатами останнього податкового періоду особа має право на отримання бюджетного відшкодування, воно надається протягом строків, навіть якщо платник перестає бути зареєстрованою особою.

Стосовно протяжності податкового періоду з ПДВ слід мати на увазі, ним може бути або один календарний місяць, або, у випадках, особливо визначених податковим законодавством, календарний квартал. У загальному випадку право на податковий період, що складає 1 квартал, мають особи, у яких річний обіг від реалізації продукції складає 300 тис.грн., без урахування ПДВ. Але при цьому ураховуються такі міркування:

а) якщо особа реєструється як платник податку з іншого дня, ніж перший день календарного місяця, то першим звітним (податковим) періодом є такий, що розпочинається від дня такої реєстрації, та закінчується останнім днем першого повного календарного місяця;

б) якщо податкова реєстрація особи анулюється в інший день, ніж останній день календарного місяця, то останнім звітним (податковим) періодом є період, який розпочинається з першого дня такого місяця та закінчується днем такого анулювання.

Платники податку, які мають право на застосування нульової ставки податку на прибуток, на період з 1 квітня 2011 року до 1 січня 2016 року, а також платники податку, які сплачують єдиний податок, можуть вибрати квартальний податковий період. Заява про вибір квартального податкового періоду подається контролюючому органу разом з декларацією за наслідками останнього податкового періоду

календарного року. При цьому квартальний податковий період починає застосовуватися з першого податкового періоду наступного календарного року.

У разі якщо протягом будь-якого періоду з початку застосування квартального податкового періоду платник податку втрачає право на застосування нульової ставки податку на прибуток, такий платник податку зобов'язаний самостійно перейти на місячний податковий період, починаючи з місяця, на який припадає таке перевищення, що зазначається у відповідній податковій декларації за наслідками такого місяця.

У разі якщо платник податку, який застосовував спрощену систему оподаткування, переходить на сплату інших податків і зборів, встановлених у загальних випадках, такий платник податку зобов'язаний самостійно перейти на місячний податковий період. Він має починатися з першого місяця переходу на сплату інших податків і зборів загальної системи оподаткування. Цей факт має зазначатися у відповідній податковій декларації за наслідками такого місяця.

2.2. Управління базовими елементами механізму ПДВ

Важливішими базовими елементами механізму ПДВ є об'єкт оподаткування, визнання факту виникнення податкових зобов'язань та визнання розміру бази оподаткування ПДВ.

Об'єктом оподаткування є операції платників ПДВ з:

постачання товарів, місце постачання яких розташоване на митній території України. Постачанням розуміється також операції з передачі права власності на об'єкти застави позичальнику (кредитору), на товари, що передаються на умовах товарного кредиту, а також з передачі об'єкта фінансового лізингу в користування лізингоотримувачу (а саме, орендарю);

постачання послуг, місце постачання яких розташоване на митній території України;

ввезення товарів на митну територію України.

Місцем постачання товарів розуміється або:

фактичне місцезнаходження товарів на момент початку дій щодо їх постачання;

місце, де товари перебувають на час початку їх перевезення або пересилання;

місце, де провадиться складання, монтаж чи встановлення, у разі якщо товари складаються, монтуються або встановлюються.

Під місцем постачання послуг за допомогою рухомого майна розуміється місце фактичного постачання послуг, які пов'язані з рухомим майном. Такими послугами щодо рухомості можуть бути допоміжні операції у транспортній діяльності (наприклад, навантаження, розвантаження, перевантаження, складська обробка товарів й таке інше). Ними є також основні операції з використання об'єктів нерухомості (перевезення пасажирів та вантажів, у тому числі з постачанням продовольчих продуктів і напоїв, призначених для споживання).

Місцем постачання послуг, що пов'язані з нерухомістю, розуміється фактичне місцезнаходження нерухомого майна, у тому числі такого, що будується. Такими послугами є, наприклад, підготовка та проведення будівельних робіт.

Дата виникнення податкових зобов'язань у багатьох випадках залежить від особливостей операції, що є об'єктом оподаткування ПДВ. У загальному випадку, така дата фіксується чи за касовим надходженням, чи за методом передачі прав власності на проданий товар, виріб, с саме у залежності від того, який з них стається раніше. Стосовно касового надходження, то такою подією є отримання постачальником сплати за продану товар, послугу або виріб. Такими подіями, у залежності від операції, можуть бути дата зарахування коштів від покупця/замовника на банківський рахунок платника податку як оплата товарів/послуг, що підлягають постачанню. У разі постачання товарів/послуг за готівку такою подією стає дата оприбуткування коштів у касі платника податку. Якщо готівка не використовується, то такою подією є дата інкасації готівки у банківській установі, що обслуговує платника податку.

Подія з передачі прав власності на реалізований товар фіксується по даті відвантаження товарів. Якщо ж має місце експорт товарів, то такою подією є дата оформлення митної декларації, що засвідчує факт перетинання митного кордону України. Якщо ж об'єктом оподаткування є придбання послуги, то така подія фіксується по даті оформлення документа, що засвідчує факт, що партнер постачальника прийняв послугу платника податку.

Визнання факту появи податкового зобов'язання за критерієм «одне з двох подій, що сталися раніше» діють для більшості

платників ПДВ, що діють за принципом «резидент». Але ж й до нерезидентів використовується такий самий критерій. Зокрема, для нерезидента, що діє на території України, який саме займається постачанням послуг на митній території України, податкове зобов'язання виникає або на дату списання коштів з банківського рахунка платника податку в оплату послуг, або на дату оформлення документа, що засвідчує факт постачання послуг нерезидентом, залежно від того, яка з подій відбулася раніше.

Для цілого ряду операцій виникнення податкового зобов'язання фіксується за датою руху коштів. Це стосується, зокрема, виконання підрядних будівельних робіт суб'єкти підприємницької діяльності, де можуть застосовувати касовий метод податкового обліку. Таке ж саме стосується також використання обладнання типу торговельних автоматів. Для них датою виникнення податкових зобов'язань вважається дата виймання з них грошової виручки. У випадках, коли функціонування здійснюється з використанням замінників національної валюти (типу жетонів, карток та інших), то у такому випадку податкове зобов'язання виникає на дату постачання цих замінників.

Особливу групу операцій, що пов'язані зі сплатою ПДВ, є операції оплати за споживання комунальних послуг у складі квартирної плати. Ця оплата здійснюється у адресу житлово-експлуатаційних контор, об'єднань співвласників багатоквартирних будинків, та, врешті, безпосередньо, окремим підприємствам, та спрямовується на постачання теплової енергії, газу природного, водопостачання, водовідведення. Мешканцями багатоповерхових будинків у складі квартирної плати сплачуються послуги за технічне обслуговування ліфтів та диспетчерських систем, приладів протипожежної автоматики та димовидалення, побутових електроплит, обслуговування димовентиляційних каналів, вивезення та утилізації твердого побутового та грубого сміття, прибирання будинкової та прибудинкової території, а також за інші послуги, які надаються ЖЕКами за рахунок мешканців осель. У надавачів цих перелічених послуг податкові зобов'язання фіксуються за касовим методом.

Існує певний перелік операцій, за якими виникнення податкових зобов'язань фіксується по факту руху майна від продавця до покупця. Це, зокрема, має місце для операцій фінансової оренди (лізингу), де

податкове зобов'язання виникає на дату фактичної передачі об'єкта фінансової оренди (лізингу) у користування орендарю (лізингоотримувачу). Така ж саме ситуація характерна стосовно ввезення товарів на митну територію України. У таких операціях податкове зобов'язання виникає на дату подання митної декларації для митного оформлення.

Критерій методу нарахування використовується також для операцій з виконання довгострокових договорів (контрактів). Для них податкове зобов'язання виникає на дату фактичної передачі виконавцем результатів робіт за такими договорами (контрактами). Але така умова діє лише для договорів, для яких не передбачено поетапне здавання. Слід звернути увагу на те, що такий критерій діє зовсім не для простих, а саме не для елементарних робіт. Він діє тільки для складних проектів виготовлення товарів, виконання робіт, надання послуг. Цикл їх здійснення може стосуватися великої кількості технологічних етапів, може бути достатньо довготривалим (більше одного року).

Та, нарешті, слід підкреслити, що у операціях зовнішнє економічної діяльності для фіксації появи податкових зобов'язань та податкового кредиту з ПДВ використовується тільки метод нарахувань. Це означає, що попередня (авансова) оплата вартості товарів, які вивозяться за межі митної території України чи ввозяться на митну територію України, не змінює значення сум податку, які відносяться або до податкового кредиту, або для податкових зобов'язань платника податку такого експортера або імпортера.

Розмір суми сплачення податку врешті решт визначається, як звісно, розміром бази оподаткування ПДВ.

Принцип визнання сутності бази оподаткування ПДВ полягає у тому, що під цим поняттям розуміється обсяг операцій з постачання чи товарів, чи послуг, або того та іншого разом, який виміряний виходячи з їх договірної вартості з урахуванням загальнодержавних податків та зборів, але без урахування самого податку на додану вартість. Слід підкреслити, що у Податковому Кодексі України поняття «договірна вартість» має синонім «контрактна вартість», під якою слід розуміти обсяг угоди виходячи з умов контракту. До складу договірної (контрактної) вартості включаються будь-які суми коштів, вартість матеріальних і нематеріальних активів, що передаються платнику податків безпосередньо покупцем, або через

будь-яку третю особу у зв'язку з компенсацією вартості чи товарів, чи послуг. Але до неї не включається (це слід ще раз підкреслити для закріплення навчального матеріалу), саме суми податку на додану вартість.

На окремі операції до бази оподаткування не включаються певні обов'язкові платежі. Це стосується збору на обов'язкове державне пенсійне страхування, що справляється з вартості послуг стільникового рухомого зв'язку, та акцизного податку на спирт етиловий, що використовується виробниками – суб'єктами господарювання для виробництва лікарських засобів, у тому числі компонентів крові і вироблених з них препаратів (крім лікарських засобів у вигляді бальзамів та еліксирів).

У випадках здійснення операцій, що підпадають до сфери протидії наслідкам дії офшорного механізму, договірна вартість має бути не нижче звичайних цін, що визначаються підчас розрахунку трансферних цін, які враховуються при сплаті податку на прибуток.

Для податку на додану вартість діє суттєва система особливостей розрахунку бази оподаткування у залежності від особливостей здійснення операцій, що є об'єктом оподаткування ПДВ. Однією з таких особливостей є розрахунок бази оподаткування за цінами, у які ПДВ включено. Така ситуація виникає, коли платник здійснює матеріальні витрати (або інші відповідні витрати), при цьому сплачує ПДВ, але цей сплачений ПДВ не враховується у якості податкового кредиту з ПДВ. Таке не виникнення права на податковий кредит зумовлюється тим, що придбані активи, послуги та т.і. використовуються для виготовлення продукції чи надання послуг, які звільняються від сплати ПДВ. Це стосується операцій реалізації товарів чи послуг, що:

а) не є об'єктом оподаткування;

б) звільнені від оподаткування;

в) здійснюються платником податку в межах балансу платника податку, у тому числі передача для невиробничого використання, переведення виробничих необоротних активів до складу невиробничих необоротних активів;

г) не стосуються господарської діяльності платника податку.

У таких випадках поява чи то податкового зобов'язання, чи то права на податковий кредит фіксується на дату початку фактичного

використання товарів/послуг, необоротних активів, яка визначається в первинних документах на початок такого використання.

Другою з особливих операцій є отримання зворотної тари. Вартість тари, що згідно з умовами договору (контракту) визначена як зворотна (заставна), до бази оподаткування не включається. У разі, якщо у строк більше ніж 12 календарних місяців з моменту надходження зворотної тари вона не повертається відправнику, вартість такої тари включається до бази оподаткування отримувача.

Існують також особливі умови оподаткування операцій, що здійснюються з участю осіб, що не є платниками ПДВ. Так, наприклад, якщо платник податку провадить підприємницьку діяльність з постачання вживаних товарів (комісійну торгівлю), які придбані в осіб, не зареєстрованих як платники податку, базою оподаткування є комісійна винагорода такого платника податку.

Особливими, з точки зору ПДВ, також є операції платника, змістом яких є постачання (продажу) однорідних вживаних товарів, які придбано у фізичних осіб, що не є платниками податку. У таких випадках базою оподаткування є позитивна різниця між ціною продажу та ціною придбання таких товарів. При цьому податкове зобов'язання нараховується на подію, що мала місце першою з двох можливих. До умов комісійної торгівлі відноситься також продаж вживаного транспортного засобу. При цьому база оподаткування для фізичної особи визначається виходячи з ціни, зазначеної у договорі купівлі-продажу, але не нижче оціночної вартості такого засобу, розрахованої суб'єктом оціночної діяльності, уповноваженим здійснювати оцінку відповідно до закону. А для платників податку база оподаткування розраховується виходячи з договірної (контрактної) вартості, але не нижче звичайних цін.

Слід мати на увазі, що вживаними товарами є такі, що були в користуванні не менше року. А транспортні засоби – такі, що не підпадають під визначення нового транспортного засобу.

Новими транспортними засобами вважаються:

а) наземний транспортний засіб – той, що вперше реєструється в Україні відповідно до законодавства та при цьому має загальний наземний пробіг до 6000 кілометрів;

б) судно – те, що вперше реєструється в Україні відповідно до законодавства та при цьому пройшло не більше 100 годин після першого введення його в експлуатацію;

в) літальний апарат – той, що вперше реєструється в Україні відповідно до законодавства, та при цьому його налітаний час до такої реєстрації не перевищує 40 годин після першого введення в експлуатацію. Налітаним вважається час, який розраховується від блок-часу зльоту літального апарата до блок-часу його приземлення.

Розрахунки бази оподаткування товарів, що передаються чи отримуються у межах договорів комісії (консигнації), довірчого управління, у принципі нічим не відрізняється від таких розрахунків підчас здійснення операцій з постачання/продажу товарів/послуг. При цьому за базою оподаткування слід приймати вартість постачання цих товарів, яка визначається у загальному порядку. Датою збільшення податкових зобов'язань та податкового кредиту платників податку, що здійснюють постачання/отримання товарів у межах договорів комісії (консигнації), доручення, довірчого управління, інших цивільно-правових договорів та без права власності на такі товари, визначається за правилами настання першої події зі двох можливих.

Однією з особливих господарських операцій, на які особливим чином нараховується база оподаткування ПДВ, є постачання товарів/послуг під забезпечення боргових зобов'язань покупця. Ця заборгованість оформляється шляхом того, що покупець передає платнику податку вексель, чи простий, чи переказний, який може бути випущеним або самим покупцем, або третьою особою. У таких операціях базою оподаткування є договірна вартість на товар чи послугу, які постачаються, та яка розраховується звичайним чином. При чому, дисконти або інші знижки з номіналу векселя не враховуються у базу оподаткування. Але ж якщо векселі процентні, то до бази оподаткування докладаються сума процентів, які мають бути нарахованими на суму номіналу такого векселя. У свою чергу, на номінал векселя, у тому числі без урахування дисконтів або з урахуванням процентів, податкові зобов'язання не нараховуються.

Особливі податкові відносини з ПДВ складаються у випадках, коли ліквідуються основні виробничі або невиробничі засоби. Якщо ліквідація здійснюється за самостійним рішенням платника податку, то для цілей оподаткування вона розглядається як постачання основних виробничих або невиробничих засобів за звичайними цінами, але не нижче балансової вартості на момент ліквідації.

Ліквідація може здійснюватися без згоди платника податку. Це може бути: а) чи у зв'язку з їх знищенням; б) або із зруйнуванням внаслідок дії обставин непереборної сили; в) чи у результаті викрадення основних виробничих або невиробничих засобів, що підтверджується відповідно до законодавства; д) чи коли платник податку подає контролюючому органу відповідний документ про знищення, розібрання або перетворення основних виробничих або невиробничих засобів у інший спосіб, внаслідок чого вони не можуть використовуватися за первісним призначенням. На таки засоби база оподаткування не нараховується.

У разі якщо внаслідок ліквідації необоротних активів отримуються комплектувальні вироби, складові частини, компоненти або інші відходи, які оприбутковуються на матеріальних рахунках з метою їх використання в господарській діяльності платника, на такі операції не нараховуються податкові зобов'язання.

Особливістю оподаткування операцій ввезення товарів на митну територію України є те, що у якості бази оподаткування для них визначається договірна (контрактна) вартість, але не нижче митної вартості цих товарів, з урахуванням мита та акцизного податку, що підлягають сплаті і включаються до ціни товарів. Особливістю також є необхідність перерахунку митної вартості у національну валюту України. Механізм такого перерахунку залежить від особливостей подання митної декларації. Якщо вона подавалася, то перерахунок здійснюється за офіційним курсом валюти України до цієї іноземної валюти, встановленим Національним банком України, що діє на день подання митної декларації для митного оформлення. У разі якщо митна декларація не подавалась, перерахунок іноземної валюти у валюту України здійснюється за офіційним курсом валюти України до цієї іноземної валюти, встановленим Національним банком України, що діяв на день визначення податкових зобов'язань.

У випадках, коли має місце імпорт послуг, базою оподаткування є договірна (контрактна) вартість таких послуг з урахуванням податків та зборів, за винятком податку на додану вартість. Ця вартість перераховується в національну валюту за валютним (обмінним) курсом Національного банку України на дату виникнення податкових зобов'язань. Якщо послуги від нерезидента отримані до їх оплати, то розрахунок бази оподаткування здійснюється на основі звичайних цін на такі послуги без урахування податку.

2.3. Управління на податковий кредит з ПДВ у специфічних операціях

Як відомо, податковим кредитом є сума ПДВ, що сплачена платником у час придбання ним товарів/послуг, та на яку платник ПДВ має право зменшити податкове зобов'язання зі сплати податку до бюджету.

Слід нагадати, що право на віднесення сум податку до податкового кредиту виникає у разі здійснення операцій з:

а) придбання або виготовлення товарів (у тому числі в разі їх ввезення на митну територію України) та послуг;

б) придбання (будівництва) необоротних активів, у тому числі при їх ввезенні на митну територію України;

в) отримання послуг, наданих нерезидентом на митній території України, та в разі отримання послуг, місцем постачання яких є митна територія України.

Датою виникнення права на податковий кредит є звершення події, що сталася раніше:

чи дати списання коштів з банківського рахунка платника податку на оплату товарів/послуг (така норма відповідає касовому методу нарахування податку);

чи дати отримання платником податку товарів/послуг, що підтверджено податковою накладною (відповідно, методу нарахування).

Для операцій із ввезення на митну територію України діє тільки касовий метод сплати податку. А саме, датою виникнення права на податковий кредит вважається дата сплати податку за податковими зобов'язаннями згідно даті ввезення (саме та дата, коли ПДВ сплачено підчас ввезення товару в Україну).

Але існують певні особливості. Вони полягають у тому, що сплачений ПДВ може бути відшкодований тільки за тими операціями, які пов'язані з:

придбанням або виготовленням товарів (споживанням послуг) з метою їх подальшого використання в оподатковуваних операціях у межах господарської діяльності платника податку;

придбанням (будівництвом) основних фондів та інших необоротних матеріальних активів з метою подальшого використання

в оподатковуваних операціях у межах господарської діяльності платника податку.

Особливістю виникнення прав на податковий кредит є те, що вони з'являються зовсім не у той податковий період, коли придбані товарів (чи сплачені послуги) почали використовуватися у виробничих цілях. Воно настають навіть у тих випадках, коли придбані товари чи послуги мають використовуватися у наступні податкові періоди.

У випадках, коли платник сплачує ПДВ у складі ціни за придбання товарів чи послуг, але ці товари та послуги призначаються для їх використання в операціях, що не є об'єктом оподаткування або звільняються від оподаткування, то суми податку, сплачені у зв'язку з таким придбанням (виготовленням), не відносяться до податкового кредиту зазначеного платника.

Особливі вимоги існують відносно обов'язку підтверджувати існування права на податковий кредит. Справа у тому, що до податкового кредиту не відносяться суми сплат податку, які не підтверджені податковими накладними (або підтверджені податковими накладними, оформленими з порушенням діючих податкових норм). Це стосується також й відсутності підтвердження митними деклараціями, та іншими документами, що передбачені Податковим Кодексом України. Якщо про відсутність документів, що підтверджують право на податковий кредит, стає звісним у результаті податкової перевірки, то платник несе відповідальність як особа, що не погасила свого податкового зобов'язання. Ця норма застережує увагу платника на тому, що право на виникнення податкового кредиту може виникнути по першій події, а саме у час перерахуванням коштів з розрахункового рахунку у банку. Але це право залишається не підтвердженим, якщо податкова накладна з ПДВ відсутня.

Вимога щодо необхідності існування податкової накладної з ПДВ, як засобу підтвердження прав на податковий кредит, діє навіть для тих операцій, у яких датою появи права на нього фіксується навіть без факту оприбутковування майна. Це стосується платників, для яких можна використовувати касовий метод нарахування податкового кредиту. Якщо податкові накладні відсутні, то право на відшкодовування ПДВ для платника не діє. Для того, щоб пред'явити відсутні податкові накладні, платнику дається строк протягом 60

календарних днів з дати списання коштів з банківського рахунка платника податку. Право на докази податковою накладною зберігається протягом 365 календарних днів з дати складання податкової накладної.

Може статися таке, що придбані або виготовлені товари чи послуги, та навіть необоротні активи частково використовуються в оподатковуваних операціях, а частково – ні. У такому випадку до сум податку, які платник має право віднести до податкового кредиту, включається та частка сплаченого (нарахованого) податку під час їх придбання або виготовлення, яка відповідає частці використання таких товарів/послуг, необоротних активів в оподатковуваних операціях. Ця частка визначається у відсотках як відношення обсягів, що існують з постачання оподатковуваних операцій (без урахування сум податку) за попередній календарний рік, до сукупних обсягів постачання оподатковуваних та неоподатковуваних операцій (без урахування сум податку) за цей же попередній календарний рік. Визначена у процентах величина застосовується протягом поточного календарного року.

Може статися, що у платника податку протягом попереднього календарного року були відсутні неоподатковувані операції. Відповідно, такі неоподатковувані операції почали здійснюватися у звітному періоді. Може бути також, що новостворені платники податку вперше починають виконувати відповідні операції. У таких випадках платники проводять у поточному календарному році розрахунок частки використання товарів/послуг, необоротних активів в оподатковуваних операціях на підставі розрахунку, визначеного за фактичними даними обсягів з постачання оподатковуваних та неоподатковуваних операцій першого звітного податкового періоду, в якому задекларовані такі операції.

Розрахунок частки використання товарів/послуг, необоротних активів в оподатковуваних операціях подається до контролюючого органу одночасно з податковою декларацією звітного податкового періоду, в якому задекларовані такі оподатковувані та неоподатковувані операції.

Діючий ПКУ вимагає здійснювати таки розрахунки не тільки що кожного місяця (коли податковий період складає цю протяжність часу). Такі перерахунки мають здійснюватися за підсумками календарного року, виходячи з фактичних обсягів проведених

протягом року оподатковуваних та неоподатковуваних операцій. Більш того, у разі зняття з обліку платника податку, у тому числі за рішенням суду, перерахунок частки здійснюється виходячи з фактичних обсягів оподатковуваних та неоподатковуваних операцій, проведених з початку поточного року до дати зняття з обліку.

Що стосується використання необоротних активів, то перерахунок частки використання необоротних активів в оподатковуваних операціях має здійснюватися за підсумками одного, двох і трьох календарних років, що настають за роком, в якому вони почали використовуватися (введені в експлуатацію).

2.4. Механізм отримання відшкодування ПДВ с бюджету

Як звісно, сума ПДВ, що підлягає сплаті до Державного бюджету України, визначається як різниця між сумою податкового зобов'язання податкового періоду та сумою податкового кредиту цього ж періоду. Позитивне значення цієї суми сплачується до бюджету у встановлені строки. Якщо ж це значення від'ємне, то вона враховується у зменшення суми податкового боргу з податку, що виник за попередні періоди. Коли ж цей борг відсутній, то це від'ємне значення зараховується до складу податкового кредиту наступного звітного (податкового) періоду.

У випадках, коли у наступних податкових періодах розрахована різниця між сумою податкового зобов'язання та сумою податкового кредиту залишає оставатися зі знаком «мінус», то бюджетному відшкодуванню підлягає не вся сума такого від'ємного значення, а тільки її частина. Вона складається з суми податку, яка фактично сплачена платником ПДВ у складі ціни за придбаний товар чи послуги у попередніх та звітному податкових періодах. У випадку, коли платник отримав від нерезидента послугу на митній території України, то ця частина, що підлягаю відшкодуванню, складається з суми податкового зобов'язання, яка включена у податкову декларацію за попередній період за отримання платником від нерезидента послуги. Залишок від'ємного значення попередніх податкових періодів після бюджетного відшкодування включається до складу сум, що відносяться до податкового кредиту наступного податкового періоду.

Існують певні обмеження відносно тих осіб, що мають право на відшкодовування ПДВ з бюджету. Зокрема, таким є платники, що були зареєстровані менш, ніж за 12 календарних місяців до місяця, за наслідками якого подається заява на бюджетне відшкодування. Право на відшкодування не мають також особи, у яких обсяги оподатковуваних операцій за останні 12 календарних місяців менші, ніж заявлена сума бюджетного відшкодування. Але ці два обмеження не діють для операцій придбання або спорудження (будівництва) основних фондів.

Платник податку може відмовитися від отримання бюджетного відшкодування у поточному податковому періоді з метою зменшення податкових зобов'язань у наступних періодах. Таке рішення платник відображає у податковій декларації з ПДВ. Але це не означає, що платник втрачає право на отримання бюджетного відшкодування коштами у майбутніх періодах.

Для отримання бюджетного відшкодування платник має оформити відповідну заяву про повернення суми бюджетного відшкодування. До заяви додаються розрахунок суми бюджетного відшкодування та оригінали митних декларацій. Протягом 30 календарних днів, що настають за граничним терміном отримання податкової декларації, контролюючий орган проводить камеральну перевірку заявлених у ній даних. За наявності достатніх підстав [24], які свідчать, що розрахунок суми бюджетного відшкодування було зроблено з порушенням норм податкового законодавства, контролюючий орган має право провести документальну позапланову виїзну перевірку платника для визначення достовірності нарахування такого бюджетного відшкодування протягом 30 календарних днів, що настають за граничним терміном проведення камеральної перевірки.

Контролюючий орган зобов'язаний у п'ятиденний строк після закінчення перевірки подати органу, що здійснює казначейське обслуговування бюджетних коштів, висновок із зазначенням суми, що підлягає відшкодуванню з бюджету. Після отримання цього висновку, казначейство видає платнику податку зазначену в ньому суму бюджетного відшкодування шляхом перерахування коштів з бюджетного рахунка на поточний банківський рахунок платника податку в обслуговуючому банку. Строк такого перерахування - п'ять операційних днів після отримання висновку контролюючого органу.

У результаті податкової перевірки (чи то камеральної, чи документальної позапланової) може з'ясуватися, що платник не вірно розрахував суму ПДВ, яка замовлена для відшкодування. При цьому може скластися такі ситуації:

контролюючий орган (надалі у цьому випадку – КО) розрахував суму відшкодування ПДВ у меншому розміру, чи це вказано у заяві платника. У такому випадку КО надсилає платнику податку податкове повідомлення, в якому зазначаються сума такого заниження та підстави для її вирахування. У цьому випадку вважається, що платник податку добровільно відмовляється від отримання такої суми заниження як бюджетного відшкодування, та враховує у зменшення податкових зобов'язань з цього податку в наступних податкових періодах;

КО розраховує суму відшкодування у більшому розміру, ніж вказане у заяві платника. У такому випадку КО теж надсилає платнику податку податкове повідомлення, в якому зазначаються сума розрахованого ним відшкодування у більшому обсязі;

КО взагалі приходить до висновку, що платник взагалі не має права ні на яке відшкодування. Такий висновок оформляється у податковому повідомленні, що спрямовується платнику, та у якому в якому зазначаються підстави відмови в наданні бюджетного відшкодування.

Платник може не погодитися з висновками КО щодо розрахованого ним розміру відшкодування, та опротестувати його у вигляді ініціювання процедури адміністративного або судового оскарження. У такому випадку КО має повідомити про це орган, що здійснює казначейське обслуговування бюджетних коштів. Він припиняє процедуру відшкодування в частині оскаржуваної суми до набрання законної сили судовим рішенням.

Після того, як процедура адміністративного або судового оскарження закінчено, то контролюючий орган протягом п'яти робочих днів, що настали за днем отримання відповідного рішення, зобов'язаний подати органу, що здійснює казначейське обслуговування бюджетних коштів, висновок із зазначенням суми податку, що підлягає відшкодуванню з бюджету.

У процесі перевірки обґрунтованості заявленої до відшкодування суми ПДВ за результатам операцій зовнішнеекономічної діяльності, може з'ясуватися факт, що гроші з бюджету

вимагає платник, який дійсно експортує товари за межі митної території України. Але насправді цей товар отриманий від іншого платника податку на умовах договорів комісії, консигнації, доручення або інших видів договорів. Вони не передбачають переходу права власності від фактичного власника товару до експортера. У такому випадку право на отримання бюджетного відшкодування має лише фактичний власник податку. При цьому комісійна винагорода, отримана платником податку - експортером від фактичного власника товару, включається до бази оподаткування за діючою ставкою ПДВ, та не включається до митної вартості товарів, які експортуються.

Платники податку, які обґрунтували своє право на бюджетне відшкодування, та подали відповідну заяву, мають право почати процедуру отримання автоматичного бюджетного відшкодування податку. Дозвіл на таку форму відшкодування виникає лише після камеральної перевірки, мета якої є з'ясування умов автоматичності відшкодування. Вона проводиться протягом 20 календарних днів, наступних за граничним терміном отримання податкової декларації.

Право на отримання автоматичного бюджетного відшкодування податку мають платники податку, які відповідають одночасно низькі певних критеріїв. Основним з них є:

не перебування у судових процедурах банкрутства;

здійснюють операції, до яких застосовується нульова ставка (питома вага яких протягом попередніх дванадцяти послідовних звітних податкових періодів (місяців) сукупно становить не менше 40 відсотків загального обсягу поставок;

загальна сума розбіжностей між податковим кредитом платника податку, та податковими зобов'язаннями його контрагентів, в частині постачання таких товарів/послуг, що виникла протягом попередніх трьох послідовних календарних місяців, не перевищує 10 відсотків заявленої платником податків суми бюджетного відшкодування;

середня заробітна плата не менше ніж у два з половиною рази перевищує мінімальний встановлений законодавством рівень у кожному з останніх чотирьох звітних податкових періодів (кварталів);

не мають податкового боргу;

великий платник податків не декларував від'ємне значення об'єкта оподаткування податком на прибуток за підсумками останнього звітного (податкового) року.

Крім того, має бути врахований один з наступної системи критеріїв:

а) або чисельність працівників, які перебувають у трудових відносинах з такими платниками податку, перевищує 20 осіб у кожному з останніх чотирьох звітних податкових періодів (кварталів), встановлених розділом IV цього Кодексу;

б) або має основні фонди для ведення задекларованої діяльності, залишкова балансова вартість яких на звітну дату за даними податкового обліку перевищує суму податку, заявлену до відшкодування за попередні 12 календарних місяців;

в) або рівень визначення податкового зобов'язання з податку на прибуток до сплати до бюджету (відношення сплаченого податку до обсягів отриманих доходів) є вищим від середнього по галузі за підсумками останнього звітного (податкового) року.

2.5. Використання механізму податкової накладної у адмініструванні ПДВ

Платник податку зобов'язаний надати покупцю (отримувачу) на його вимогу підписану уповноваженою платником особою та скріплену печаткою (якщо вона є) податкову накладну. За вибором покупця, вони має бути складена у один з таких способів:

чи у паперовому вигляді;

чи в електронній формі з дотриманням умови щодо реєстрації у порядку, визначеному законодавством, електронного підпису уповноваженої платником особи та умови реєстрації податкової накладної у Єдиному реєстрі податкових накладних. У такому разі складання податкової накладної у паперовому вигляді не є обов'язковим. У разі звільнення від оподаткування, а саме у випадках, що передбачені законодавством, у податковій накладній робиться запис «Без ПДВ» з посиланням на відповідний пункт ПКУ.

Податкова накладна складається у двох примірниках у день виникнення податкових зобов'язань продавця. Один примірник видається покупцю, а другий залишається у продавця. У разі, коли складання податкова накладна складається у паперовому вигляді, то покупцю видається оригінал, а копія залишається у продавця.

Для операцій, що оподатковуються, і операцій, що звільнені від оподаткування, складаються окремі податкові накладні.

Податкова накладна є документом первинного податкового обліку. Її зміст одночасно відображається у податкових зобов'язаннях продавця, а також у реєстрі виданих податкових накладних продавця та реєстрі отриманих податкових накладних покупця.

При оформленні податкових накладних необхідно дотримуватися певних вимог.

По-перше, слід мати на увазі, що податкова накладна (далі – ПН) має бути у платника податків в наявності на момент перевірки. Якщо податкової накладної немає, то права на податковий кредит не визнається.

По-друге, якщо навіть податкові накладні не були включені в звіт, то це можна зробити заднім числом. Проте терміни такого представлення обмежені. Так, зокрема, при касовому методі нарахування податкових зобов'язань (ПЗ) це можна зробити впродовж 60 днів, а при нарахуванні ПЗ по «першій події» – 365 календарних днів з дати виписки ПН.

Та, нарешті, головне. ПН має бути оформлена правильно, оскільки оформлення з порушеннями не надає права на податковий кредит. При цьому слід мати на увазі, що податкова накладна виписується в наступних випадках:

при постачанні товарів (робіт, послуг), які є об'єктом оподаткування;

при постачанні товарів (робіт, послуг), звільнених від оподаткування України);

при постачанні товарів (робіт, послуг), що не є об'єктом оподаткування;

на плату за товари (роботи, послуги) у вигляді авансу;

при торгівлі за готівку, уроздріб з видачею фіскального чека РРО, продажу транспортних квитків, наданні готельних послуг, а також послуг, які контролюються приладами обліку (виписується єдина ПН у кінці дня);

на суму перевищення звичайної ціни над фактичною при постачанні товарів (робіт, послуг);

при перекладі оборотних активів платника податків у рамках його власного балансу для невиробничого використання;

при перекладі основних фондів до складу невиробничих;

при ліквідації основних фондів;

по експортних постачаннях;

при постачанні послуг (робіт) на митній території України резидентам України від нерезидентів України, які не зареєстровані платниками ПДВ в Україні.

Існують певні правила виписки податкових накладних.

Якщо постачання сталося раніше оплати, то ПН виписується на кожне постачання (поставлену партію) товару третім особам (стороннім підприємствам, організаціям, приватним особам). Якщо ж робиться постачання виконаних робіт (наданих послуг), то у ПН проставляють суму, що вказану в акті виконаних робіт (наданих послуг).

Якщо ж здійснюється постачання товарів (робіт, послуг), які носять «безперервний або ритмічний характер при постійних зв'язках з покупцем», то допускається виписувати ПН один раз в місяць, не пізніше за останній день місяця. Таким чином формується звідна ПН. При цьому до неї обов'язково додається реєстр звичайних накладних (інших товарно-супровідних документів), актів наданих послуг (виконаних робіт), або один такий акт, якщо він складається одного раз за місяць.

Чинне законодавство не дає визначення тому, що означає «безперервний або ритмічний характер при постійних зв'язках...». Для такого тлумачення можна керуватися принципом тлумачення колізій на користь платників податків. При цьому можна вважати, що це постачання товару (робіт, послуг), яке має місце два і більше рази в місяць, здійснюється щодо одного й того ж покупцеві. У такому разі можна припустити, що виписка ПН робиться не на кожну партію (суму авансу), а тільки одного разу впродовж місяця. Можна вважати, що це є спеціальним правилом, і що воно являється пріоритет перед загальним принципом. Така процедура, звичайно ж, є раціональнішою, ефективнішою, оскільки з точки зору складності адміністрування, знижує трудовитрати на нього, і знижує трудомісткість процесу виписки ПН.

Податкова накладна виписується одного разу за день, а саме за його підсумками, якщо вона не була виписана раніше:

при торгівлі товарами (роботами, послугами) за готівку уроздріб;

з продажу транспортних квитків, наданні готельних послуг, наданні послуг, які контролюються приладами обліку (у тому числі послуг зв'язку).

при постачанні товарів (робіт, послуг), яке супроводжується видачею фіскального чека РРО (це може бути при розрахунках готівкою, при розрахунках пластиковою карткою банку, пластиковими картками, які замінюють гроші при розрахунках [3].

Контролюючі органи за даними реєстрів виданих та отриманих податкових накладних, наданих в електронному вигляді, повідомляють платника податку про наявність у такому реєстрі розбіжностей з даними контрагентів. При цьому платник податку протягом 10 днів після отримання такого повідомлення має право уточнити податкові зобов'язання без застосування штрафних санкцій, передбачених за несвоєчасне та неповне погашення податкового зобов'язання.

Право на нарахування податку та складання податкових накладних надається виключно особам, зареєстрованим як платники ПДВ. Не дає права на віднесення сум податку до податкового кредиту податкова накладна, яка складена платником, звільненим від сплати податку за рішенням суду, після набрання чинності таким рішенням суду.

Платник податку веде реєстр виданих та отриманих податкових накладних в електронному вигляді, у якому зазначаються порядковий номер податкової накладної, дата її виписки (отримання), загальна сума постачання та сума нарахованого податку, а також реєстраційний номер платника податку – продавця, який видав податкову накладну такому платнику податку. Платники податку щомісяця в терміни, що передбачені для подання податкової звітності (календарний місяць), у тому числі для яких цим розділом встановлено звітний податковий період – квартал, подають контролюючому органу копії записів у реєстрах виданих та отриманих податкових накладних за такий період в електронному вигляді.

При здійсненні операцій з постачання товарів/послуг платник податку – продавець товарів/послуг зобов'язаний надати покупцю

податкову накладну та зареєструвати її в Єдиному реєстрі податкових накладних. Підтвердженням продавцю про прийняття його податкової накладної до Єдиного реєстру податкових накладних є квитанція в електронному вигляді у текстовому форматі, яка надсилається протягом операційного дня. Якщо надіслані податкові накладні сформовано з порушенням вимог, передбачених відповідно податкового законодавства, то протягом операційного дня продавцю надсилається квитанція в електронному вигляді у текстовому форматі про неприйняття їх в електронному вигляді із зазначенням причин. Реєстрація податкових накладних у Єдиному реєстрі податкових накладних здійснюється не пізніше п'ятнадцяти календарних днів, наступних за датою їх складання.

Цей документ має важливе значення для підтвердження права на податковий кредит. Якщо в цьому документі відсутні відомості про наявність податкової накладної по певній господарської операції, то це може бути сигналом про то, що у платника з цієї операції відсутнє право на податковий кредит з ПДВ. Сам по собі, реєстр відомостей про податкові накладні і розрахунки коригувань уявляє з себе електронний документ, який ведеться центральним органом державної податкової служби в електронній формі згідно з електронними документами, які подані платниками податку на додану вартість.

У разі ввезення товарів на митну територію України документом, що посвідчує право на віднесення сум податку до податкового кредиту, вважається митна декларація, оформлена відповідно до вимог законодавства, яка підтверджує сплату податку.

Для операцій з постачання послуг нерезидентом на митній території України документом, що посвідчує право на віднесення сум податку до податкового кредиту, вважається податкова накладна, податкові зобов'язання за якою включені до податкової декларації попереднього періоду

КОНТРОЛЬНІ ЗАПИТАННЯ

1. Дайте характеристику системи обліку платників ПДВ.

2. Розкажіть про систему встановлення протяжності податкових періодів з ПДВ.

3. Розкажіть про об’єкти оподаткування ПДВ, та про місце постачання товарів, як критерію визначення об’єкту оподаткування ПДВ.

4. Що є датою виникнення податкових зобов’язань?

5. Розкажіть про використання критеріїв методу нарахування та касового методу стосовно розрахунків з ПДВ.

6. Розкажіть про принципи визначення розміру бази оподаткування ПДВ.

7. Розкажіть про види господарських операцій, при яких ПДВ не сплачується.

8. Назвіть основні елементи механізму управління на податковий кредит з ПДВ у специфічних операціях.

9. Розкажіть про механізм отримання відшкодування ПДВ з бюджету.

10. Розкажіть про використання механізму податкової накладної у адмініструванні ПДВ.

3. АКЦИЗНИЙ ПОДАТОК В УКРАЇНІ ТА ОСОБЛИВОСТІ ЙОГО АДМІНІСТРУВАННЯ

3.1. Характеристика податку, його платники та об'єкти оподаткування

Акцизний податок є непрямим специфічним податком, яким обкладаються винятково визначені товари. З його допомогою реалізується фіскальна функція. Він утримується з товарів, які є монопольними, і рівень рентабельності виробництва яких доволі високий. Вона висока не через умови виробництва, а внаслідок історичних і природних умов виробництва і споживання такого товару, а також з причини монопольного положення продавця на ринку. Рентабельність їх настільки висока, що навіть після сплати акцизу виробник підакцизного товару отримує нормативний прибуток. У сучасних податкових системах він посідає одне з перших місць після податку на додану вартість і за значенням, і за обсягами надходжень до бюджету.

Підакцизні товари, наявні нині, поділяються на чотири групи: спирт етиловий та інші спиртові дистиляти, алкогольні напої, пиво; тютюнові вироби, тютюн та промислові замінники тютюну; нафтопродукти, скраплений газ; автомобілі легкові, кузови до них, причепи та напівпричепи, мотоцикли.

Особливість сплати акцизного податку (АКЦ) полягає в тому, що він сплачується лише при першому продажу товару, коли виробник перший раз продає товар, тобто першому покупцеві. При подальших продажах акциз не сплачується, але сума сплаченого податку входить до складу собівартості продукції.

Характерною особливістю цього податку є й те, що ціна реалізації, яку слід розглядати як такою, що враховує податок на додану вартість ($Ц_{реаліз}$), підакцизного товару має таку структуру:

$$Ц_{реаліз} = С + П + ПДВ = Ц_{РОЗД} + АКЦ + ПДВ, \qquad (3.1)$$

де $Ц_{РОЗД} = С + П$.

Структуру ціни підакцизного товару можна також показати у вигляді

$$Ц_{реаліз} = С + П + АКЦ + ПДВ = Ц_{ДОГ} + ПДВ, \quad (3.2)$$

$$Ц_{ДОГ} = С + П + АКЦ$$

Для з'ясування структури ціни підакцизного податку слід використовувати поняття «роздрібна ціна» підакцизного товару (тобто $Ц_{РОЗД}$), до якої входить ПДВ та договірна ціна ($Ц_{ДОГ}$). Це саме та сума, яка залишається у виробників після сплати податку. Вона складається з собівартості (С) та прибутку (П).

Виходячи з того, що виробництво та реалізація підакцизної продукції пов'язане з отриманнями значних сум надприбутків, велика увага приділяється обліку платників акцизної продукції, оскільки це є запорукою повноти сплати податку на прибуток. У свою чергу, цей облік засновується на переліку осіб, що мають бути зареєстровані у якості платника акцизного податку. Виходячи з цього, платником податку є:

1) особа, яка виготовляє підакцизні товари (продукцію) на митній території України, у тому числі особа, яка виготовляє їх з давальницької сировини. Істотна відмінність цих двох осіб полягає у тому, що перша з них є власником підакцизного товару, оскільки він виробляється із сировини, яка є власністю цієї особи. Друга – особа, яка не є власником підакцизного товару, оскільки сировина для нього давальницька. При цьому замовники, за дорученням яких виробляються підакцизні товари (продукція) з давальницької сировини, сплачують податок виробникові. Перші з цих осіб становлять переважну частку платників акцизного податку;

2) особа-суб'єкт господарювання, який ввозить підакцизні товари (продукцію) на митну територію України;

3) фізична особа-резидент або нерезидент, який ввозить підакцизні товари (продукцію) на митну територію України в обсягах, що підлягають оподаткуванню, відповідно до митного законодавства;

4) особа, яка реалізовує конфісковані підакцизні товари (продукцію). До цієї групи товарів зазвичай зараховують ті з підакцизних товарів, що, визнані безгосподарними, тобто підакцизні товари (продукцію), за якими не звернувся власник до кінця терміну зберігання, і підакцизні товари (продукцію), які на праві

спадкоємства або на інших законних підставах переходять у власність держави;

5) особа, на яку покладається виконання умов щодо цільового використання підакцизних товарів (продукції), на які встановлено ставку податку 0 грн за 1 л 100-відсоткового спирту, 0 євро за 1000 кг нафтопродуктів. При цьому такі особи стають платниками у випадках, коли порушується використання таких товарів у подальшій переробці;

6) особа, на яку при здійсненні операцій з підакцизними товарами (продукцією), які не підлягають оподаткуванню або звільняються від оподаткування, покладається виконання умов щодо цільового використання підакцизних товарів (продукції). При цьому платниками вони стають, коли порушується подальше використання таких підакцизних товарів.

Кожен суб'єкт господарювання, який підпадає під визначення «платник акцизного податку», зобов'язаний реєструватися як такий.

Реєстрація здійснюється в органах державної податкової служби. За фактом реєстрації суб'єкт господарювання, який здійснює діяльність з виробництва підакцизних товарів (продукції) та імпорту алкогольних напоїв і тютюнових виробів, отримує відповідну ліцензію, що дає право вироблення чи реалізації акцизного податку.

Органи ліцензування, які уповноважені видавати ліцензії на зазначені види діяльності, зобов'язані надати органу державної податкової служби за місцезнаходженням суб'єкта господарювання інформацію про видані, переоформлені, припинені або анульовані ліцензії в п'ятиденний термін з дня виконання таких дій.

Інші платники підлягають обов'язковій реєстрації як платники податку органами державної податкової служби за місцем державної реєстрації таких суб'єктів у місячний термін з дня початку господарської діяльності.

Об'єктами оподаткування розрахунку акцизного податку є операції з:

1) реалізації вироблених в Україні підакцизних товарів (продукції);

2) передачі підакцизних товарів чи продукції з метою власного вжитку, промислової переробки, здійснення внесків у статутний капітал, а також своїм працівникам;

3) ввезення підакцизних товарів (продукції) на митну територію України;

4) реалізації конфіскованих підакцизних товарів, а також підакцизних товарів, що визнані безгосподарними. До них відносяться підакцизні товари, за якими не звернувся власник до кінця строку зберігання. До конфіскованих можна зарахувати підакцизні товари, що за правом спадкоємства чи на інших законних підставах переходять у власність держави;

5) реалізації або передачі у володіння, користування або розпорядження підакцизних товарів (продукції), які були ввезені на митну територію України зі звільненням від оподаткування;

6) обсяги і вартість втрачених підакцизних товарів (продукції), що перевищують встановлені норми втрат. Такі об'єкти оподаткування мають місце у випадках, коли для окремих видів підприємницької, а саме: окремих видів господарської діяльності встановлюються норми технологічних збитків, чи норми природних втрат у процесі зберігання, транспортування та реалізації товарів.

Є певна кількість операцій з підакцизними товарами, що не підлягають оподаткуванню**.** Найбільш характерними з них є операції:

з вивезення (експорту) підакцизних товарів (продукції) платником податку за межі митної території України;

із ввезення на митну територію України раніше експортованих підакцизних товарів (продукції), у яких виявлені недоліки, що перешкоджають реалізації цих товарів на митній території країни імпортера, для їх повернення експортерові. Такі підакцизні товари (продукція) ввозяться їх продавцем (експортером) без подальшої реалізації на митній території України;

Відомо понад десяти видів операцій з підакцизними товарами, що звільняються від оподаткування. Найбільш актуальними з них, виходячи з діючих сучасних умов господарювання, є наступні операції:

реалізація легкових автомобілів для інвалідів, у тому числі дітей-інвалідів, легкових автомобілів спеціального призначення (а саме, швидка медична допомога). Особливості таких операцій з автомобілями полягає у тому, що оплата вартості їх здійснюється за рахунок засобів державного або місцевих бюджетів;

ввезення підакцизних товарів (продукції) на митну територію України, призначених для офіційного (службового) користування дипломатичними представництвами іноземних держав;

реалізація підакцизних товарів (крім нафтопродуктів), що вироблені на митній території України та використовуються як сировина для виробництва підакцизних товарів (продукції);

ввезення фізичними особами на митну територію України підакцизних товарів (продукції) в обсягах, що не перевищують норми безмитного ввезення;

реалізація безпосередньо вітчизняними виробниками алкогольних напоїв і тютюнових виробів магазинам безмитної торгівлі;

ввезення на митну територію України підакцизних товарів (крім алкогольних напоїв і тютюнових виробів) як, або як міжнародної технічної допомоги, або як гуманітарної допомоги.

Особливість механізму реєстрації платників акцизного податку полягає у тому, що умовою здійснення операцій з підакцизними товарами є наявність у субєктів господарювання відповідної ліцензії. Їх діяльність вважається незаконною, якщо така ліцензія відсутня. У такому випадку вся сума доходу від цієї діяльності потрапляє у доход державної казни. А майно суб'єкта підлягає конфіскуванню.

3.2. Механізми розрахунку за акцизним податком

Базою оподаткування є конкретні характеристики певного об'єкта оподаткування. Залежно від особливостей об'єкта оподаткування, прийнято розрізняти ті чи інші бази оподаткування акцизного податку.

Якщо за об'єкт оподаткування приймається гроша одиниця вимірювання, тоді розрахунок податку здійснюється на основі застосування адвалерних ставок. У цих випадках базою оподаткування є вартість:

реалізованого товару (продукції), виготовленого на митній території України, за встановленими виробником максимальними роздрібними цінами, до яких акцизний податок включається, а податок на додану вартість – ні;

товарів (продукції), що ввозяться на митну територію України, за встановленими імпортером максимальними роздрібними цінами на товари (продукцію), які він імпортує, без податку на додану вартість і з урахуванням акцизного податку.

При визначенні бази оподаткування перерахунок іноземної валюти в національну валюту здійснюється за офіційним курсом гривні до іноземної валюти.

У разі, коли для розрахунку акцизного податку використовуються специфічні ставки для операцій реалізації товарів, що виготовлені на митній території України або ввезених на митну територію України підакцизних товарів (продукції), то базою оподаткування є їх кількість. Вона визначається в одиницях виміру ваги, обсягу, кількості товару (продукції), об'єму циліндрів двигуна автомобіля або в інших натуральних показниках.

За обчислення податку із застосуванням одночасно адвалерних і специфічних ставок податку, базою оподаткування є база, що визначається за вартісними та за кількісними показниками.

У разі наявності наднормативних втрат спирту питного і алкогольної продукції, допущених з вини виробника при виробництві підакцизної продукції, то до бази оподаткування додається вартість (кількість) тих товарів, які можна було б виговити з наднормативно втрачених товарів (продукції).

Норми втрат і виходу спирту етилового, коньячного і плодового, спирту етилового ректифікованого виноградного, спирту етилового ректифікованого плодового, спирту-сирцю виноградного, спирту-сирцю плодового і алкогольних напоїв затверджуються центральним органом виконавчої влади, уповноваженим Кабінетом Міністрів України. При псуванні, знищенні, втраті підакцизних товарів (продукції), базою оподаткування є вартість і обсяг загублених товарів, що перевищують встановлені норми втрат.

На акцизні товари встановлюється один з наступних видів ставок:

адвалерні (у відсотках до бази оподаткування);

специфічні;

адвалерні та специфічні одночасно.

Вид ставки для певного товару залежить від особливостей цього товару. Так, зокрема, для спирту етилового та інших спиртових дистилятів, застосовуються специфічні ставки.

Ними встановлюється сума податку на один літр відповідного продукту. При цьому для спирту та алкогольних напоїв, виготовлених шляхом змішування спирту з різними рідинами, ставка встановлюється у грн/л 100-відсоткового спирту.

До тютюнових виробів, тютюну і промислових замінників тютюну застосовуються і адвалерні, й специфічні ставки. Специфічна діє у виді певної суми податку на одиницю товару (або 1 кг тютюну, або 1000 шт. тютюнових виробів, наприклад, сигарет). Для простих

сигарет із фільтром і без фільтра застосовуються адвалерні та специфічні ставки.

Крім того, на тютюнові вироби, для яких діє ставка адвалерна і специфічна, вводиться мінімальне податкове зобов'язання. Так, наприклад, його розмір для сигарет з фільтром складає 160,35 грн. за 1 тисячу штук.

На нафтопродукти та скраплений газ діє адвалерна ставка у вигляді суми податку (у євро) на 1000 кг продукту. Внаслідок того, що форма цієї ставки абсолютно проста, можна використовувати таблиці.

На автомобілі легкові й інші моторні транспортні засоби, призначені переважно для перевезення людей, у т. ч. вантажопасажирські автомобілі-фургони, ставка встановлюється у виді євро/ 1 см^3 об'єму двигуна.

Особливості розрахунку суми акцизного податку залежить від особливостей ставки акцизного податку.

Якщо всередині країни продається товар, на який встановлені адвалерні ставки ($С_{АДВ}$), то сума акцизного податку (АКЦ) розраховується таким чином:

$$АКЦ = Ц_{РЕАЛІЗ} \times С_{АДВ} \div 100, \quad (3.3)$$

де $С_{АДВ}$ – ставка адвалерна, у % до обороту від реалізації.

Якщо на внутрішньому ринку країни продається товар, на який встановлена специфічна ставка (а саме, у твердій сумі на одиницю підакцизного товару), $С_{СПЕЦ}$, тоді сума акцизного податку розраховується у такий спосіб:

$$АКЦ = С_{СПЕЦ} \times N, \quad (3.4)$$

де N – кількість підакцизного товару у натуральних одиницях.

Цей же спосіб застосовується при імпорті, якщо для товару використовується $С_{СПЕЦ}$.

Коли товар ввозиться (пересилається) в країну, тобто, для нього діє митна вартість (*МВ*), а ставка акцизного податку для нього

встановлена у виді специфічної ($С_{АДВ}$), то сума акцизного податку розраховується таким чином:

$$АКЦ = МВ \times С_{АДВ} \div 100 , \quad (3.5)$$

Суми податку з підакцизних товарів (продукції), які виготовлені з давальницької сировини, визначаються виробником (переробником), виходячи з об'єктів оподаткування, бази оподаткування і ставок цього податку, що діють на дату відвантаження готової продукції її замовникові або за його дорученням іншій особі.

Податок з товарів (продукції), на які встановлені ставки податку в іноземній валюті, сплачується в національній валюті, та розраховується за офіційним курсом гривні до іноземної валюти, встановленим Національним банком України, кварталу. Значення курсу приймається на ту дату, коли мало місце перший день початку реалізації товару (продукції), та залишається незмінним протягом кварталу.

Забороняється сплата сум податку шляхом взаємних заліків, зустрічних зобов'язань, векселями і в інших формах, що не передбачають сплату сум такого податку грошовими коштами.

Суми податку з товарів (продукції), що ввозяться на митну територію України, визначаються платниками податку самостійно виходячи з об'єктів оподаткування, бази оподаткування і ставок цього податку. Його розмір розраховується в національній валюті за офіційним курсом гривні до іноземної валюти, встановленим Національним банком України на дату подання до митного органу митної декларації для митного оформлення.

Особливості розрахунку податку за використанням адвалерних ставок полягають у тому, що він має розраховуватися на основі використання максимальних роздрібних цін на підакцизні товари. Їх установленням займається виробник або імпортер товарів (продукції) шляхом декларування таких цін. Декларація про максимальні роздрібні ціни на підакцизні товари, які встановлені виробником або імпортером товарів (продукції), подається відповідно центральному органу державної податкової служби або спеціально уповноваженому центральному органу виконавчої влади у галузі митної справи.

У декларації мають міститися відомості про встановлені виробником або імпортером максимальні роздрібні ціни на всі

підакцизні товари (продукцію), виготовлені ним в Україні, або на всі підакцизні товари (продукцію), що імпортуються ним до України. Проставляється також дата, з якої діє максимальні роздрібні ціни.

Особливості розрахунку податку з тютюнових виробів полягає у тому, що у обчисленні використовуються одночасно адвалерні та специфічні ставки. При визначенні податкового зобов'язання на сигарети одного найменування сума акцизного податку, обчислена одночасно за встановлених адвалерною і специфічною ставкам акцизного податку, не має бути менше встановленого мінімального акцизного податкового зобов'язання.

Найважливішими особливостями податкового обліку акцизного податку є податковий період, терміни і порядок сплати податку, а також термін і порядок подання звітності про обчислення та сплату податку.

Терміни та особливості сплати податку з підакцизних товарів, що виготовлені на митній території України мають такий вигляд:

суми податку перераховуються до бюджету виробниками підакцизних товарів (продукції) протягом 10 календарних днів, що настають за останнім днем відповідного граничного терміну, передбаченого для подачі податкової декларації за місячний податковий період;

суми податку з алкогольних напоїв, для виробництва яких використовується спирт етиловий неденатурований, сплачуються шляхом придбання марок акцизного податку;

підприємства, які виробляють вина виноградні з додаванням спирту, сплачують податок шляхом придбання марок акцизного податку. Власник готової продукції, виробленої з давальницької сировини, сплачує податок виробникові (переробнику) не пізніше за дату відвантаження готової продукції такому власникові або за його дорученням іншій особі.

Сплата податку в разі ввезення підакцизних товарів на митну територію України визначається такими вимогами:

податок з ввезених на митну територію України підакцизних товарів (продукції) сплачується платниками податку до або в день подання митної декларації;

у разі ввезення маркірованої підакцизної продукції на митну територію України податок сплачується при придбанні марок

акцизного податку з доплатою (за потреби) в день подачі митної декларації.

КОНТРОЛЬНІ ЗАПИТАННЯ

1. Дайте визначення акцизного податку, назвіть його спільності та відмінності ознаки від податку на додану вартість.
2. Назвіть та схарактеризуйте платників і суб'єктів сплати акцизного податку.
3. Які є види об'єктів оподаткування акцизного податку?
4. Назвіть види ставок акцизного податку та схарактеризуйте сфери їх використання.
5. У чому полягають особливості розрахунку величини акцизного податку? Наведіть 2-3 приклади.
6. Визначте особливості сплати акцизного податку на товари, на які діють ставки акцизного податку в твердій сумі на одиницю товару.
7. Які терміни сплати акцизного податку?
8. Схарактеризуйте особливості вживання податкових векселів для розрахунків зі сплати акцизного податку.
9. Яку роль відіграють податкові агенти в законодавстві про акцизний податок?
10. Назвіть особливості оподаткування акцизним податком операцій з переробки давальницької сировини у підакцизну продукцію.

4. УПРАВЛІНСЬКІ ТЕХНОЛОГІЇ В КОНТРОЛЬНИХ ОРГАНАХ ЩОДО ПОДАТКІВ ТА ЗБОРІВ

4.1. Управління обліком платників податків

4.1.1. Принципи, сутність та механізм обліку платників податків

Облік платників податків здійснюється для того, аби контролювати дії платників податків щодо безумовного виконанням ними нормативних вимог з нарахування, своєчасності та повноти сплати податків, нарахованих фінансових санкцій, а також дотримання умов здійснення господарської діяльності, контроль за виконання яких закріплено за Податковим Кодексом України. Постановка на облік юридичних осіб, а також самозайнятих осіб, здійснюється незалежно від наявності обов'язку відносно сплати того або іншого податку і збору на той момент, коли платник ставиться на облік. Тобто на момент, коли здійснюється операція постановки на облік, у платника може не існувати податкового зобов'язання. А сам факт постановки на облік є своєрідною декларацією про те, що платник податків починає діяльність, що є об'єктом оподаткування, та має намір виконувати податкові зобов'язання у повній відповідності з діючими нормативними вимогами.

Місце постановки на облік платника залежить від їх юридичного статусу.

Щодо юридичних осіб, то платники податків мають бути поставлені на облік за місцем знаходженню юридичних осіб (основне місце обліку), а також за місцем розташування (реєстрації) їх підрозділів, рухомого і нерухомого майна, об'єктів оподаткування, або об'єктів, які пов'язані з оподаткуванням (неосновне місце обліку). Постановка на облік платників податків - юридичних осіб, а також їх відособлених підрозділів здійснюється після їх державної реєстрації, або включення відомостей про них у відповідні державні реєстри.

Усі фізичні особи – платники податків і зборів (також, як й фізичні особи – підприємці, а також й особи, які мають намір здійснювати незалежну професійну діяльність) реєструються в органах державної податкової служби шляхом включення відомостей

про них до Державного реєстру фізичних осіб – платників податків. За фактом їх реєстрації вони отримують відповідні податкові номери. Облік осіб, які із-за своїх релігійних переконань відмовляються від прийняття реєстраційного номера, ведеться за прізвищем, за ім'ям та по батькові, а також серії і номеру діючого паспорта. У паспортах відмічених осіб органами державної податкової служби робиться відмітка про наявність у них права здійснювати будь-які платежі по серії і номеру паспорта.

Органи державної податкової служби забезпечують достовірність даних про платників податків за допомогою наступних найважливіших реєстрів:

Єдиний банк цих платників податків – юридичних осіб;

Державний реєстр фізичних осіб – платників податків;

Реєстр платників податку на додану вартість;

Реєстр неприбуткових організацій.

Існують і інші реєстри, які формуються і ведуться органами державної податкової служби, але які в цьому учбовому курсі не розглядаються.

Механізм обліку платників податків складається з двох взаємопов'язаних частин: по-перше, постановки платників на облік, та по-друге, зняття їх з обліку.

Механізм постановка на облік юридичних осіб, а також їх відособлених підрозділів полягає у тому, що облік здійснюється за основним місцем їх реєстрації. Підставою для цієї постановки з реєстраційна картка, яку державний реєстратор надає юридичній особі згідно із Законом України «Про державну реєстрацію юридичних осіб і фізичних осіб-підприємців». Довідка про узяття на облік платника податків спрямовується (видається) платникам податків-юридичним особам і відособленим підрозділам юридичних осіб на наступний робочий день з дня узяття на облік за основним місцем обліку.

Постановка на облік осіб, що діють на умовах договору про сумісну діяльність можлива лише на умовах, якщо органу державної податкової служби передаються для зберігання угоди про розподіл продукції, та договори про спільну діяльність на території України без створення юридичних осіб.

Процедуру постановки на облік договору про спільну діяльність, а також угоду про розподіл продукції здійснює платник

податків-учасник, який у договорі визначається відповідальним за утримання і внесення податків до бюджету. Така відповідальність такої особи діє саме на час, коли договір або угода починають виконуватися. Особливістю постановки на податковий облік такої діяльності є те, що учасник договору, який визначено як відповідальний за утримання і внесення податків до бюджету під час виконання договору або угоди, проставляється на додатковий податковий облік.

Особливістю постановки на облік великих платників є те, що Центральний орган державної податкової служби, по-перше, визначає порядок обліку платників податків в органах державної податкової служби, та, по-друге, порядок формування Реєстру великих платників податків на відповідний рік.

Після того, як у Реєстр великих платників податків потрапляє інформація про включення до нього відомостей про великого платника, йому спрямовується повідомлення центрального органу державної податкової служби про таке включення. Саме на підставі цього отриманого повідомлення, платник податків зобов'язаний встати на облік в спеціалізованому органі державної податкової служби, який здійснює податковий супровід великих платників податків. Трапляються випадки, коли за місцем реєстрації великого платника податків відсутній спеціалізований орган державної податкової служби. У таких ситуаціях, облік такого платника податків за рішенням центрального органу державної податкової служби здійснюється або територіальний найближчим спеціалізованим органом державної податкової служби, або іншим органом державної податкової служби.

Облік самозайнятих осіб здійснюється у органах державної податкової служби за місцем їх державної реєстрації. Для постановки на облік використовується інформація з реєстраційної картки, яку мають заповнити ці особи, та без наявності якої реєстрація такої особи не можлива. При організації обліку таких осіб слід мати на увазі, що у багатьох випадках такі особи мають право здійснювати незалежну професійну діяльність (наприклад, приватні нотаріус) тільки за наявністю у них відповідних дозволів, сертифікатів та й т.ін., які підтверджують право фізичної особи на ведення незалежної професійної діяльності. У таких випадках такі особи мають бути зареєстровані, та поставлені до обліку в органах державної

податкової служби за місцем свого постійного проживання. Крім того, слід мати на увазі, що особи, які здійснюють незалежну професійну діяльність, мають особливий юридичний статус, а тобто статус самозайнятої особи, що здійснює підприємницьку діяльність без права утворення юридичної особи.

Процедура обліку самозайнятих осіб полягає у тому, що інформація про них записується у Державний реєстр фізичних осіб - платників податків (далі - Державний реєстр). Для постановки на облік фізичної особи, яка має намір здійснювати незалежну професійну діяльність, їй необхідно подати заяву та відповідні документи. Вони передаються або особливо, або за почтовою бандероллю (яка спрямована супроводжуваним листом з описом вкладеного), або через уповноважену особу в орган державної податкової служби за постійним місцем проживання.

Орган державної податкової служби має право відмовитися від розгляду документів, наданих до постановки на облік. Обґрунтуванням такої відмови може бути, наприклад:

відсутність відповідного дозволу (сертифікату, дозволу й т.ін.);

надання документів у неналежному місцем обліку;

не відповідність пакету наданих встановленим вимогам, а саме, наприклад, надання їх у повному об'ємі.

Слід мати на увазі, що особливістю системи обліку платників податків є ті, що він складається з двох механізмів - механізму постановки на облік, та механізму зняття з обліку. Таким чином процедура зняття з обліку є своєрідною зворотною стороною процедури зняття з обліку. Її зворотність полягає у тому, що прийняття до обліку здійснюється для встановлення податкових відносин між платником та державою. Але припинення їх може бути тільки на основі зняття з обліку. Саме завдяки процедурі зняття з обліку виявляється факт, що у платника не має боргів, і тому його можна зняти з обліку.

Існує певна процедура зняття з обліку в органах державної податкової служби платників податків.

Органи державної податкової служби знімають з обліку в органах державної податкової служби тільки таких суб'єктів ведення господарства, на яких прийшло документальне підтвердження державного реєстратора чи іншого органу державної реєстрації про те, що про таких суб'єктів пришли відомості з припинення їх

реєстрації. Такими суб'єктами є юридичні особи, його відособлені підрозділи, а також і самозайняті особи.

В окремих випадках, на момент ухвалення рішення про припинення діяльності платника податків - юридичної особи шляхом реорганізації, у них може існувати певна сума непогашених податкових зобов'язань, або, навіть, податкового боргу. Такі податкові зобов'язання, або борг, переходять (розподіляються) між юридичних осіб – правонаступників реорганізованої юридичної особи у певному нормативному порядку. Заборгованості відшкодовується (погашається) за рахунок активів засновників або учасників такого підприємства, якщо вони несуть повну або додаткову відповідальність щодо зобов'язання платника податків відповідно до Закону, в межах повної або додаткової відповідальності;

У випадках, коли така ситуація стосується самозайнятих осіб, зняття з обліку таких осіб здійснюється за відсутності податкового боргу. Але якщо борг залишається, то джерелом погашень може стати майно правонаступника фізичної особи, на яку переходять права на спадщину. У крайніх випадках, а саме, визнання такого податкового боргу безнадійним, воно підлягаю списанню його в установленому порядку. Ця норма діє, коли таке майно відсутнє або не з'являються інші особи, що мають право вступити у права спадку, незалежно від часу набуття таких прав.

Контролюючі органи мають право звертатися до суду про винесення судової ухвали відносно :

припинення підприємницької діяльності або юридичних осіб, або суб'єкта підприємницької діяльності фізичних осіб-підприємців;

відміни державної реєстрації юридичних осіб, або суб'єктів підприємницької діяльності фізичних осіб - підприємців;

відміни державної реєстрації змін до засновницьких документів.

Підставами для зняття з обліку договорів про спільну діяльність, або договорів про управління майном, або угод про розподіл продукції є чи їх припинення, або розірвання, або закінчення терміну дії, або за фактом досягнення мети, заради якої вони були ув'язнені. Вони можуть бути зняті з обліку за фактом визнання їх недійсними в судовому порядку.

Однією з форм організації обліку фізичних осіб є створення Державного реєстру фізичних осіб-платників податків.

Центральний орган державної податкової служби формує і веде Державний реєстр фізичних осіб-платників податків (надалі – Державний реєстр). Він є базою даних, масивом інформації, в якій містяться відомості про усіх фізичних осіб, які знаходяться на території України. У нього вносяться відомості про фізичних осіб, у яких або існують податкові взаємовідносини з державою, або у яких можуть виникнути такі. Він складається на двох видів облікових документів - реєстраційної карти і повідомлення.

Перелік відомостей про фізичних осіб оформляється у вигляді заповнення облікової реєстраційної картки на кожну особу. Усі зареєстровані особи групуються залежно від ознаки, по якій вони розглядаються як резиденти. Як відомо, резиденти можуть бути або:

громадянами України;

іноземцями і особами без громадянства, які постійно мешкають в Україні;

іноземцями і особами без громадянства, які не мають постійного місця мешкання в Україні, але відповідно до законодавства зобов'язані сплачувати податки в Україні. Ними можуть бути також такі особи, що є засновниками юридичних осіб, які створено на території України.

Якщо фізичні особи-платників податків за своїми релігійними переконаннями відмовилися від прийняття реєстраційного номера облікової картки платника податків, і про це повідомив відповідний орган державної податкової служби, то для них діє інший механізм обліку, тобто для них оформляється повідомлення. Воно дозволяє вести реєстр Державного реєстру за прізвищем, ім'ям, по батькові і серії, а також номеру паспорта без використання реєстраційного номера облікової картки. Слід мати на увазі, що і облікові картки, і повідомлення складаються на підставі документу, що підтверджує особу.

У облікову картку фізичної особи – платника податків і повідомлення (для фізичних осіб, які з-за своїх релігійних переконань відмовляються від прийняття реєстраційного номера облікової картки платника податків) вносяться ідентифікаційні ознаки: прізвище, ім'я і по батькові; дата народження; місце народження (країна, область, район, населений пункт); місце проживання, а для іноземних громадян – також громадянство; серія, номер свідоцтва про

народження, паспорти (аналогічні дані іншого документу, що засвідчує особу), ким і коли виданий.

До Державного реєстру вноситься інформація, яка у обліковій картці відбиває також основні ознаки взаємовідносин фізичної особи з державою: джерела отримання доходів; об'єкти оподаткування; сума нарахованих і / або отриманих доходів; сума нарахованих і/або сплачених податків; інформація про податкову знижку і податкові пільги платника податків.

У Державний реєстр вносяться відомості про державну реєстрацію, про узяття на облік фізичних саме зайнятих осіб, а також осіб, що здійснюють незалежну професійну діяльність. Такі відомості включають, зокрема:

свідчення і інші документи, на підстави яких здійснена державна реєстрація, і, відповідно, прийняття на облік, або припинення підприємницької або незалежної професійної діяльності, інші реєстраційні дані;

місце здійснення діяльності, телефони і іншу додаткову інформацію для зв'язку з фізичною особою - підприємцем або особою, що здійснює незалежну професійну діяльність;

види діяльності;

громадянство платника податку, а також податковий номер, який є у іноземців і який використовується під час оподаткування в країні громадянства;

система оподаткування, на якій знаходиться зареєстрований в Державному реєстрі суб'єкт підприємницької діяльності, і при цьому вказується період її дії.

Реєстраційний номер облікової картки платника податків використовуються господарюючими суб'єктами в усіх документах, що використовуються для здійснення наступних операцій:

виплати доходів, з яких утримуються податки згідно із законодавством України;

укладення цивільно-правових договорів, предметом яких є об'єкти оподаткування і відносно яких виникають обов'язки відносно сплати податків і зборів;

заповнення фізичними особами митних декларацій під час перетину митного кордону України;

сплати фізичними особами податків і зборів;

реєстрації майна і інших активів фізичних осіб, які є об'єктом оподаткування, або прав на нього.

4.1.2. Механізми активізації обліку платників податків

Податкові органи мають здійснювати певні дії, що спрямовані на підвищення активізацію обліку платників податків. Суть активізації полягає в тому, що працівники податкової служби не мають знаходитися в стані пасивного очікування появи перед ними осіб, які виявили бажання стати на облік в якості платників. Активність дій полягає в тому, що працівники податкової служби мають здійснювати накопичення інформації, аналіз та узагальнення якої дозволить зробити висновок про існування окремих осіб, які фактично хоча й або отримують доходи, або є власниками деякого майна, але не є платниками податків ні на отриманий доход, ні на наявне у них майно.

Існують різні джерела отримання такої інформації. Зокрема, органи виконавчої влади і органи місцевого самоврядування, а також самозайняті особи і податкові агенти зобов'язані безкоштовно подавати інформацію про фізичних осіб, яка пов'язана з реєстрацією таких осіб як платників податків, нарахуванням, сплатою податків і контролем за дотриманням податкового законодавства України. Це діє у вигляді того, що органи виконавчої влади і органи місцевого самоврядування, юридичні особи і фізичні особи-підприємці, податкові агенти зобов'язані передавати інформацію про дату прийняття на роботу або звільнення з роботи фізичних осіб.

Відповідно, органи внутрішніх справ зобов'язані передавати в податкові органи інформацію про фізичних осіб, яких вони зареєстрували за місцем свого проживання у відповідному населеному пункті, або ж про зняття з реєстрації в населеному пункті. Передаються також відомості, про зміну фізичними особами прізвища, імені, по батькові, дати і місця народження, транспортних засобах, відносно яких у фізичних осіб виникає або припиняється право власності.

Органи державної реєстрації морських, річкових і повітряних суден мають повідомляти податкові органи стягнення про судна, відносно яких у фізичних осіб виникає або припиняється право власності. Органи державної реєстрації актів цивільного стану зобов'язані повідомляти про фізичних осіб, які померли (для закриття облікових карток).

Органи, які здійснюють реєстрацію приватної нотаріальної, адвокатської, інших незалежних видів професійної діяльності, а також такі, що видають свідчення про право на здійснення такої діяльності, зобов'язані передавати інформацію про видачу або анулювання реєстраційного посвідчення. На органи державної реєстрації прав покладається обов'язок передавати відомості про об'єкти нерухомості, які поступають (чи вибувають з прав власності), у власність фізичних осіб, і які являються об'єктом оподаткування податком на нерухоме майно, відносно якого у фізичних осіб виникає або припиняється право власності.

Можна вважати, що активізація обліку платників податків здійснюється за двома напрямками. Це, по-перше, забезпечення активності дій виявлення фактичного існування осіб, які є особами податкових відношень з державою. Та, по-друге, забезпечення активності дій що з'ясування повноти та законності податкових відношень кожного платника. Здійснення цього напрямку обліку дозволяє отримати висновки про те, наскільки бездоганно платники погашають свої податкові зобов'язання.

Дієвим інструментом забезпечення активності обліку повноти платників податків є створення інформаційно-аналітичне забезпечення діяльності контролюючих органів. Її існування, у свою чергу, забезпечує рішення двох завдань:

підготовка бази даних про діяльність суб'єкту господарювання, існування якої дає можливість зіставляти фінансово-економічні його показників з показниками податкових стосунків цих суб'єктів з державою стосовно обсягів фактичних податкових сплат. Цією базою є податкова та фінансова інформація від суб'єктів господарювання;

формування масиву документів, які є достовірними свідченнями про розміри та дати виникнення податкових зобов'язань. Таким масивом є різноманітні документи податкової звітності, що систематично, у встановлені терміни надходять від платників.

Таким чином можна отримати висновку, що для виконання обох завдань використовується одна й та ж інформація, а саме, податкова звітність. Але для першого завдання ця звітність використовується для здійснення аналітичної роботи на мету накопичення свідоцтво щодо ризиків неповного погашення податкових зобов'язань. А для розв'язання другого завдання відповідна податкова звітність використовуються задля того, щоб отримати відомості про конкретні

цифри податкових зобов'язань, що виникають у платника у кожному з звітних податкових періодів.

Масив інформації для забезпечення інформаційно-аналітичної діяльності контролюючих органів, складається з відомостей, що зобов'язані передавати платники податків та податкові агенти у адресу контролюючих органів. Такими відомостями є податкові декларації, розрахунки, інші звітні документи.

Особливі вимоги висуваються перед великими платниками податків. Вони зобов'язані надавати у електронній формі копії документів стосовно обліку доходів, витрат та інших показників, пов'язаних із визначенням об'єктів оподаткування (податкових зобов'язань). Крім того, ці платники зобов'язані передавати у контролюючи органи, за їх вимогою, первинні документи, які ведуться в електронній формі, у регістрах бухгалтерського обліку, у фінансовій звітності, інших документах, пов'язаних з обчисленням та сплатою податків і зборів.

Крім того, контролюючи органи отримують від органів виконавчої влади, а також від органів місцевого самоврядування та Національного банку України інформацію про об'єкти оподаткування, з існуванням яких ці органи зіштовхнулися підчас здійснення своєї діяльності. Ця інформація містить вид, характеристики, індивідуальні ознаки об'єкта оподаткування, за якими його можна ідентифікувати.

У якості формування джерел для здійснення аналітичної роботи, контролюючи органи отримують інформацію про результати здійснення державного контролю за господарською діяльністю платника податків, що виконувався іншими державними органами, які діють одночасно з контролюючими.

Окремим масивом інформації слід вважати відомості про ставки місцевих податків, зборів, що встановлені на відповідній території органам виконавчої влади та чи (або) органам місцевого самоврядування. Одночасно передається інформація про пільги, що надаються з уплати місцевих податків та зборів.

Особливою інформацією до контролюючих органів можна вважати відомості дозволу, ліцензії, патенти, свідоцтва на право провадження окремих видів діяльності, якими користуються суб'єкти підприємництва на повідомчій території. Важливим значенням для

контролюючих органів можна вважати відомості про експортні та імпортні операції платників податків. До формування масиву інформації, що необхідна у процесі аналітичної діяльності контролюючих органів, відносяться також відомості про наявність та рух коштів на рахунках платника податків, які надходять від банків та інших фінансових установ.

Для отримання інформації щодо відсутність податкових ризиків у зв'язку з несплатою податків, контролюючи органи отримують відомості про стан платника податків, що надходять від органів влади інших держав, міжнародних організацій або нерезидентів, або такі, що виникають за результатами податкового контролю.

Уся інформація, перелік якої визначено вище, безоплатно направляються у адресу контролюючих органів або періодично, або за окремими письмовими запитами. Періодичність надходження інформації зумовлюється нормами постанови Кабінету Міністрів України [32]. Умови надсилання письмових запитів регулюються нормами Податкового Кодексу України.

До інформації, що надходить періодично, відноситься практично усі відомості, що визначено вище. Виняток складає інформація, яку надають органи виконавчої влади та органами місцевого самоврядування. Зокрема, інформація, що міститься у звітних документах, які платники податків спрямовують до місцевих органів самоврядування, має надаватися контролюючим органам щомісяця протягом 10 календарних днів місяця, що настає за звітним. Інформація про розмір ставок місцевих податків та зборів, який встановлюється рішеннями органів місцевого самоврядування, надається контролюючим органам у строк не пізніше 10 календарних днів з дати, коли ці рішення вступають у дію.

Для отримання періодичної інформації контролюючі органи використовують механізм письмових запитів про подання інформації. Вичерпний перелік та підстави надання інформації за цими запитами, встановлено законом. Такий запит підписується керівником (заступником керівника) контролюючого органу, та повинен містити перелік інформації, яка запитується, та документів, що її підтверджують, а також підстави для надіслання запиту.

Запит з проханням щодо надання інформації, яка пов'язана з повнотою погашення податкового зобов'язання платником,

спрямовується або самому платникові, або іншому суб'єктові, діяльність якого викликає зміну податкових стосунків платника. Для того, щоб контролюючі органи мали право на представлення запити, вони повинні мати хоча би одну з наступних підстав. Ними можуть бути:

1) поява обставин, які свідчать про те, що платник порушує норми податкового, і валютного, а також норми законодавства у сфері запобігання і протидії легалізації (відмиванню) доходів, що отримано злочинним шляхом, або фінансуванню тероризму і іншого законодавства. При цьому такі відомості мають бути отримано на підставі аналітичної діяльності з узагальнення показників діяльності платника, які контролюючі органи отримують законним шляхом;

2) виконання робіт, що спрямовані на перевірку рівня звичайних цін на товари (роботи, послуги);

3) прояв фактів недостовірності інформації, вказаної в податкових деклараціях платника податків;

4) скарга на платника податків про те, що він відмовляється представляти покупцеві податкову накладну з ПДВ, або скаргу на неправильне (з порушенням правил оформлення) податковій накладній з ПДВ;

5) збудження процедури зустрічної звірки.

Платники податків, так само як і інші одержувачі запиту, повинні представити, по-перше, інформацію, зміст якої визначається текстом запиту, і, по-друге, документальне підтвердження факту наявності інформації, що є змістом відповіді на запит. На відповідь дається один місяць з дня, який настає наступного дня від отримання запиту. Якщо запит виявляється складений з порушенням вимог до його змісту, то платник податків звільняється від обов'язку надавати відповідь на такий запит. Порядок отримання інформації органами державної податкової служби за їх письмовим запитом визначається Кабінетом Міністрів України.

З метою отримання податкової інформації контролюючі органи мають право проводити зустрічні звіряння цих суб'єктів господарювання відносно платника податків. Зустрічним звірянням вважається зіставлення даних первинних бухгалтерських і інших документів суб'єкта господарювання, яке здійснюється контролюючими органами з метою документального підтвердження господарських стосунків з платником податків і зборів, а також

підтвердження стосунків, виду, об'єму і якості операцій і розрахунків, які здійснювалися між ними, для з'ясування їх реальності і повноти відображення в обліку платника податків.

Зустрічні звіряння не є перевірками і проводяться в порядку, визначеному Кабінетом Міністрів України [33]. За результатами зустрічних звірянь складається довідка, яка надається суб'єктові господарювання в десятиденний термін.

4.2. Зміст та технології проведення податкових перевірок

4.2.1. Камеральні податкові перевірки

Камеральною є перевірка, що здійснюється у приміщенні контролюючого органу, та у процесі якої перевіряється виключно інформація, що є змістом податкових декларацій (розрахунків) платника податків.

Головною метою камеральної перевірки є те, що контролюючи органи отримують інформацію про розмір податкового зобов'язання, яке платник податків нарахував за фактом завершення кожного наступного податкового періоду.

Для подання до камеральної перевірки податкової звітності за звітний період, вона має бути спрямована:

контролюючому органу, в якому перебуває на обліку платник податків;

в установлені строки;

за відповідний звітний податковий період;

за кожним податком та збором, платником яких є відповідна особа з податковими зобов'язаннями;

за кожний наступний податковий період, незалежно від будь яких результатів протягом здійснення господарської діяльності.

У випадках, якщо платник податку звітується за податок на прибуток підприємств, який для платника встановлено на рівні нуль відсотків, то звітність надається за спрощеною формою.

Надання звітності здійснюється, за вибором платника, одним з наступних трьох способів:

або особисто платником податків, чи його уповноваженою на це особою;

чи надсилається поштою з повідомленням про вручення та з описом вкладення;

та, нарешті, засобами електронного зв'язку в електронній формі. У такому випадку звітність маю бути супроводжуватися передачею електронного підпису підзвітних осіб. При цьому платники, що вважаються великими або середніми підприємствами, подають податкову звітність виключно в електронній формі.

Існують певні умови до надсилання податкової звітності через відділення пошти. Датою такого відправлення має бути число, що наступає не пізніше ніж за десять днів до закінчення граничного строку подання податкової декларації. У випадках, коли податкова звітність подається у електронній формі, то надсилання має бути не пізніше закінчення останньої години дня, в якому спливає такий граничний строк.

Якщо поштове відправлення сталося зіпсованим чи втраченим, або переданим із затримкою від домовлених строків, то відповідальність за цей покладається на оператора установи пошти. Відповідно, платник не несе ніякої відповідальності чи за неподання, чи за несвоєчасне подання податкової звітності. У таких випадках платнику податків має бути спрямоване від оператора повідомлення про втрату, чи про зіпсування. Протягом п'яти робочих днів з отримання такого повідомлення, платник має надіслати поштою або надати особисто (за його вибором) контролюючому органу другий примірник податкової декларації разом з копією повідомлення про втрату або зіпсування поштового відправлення.

Контролюючі органи мають (зобов'язані) прийняти податкову звітність від платника, який перебуває у нього на обліку. При цьому мають бути перевірені наявність та достовірність обов'язкових реквізитів звітності. Інші показники, які відображені у податковій звітності платника податків, перевірці не підлягають. Це означає, що контролюючий орган не має права відмовитися від прийняття звітності, посилаючись при цьому на її недостовірність (таке обвинувачення може бути обґрунтованим тільки по результатам документальних перевірок). Таким чином, посадова особа контролюючого органу не має права відмовитися від прийняття звітності з будь-яких причин, що не можуть бути обґрунтованими підчас камеральної перевірки. У тому числі не мають бути висунені будь-які передумов щодо такого прийняття (включаючи зміну

показників такої податкової декларації, незаконного збільшення податкових зобов'язань, тощо) забороняється. Виходячи з обов'язку прийняти податкову звітність, посадова особа контролюючого органу має зареєструвати переданої йому звітності за датою фактичного надходження.

Якщо платник податків передає звітність з порушеннями умов щодо її заповнення, то контролюючий орган має надати такому платнику податків письмове повідомлення про відмову у прийнятті його податкової декларації із зазначенням причин такої відмови. Строки надання таких відмов зумовлюються способом надання звітності у адресу контролюючого органу:

якщо звітність надійшла поштою, або у вигляді файлу з електронного зв'язку, то протягом п'яти робочих днів з дня її отримання;

якщо звітність отримано особисто від платника податку або його представника - протягом трьох робочих днів з дня її отримання.

У випадку, коли контролюючий орган відмовився прийняти податкову звітність від платника, він має право повторно подати податкову декларацію без відповідної сплати штрафу, якщо несвоєчасне надання звітності не порушує нормативних строків звітування. Якщо ж такі строки порушуються, то платник має право повторно подати звітність, та при цьому сплатити штраф у разі порушення строку її подання.

Камеральна перевірка проводиться посадовими особами контролюючого органу. При цьому не потрібні будь-які спеціальні рішення керівника 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.

Камеральна перевірка здійснюється двома методами: формальним та арифметичним. Формальний полягаю у тому, що контролюється дотримання норм щодо методики заповнення декларації. Крім того, відстежуються дотримання встановлених норм щодо строків надання звітності, а також вимог з персоніфікації осіб, що надають звітність. Арифметична камеральна перевірка полягає у тому, що інспектор податкової інспекції вишукує цифри з арифметичними помилками.

Контролюючі органи мають (зобов'язані) прийняти податкову звітність від платника, який перебуває у нього на обліку. При цьому мають бути перевірені наявність та достовірність обов'язкових реквізитів звітності. Інші показники, які відображені у податковій звітності платника податків, перевірці не підлягають. Це означає, що контролюючий орган не має права відмовитися від прийняття звітності, посилаючись при цьому на її недостовірність (таке обвинувачення може бути обґрунтованим тільки по результатам документальних перевірок). Таким чином, посадова особа контролюючого органу не має права відмовитися від прийняття звітності з будь-яких причин, що не можуть бути обґрунтованими підчас камеральної перевірки. У тому числі не мають бути висунені будь-які передумов щодо такого прийняття (включаючи зміну показників такої податкової декларації, незаконного збільшення податкових зобов'язань тощо) забороняється. Виходячи з обов'язку прийняти податкову звітність, посадова особа контролюючого органу має зареєструвати переданої йому звітності за датою фактичного надходження.

Якщо платник податків передає звітність з порушеннями умов щодо її заповнення, то контролюючий орган має надати такому платнику податків письмове повідомлення про відмову у прийнятті його податкової декларації із зазначенням причин такої відмови. Строки надання таких відмов зумовлюються способом надання звітності у адресу контролюючого органу:

якщо звітність надійшла поштою, або у вигляді файлу з електронного зв'язку, то протягом п'яти робочих днів з дня її отримання;

якщо звітність отримано особисто від платника податку або його представника – протягом трьох робочих днів з дня її отримання.

У випадку, коли контролюючий орган відмовився прийняти податкову звітність від платника, він має право повторно подати податкову декларацію без відповідної сплати штрафу, якщо несвоєчасне надання звітності не порушує нормативних строків звітування. Якщо ж такі строки порушуються, то платник має право повторно подати звітність, та при цьому сплатити штраф у разі порушення строку її подання.

Якщо контролюючи органи неправомірно відмовилися від прийняття звітності, а цей факт буде доказаний у законодавчому

вигляді, то звітність вважається прийнятою на день її фактичного отримання контролюючим органом.

Податкова звітність, що надійшла від платника, вважається неподаною за умовою, що контролюючий орган передав письмову відмову у прийнятті податкової декларації. Але незалежно від надходження цієї відмови, платник податків має погасити податкове зобов'язання, що самостійно визначене ним у податковій декларації. Й при цьому таке погашення має здійснитися у строки, що передбачені нормативними вимогами.

У випадку, коли за результатами камеральної перевірки встановлено порушення податкових норм, а також існування помилок у заповненні, то складається акт у двох примірниках. Він підписується посадовими особами. Після його реєстрації у контролюючому органі, він вручається або надсилається для підписання протягом трьох робочих днів платнику податків.

Якщо контролюючи органи неправомірно відмовилися від прийняття звітності, а цей факт буде доказаний у законодавчому вигляді, то звітність вважається прийнятою на день її фактичного отримання контролюючим органом.

Податкова звітність, що надійшла від платника, вважається неподаною за умовою, що контролюючий орган передав письмову відмову у прийнятті податкової декларації. Але незалежно від надходження цієї відмови, платник податків має погасити податкове зобов'язання, що самостійно визначене ним у податковій декларації. Й при цьому таке погашення має здійснитися у строки, що передбачені нормативними вимогами.

Терміни подання податкових декларацій, у загальному випадку, зумовлюються у залежності від протяжності податкових періодів, по закінченні яких надається звітність. Відповідно цьому, за базовий звітний (податковий) період, 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 (крім випадків, коли звітність надається кожного кварталу) – 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.

У випадках, коли податкові декларації надаються за квартал, півріччя, три квартали або рік (а саме, податок на прибуток), то показники звітності розраховується наростаючим підсумком. При цьому показники наступного податкового періоду розраховуються на підставі показників базових податкових періодів, з яких складаються такі квартал, півріччя, три квартали або рік. У такому випадку ця податкова звітність подається у строки, що визначені для такого базового звітного (податкового) періоду, а саме, квартального періоду.

У випадках, коли останній день строку подання податкової звітності припадає на вихідний або святковий день, то останнім днем строку вважається операційний (банківський) день, що настає за вихідним або святковим днем.

Для окремих податків не встановлюється протяжність податкового періоду. У таких випадках, податкова звітність надається та податкове зобов’язання сплачується у строки, що передбачені для місячного базового звітного (податкового) періоду.

У окремих випадках може трапитися ситуація, коли у майбутніх податкових періодах (протягом до 1095 днів) платник податків самостійно виявляє помилки у раніше поданих податкових звітах. Такі помилки можуть бути виявлені у результатах електронних перевірок. При з’ясуванні такої помилки платник має надіслати уточнюючий розрахунок до такої податкової декларації за формою чинного на час подання уточнюючого розрахунку. Такий розрахунок не подається, якщо уточнені показники зазначалися ним у складі податкової декларації за будь-який наступний податковий період, протягом якого такі помилки були самостійно, за будь яким способом перевірки, виявлені.

Платник податків, який самостійно, будь яким способом перевірки виявляє існування заниження податкового зобов'язання минулих податкових періодів, має:

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

чи відобразити суму недоплати у складі декларації з цього податку, яка подається за податковий період, наступний за періодом, у якому виявлено факт заниження податкового зобов'язання. Сума недоплати розраховується як основна сума заборгованості, та до неї додається сума штрафу у розмірі п'яти відсотків від такої суми, з відповідним збільшенням загальної суми грошового зобов'язання з цього податку.

Платник має право за один й те ж період подати нову податкову декларацію, у якій виправляються помилки, що виявлені у попередній декларації. Якщо така подача здійснюється до закінчення граничного строку подання декларації, то штрафи не застосовуються. Платник податків під час проведення документальних 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. Але це правило не поширюється на випадки сплати податків фізичними особами-суб'єктами підприємницької діяльності.

4.2.2. Підготовка до камеральної перевірки

Як сказано у попередньому розділу, камеральна перевірка полягає у контролі податкової звітності, що у Податковому Кодексі України має узагальнену назву «Податкова декларація (розрахунок)». Вона уявляє з себе документ, який платник податків подає контролюючому органу у строки, що встановлені законом. У залежності від особливостей документу, він використовується для відображення або суми нарахування (декларація), або суми фактичної сплати податкового зобов'язання (розрахунок). Особливою формою звітності є декларація з податку на доході фізичних осіб, яка свідчить про суми доходу, нарахованого (виплаченого) на користь платників податків-фізичних осіб, а також суми утриманого (чи то сплаченого) податку. Митні декларації мають статус податкових декларацій,

оскільки використовуються для цілей нарахування та погашення податкових зобов'язань.

Платники податку на прибуток, якими є малі підприємства, що віднесені до таких відповідно з Господарським кодексом України [34, стаття 55, п. 3], подають разом з річною податковою декларацією річну фінансову звітність у порядку, передбаченому для подання податкової декларації. При цьому слід мати на увазі, що малим підприємством вважаються юридичні особи-суб'єкти господарювання будь-якої організаційно-правової форми та форми власності, у яких середня кількість працівників за звітний період (календарний рік) не перевищує 50 осіб та річний дохід від будь-якої діяльності не перевищує суму, яка еквівалентна 10 мільйонам євро. Особливою податковою ознакою фінансової звітності платника податку на прибуток є відображення тимчасові та постійні податкові різниці.

Якщо податкова звітність з окремого податку складається зростаючим підсумком (скажімо, наприклад, як податок на прибуток), податкова декларація за результатами останнього податкового періоду прирівнюється до річної податкової декларації. У такому разі річна податкова декларація не подається.

Платнику податку дається право дістати висновку про ті, що форма податкової декларації збільшує, або зменшує його податкові зобов'язання. Такий висновок платника свідчить, що норма закону сформульована некоректно, та може бути зрозумілою як з інтересів платника, а також з інтересів держави. У відповідності з ідеологією ПКУ, так норма подвійного тлумачення має бути визнана на користь платника. Саме тому, у платника існує право зазначити факт збільшення податкового зобов'язання у спеціально відведеному місці в податковій декларації. У разі необхідності платник податків може подати разом з такою податковою декларацією доповнення до такої декларації. Воно складається за довільною формою, та як будь який додаток розглядається у якості невід'ємної частини податкової декларації. До нього додається пояснення що мотивів його появи.

Відповідальність за порушення умов надання податкових декларацій (звітів) несуть юридичні особи, постійні представництва нерезидентів, які визначені платниками податків, а також їх посадові особи. Якщо такі норми порушують відокремлені підрозділи юридичної особи, то відповідальності підлягає юридична особа, до складу якої він входить. Крім того, відповідальними є: фізичні особи -

платники податків (та їх законні чи уповноважені представники); податкові агенти.

Усі форми податкової звітності, як передбачено у ПКУ, слід поділити на два види - декларації та звіти. Станом на 1 квартал 2013 року, перелік декларацій має наступний вигляд:

Декларація з податку на прибуток;

Декларація з податку на додану вартість;

Податкова декларація про майновий стан і доходи;

Податкова декларація платника єдиного податку – фізичної особи – підприємця;

Податкова декларація платника єдиного податку – юридичної особи;

Декларація збору за спеціальне водокористування;

Декларація збору за місця для паркування транспортних засобів;

Податкова декларація з екологічного податку;

Митна декларація;

Податкова декларація туристичного збору;

Декларація про валютні цінності, доходи та майно, що належать резиденту України, в т. ч. спільному підприємству з іноземними інвестиціями – резиденту України, і знаходяться за її межами;

Декларація про майно, доходи, витрати і зобов'язання фінансового характеру;

Декларація платника єдиного соціального внеску.

Відповідно, система розрахунків має наступний вигляд:

Звіт про суми податкових пільг;

Податковий розрахунок сум доходу, нарахованого (сплаченого) на користь платників податку, і сум утриманого з них податку;

Авансові платежі з податку на доходи фізичних осіб фізичними особами – суб'єктами підприємницької діяльності на загальній системі оподаткування.

Звіт про збір за провадження торговельної діяльності, а також діяльності з надання платних послуг, здійснення торгівлі валютними цінностями (з придбанням торгового патенту);

Звіт про використання реєстраторів розрахункових операцій та книг обліку розрахункових операцій.

Для надання якісної звітності, на основі якої можна зробити безумовний висновок щодо безумовності податкових стосунків держави, декларації мають створюватися на достовірній інформації.

Щоб отримати її, декларації мають засновуватися на обґрунтованій та достовірній інформації. Для її отримання, платники податків мають вести облік доходів, витрат та інших показників, які впливають на стан взаємостосунків платників податків з державою. Такий облік здійснюється на підставі первинних документів, регістрів бухгалтерського обліку, фінансової звітності, інших документів, пов'язаних з обчисленням і сплатою податків і зборів, ведення яких передбачено законодавством. Таким чином, платник обов'язкових платежів не має право формувати податкову звітність, митних декларацій на підставі інформації, яка не передбачена для цього. У певних обставинах у платників податків виникає право змінювати певні показники податкової звітності.

Особливі вимоги до складання податкової звітності пред'являються що до звітуванню з податку на прибуток. Це, зокрема, стосується обґрунтування об'єкту оподаткування, для чого має використовуватися бухгалтерський облік щодо доходів та витрат. Ті з платників, які за вимогами норм з врахуванням положень цього Кодексу. Платники податку, які відповідно до норм бухгалтерського обліку та фінансової звітності, мають користуватися міжнародними стандартами фінансової звітності, повинні обліковувати доходи та витрати саме за такими стандартами.

Платники податків, у окремих випадках, ведуть спрощений бухгалтерський облік доходів та витрат з метою обрахування об'єкта оподаткування. Це стосується платників податку на прибуток підприємств, прибуток яких оподатковується за нульовою ставкою, а також платників єдиного податку.

Для забезпечення достовірності податкової звітності, платники повинні виконувати певні вимоги щодо строків зберігання документів, які мають використовуватися для складання звітності, а саме не менш як 1095 днів з дня подання податкової звітності, для складення якої використовуються документи. Якщо платник податків ліквідується, то документи за період діяльності не менш як 1095 днів, що передували даті ліквідації платника податків, мають передаватися до архіву.

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 деяких випадках може виникнути ситуація, що продовж податкової перевірки платник не в змозі надати необхідну інформацію посадовим особам контролюючого органу, яка підтверджує показники податкової звітності (не залежно від причини). У таких випадках вважається, що такі документи були відсутні у такого платника податків на час складення такої звітності. Якщо платник податків після закінчення перевірки таки надає документи, труднощі з надання яких виникли продовж перевірки, такі документи мають бути враховані контролюючим органом під час підготовки акту перевірки.

У деяких випадках перевірок може трапиться ситуація, що посадова особа контролюючого органу відмовляється з будь-яких причин від врахування документів, наданих платником податків під час проведення перевірки. У такому разі платник податків користується правом, ще до закінчення перевірки можна надіслати спом'януті вище документи листом з повідомленням про вручення та з описом вкладеного. Їх можна, також, надати безпосередньо до контролюючого органу, який призначив проведення перевірки.

Протягом п'яти робочих днів, що слідують з дня отримання акту перевірки, платник податків має право надати до контролюючого органу, що призначив перевірку, документи, що визначені в акті перевірки як відсутні.

Можуть трапиться випадки, коли продовж перевірки платник податків надає документи менше ніж за три дні до дня її завершення. Іноді надіслані платником податків менше, ніж за три дні до дня завершення перевірки. У таких випадках проведення перевірки продовжується на строк, тривалість якого залежить від ознаки плановості перевірки. Планові перевірки можуть бути продовжені не більш як на 15 робочих днів для великих платників податків, щодо суб'єктів малого підприємництва – не більш як на 5 робочих днів, інших платників податків - не більш як на 10 робочих днів.

Продовження строку позапланової перевірки не має бути перевищена 15 робочих днів для великих платників податків, щодо суб'єктів малого підприємництва – 5 робочих днів, для фізичних осіб-підприємців, які не мають найманих працівників, за наявності умов,

визначених в абзацах третьому – восьмому цього пункту, – 3 робочі дні, інших платників податків – 10 робочих днів.

У деяких випадках може трапитися, що надіслані продовж перевірки надійшли до контролюючого органу після завершення перевірки. У такому разі контролюючий орган має право не приймати рішення за результатами проведеної перевірки, й у нього виникає право призначити позапланову документальну перевірку.

Певні умови висуваються перед платником щодо реєстрації ними податкових адрес.

Податковою адресою платника податків-фізичної особи визнається місце її проживання, за яким вона береться на облік як платник податків у контролюючому органі. При цьому фізична особа може мати одночасно не більше однієї податкової адреси. Податковою адресою юридичної особи (відокремленого підрозділу юридичної особи) є місцезнаходження такої юридичної особи, відомості про що містяться у Єдиному державному реєстрі юридичних осіб та фізичних осіб-підприємців. Податковою адресою підприємства, переданого у довірче управління, є місцезнаходження довірчого власника.

При складанні декларації слід мати на увазі, що вона має відповідати певній формі. Слід керуватися тим, що податкова декларація складається з сукупності обов’язкових реквізитів, які мають місце у усіх податкових деклараціях, а також з певної кількості обов’язкових реквізитів, які використовуються лише для певних податків. Ознакою декларації є певні вимоги до складу осіб, які мають право підписувати цей звітний податковий документ. Обов’язковість дотримання вимог, які пред’являються до складання декларацій, проявляється у тому, що податкова звітність, яка складена з порушенням норм цієї статті, не вважається податковою декларацією. Це означає, що у випадках, коли податкова декларація подається у формі, яка не відповідає діючим вимогам, вона вважається такою, що не подана.

Особливість податкової декларації полягає у тому, що вона має складається за формою, затверджена до використання на час звітності. Форма податкової звітності містити необхідні обов’язкові реквізити загального призначення а також обов’язкові реквізити, що є чинними для окремих, конкретних, податків та зборів.

Обов’язкові реквізити загального призначення – це інформація, яку повинна містити форма податкової декларації та за відсутності якої документ втрачає значення та властивості, як податкового звітного документу.

Податкова декларація повинна містити такі обов’язкові реквізити: тип документа (звітний, уточнюючий, звітний новий); ознаки періоду звітності (податковий) період, за який подається податкова декларація; 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; місцезнаходження (місце проживання) платника податків; найменування контролюючого органу, до якого подається звітність; дата подання звіту (або дата заповнення – залежно від форми); ініціали, прізвища та реєстраційні номери облікових карток або інші відомості, визначені в абзаці сьомому цього пункту, посадових осіб платника податків; підписи платника податку-фізичної особи та/або посадових осіб платника податку, засвідчені печаткою платника податку (за наявності).

Обов’язковими реквізитами спеціального призначення слід вважати такі, коли наявність їх відповідає сутності податку або збору, та є необхідним для його адміністрування. Прикладами таких реквізитів може бути: відмітка про звітування за спеціальним режимом; код виду економічної діяльності (КВЕД); код органу місцевого самоврядування за КОАТУУ; індивідуальний податковий номер та номер свідоцтва про реєстрацію платника податку на додану вартість згідно з даними реєстру платників податку на додану вартість за звітний (податковий) період.

Податкова декларація має бути підписана:

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;

фізичною особою-платником податків або його законним представником. Це може бути також особою, відповідальною за ведення бухгалтерського обліку та подання податкової декларації

згідно із договором про спільну діяльність або угодою про розподіл продукції.

4.2.3. Документальні перевірки

Документальною є така, у процесі якої досягається дві мети. По-перше, перевіряється своєчасність, достовірність, повнота нарахування та сплати усіх передбачених Податковим Кодексом України податків та зборів. Та, по-друге, перевіряється неухильність дотримання валютного та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи. Напрямами такої перевірочної роботи слід вважати контроль безумовності:

дотримання роботодавцями норм законодавства щодо укладення трудового договору, оформлення трудових відносин з працівниками;

складання достовірності фінансової, статистичної та іншої звітності;

ведення регістрів податкового та бухгалтерського обліку;

дотримання норм законодавства щодо достовірності первинних документів, які використовуються в бухгалтерському та податковому обліку. При цьому особлива увага приділяється саме тим документам, що використовуються для нарахування та сплати податків та зборів;

вимог іншого законодавства (у першу чергу, господарського законодавства), контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи:

перевірка реальності, дійсності наявності фактів про платника податків, про можливість існування яких стало відомо з інформації, яку контролюючи органи отримали у законному порядку з документів та податкової звітності, у тому числі за результатами перевірок інших платників податків.

У залежності від місця проведення документальної перевірки, вони поділяються на виїзні та невиїзні. Документальна виїзна перевірка – це така, що здійснюється або за місцезнаходженням платника податків, або за місцем розташування об’єкта права власності, стосовно якого проводиться така перевірка. Слід враховувати, що основною формою документальної перевірки є саме виїзна. Документальною невиїзною перевіркою є така, що має здійснюватися в приміщенні контролюючого органу, за адресою його розташування. Документальна невиїзна, як правило, має назву «електронна перевірка», проводиться на підставі заяви, яку платники

податків з незначним ступенем ризику подають у адресу контролюючого органу. Заява подається за 10 календарних днів до очікуваного початку проведення електронної перевірки.

У процесі проведення документальної податкової перевірки контролюючи органи отримують інформацію про повноту нарахування податкових зобов'язань. Таким чином можна сказати, що документальні перевірки використовуються для з'ясування контролю за достовірністю податкової звітності, склад якої перевіряється у процесі камеральних перевірок, тільки за формальною ознакою. Але не слід також забувати, що метою документальної перевірки є також контроль легітимності виконання окремих господарських операцій (а саме той контроль, відповідальність за проведення якого Податковий Кодекс України закріпив за контролюючими органами).

У залежності від строковості проведення документальних перевірок, вони поділяються на планові та позапланові.

Документальні планові перевірки мають бути передбаченими відповідними планами-графіками проведення планових документальних перевірок. Плани-графіки формуються на основі групування платників податків, які мають ризик щодо несплати податків та зборів. При цьому періодичність документальних планових перевірок платників податків визначається ступеню ризику в діяльності платників податків, який поділяється на високий, середній та незначний. Платники податків з незначним ступенем ризику включаються до плану-графіка не частіше, ніж раз на три календарних роки, середнім – не частіше ніж раз на два календарних роки, високим – не частіше одного разу на календарний рік.

Для платники податків – юридичні особи, що сплачують податок на прибуток за ставкою 0%, та у яких сума сплаченого до бюджету податку на додану вартість становить не менше п'яти відсотків від задекларованого доходу за звітний податковий період, діє відповідна норма «одна перевірка на три календарних роки». Це ж саме стосується й самозайнятих осіб, сума сплачених податків яких становить не менше п'яти відсотків від задекларованого доходу за звітний податковий період, включаються до плану-графіка не частіше, ніж раз на три календарних роки.

Діє певна система обмежень можливість користування вказаною пільговою періодичністю проведення перевірок. Так, зокрема, вказані

строки періодичності перевірок не стосуються осіб, які допускають порушення норм податкового законодавства. Наприклад, це стосується недотримання вимог до визначення податкової адреси (зокрема, у одного платника не може бути податкових адрес більше, ніж одна). Це стосується, також наприклад, платників, що порушують умови подання податкових декларацій до контролюючих органів, а також строки погашення податкових зобов'язань. Таке покарання чекають також на платників, що. порушують умови внесення змін до податкової звітності, а також податкових агентів, що не своєчасно передають контролюючим органам інформацію про сплату податків найманими працівниками. Такою інформацією, від безумовності своєчасного надання якої залежить періодичність перевірок, є нормативна беззаперечність податкового розрахунку сум доходу, нарахованого (сплаченого) на користь платників податків, а також сум нарахованого та утриманого з них податку контролюючому органу за місцем свого обліку.

При цьому законом заборонено проведення документальної планової перевірки за окремими видами зобов'язань перед бюджетами. Будь яка документальна перевірка має бути спрямована лише на коректність обчислення, а також на повноту та своєчасність сплати податку з доходів фізичних осіб.

Існує певна процедура дій, з яких починається документальна перевірка. По-перше, вона може бути почата тільки за рішенням керівника контролюючого органу, яке оформляється у вигляді наказу. По-друге, платник має бути своєчасно попереджений письмовою формою, під розписку, не пізніше ніж за 10 календарних днів до дня проведення перевірки. Формою такого повідомлення є вручення копію наказу про проведення документальної планової перевірки, а також письмове повідомлення із зазначенням дати початку проведення такої перевірки.

У разі, якщо планується перевірка одного платника податків декількома органами контролю (скажімо, контролюючим органом та органом державного фінансового контролю у звітному періоді), то такі перевірки проводяться зазначеними органами одночасно. Порядок координації проведення таких перевірок та залучення до перевірок інших органів, передбачених законом, визначається Кабінетом Міністрів України.

Особливість документальної податкової перевірки полягає у тому, що співробітники податкової міліції не допускаються до участі у будь яких документальних перевірках. Виключення складають випадки, коли перевірки пов'язані з порушенням кримінальних справ, та діями оперативно-розшукових характеру на території платника податків.

Документальна позапланова перевірка має проводитися, якщо до контролюючих органів надходить інформація про можливі порушення платником податків норм податкового та господарського законодавства. Ознаками таких порушень можуть бути різні певні обставини. Прикладом їх може бути випадок, коли контролюючі органи отримали інформації про те, що до певного платника податків виникла підозра у порушенні податкового, валютного та іншого законодавства. При цьому маються на увазі порушення саме тих норм здійснення господарського законодавства, контроль за дотриманням яких здійснює контролюючи органи. Така інформація може з'явитися за наслідками перевірок інших платників податків, або з інших джерел отримання інформації. За фактом появи таких підозр, платнику податків пропонується надати письмову відповідь стосовно змісту можливого порушення. Якщо протягом 10 робочих днів з дня отримання запиту платник податків не дає відповідь, починається позапланова перевірка.

Процедура позапланових перевірок може бути почата, також, у випадку появи таких, наприклад, обставин:

платник не звітуються у передбачені строки за податковою декларацією або розрахунки;

платником податків передав контролюючому органу уточнюючий розрахунок за період, який перевірявся контролюючим органом;

платник податків продовж 10 робочих днів не надає документальне пояснення та відповіді на причини недостовірності даних у податкових деклараціях. Це пояснення має бути подано у відповідь на письмовий запит контролюючого органу;

розпочато процедуру реорганізації юридичної особи, чи припинення юридичної особи або підприємницької діяльності фізичної особи-підприємця;

платник подав декларацію з заявленою сумою відшкодування з бюджету податок на додану вартість у розміру більше 100 тис. гривень;

отримання інформації про ухилення податковим агентом від оподаткування доходів, що виплачені (нараховані) найманим особам. До таких же наслідків призводить відмова податкового агенту від документального оформлення чи заробітної плати, чи пасивних доходів, чи додаткових благ та інших виплат та відшкодувань, що підлягають оподаткуванню. Не укладення податковим агентом трудових договорів з найманими особами згідно із законом, а також здійснення особою господарської діяльності без державної реєстрації теж є основою рішення про позапланову перевірку. Така перевірка проводиться виключно з питань, що стали підставою для проведення такої перевірки.

Документальна позапланова перевірка починається таким же чином, як й планова: керівник контролюючого органу приймає відповідне рішення, яке оформлюється наказом. Для того, щоб отримати право на проведення документальної позапланової перевірки, платнику податків необхідно до початку перевірки вручено під розписку копію наказу про її проведення. Посадові особи контролюючих органів допускаються до здійснення документальної позапланової виїзної перевірки таким же чином, як й до планової.

Невиїзна документальна перевірка виконується у тих випадках, коли для платника призначається позапланова перевірка, та коли цю перевірку платник у можна (мається можливість) забезпечити засобами невиїзної перевірки. Документальна невиїзна перевірка здійснюється у випадках, коли керівник контролюючого органу приймає рішення про необхідність проведення позапланової перевірки. Для того, щоби прийняти таке рішення, необхідна наявність певних обставин для того, щоб оголосити необхідність проведення документальної позапланової перевірки. У процесі документальної невиїзної перевірці перевіряється документи, які є об’єктом дослідження документальних виїзних планових перевірок.

Документальна позапланова невиїзна перевірка проводиться посадовими особами контролюючого органу виключно на підставі рішення керівника контролюючого органу, яке оформлено наказом, та за умови надіслання платнику податків супроводжуваним листом із повідомленням про вручення, або вручення йому, чи його

уповноваженому представнику, під розписку копії наказу про проведення документальної позапланової невиїзної перевірки та письмового повідомлення про дату початку та місце проведення такої перевірки. Присутність платників податків під час проведення документальних невиїзних перевірок не обов'язкова.

Предметом електронної перевірки (також, як й будь-якої іншої документальної перевірки) є своєчасність, достовірність, повнота нарахування та сплати відповідних податків та зборів, перелік яких встановлено у ПКУ. Крім того, контролюється також дотримання валютного та іншого законодавства, відповідність за що покладено на контролюючі органи.

У законодавчому порядку [35] введено певна процедура проведення документальної невиїзної позапланової електронної перевірки (коротка назва «електронна перевірка»). Вона передбачається для практично усіх суб'єктів господарювання, а саме, для платників податків, які застосовують спрощену систему оподаткування, обліку та звітності, для суб'єктів господарювання мікро-, малого та середнього бізнесу (з 01 січня 2015 року), а також до інших платників податків (з 01 січня 2016 року).

Для того, щоб процедура електронної перевірки почалася, має надійти відповідна заява від платника податків з проханням провести невиїзну перевірку замість виїзної. Заява може бути прийнятою тільки від платників податків, яких можна віднести до незначного ступеня ризику. При цьому нагадуємо, що до такого ступеню ризику відносяться ті платники, у яких сума сплаченого до бюджету податку на додану вартість становить не менше п'яти відсотків від задекларованого доходу за звітний податковий період, а також самозайняті особи, у яких сума сплачених податків становить не менше п'яти відсотків від задекларованого доходу за звітний податковий період,

У заяві відображається прохання провести невиїзну документальну позапланову перевірку замість, відповідно, виїзної. Крім того, у неї зазначається інформація про:

1) податкові періоди господарської діяльності, що підлягають електронній перевірці;

2) систему оподаткування, що застосовується платником податків;

3) перелік податків, які будуть перевірені під час проведення електронної перевірки (ними можуть бути єдиний податок, а також податок на прибуток підприємств, податок на додану вартість, податок на доходи фізичних осіб, інші податки за наявності технічної можливості їх перевірки контролюючим органом);

4) наявність в електронному вигляді у платника документів реєстрів бухгалтерського обліку;

5) ведення в електронному вигляді первинних документів, які підтверджують правомірність ведення бухгалтерського обліку;

6) електронний підпис підзвітних осіб документів, які відповідно до Кодексу пов'язані з обчисленням та сплатою податків і зборів (якщо такі документи створюються платником податків в електронній формі, та зберігаються на машинних носіях інформації), у певному форматі;

7) спосіб надання документів для електронної перевірки (за допомогою каналу, яким передається електронна звітність, або електронного носія інформації).

Заява подається контролюючому органу у строк не пізніше ніж за 10 календарних днів до очікуваного початку проведення електронної перевірки.

Рішення про проведення або не проведення документальної невиїзної позапланової електронної перевірки приймається керівником контролюючого органу протягом 10 календарних днів з дня отримання такої Заяви.

Рішення про не проведення такої перевірки може бути прийнято контролюючими органами, якщо вони зіткнулися з певними обставинами, які мають формальну (документальну) об'єктивну форму. До таких обставин можна віднести, зокрема, факт, що бухгалтерський облік (в електронному вигляді) ведеться з порушенням діючих нормативів.

Підчас здійснення податкового контролю контролюючи органи мають право залучати відповідних експертів. Експертиза проводиться у разі, коли для вирішення питань, що мають значення для здійснення податкового контролю, необхідні спеціальні знання у галузі науки, мистецтва, техніки, економіки та в інших галузях. Залучення експерта здійснюється на договірних засадах, та за рахунок коштів сторони, що є ініціатором залучення експерта. Виходячи з логіці Податкового Кодексу України, ця експертиза може здійснюється для

обґрунтування достовірності податкового обліку, що здійснює платник податків, та на основі якого розраховуються розмір об'єкту оподаткування та матеріальних витрат платника податків. У документах обґрунтування зазначаються: підстави для залучення експерта; прізвище, ім'я та по батькові експерта; реквізити платника податків, стосовно якого здійснюється податковий контроль; документи, предмети та інші матеріали, які подаються на розгляд експерта. Якщо експерти не залучаються до перевірки, то сумлінні показники враховуються виходячи із загальних (середніх) ринкових умов вартості операцій купівлі-продажу товарів, що призведе до небажаного для платника податків розміру податкового зобов'язання. При цьому може бути використана система врахування трансфертних цін.

Якщо експертиза проводиться за ініціативою контролюючого органу, то його керівництво, яке призначило проведення експертизи, зобов'язане ознайомити платника податків (його представника) з рішенням про проведення експертизи, а після закінчення експертизи – з висновком експерта. Експерт має право ознайомлюватися з поданими йому матеріалами, які стосуються предмета експертизи, та просити надання додаткових матеріалів. Експерт має право відмовитися від надання висновку, якщо поданих матеріалів недостатньо, або якщо такий експерт не володіє необхідними знаннями для проведення зазначеної експертизи.

З моменту, коли перевірка розпочалася, платник податків зобов'язаний надати посадовцям контролюючих органів у повному обсязі всі документи, що належать або пов'язані з предметом перевірки. Крім того, великий платник податків зобов'язаний також надати в електронній формі, з дотриманням умови щодо реєстрації електронного підпису підзвітних осіб, копії документів з обліку доходів, витрат та інших показників, які пов'язані із визначенням об'єктів оподаткування (податкових зобов'язань), первинних документів, регістрів бухгалтерського обліку, фінансової звітності, інших документів, що пов'язані з обчисленням та сплатою податків і зборів (якщо такі документи створюються ним у електронній формі). Строк надання цієї інформації - не пізніше робочого дня, що настає за днем початку документальної виїзної планової, позапланової перевірки, документальної невиїзної перевірки.

Центральний контролюючий орган має розробити вимоги до вигляду інформації (загальний її формат та порядок її передачі), яку платники податків повинний передавати у електронному вигляді. Якщо електронний формат та порядок надання такої інформації не встановлено, то платник податків звільняється від обов'язку подання її в електронній формі.

Документи, що містять комерційну таємницю або є конфіденційними, передаються окремо із зазначенням посадової особи, що їх отримала. Передача таких документів для їх огляду, вивчення і їх повернення оформляються актом у довільній формі, який підписують обома сторонами посадовцем контролюючого органу, з однієї сторони, та платником податків, з іншої сторони.

У процесі перевірки посадовці контролюючого органу мають право отримувати у платників податків належним чином завірені копії первинних фінансово-господарських, бухгалтерських та інших документів, що можуть свідчити про заниження об'єктів оподаткування. При цьому забороняється вилучати оригінали первинних фінансово-господарських, бухгалтерських та інших документів. Ця норма не діє у випадках, що передбачені кримінальним законодавством. Отримання копій документів оформляється описом. Копія опису, складеного посадовими (службовими) особами контролюючого органу, вручається під підпис платнику податків, або його законному представнику. Якщо платник податків, або його законний представник, відмовляється від засвідчення опису, або від підпису про отримання копії опису, то посадові (службові) особи контролюючого органу, які отримують копії, роблять відмітку про відмову від підпису.

4.2.4. Технологія проведення документальної перевірки

Контакт платника податків з посадовими особами контролюючих органів починається з появи цих посадовців у офісі платника, та з надання їм можливості для здійснення ними документальних та фактичних перевірок.

Для того, щоб здійснювати перевірку, посадовці контролюючих органів мають право здійснювати перевірку тільки при наявності у них пакету документів для обґрунтування відповідної перевірки.

Основу цього пакету складає направлення на її проведення. У ньому має зазначатися:

дата його видачі;

найменування контролюючого органу, який здійснює перевірку;

реквізити наказу про проведення відповідної перевірки;

найменування та реквізити особи, діяльність якої підлягає податковій перевірці. Такою особою може бути або суб'єкт (прізвище, ім'я, по батькові фізичної особи - платника податку, який перевіряється), або об'єкт, перевірка якого проводиться (а саме суб'єкт підприємництва у вигляді чи юридичної особи, чи суб'єкт підприємництва без права утворення фізичної особи);

мета, вид перевірки (документальна планова, чи позапланова, або фактична);

дата початку та тривалість перевірки;

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

Направлення на перевірку скріпляється підписом керівника контролюючого органу, або його заступника, та печаткою контролюючого органу.

У складі цього пакету документів, необхідних для того, щоб починати перевірку, має бути копія наказу контролюючого органу про проведення перевірки, а також службове посвідчення осіб, які зазначені в направленні на проведення перевірки.

Якщо посадовці контролюючих органів не пред'являють, або не надсилають платнику податків (його посадовим (службовим) зазначені документи, то це є підставою для недопущення посадових (службових) осіб контролюючого органу до проведення документальної виїзної або фактичної перевірки. Відмова платника податків від допуску до перевірки на інших підставах не дозволяється.

Направлення на перевірку має бути підписано платником податків, або його уповноваженими особами. При цьому підписується документ про пред'явлення направлення, у якому визначається дата пред'явлення та прізвище особи представниками платника, яка отримала направлення. У разі, коли платник податків або осіб, які фактично проводять розрахункові операції) відмовляється розписатися у направленні на перевірку, то 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 окремих випадках посадові особи платника податків можуть відмовлятися від того, щоб допускати посадовців контролюючих органів до виконання ними обов'язків щодо здійснення податкової перевірки. У таких випадках посадові особи контролюючого органу складаються акт про такий факт відмови.

За результатами перевірки (крім камеральних та електронних) у загальному випадку складається або акт, або довідки. Кожен з цих документів підписує обидві зі сторін - посадові особи контролюючого органу, з одного боку, та платники податків або їх законні представники, з іншого боку. Акт складається у випадку, коли під час перевірки виявлено порушення. Якщо їх не виявлено, то складається довідка. У акті перевірки зазначаються як факти заниження, так і факти завищення податкових зобов'язань платника.

Ці документи підписують посадові особи контролюючих органів, та надаються представникам платника податків для підписання. У тих випадках, коли платник податків не згоден з цими документами, він все ж таки має підписати їх, але із зауваженнями.

Строк складення акта (чи довідки) про результати перевірки не зараховується до строку проведення перевірки (навіть, з урахуванням його продовження).

Якщо у процесі камеральної перевірки виявлено порушення, то має складатися акт у двох примірниках. Він підписують посадові особи контролюючих органів, що здійснювали перевірку. Після його реєстрації у контролюючому органі, він вручається або надсилається для підписання протягом трьох робочих днів платнику податків у порядку, у порядку, що визначено у ПКУ (а саме, шляхом вручення його платнику податків, або його посадовим особам, з наданням до нього повідомлення про вручення).

Результати проведення документальної як планової, та й позапланової виїзної перевірки оформляється актом (довідкою). Вони складаються у двох примірниках, які підписується посадовими особами перевіряючого контролюючого органу. Надалі цей документ реєструється у органі перевірки протягом п'яти робочих днів з дня закінчення установленого терміну перевірки (для платників податків,

які мають філії та/або перебувають на консолідованій сплаті, – протягом 10 робочих днів).

У випадку відмови платника податків від підписання акта (довідки), контролюючий орган складає відповідний акт про засвідчення факту відмови. Один примірник акта (довідки) про результати документальної перевірки, а також акту про відмову залишається у платнику податків чи у його законного представника. Відмова платника податків від підписання акта перевірки, також, як й відмова від отримання його примірника, не звільняє платника податків від погашення грошового зобов'язання, що визначено контролюючим органом за результатами перевірки.

У окремих випадках платник взагалі може відмовитися від отримання примірника акта (довідки) про результати перевірки. Інколи ці документи взагалі неможливо вручити та підписати у зв'язку з відсутністю платника податків за адресою його реєстрації. У таких випадках акт (довідка) надсилається у відповідності з нормами, які передбачені для надсилання (вручення) податкових повідомлень-рішень. Та й у зазначеному випадку контролюючий орган складає відповідний акт.

Процедура складання та розглядання акту (довідки) документальної невиїзної перевірки має такий же вигляд, що й оформлення результатів документальних планових та позапланових виїзних перевірок.

Акт (довідка) по результатах 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 двома особами, а саме, по-перше, особою, яка здійснювала розрахункові операції, та, по-друге, платником податків, чи його законними представниками (у разі наявності). Підписання акта (довідки) таких перевірок здійснюється за місцем проведення перевірки або у приміщенні контролюючого органу.

В окремих випадках платник податків, чи його законний представник або особа, яка здійснювала розрахункові операції, може відмовитися від підписання акту (довідки), У такому разі посадови особи контролюючого органу складається акт, що засвідчує факт такої відмови. Один примірник акта (довідки) про результати

перевірки не пізніше наступного робочого дня після його складення реєструється в журналі реєстрації актів контролюючого органу, та не пізніше наступного дня після його реєстрації передається або надсилається платнику податків чи його законному представнику чи особі, яка здійснювала розрахункові операції.

У деяких випадках платник податків, або його законні представники, можуть відмовиться від отримання примірника акта (довідки) фактичної перевірки. Інколи така відмова проявляється у неможливості особисто вручити платнику податків з будь-яких причин. У такому випадку акт (довідка) надсилається платнику податків у порядку, який визначений для надсилання податкових повідомлень-рішень. Факт неможливості передати акт (або довідку) особисто платнику податків відображається у спеціально оформленому відповідному акті. А у документі з оформлення результатів перевірки (чи то акт, чи то довідка) робиться відповідна позначка.

Але ж треба мати на увазі, що відмова платника податків або його законних представників чи особи, яка здійснювала розрахункові операції, чи то від підписання акта перевірки, чи то від отримання його примірника не означає, що платник податків звільняється від обов'язку сплатити визначені за результатами перевірки грошові зобов'язання.

Платник податків може бути незгодний зі змістом акту (довідці) перевірки. У цьому випадку вони мають право подати свої заперечення до контролюючого органу протягом п'яти робочих днів з дня отримання акта (довідки). Такі заперечення розглядаються контролюючим органом протягом п'яти робочих днів, що настають за днем їх отримання. Платнику податків у цьому випадку надсилається відповідь таким же чином, як це робиться для надсилання (вручення) податкових повідомлень-рішень.

Платник податку має право брати участь у розгляді заперечень. Якщо платник податку таки виявив бажання взяти участь у розгляді його заперечень до акту перевірки, то контролюючий орган зобов'язаний повідомити такого платника податків про місце і час проведення цього розгляду. Таке повідомлення надсилається платнику податків, але не пізніше ніж за два робочих дні до дня їх розгляду.

Участь керівника відповідного контролюючого органу (або уповноваженого ним представника) у розгляді заперечень платника податків до акта перевірки є обов'язковою. Рішення про визначення грошових зобов'язань приймається керівником контролюючого органу. При цьому ураховуються результати розгляду заперечень платника податків. Платник податків, або його законний представник, може бути присутнім під час прийняття такого рішення.

У тих випадках, коли платник податків протестує проти змісту акт (довідки), він має право сформулювати таке заперечення шляхом оформлення податкового повідомлення-рішення. Воно приймається контролюючим органом протягом десяти робочих днів з дня, наступного за днем, коли акт (довідки) перевірки було вручено платнику податків. Якщо платник опротестовує висновки результатів фактичної перевірки, то ця скарга розглядається протягом цього ж терміну, який відраховується від дня надходження акта такої перевірки до контролюючого органу за основним місцем обліку платника податків.

Якщо посадові особи платника податків заперечують висновкам контролюючих органів щодо скарги на зміст акту (довідки) за результатами фактичної перевірки, то цей протест платника податків розглядається протягом трьох робочих днів, наступних за днем розгляду заперечень. Саме за цією датою надається (надсилається) письмова відповідь платнику податків.

Результати електронної перевірки оформляються довідкою на два примірника. Його підписують посадовці контролюючого органу, який здійснював перевірку. Строк його реєстрації у контролюючому органі – три робочих дня з закінчення планового строку проведення перевірки строку. Платник податків має підписати довідку електронної перевірки протягом п'яти робочих днів з дня її вручення. При цьому довідка має бути зареєстрована у контролюючому органі.

Платник податків може бути не згоден з висновками перевірки чи фактами і даними, що викладені в довідці за результатами електронної перевірки. Але цю довідку платник все ж таки має підписати. Одночасно він може скористатися правом на подання власних заперечень щодо акту. Вони є невід'ємною частиною такої довідки, разом з підписаним примірником довідки. Такі заперечення розглядаються контролюючим органом протягом п'яти робочих днів з дня їх отримання. При цьому розгляді керуються нормами надання

та розгляду податкових повідомлень-рішень. Відповідь на скарги платника є невід'ємною частиною довідки про проведення електронної перевірки. Платник податку (його уповноважена особа та/або представник) має право брати участь у розгляді заперечень, про що він зазначає у поданих запереченнях.

4.2.5. Технологія фактичних податкових перевірок та строки податкових перевірок

Фактичною вважається перевірка, що здійснюється за місцем фактичного провадження платником податків діяльності, розташування господарських або інших об'єктів права власності такого платника. Основною метою цих перевірок є отримання відомостей платника податків про неухильність дотримання ним норм господарської діяльності. Таким нормами, є, як правило, перевірка неухильності дотримання норм законодавства з питань регулювання обігу готівки, порядку здійснення платниками податків розрахункових операцій, ведення касових операцій, наявності ліцензій, патентів, свідоцтв, у тому числі про виробництво та обіг підакцизних товарів, дотримання роботодавцем законодавства щодо укладення трудового договору, оформлення трудових відносин з працівниками (найманими особами).

Метою такої перевірки є, також, отримання уявлення про показники фактичних торгово-виробничих можливостей платника, та співставлення їх з відповідними показниками, які є базою розрахунку податків. Може статися, що фактичні відповідні показники набагато більші, ніж ті, на базі яких розраховуються податкові зобов'язання. Це може дати підозру про можливе ухилення платників від сплати податків у повному обсязі.

Існує певний взаємозв'язок між фактичною перевіркою та документальною. Протягом першої з них перевіряється інформація про можливі порушення норм податкового законодавства, яку контролюючи органи отримали на законних засадах. У випадку, коли ця інформація підтверджується, то проводяться позапланові документальні перевірки, завдяки яким з'ясовується розмір податкового боргу, що виникнув з-за порушення платником податків тих норм, що встановлені податковим законодавством.

Фактична перевірка здійснюється без попередження платника податків (особи). Вона може проводитися тільки на підставі рішення керівника контролюючого органу, оформленого наказом. Копія цього рішення вручається одному з наступних осіб: чи то платнику податків, чи його уповноваженому представнику, чи то особам, які фактично здійснюють розрахункові операції. Ця копія вручається під розписку до початку проведення такої перевірки. Вона може бути розпочата у випадку наявності хоча б однієї з таких обставин:

1) виявлено факти, які свідчать про можливі порушення платником податків законодавства щодо виробництва та обігу підакцизних товарів, здійснення розрахункових операцій, ведення касових операцій, відсутності патентів, ліцензій та інших документів, контроль за наявністю яких покладено на контролюючі органи. Джерелом отримання таких фактів є матеріали результатів перевірок інших платників;

2) поява фактів можливого порушення законодавства, контроль за яким покладено на контролюючі органи, зокрема, щодо здійснення платниками податків розрахункових операцій, ведення касових операцій, наявності патентів, ліцензій та інших документів. Джерелом появи таких фактів є інформація від державних органів, або органів місцевого самоврядування;

3) письмове звернення покупця (споживача), яке оформлено 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) отримання інформації про використання праці найманих осіб без належного оформлення трудових відносин та виплати роботодавцями доходів у вигляді заробітної плати без сплати податків до бюджету;

6) отримання ознак того, що підприємницька діяльність здійснюється без державної реєстрації.

Перед початком фактичної перевірки, що спрямована на контроль порядку здійснення розрахункових операцій та ведення

касових операцій, посадови особи контролюючих органів можуть провести контрольну розрахункову операцію.

Допуск посадових осіб контролюючих органів до проведення фактичної перевірки здійснюється таким же чином, як при будь-якій іншій перевірці.

Фактична перевірка може бути присвячена контролю дотримання роботодавцем законодавства щодо укладення трудового договору. При цьому перевіряється оформлення трудових відносин з працівниками (найманими особами), в тому числі з тими, з яким установлено випробування. Змістом такого контролю є перевірка наявності належного оформлення трудових відносин. Звертається увага на процедуру обліку роботи, що виконана працівником, відстежується облік витрат на оплату праці, а також відомості про оплату праці працівника. Для з'ясування факту належного оформлення трудових відносин з працівником, який здійснює трудову діяльність, можуть використовуватися документи, що посвідчують особу, або інші документи, які дають змогу її ідентифікувати (посадове посвідчення, може бути, посвідчення водія, санітарна книжка, тощо).

Фактична перевірка проводиться двома і більше посадовими особами контролюючого органу у присутності посадових осіб суб'єкта господарювання або його представника та/або 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.

Тривалість проведення документальних планових перевірок не має перевищувати 30 робочих днів для великих платників податків, щодо суб'єктів малого підприємництва – 10 робочих днів, інших платників податків – 20 робочих днів.

Продовження строків проведення документальних планових перевірок, можливе за рішенням керівника контролюючого органу. Але ж воно має бути не більш як на 15 робочих днів для великих платників податків, щодо суб'єктів малого підприємництва - не більш

як на 5 робочих днів, інших платників податків – не більш як на 10 робочих днів.

Тривалість документальних позапланових перевірок не повинна перевищувати 15 робочих днів для великих платників податків, щодо суб'єктів малого підприємництва – 5 робочих днів, для фізичних осіб – підприємців, які не мають найманих працівників, за наявності умов, визначених в абзацах третьому - восьмому цього пункту, – 3 робочі дні, інших платників податків - 10 робочих днів.

Продовження строків проведення позапланових перевірок можливе за рішенням керівника контролюючого органу не більш як на 10 робочих днів для великих платників податків, щодо суб'єктів малого підприємництва – не більш, як на 2 робочих дні, для інших, платників податків – не більш як на 5 робочих днів.

Тривалість фактичних перевірок не повинна перевищувати 10 діб.

Строк таких перевірок може бути продовженим не більш як на 5 діб. Підставами для подовження строку перевірки є:

заява суб'єкта господарювання (у разі необхідності подання ним документів, які стосуються питань перевірки);

змінний режим роботи або підсумований облік робочого часу суб'єкта господарювання та/або його господарських об'єктів.

Проведення документальної виїзної планової та позапланової перевірки великого платника податків може бути зупинено за рішенням керівника контролюючого органу, що оформляється наказом, копія якого не пізніше наступного робочого дня вручається платнику податків, або його уповноваженому представнику під розписку, з подальшим поновленням її проведення на невикористаний строк.

Зупинення документальної виїзної планової, позапланової перевірки перериває перебіг строку проведення перевірки в разі вручення платнику податків або його уповноваженому представнику під розписку копії наказу про зупинення документальної виїзної планової, позапланової перевірки.

При цьому перевірка може бути зупинена на загальний строк, що не перевищує 30 робочих днів, а в разі необхідності проведення експертизи, отримання інформації від іноземних державних органів щодо діяльності платника податків, завершення розгляду судом позовів з питань, пов'язаних з предметом перевірки, відновлення платником

податків втрачених документів, перевірка може бути зупинена на строк, необхідний для завершення таких процедур.

4.3. Адміністративне управління податковим боргом

4.3.1. Механізми податкового боргу та податкової застави

Податковий борг – це є сума узгодженого грошового зобов'язання, яка не сплачена платником у встановлений строк. Він включає в себе також суму штрафних санкцій за порушення норм податкового та господарського законодавства, а також суму пені, що нарахована на суму узгодженого грошового зобов'язання. Особливо слід підкреслити про те, що основу податкового боргу складають не тільки штрафні санкції за порушення норм податкового законодавства, але й штрафи за порушення норм господарської діяльності. Це є відмінною рисою діючого податкового законодавства у порівнянні з тим, що було до прийняття Податкового кодексу України.

Основна проблема у визначенні джерел погашення податкового боргу полягає у тому, щоб сплачені суми коштів, які спрямовані на погашення заборгованих засобів, не впливали на збільшення сум витрат, які враховуються при розрахунку податку (а саме такі, що зменшували би розмір бази оподаткування). На прикладі розрахунків за несплачений податок на прибуток, це означає, заборгованість має бути погашена за рахунок витрат, які не враховуються при розрахунку суми податку на прибуток. Тому у законі підкреслено, що заборгованість має бути погашена тільки за власні кошти, тобто тільки за власний рахунок. Ними мають бути будь-які власні кошти, у тому числі ті, що отримані від продажу товарів (робіт, послуг), майна, випуску цінних паперів, зокрема корпоративних прав. Ними можуть бути й такі кошті, які є запозиченими, але врешті решт будуть сплачені за власний рахунок.

Проблема вишукування джерела надходження грошових засобів для погашення податкового боргу виникає у тихий випадках, коли у платника виникає потреба розрахуватися власним майном для погашення податкового боргу. У таких випадках існує небезпека, що використання майна може зменшити податкові зобов'язання у подальших податкових розрахунках.

У загальному випадку, можна вважати, що джерела коштів, що спрямовуються на погашення податного боргу, можна поділити на два види. Перший з них, це засоби, що первинно спрямовані на сплату податків. Другий – це такі, що призначалися платником для підтримка господарської діяльності, однак вимушено спрямовані на погашення податкового боргу.

Сплата грошових зобов'язань, або погашення податкового боргу платника податків з відповідного платежу, може бути здійснена також за рахунок надміру сплачених сум такого платежу (без заяви платника). Погашення заборгованості може здійснитися також за рахунок чи помилково, чи надміру сплачених сум з інших платежів до відповідних бюджетів, але для цього необхідна відповідна заява платника.

Додатковим джерелом погашення податкового боргу може бути дебіторська заборгованість платника податків, строк погашення якої настав. Таке джерело використовується у випадках, коли для погашення податкового боргу використовується продаж майна податкового боржника, та коли виторг від реалізації недостатньо для покриття усієї суми боргу.

Особлива форма стосунків щодо джерел погашення податкового боргу виникає у випадках, коли податковим боржником стає філія, а саме відокремлений підрозділ юридичної особи, майна якого не достатнє для погашення його грошового зобов'язання або податкового боргу. У таких випадках джерелом погашення податкового боргу такого платника податків є майно такої юридичної особи.

У банків, небанківських фінансових установ, у тому числі страхових організацій, можуть бути особливі джерела погашення боргу. Ними можуть бути будь які кошти, незалежно від джерел їх походження та без застосування обмежень, але у розміру, що не має перевищувати суму їх власного капіталу. При цьому під власним капіталом розуміються також суми страхових та прирівняних до них обов'язкових резервів, що сформовано відповідно до закону.

У випадках, коли податкова заборгованість виникає у межах виконання робіт зі спільної діяльності, то джерелом погашення такого податкового боргу є майно платників податків, що є учасниками такого договору.

Законом встановлено перелік видів майна платників податків, яке не маю бути використане у якості джерела погашення податкового боргу. Ним є, зокрема, майно платника податків, що перебуває під заставою у контрагентів платника податків. Не може бути таким джерелом також майно, що знаходиться у податкового боржника, але належить на правах власності іншим особам, та перебуває у володінні або у користуванні платника податків. Таким майном може бути, наприклад, засоби, які, платник податків отримав у лізинг (оренду), або прийняв його до схову (відповідальне зберігання), чи то отриманого для реалізації товару на умовах комісії. Не можна погашати податкову заборгованість також за рахунок давальницької сировини, яку платник податків отримав для переробки. Ним є також майно інших осіб, яке прийнято платником податків у заставу чи заклад, довірче та будь-які інше агентське управління.

Для погашення податкової заборгованості не можна використовувати майнові права інших осіб, які платник податків отримав у користування або володіння. Таким неприязними засобами розрахунку є також немайнові права, у тому числі права інтелектуальної (промислової) власності, які отримано в користування платник отримав без права їх відчуження.

Не можна також використати у порядку погашення такі наступні види майна:

яке включене до складу цілісних майнових комплексів державних підприємств, але що не підлягають приватизації, у тому числі казенних підприємств;

такого, вільний обіг якого не дозволяються діючими нормативними документами;

яке не може бути предметом застави, оскільки заборону на це покладено законодавством України [36].

У якості джерела погашення податкового боргу не можна також використовувати будь-яку уступку грошового зобов’язання боргу платника податків третім особам. Ця норма діє у силу того, що треті особи, які погодяться сплатити за податкового боржника, врахують цю сплату на рахунок виробничих витрат. Тим самим, власне податкове зобов’язання третьої сторони опиняється зменшеною. А від цього постраждає бюджет. Цього б не сталося, якщо б третя сторона погасила податковий борг за рахунок коштів, що призначені для сплати власних податків. Але у цьому випадку постраждає третя

зі сторін, оскільки для такого погашення вона вимушена буде витрати гроші не тільки у розміру заборгованості, але й сплатити податок на цю виплату.

Законом прийнята певна черговість платежів податкового боржника, які мають спрямовуватися на погашення боргу. Вона полягає у тому, що коли платник податків у першу чергу спрямовує кошти на погашення податкового зобов'язання, але у нього існує податкова заборгованість, то контролюючи органи мають спрямувати сплачену сума все ж таки на погашення податкового боргу. Це означає також й те, що платник податків не має права сплачувати кошти в рахунок здійснення будь яких господарських витрат, якщо у нього існує заборгованість. Таким чином, боржник у перше чергу має погасити заборгованість, й тільки потім витрачати кошти на здійснення господарської діяльності. Але це не стосується операцій витрат коштів на виплату заробітної плати та єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування. Саме вони мають здійснюватися першочергово.

Особливі стосунки відносно погашення податкової заборгованості виникають у випадках виникнення її у фізичних осіб. Законом передбачено, що будь які дії контролюючих органі щодо визначення черговості спрямування платежів фізичної особи-боржника виключені. Такі дії можуть здійснюватися тільки за рішенням суду. При цьому орган стягнення, яким у даному випадку виступає контролюючи органи, звертається до суду з позовом про стягнення суми податкового боргу платника податку – фізичної особи. Стягнення податкового боргу за рішенням суду здійснюється державною виконавчою службою відповідно до закону про виконавче провадження.

Існує також певна процедура погашення податкової заборгованості тих платників податків, по яких порушена справа про банкрутство. З моменту винесення судом ухвали про порушення провадження у справі про банкрутство, черговість платежів на погашення податкової заборгованості визначається процедурою конкурсних кредиторських вимог контролюючих органів до такого боржника. Це означає, що вимоги з погашення податкових боргів ставляться у список інших кредиторів. Саме тому черговість усіх платежів визначається управляючим з банкрутства. Він керується

тим, щоб черговість сплат забезпечила відновлення платоспроможності боржника [37].

Податковою заставою визнається вартість майна платника податків у розмірі суми його податкового боргу. Вона розглядаються як спосіб забезпечення виконання платником податків своїх обов'язків. Виникнення податкової застави не потребує письмового оформлення. Але перелік майна, на яке поширюється право податкової застави, оформлюється актом опису. Право податкової застави не застосовується, якщо загальна сума податкового боргу платника податків не перевищує двадцяти неоподатковуваних мінімумів доходів громадян.

У випадках, коли заборгованість виникає за операціями з договорів спільної діяльності, то право на податкову заставу оголошується саме на майно тієї сторони, яка, згідно договору спільної діяльності, визнається відповідальною за перерахування податків до бюджету. Зазвичай це є те майно, яке внесено у спільну діяльність, та яке є результатом спільної діяльності платників податків. У тих випадках, коли майна сторони, що є відповідальною за виконання договору спільної діяльності, недостатньо для покриття податкової заборгованості, то податкова застава поширюється на майно інших учасників. Сума застави поділяється між учасниками у розмірах, пропорційних вкладенням учасників у спільну діяльність.

Строки виникнення право на податкову заставу визначається наступними умовами.

У випадках, коли платник податків не погашає грошового зобов'язання, яке самостійно визначено платником податків у податковій декларації, то право на податкову заставу виникає на день, що настає за останнім днем зазначеного строку. Слід нагадати, що останній день погашення податкового зобов'язання визначаються граничними строками подання податкових декларацій та граничними строками сплати узгодженої суми податкового зобов'язання.

У тих випадках, коли платник не погашає грошове зобов'язання, розмір якого самостійно визначає контролюючий орган, то право на податкову заставу виникає на день виникнення податкового боргу.

Узагальнюючи ці особливості, можна сказати, що право на податкову заставу виникає на наступний день з граничного терміну погашення податкового зобов'язання, та у сумі цього податкового зобов'язання.

Право податкової застави поширюється на будь-яке майно платника податків, яке перебуває в його власності (господарському розпорядженні) у день виникнення такого права, та балансова вартість якого відповідає сумі податкового боргу платника податків. На те майно, на яке визначається право на заставу, складається опис. У випадках, коли балансова вартість майна, на яке поширюється податкова застава, є меншою ніж сума податкового боргу платника податків, право податкової застави поширюється на таке майно. Якщо балансова вартість такого майна не визначена, то має бути проведено оцінка відповідно нормам про оцінку майна у Україні [38]. Таким чином, опис здійснюється саме за результатами цієї оцінки.

Як вже було підкреслено, на майно, на яке звертається право застави, оформлюється акт опису. До нього включається ліквідне майно, яке передбачається у якості джерела погашення податкового боргу. Рішення про необхідність складання опису майна приймає керівник контролюючого органу. До цього опису прикладається акт опису майна. Його складає податковий керуючий, що забезпечує формування та реалізує державну податкову і митну політику.

У окремих випадках платник податків може відмовитися, коли він не згоден, від підписання акта опису майна, на яке поширюється право податкової застави. Але ця відмова не звільняє платника податків від здійснення дій, зміст яких зумовлюється складанням опису майна. Тому, у цьому випадку, до підписання акту запрошується не менш, як двоє понятих.

Може трапитися ситуація, що платник податків не допускає податкового керуючого до виконання процедури опису майна. У цьому випадку податковий керуючий зобов’язаний скласти акт відмови платника податків від опису майна. Такі ж наслідки має відмова платника податків документи, які необхідні для кваліфікованого опису майна. У такому випадку контролюючий орган звертається до суду щодо зупинення видаткових операцій на рахунках платника податків. Цим рішенням забороняється відчуження майна, а також наказується платнику, щоб він допустив податкового керуючого до опису майна.

На час складання майна мають призупинитися видаткові операції на рахунках платника податків, що призводить до заборони відчуження таким платником податків майна. Вона діє саме на час складання опису майна. Може трапитися ситуація, що у платника

податків є відсутнім майно, яке може бути описано у податкову заставу. У такому випадку складається відповідний акт про відсутність активів для опису. З моменту підписання вище вказаних актів, не пізніш одного робочого дня, податковий керуючий спрямовує рішення про складання актів. Існування такого рішення фактично є дозволом для поновлення видаткових операцій платником податків.

У випадках, коли у платника відсутнє майно, яке можна записати у акт опису, але якщо наявність майна є зменшеною для погашення податкових зобов'язань, тоді право податкової застави перекладається на майбутні права власності. При цьому платник податків має протягом одного робочого дня повідомити податкового керуючого про надходження майна з категорії майбутніх розрахунків. Протягом трьох робочих днів, що настають з дня отримання цього повідомлення, контролюючий орган приймає рішення про складання акту опису майна, на яке поширюється право податкової застави.

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.

Податковим Кодексом України задіяна певна система строків давності та списання безнадійного податкового боргу.

Рішення проблем з'ясування строків існування права вимоги на погашення податкового боргу, а також проблем з'ясування можливості списання безнадійного податкового боргу взаємопов'язані. З одного боку, строк давності починає відмірятися з тієї миті, коли у платника виникло податкове зобов'язання, та яке сталося не погашеним. У такому випадку термін давності визначає протяжність чергового строку, протягом котрого до платника можна пред'явити вимогу щодо погашення податкового зобов'язання, яке сталося не погашеним. Після закінчення такого терміну настає, у випадку, коли продовж неї вимога до погашення податкового зобов'язання та й не була висунута, виникає безнадійний податковий борг. Саме у таких випадках виникає проблема вимірювання строку давності.

З іншого боку, безнадійний податковий борг може не пов'язуватися саме із часом припинення права на висування вимоги на погашення податкового зобов'язання. Може статися, що висування такої вимоги втрачає будь який сенс, оскільки у

податкового боржника є відсутніми засоби для його покриття. Таким чином, строк припинення давності не обов'язково пов'язаний з виникненням безнадійного податкового боргу. Але у певних ситуаціях ці два поняття обумовлюють один одного.

У більшості з випадків, строк давності відраховується від дати, коли виникло непогашене податкове зобов'язання. Але ця дата, у залежності від особливостей нарахування податкових зобов'язань, встановлюється різним чином. Якщо контролюючий орган має право самостійно визначити суму грошових зобов'язань платника податків, то строк давності настає не пізніше ніж 1095 дня за останнім днем граничного строку подання податкової декларації, або граничного строку сплати грошових зобов'язань, що нараховані контролюючим органом. Якщо продовж цього терміну контролюючий орган не визначає суму грошових зобов'язань, то платник податків вважається вільним від погашення.

Якщо платник податків самостійно надає уточнюючий розрахунок до податкової декларації, то у контролюючого органу виникає право визначити суму податкових зобов'язань за такою податковою декларацією протягом 1095 днів з дня подання уточнюючого розрахунку.

У окремих обставинах грошове зобов'язання може бути нараховане без дотримання строку давності (за критерієм 1095 днів). Такими обставинами є:

не подання податкової декларації за період, протягом якого виникло податкове зобов'язання;

прийняття рішення про те, що посадова особа платника податків (або фізична особа-платник податків) засуджено за здійснення активних дій щодо ухилення від сплати зазначеного грошового зобов'язання.

Може статися така ситуація, що грошове зобов'язання нараховане контролюючим органом до закінчення строку давності за критерієм 1095 днів. У такому випадку грошове зобов'язання має бути стягнутим протягом наступних 1095 календарних днів з дня, коли контролюючи органи донарахували податковий борг.

Платник податків має право на повернення надмірно сплаченої суми податку протягом не більше 1095 днів з такої переплати. Для цього він має подати відповідну заяву, право на подання якої мають особи протягом цього періоду:

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.

Особливості списання безнадійного податкового боргу полягає у тому, що списанню підлягає пеня та штрафні санкції, нараховані на такий податковий борг.

Безнадійним податковим боргом це є така заборгованість, яка виникла щодо:

платника податку, що визнаний в установленому порядку банкрутом, вимоги щодо якого не були задоволені у зв'язку з недостатністю майна банкрута;

фізичної особи, яка має відповідні особливості платоспроможність. Ними є або недієздатність, що визнана у судовому порядку, чи вона є безвісно відсутньою або оголошеною померлою, чи у неї недостатньо майна, на яке може бути звернуто стягнення згідно із законом; чи визнана у судовому порядку недієздатною, безвісно відсутньою або оголошена померлою, у разі недостатності майна, на яке може бути звернуто стягнення згідно із законом; чи понад 720 днів вона перебуває у розшуку.

У випадках, коли особа, яка визнана безвісно відсутньою або оголошена померлою, з'являється, або якщо фізичну особу, яка перебувала у розшуку понад 720 днів, розшукано, то для таких осіб поновлюються терміни дії права на вимогу податкового боргу. У такому випадку строк позовної давності податкового боргу відраховується на загальних умовах, а датою появи такого боргу є дата нарахування податкового зобов'язання.

4.3.2. Функціональність податкового керуючого у погашенні податкового боргу

У літературі, а також у податковому Кодексі України відсутньою формулювання поняття «податковий керуючий». Але

виходячи з того, виконання яких саме функцій покладено нього, можна спробувати самостійно надати це формулювання. Отже, податковий керуючий, це така особа, яка отримала повноваження від держави щодо виконання дій, що спрямовані на використання активів податкового боржника для погашення його податкових зобов'язань.

Податковий керуючий має бути посадовцем контролюючого органу. Тому ця особа призначається на посаду наказом керівника контролюючого органу за місцем реєстрації платника податків, що має податковий борг. Порядок призначення податкового керуючого, а також його функції визначаються діючими державними нормами, а саме, Податковим Кодексом України [39]. Усі функції, що закріпляються за ним, можна поділити на три види. Ними є функції та повноваження податкового керуючого щодо: запровадження податкової застави; накладання адміністративного арешту майна; продажу майна, яке перебуває у податковій заставі, та стягнення коштів.

Податковий керуючий виконує таки дії з погашення податкового боргу:

описує майно платника податків у розміру податкового боргу, та переводить це майно, таким чином, у податкову заставу;

перевіряє стан збереження майна, що знаходиться у статусі податкової застави;

одержує від боржника інформацію про операції із заставленим майном. У разі його відчуження, без згоди з контролюючим органом, вимагає пояснення від платника податків.

Якщо податковий боржник перешкоджає виконувати службові зобов'язання податковому керуючому, він має складати відповідний акт про перешкоду. Наявність цього документу дає право податковому керуючому звернутися до суду. Цім зверненням податковий керуючий виступає від ім'я керівника контролюючого органу, і вимагає призупинення видаткових операцій на рахунках податного боржника. Мета такого призупинення полягає у тому, щоб спрямувати витрати податкового боржника на погашення податкового боргу. Строк призупинення визначається судовим рішенням, але це не більше двох місяців. Зупинення видаткових операцій на рахунках платника податків може бути достроково скасовано за рішенням податкового керуючого або суду.

Існує певна процедура користування податковим боржником того майна, що знаходиться у статусі податкової застави. Він не втрачає права відчужувати майно, що перебуває у податковій заставі. Але це можна робити тільки за згодою контролюючого органу. Таке право виникає також у випадку, коли контролюючий орган продовж десяти днів не дає відповіді на звернення платника податків з проханням дозволити відчуження майна у заставі.

У податковій заставі може знаходитися лише готова продукція, товари та товарні запаси. Таке майно можна відчужувати без згоди контролюючого органу за кошти за цінами, що не є меншими за звичайні. Таке відчуження дозволяється за умовами, що кошти від такого відчуження направлятимуться в повному обсязі в рахунок виплати заробітної плати, єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, а також на погашення податкового боргу.

Якщо у платника податків здійснилося відчуження або оренда майна, яке перебуває у податковій заставі, то у цьому випадку податковий боржник має погодити з контролюючим органом заміну відчуженого іншим майном такої самої або більшої вартості. Зменшення вартості заміненого майна допускається тільки за згодою контролюючого органу у випадках, коли податковий борг погашається частково.

Податкова застава може бути припинена у наступних умовах:

контролюючий орган отримав підтвердження повного погашення суми податкового боргу;

податковий борг визнано безнадійним;

набрано законної сили відповідне рішення суду про припинення податкової застави.

У випадках, коли податковий боржник не приймає результативних дій щодо погашення податкової заборгованості, то податкова застава оголошується такою, що знаходиться у адміністративному арешті. Його вивченню присвячені дослідження чисельних практичних робітників, зокрема, Л. Азарова [40], І.Сухомлина [41].

Адміністративний арешт майна (частіше за всього використовується поняття «арешт майна») платника податків уявляє з собі винятковий спосіб забезпечення виконання платником податків його обов'язків, що визначені податковими нормами. У випадках,

коли на майно накладено арешт, платнику податків забороняється вчиняти щодо цього заарештованого майна певні дії, перелік яких встановлено законодавством. Контролюючий орган має право накласти арешт на будь яке майно податкового боржника, а також на кошти з поточного рахунку платника податків. Арешт не накладається на майно (окрім такого, на яке не може бути звернено стягнення відповідно до закону). Арешт коштів на рахунку платника податків здійснюється виключно на підставі рішення суду шляхом звернення контролюючого органу до суду.

Заарештовані можуть бути також товар, оборот яких здійснюється з порушення нормативних вимог чи то митного законодавства, чи оподаткування акцизним податком, чи то обігу валютних коштовностей. В решті решт така міра застосовується до товарів, власник яких не встановлено. Процедура арешту полягає у тому, що службовці контролюючих органів тимчасово затримують майно, складають протокол, де міститься відомості про причини затримання (з посиланням на порушення конкретної законодавчої норми). У документі робиться опис майна, та вказуються його родові ознаки та кількість.

На підставі протоколу, керівництво контролюючого органу приймає рішення про накладення арешту на таке майно. Якщо таке рішення не прийняте, то це означає, що майно не підлягає арешту. Рішення про накладення арешту приймається, як правило, до закінчення доби у день складання протоколу.

Звільнення коштів з-під арешту банк або інша фінансова установа здійснює за рішенням суду. Воно приймається у наступних випадках:

порушення правила відчуження майна, що знаходиться під податковою заставою;

фізична особа, що є податковим боржником, виїжджає за кордон;

платник податків не дозволяє проводити документальну перевірку, що назначена на законних підставах;

суб’єкт підприємницької діяльності, чи то юридична особа, чи фізична особа без права утворення юридичної особи, не має відповідних дозволів чи ліцензій на свою діяльність, а також у випадку, коли він не має реєстраторів розрахункових операцій, які зареєстровані на законних засадах;

суб'єкт підприємництва здійснює діяльність з отримання доходу, але не зареєстрований на законних засадах у якості платника податків;

платник податків, що отримав податкове повідомлення або має податковий борг, проявляє ознаки зі спроби перевести майно за межі України, або приховати майно, або передати його іншим особам;

платник податків не дозволяє перевіряти стан збереження майна, яке перебуває у податковій заставі;

платник податків не допускає податкового керуючого до складення акта опису майна, яке передається в податкову заставу.

Існує два види арешту майна – повний та умовний.

Повний це є такий, коли боржник повністю обмежується у правах розпорядження або користування його майном. У таких випадках ризик, що пов'язаний з володінням майном, лягає на орган державного управління, яким прийнято рішення про таку заборону. У такому випадку саме цей орган управління має виконувати певної дії, щоб уникнути спом'янутих ризиків.

Під умовним арештом розуміються обмеження прав власника на розпорядження чи користування майном. Проявляється у тому, що власник майна не має на нього прав без обов'язкового попереднього отримання дозволу на здійснення платником податків будь-якої операції з таким майном. Такий дозвіл податковий боржник отримує тільки у випадку, коли (за поглядом податкового керуючого) здійснення операції з майном не призведе до збільшення податкового боргу або до зменшення ймовірності його погашення.

Платник податків, а саме податковий боржник, повідомляється про те, що на його майно накладено арешт, таким чином, що боржнику направляється рішення про застосування арешту майна платника податків. Воно надсилається:

або безпосередньо боржнику у вигляді вимоги на тимчасову зупинку відчуження його майна;

або іншим особам, які володіють, розпоряджаються чи користуються майном податкового боржника. У рішенні викладається вимога до тимчасової зупинки відчуження.

Якщо арешт майна не вступає у дію, то воно вважається звільненим з-під режиму тимчасового затримання, а посадові чи службові особи, які перешкоджають такому звільненню, несуть відповідальність згідно до закону.

Рішення щодо арешту майна може бути оскаржене платником податків в адміністративному або судовому порядку.

Платник податків має право на відшкодування збитків та немайнової шкоди, які виникають внаслідок неправомірного арешту майна за рахунок коштів державного бюджету. Рішення про таке відшкодування приймається судом.

Арешт майна може бути припинено у випадку наявності таких обставин:

відсутність протягом встановленого строку рішення суду про визнання арешту обґрунтованим;

погашення податкового боргу платника податків;

ліквідація платника податків, у тому числі внаслідок проведення процедури банкрутства;

надання відповідному контролюючому органу третьою особою обґрунтованих доказів про належність арештованого майна до об'єктів права власності цієї третьої особи;

скасування судом або контролюючим органом рішення посадовця контролюючого органу про арешт;

прийняття судом рішення про припинення адміністративного арешту;

пред'явлення платником податків дозволів (ліцензій) на провадження діяльності, торгових патентів, а також документа, що підтверджує реєстрацію реєстраторів розрахункових операцій, здійснену в установленому законодавством порядку, крім випадків, визначених законодавством;

фактичне проведення платником податків інвентаризації основних фондів, товарно-матеріальних цінностей, коштів, у тому числі зняття залишків товарно-матеріальних цінностей, готівки.

Податковим Кодексом України передбачена певна процедура стягнення коштів за рахунок майна, що перебуває у податковій заставі, та спрямовування його на продаж.

Повертаючись до попереднього матеріалу, ми нагадуємо, що у випадках, коли у платника податків виникає податковий борг, він повертається шляхом стягнення коштів, які перебувають у його власності. У випадках, коли їх недостача, він (саме – борг) підлягає погашенню шляхом продажу майна, яке перебуває у податковій заставі.

Стягнення коштів та продаж майна здійснюється у термін не раніш 60 календарних днів з надходження податкової вимоги. Механізм цього стягнення полягає у тому, що кошти з рахунку банка, що обслуговує боржника, стягуються у залік погашення такої заборгованості. Але воно здійснюється тільки за рішенням суду. При цьому, контролюючий орган просить у суду дозволу на погашення податкового боргу за рахунок майна платника податків, що перебуває у податковій заставі.

Контролюючий орган, що отримав відповідний дозвіл суду, стягує кошти для погашення податкового боргу за рахунок готівки, що належить такому платнику податків. Стягнення готівки здійснюється у відповідності з нормативними вимогами [43] до цього процесу.

Продаж майна боржника здійснюється чи на публічних торгах, або через торгівельні організації, або обома з цих способів. Продаж майна платника податків на публічних торгах здійснюється у певному порядку.

То майно, яке може бути згруповано та стандартизовано, продається за кошти виключно на біржових торгах. Ці торгівельні площадки мають бути створеними відповідно до закону, а конкретні міста продажів має визначатися контролюючим органом на конкурсних засадах. На таких же біржах підлягає продажу інше майно, об’єкти рухомого чи нерухомого майна, а також цілісні майнові комплекси підприємств. Але продаж при цьому здійснюється у вигляді виключно у формі цільових аукціонів.

Якщо ж майно існує у вигляді цінних паперів, воно має продаватися тільки на фондових біржах. А продаж при цьому має здійснюватися у відповідності з діючими нормативними вимогами [44]. порядку, що встановлено для операцій з цінними паперами.

У випадках, коли майно знаходиться у стані, що швидко псується, чи якщо майно знаходиться у кількості, обсяги якого не достатні для організації прилюдних торгів, то продаж здійснюється за кошти на комісійних умовах через торгівельні підприємства, які контролюючий орган визначає на конкурсних засадах.

Вартість майна, що підлягає продажу для покриття податкового боргу, може визначатися з залученням експертної оцінки, яка має проводитися у відповідності зі встановленими нормами [45]. Оцінка майна не здійснюється, якщо воно може бути згруповано або

стандартизовано, або має курсову (поточну) біржову вартість та котирується на товарних бірж. Податковому боржнику надається право самостійно здійснити оцінку шляхом укладення договору з оцінювачем. Якщо таке право протягом двох місяців не реалізується, то контролюючий орган самостійно укладає договір про проведення оцінки.

Для того, щоб забезпечити оптимальні умови продажу майна на товарних біржах, контролюючий орган укладає відповідний договір з брокером (брокерською конторою). Якщо платник податків у будь-який момент до укладення договору купівлі-продажу його майна повністю погашає суму податкового боргу, то контролюючий орган скасовує рішення про проведення його продажу та вживає заходів щодо зупинення торгів.

4.3.3. Задоволення вимог з податкового боргу при реорганізаціях платників податків

Реорганізація та ліквідація платника податків – це одна з поширених операцій на протязі строку його дії. За увесь термін існування платника податків, з ним перетворюються різноманітні події у зв'язку зі складом його учасників, у зв'язку із зміною розміру його активів, розміру його статутного фонду. Врешті решт, у зв'язку зі змінами у визнанні платника податків на ринку може змінюватися й маркетинговий бренд, що невідмінно тягне зо собою зміни у назві суб'єкту підприємництва. Кінець кінцем, підприємство може навіть просто бути ліквідованим за причиною фінансової недоцільністю подальшого його функціонування. Усі перелічені зміни тягнуть за собою припинення існування колишнього підприємства, та появу нового. Тому податкова заборгованість колишніх суб'єктів підприємництва має бути погашена ними, щоб вона не перейшла на знов створені суб'єкти господарювання.

З точки зору податкових стосунків суб'єкту господарювання з бюджетом, то можна сказати, що реорганізація чи ліквідація означає припинення існування платника податків у тому статусі, у якому він був зареєстрований.

Реорганізація, з точки зору адміністрування податків, це є зміна організаційно-правового статусу суб'єкту господарювання, яка здійснюється шляхом певних дій (зміст яких залежить від поточного

стану платника податків). Так, зокрема, ці дії щодо господарських товариств зміняє організаційно-правовий статус товариства, що призводить до зміну коду згідно з Єдиним державним реєстром підприємств та організацій України. Найбільш актуальними є такі дії, що здійснюються протягом реорганізації:

злиття платників податків, що означає передачу майна платника податків до статутних фондів інших платників податків. Таким чином, має місце ліквідація платника податків, який зливається з іншими. Можна також сказати, що наслідками злиття та поглинання, є створення, як одного платника з, як мінімум, двома платниками податків;

поділ платника податків на декілька осіб, Таким чином має місце ліквідація одного платника, та створення на його місці декількох платників. Це робиться шляхом поділу майна цього платника між статутними фондами новоутворених суб'єктів господарювання. При цьому, такими суб'єктами можуть бути й юридичні особи, та й фізичні особи. Отже, відбувається ліквідація юридичного статусу платника податків, який поділяється;

виділення з існуючого платника податків інших платників податків. Здійснюється шляхом передачі частини майна платника податків, що реорганізується, до статутних фондів інших платників податків. Використовується задля того, щоб існуючий платник податків передав своє майно іншим платникам податків в обмін на їх корпоративні права. Таким чином, ліквідація платника податків, що реорганізується, не відбувається;

реєстрація фізичної особи як суб'єкта господарювання. Така дія здійснюється або шляхом скасування її попередньої реєстрації, або без такого скасування.

Особливість механізму задоволення відповідальності за погашення податкового боргу залежить від способу реорганізації.

Зокрема, вона може здійснюватися через зміну найменування, організаційно-правового статусу, або через зміну місця реєстрації платника податків. У такому випадку після реорганізації суб'єкт господарювання, що знов створений, набуває усіх прав і обов'язків щодо погашення грошових зобов'язань чи податкового боргу, які існували до його реорганізації.

У випадках, якщо реорганізація здійснюється шляхом об'єднання двох або більше платників податків в одного платника

податків з ліквідацією платників податків, то права та обов'язки усіх колишніх платників податків переходять на об'єднаного платника. Таким чином, він набуває усіх прав і обов'язків щодо погашення грошових зобов'язань чи податкового боргу всіх платників податків, що об'єдналися.

Реорганізація шляхом поділу існуючого платника податків на дві або більше знов створені особи з ліквідацією існуючого платника податків, призводить до того, що усі податкові борги перекладаються на нові особи. Існуючий борг розподіляються між новоутвореними платниками податків пропорційно часткам балансової вартості майна, отриманого ними у процесі реорганізації згідно з розподільним балансом.

Може виникнути ситуація, що хтось зі знов створених осіб не є платниками податків, по яких виник податковий борг платника, що був реорганізований. У такому випадку податковий борг повністю розподіляються між особами, що є платниками таких податків, пропорційно часткам отриманого ними майна. При цьому не враховується та частка майна, що надана іншим особам, які не є платниками таких податків.

Реорганізація діючого платника податків шляхом створення нового платника податків за рахунок майна діючого (а саме, виділення нового платника) здійснюється без його ліквідації діючого. Така реорганізація не призводить до перерозподілу податкового боргу між діючим платником податків та тими, що знов створені реорганізації діючого. Між діючим та новими платниками податків також не діє солідарна відповідальність за порушення податкового законодавства.

Існує певна процедура надання податкового дозволу для здійснення дій щодо реорганізації. Вона стосується платників податків, майно яких передане в податкову заставу. Полягає у тому, що такі податкові боржники мають, по-перше, завчасно повідомити контролюючий орган про прийняття рішення щодо проведення будь-яких видів реорганізації та, по-друге, подати контролюючому органу план такої реорганізації. Дозвіл на такі дії може бути не отримано, якщо контролюючий орган встановлює, що реорганізація може призвести до неналежного погашення податкового боргу. У цій ситуації контролюючий орган має право прийняти рішення про:

розподіл суми податкового боргу між платниками податків, що виникає як наслідок реорганізації;

погашення податкового боргу, забезпечених податковою заставою, до здійснення реорганізації;

встановлення солідарної відповідальності за сплату грошових зобов'язань платника податків, який реорганізується, щодо всіх осіб, які утворені у процесі реорганізації. Це тягне за собою застосування режиму податкової застави щодо всього майна таких осіб;

поширення права податкової застави на майно платника податків, який створюється шляхом об'єднання інших платників податків, у випадках, коли один або більше з них мали грошові зобов'язання або податковий борг, забезпечений податковою заставою.

У будь якому випадку, реорганізація платника податків не змінює строків погашення податкового боргу платниками податків, які є учасниками такої реорганізації.

Особливою формою реорганізації можна вважати ліквідацію платнику податків. Адже відомо, що ліквідацією завершується майже будь яка реорганізація. Але після неї залишаються особи, які відомі з точки зору місця їх розташування. Вони функціонують, прийняли на себе обов'язки щодо погашення податкового зобов'язання.

У випадку, коли ліквідація не є наслідками реорганізації, то ліквідований платник, ліквідований податковий боржник взагалі перестає існувати. Й тому ніяких претензій після ліквідації пред'являти нікому. Тому заборгованість можна отримати лише до того, як особа стане ліквідованою. Ліквідацією платника податків з точки зору адміністрування податків, є той факт, що суб'єкт господарювання взагалі зникає як особа, у якої існують певні стосунки з державою щодо сплати податків. При цьому відбувається закриття рахунків та втрачається їх статус як платника податків відповідно до законодавства.

У разі, якщо власник приймає рішення про ліквідацію платника податків, яка не пов'яза з банкрутством, майно зазначеного платника податків використовується у черговості, визначеній відповідно до законів України.

Після ліквідації платника податків, або після скасування державної реєстрації фізичної особи – підприємця, частина їх податкового боргу може статися непогашеною у зв'язку з

недостатністю майна. Така частина погашається за рахунок майна засновників або учасників такого підприємства. Майно для такого погашення використовується у межах їх повної або додаткової відповідальності за зобов'язаннями платника податків. У разі, коли ліквідується філії, відділення чи інші відокремлені підрозділи юридичної особи, то за них відповідають юридичні особи незалежно від того, чи є вони платником податку, стосовно якого виник податковий борг такої філії, відділення, іншого відокремленого підрозділу.

Податковий борг, що залишаються непогашеними після ліквідації платника податків, вважаються безнадійним боргом. Він підлягає списанню у відповідності з діючими нормами [46]. Така ж норма діє для особи, яка померла, або визнана судом безвісно відсутньою, або оголошена померлою, або визнана недієздатною, крім випадків, коли з'являються інші особи, що вступають у права спадщини, незалежно від часу набуття таких прав.

За погашення грошових зобов'язань чи податкового боргу платника податків, яке має статися протягом ліквідації, є наступні особи:

ліквідаційна комісія або інший орган, що проводить ліквідацію, яка забезпечує погашення саме за рахунок майна платника податків:

платник податків, який забезпечує погашення податкових боргів філіями, відділенням, іншими відокремленими підрозділами платника податків, відносно яких здійснюється процедура ліквідації,

фізична особа, стосовно якої здійснюється процедури ліквідації платника у статусі «фізична особа – підприємець»;

особи, які вступають у права спадщини або уповноважені здійснювати розпорядження майном спадкодавця – за рахунок саме його майна, яке перейшло у спадщину від фізичної особи, яка померла або визнана судом безвісно відсутньою або оголошена померлою чи визнана недієздатною.

члени (пайовики) кооперативів, кредитних спілок або інших колективних господарств, на яких поширюється відповідальність з погашення податкових боргів у процесі ліквідації цих суб'єктів господарювання.

Податковим Кодексом України передбачена певна процедура продовження строків погашення податкового боргу.

Продовження цих строків має у Податковому Кодексі України специфічну назву. Особливість її у тому, що вона заснована на майже синонімних засадах, згідно якого дається назва одного й того ж явища у механізмі адміністрування податків. Такими синонімами є поняття розстрочення та відстрочення. Під ними розуміється перенесення строків погашення податкового боргу під проценти, розмір яких дорівнює 120 відсотків річних облікової ставки Національного банку України. Якщо до складу розстроченої (відстроченої) суми входить пеня, то вона не враховується для розрахунку процентів.

Різниця у цих поняттях полягає у причинах, згідно яких платники отримують право на таке продовження строків виконання своїх обов'язків щодо погашення податкових зобов'язань. Забігаючи ледь поперед, слід сказати, що право на відстрочку виникає за причиною існування для платника податків обставин непереборної сили, наявність яких ускладнити податкоспроможність суб'єктів господарювання. По факту існування інших причин, наявність яких теж може погіршити цей стан, використовується розстрочення погашення податкового зобов'язання.

Розстрочення (відстрочення) податкового боргу здійснюється за заявою платника. При цьому законом визнається, що якщо платник, який цю заяву оформив, то він, відповідно, узгодив суму грошового зобов'язання.

Підставою для того, щоб платник податків отримав можливість розстрочити (відстрочити) погашення податкового боргу, є існування достатніх доказів існування обставин. Їх перелік визначений діючими нормами [47], та їх сукупність показує наявність загрози появи податкового боргу, чи накопичення розміру існуючого податкового боргу.

Таким чином, для отримання права на розстрочку (відстрочку), у кожного платника має бути, по-перше, достатні докази існування обставин, що свідчать про наявність загрози виникнення або накопичення податкового боргу такого платника податків, та, по-друге, наявність у платника економічного обґрунтування можливості погашення податкового боргу внаслідок застосування режиму розстрочення (відстрочення).

Відповідно з Постановою Кабінету Міністрів України, обставинами, за наявністю яких платник податків може отримати право на розстрочення, є наступні події:

1) ненадання (несвоєчасне надання) бюджетних асигнувань або бюджетних зобов'язань заявнику, або несвоєчасне доведення фінансування видатків до заявника - отримувача бюджетних коштів в обсязі, достатньому для своєчасного виконання ним грошових зобов'язань погашення податкового боргу;

2) загроза виникнення неплатоспроможності (банкрутства) заявника в разі своєчасної та в повному обсязі сплати ним грошового зобов'язання або погашення податкового боргу в повному обсязі;

3) недостатність майна заявника - фізичної особи для своєчасної та у повному обсязі погашення податкового боргу;

4) сезонний характер виробництва;

5) виконання заявником плану реорганізації власного виробництва та/або зміна його організаційної структури, що призводить (може призвести) до значного спаду виробництва протягом певного періоду;

6) проведення заявником науково-дослідних, конструкторських, а також соціально орієнтованих робіт;

7) провадження заявником інноваційної діяльності, у тому числі створення нових та вдосконалення існуючих технологій, видів сировини та матеріалів широкого застосування;

8) виконання заявником особливо важливого замовлення у рамках соціально-економічного розвитку регіону;

9) виконання заявником державного оборонного замовлення;

10) здійснення заявником інвестицій у створення об'єктів, які мають найвищу енергетичну ефективність, соціальне значення, стратегічне значення для оборони та безпеки держави.

Право на відстрочення, відповідно, виникає у випадках появи обставин непереборної сили, дія яких може бути викликана винятковими погодними умовами і стихійним лихом, або непередбаченими ситуаціями, що відбуваються незалежно від волі і бажання заявника (війна, блокада, страйк, аварія).

Доказами таких обставин є:

а) висновок Торгово-промислової палати про настання обставин непереборної сили чи стихійного лиха на території України;

б) рішення Президента України про оголошення окремих місцевостей України зоною надзвичайної екологічної ситуації, затверджені Верховною Радою України;

в) довідка, яка видана тим з відповідних місцевих органів, що має право підтверджувати наявність обставин непереборної сили.

Розстрочені суми податкового боргу погашаються рівними частками після місяця, у якому прийнято рішення про надання такого розстрочення. Відстрочені суми грошових зобов'язань або податкового боргу погашаються одним з двох способів: або рівними частинами, але не пізніше 12 календарних місяців, або одноразово у повному обсязі.

Розстрочення або відстрочення надаються окремо за кожним податком та збором. Крім того, розстрочення чи відстрочення податкового боргу не звільняють майно платника податків з податкової застави.

4.3.4. Погашення податкового боргу у зовнішнє економічній діяльності

Подвійним оподаткуванням у міждержавних стосунках зветься таке унікальне явище, коли у різних країнах платники обкладаються однаковими податками. Це призводить до ефекту міжнародного економічного подвійного оподаткування, коли два різні суб'єкти сплачують податки з одного й того ж доходу. Прикладом такого може бути оподаткування прибутку тією особою, що отримала прибуток, та оподаткування дивідендів тією особою, що отримала їх. Подвійність оподаткування у цьому прикладі зумовлюється тим, що обидві з цих платників податків сплачують його врешті решт за рахунок прибутку, який було отримано у однієї з держав. А податок сплачується в обох державах. А саме там, де прибуток отримано, а також у той з держав, резидентом якої є платник податку. Рішення проблеми у цьому напрямку полягає у конструюванні механізму оподаткування цими двома податками, оскільки подвійність може виникнути не тільки у міждержавних стосунках, але й на внутрішньому ринку. Вона розв'язується одноразово, а саме підчас затвердження системи оподаткування конкретним податком.

За критерієм «оподаткований дохід» розрізняють міжнародне юридичне подвійне оподаткування. Під ним розуміється, що один і

той же доход одного і того ж суб'єкта обкладається більш ніж однією державою. Цю проблему потрібно розв'язувати кожного випадку отримання доходу конкретним платником податків. Кожна з держав може дотримуватися одного з двох принципових підходів до розв'язання проблеми юридичного подвійного оподаткування. А саме, може керуватися принципом резидентності, тобто оподатковувати усі світові доходи, що отримують їх резиденти. Можна також керуватися принципом територіальності, а саме отримувати податки за місцем розташуванні території, де отримано дохід.

Ці два принципи мають докорінне відрізнення за своїми соціально-економічними наслідками спрямовування сум сплачених податків. Простіше за всього організувати сплату податку на тієї території, де дохід отримано. Але у такому випадку територія, на який мешкає нерезидент, взагалі не отримує ніяких податкових платежів. Тому багатьма державами реалізується механізм сплати податків на території мешкання нерезидента. Правовою стороною розв'язання цієї проблеми є складання міждержавного договору про усунення подвійного оподаткування. Ними може передбачатися, що усі платники податків поділяються на дві категорії, а саме, на резидентів, та на нерезидентів. У випадках, коли договори про усунення подвійного оподаткування не складаються, то нерезидент має сплачувати податок за місцем отримання доходу. Але у цьому випаду нерезидент може потрапити у ситуацію, коли припаде сплачувати податок й у державі свого мешкання.

Для усунення такого явища, складаються міжнародні міжурядові угоди про уникнення подвійного оподаткування. Саме вони призначені для протидії необмеженого оподаткування одного і того ж доходу в декількох державах. Такі угоди, як правило, передбачають розподіл сплаченого податку між обома державами. Угодами, зазвичай, передбачається розподіл податків між двома країнами. Країна функціонування нерезидента утримає з нього податок за пільговою (зменшеною) ставкою, а решту суму податку передбачається до сплати на подальшому етапі податкових розрахунків. Але у подальшому у країну нерезидента має надходити інформація про суму отриманого ним доходу, та про суми утриманих з нього податків від цього доходу. У подальшому держава нерезидента утримує з нього свою частку податків.

Нині в Україні складено угоди з великою кількістю країн. У країнах Європи, наприклад, такі угоди підписали Австрія, Бельгія, Білорусія, Болгарія, Великобританія, Греція, Данія, Естонія, Ісландія, Іспанія, Італія, Кіпр, Латвія, Литва та багато інших. Серед інших країн світу слід виділити наступні: Азербайджан, Алжір, Бразилія, В'єтнам, Грузія, Єгипет, Ізраїль, Індія, Індонезія, Іран, Казахстан, Канада, Китай, Республіка Корея, Кувейт, Малайзія, ОАЕ, ЮАР, Сирія, Сінгапур, США, Туркменістан, Японія і ін.

Особливість виконання цих угод полягає у тому, що нерезидент має право отримувати дохід тільки через податкового агента. Він має нарахувати нерезиденту дохід, утримати з нього податок, та проінформувати країну нерезидента про такі нарахування та утримання.

Особливість адміністрування податків у Україні полягаю у тому, її законодавством передбачено умови повного або часткового звільнення від оподаткування доходів нерезидентів із джерелом їх походження з України. Детальне це проявляється у тому, що нерезиденти чи взагалі звільняються від оподаткування доходів із джерелом їх походження з України, чи для них або зменшуються ставки податку, або повертається різниця між сплаченою сумою податку і сумою, яку нерезиденту необхідно сплатити.

Дія такої норми полягає у тому, що податковий агент має право самостійно застосувати або звільнення від оподаткування, або використати зменшену ставку податку, передбачену відповідним міжнародним договором України. Але такі дії він має право виконувати тільки з умови надання у адресу податкового агента такого документа, який підтверджує статус податкового резидента як такого, який є передбачений відповідним міжнародним договором. Таким документом є Довідка, що видається компетентним органом відповідної країни, та яка має бути належним чином легалізована, перекладена відповідно до законодавства України. У разі неподання нерезидентом довідки доходи нерезидента із джерелом їх походження з України підлягають оподаткуванню на загальних умовах.

Особа, яка виплатила доходи нерезидентові, зобов'язана подавати контролюючому органу звіт про суму виплачених доходів нерезиденту, про суму утриманих з нього податків, та про суми перерахування до бюджету податки на доходи нерезидентів.

Нерезидент може вважати про те, що з його доходів утримано суму податку у більшій частці, чим це визнано діючими нормами. У такому випадку ця особа подає заяву про повернення суми податку на доходи із джерелом їх походження з України.

Якщо факт зайвого утримання сум податку підтверджується, то контролюючий орган приймає рішення про повернення відповідної суми нерезидентові, отож ці гроші повертаються. Особа, яка здійснила виплату доходу нерезидентові, повертає йому різницю між сумою податку, яка була утримана, та сумою, належною до сплати відповідно до міжнародного договору України.

Кошти, які за рішенням контролюючого органу повинні повертатись особі, котра зайво утримала податок з доходів нерезидента, можуть бути зараховані в рахунок сплати інших податкових зобов'язань такої особи за її письмовою заявою, яка подається під час розгляду заяви нерезидента про повернення надміру утриманих сум податку. Зайво сплачена сума податку може й не повертатися до нерезидента. Вона може бути зарахована в рахунок сплати інших податкових зобов'язань. Але у цьому випадку така особа має оформити письмову заяву, та надати її напередодні розгляду заяви нерезидента про повернення надміру утриманих сум податку.

Контролюючи органи мають надавати допомогу у стягненні податкового боргу в міжнародних правовідносинах. Рішення про допомогу має бути прийнято протягом тридцяти денного строку з отримання відповідного документу про стягнення податкового боргу в міжнародних правовідносинах. Якщо звертання іноземної сторони є обґрунтованим, то контролюючий орган надсилає платнику податків податкове повідомлення в міжнародних правовідносинах з вимогою погасити податковий борг. Його розмір в міжнародних правовідносинах перераховується у гривні за офіційним курсом гривні до іноземної валюти, визначеним Національним банком України на день надсилання такому платнику податків податкового повідомлення.

Платник податків може вважати, що податковий борг в міжнародних правовідносинах, який визначений контролюючим органом на підставі документа іноземної держави, та який вказано у податковому повідомленні, не відповідає дійсності. Такий платник податків протягом десяти календарних днів, з дати отримання

податкового повідомлення в міжнародних правовідносинах, має право подати через контролюючий орган компетентному органу іноземної держави скаргу про перегляд такого рішення.

На час, коли оскарження розглядається, його сума відповідного грошового зобов'язання не є податковим боргом. Рішення компетентного органу іноземної держави щодо змісту скарги є остаточним, та не підлягає адміністративному оскарженню.

Компетентний орган іноземної держави може скасувати або змінити документ, за яким здійснюється стягнення суми податкового боргу в міжнародних правовідносинах. Таке скасування або зміна здійснюється у вигляді відкликаними податкової вимоги. Воно настає з дня отримання контролюючим органом документа компетентного органу іноземної держави рішення про скасування, або зміну раніше нарахованої суми податкового боргу.

Контролюючий орган має повноваження з реалізації заходів щодо стягнення суми податкового боргу в міжнародних правовідносинах. Вимога щодо його погашення може бути висунута протягом не пізніше закінчення 1095 дня, що настає за останнім днем граничного строку сплати податку і збору, який визначено документом компетентного органу іноземної держави.

Пеня та штрафні санкції на суму податкового боргу в міжнародних правовідносинах не накладаються при виконанні документа іноземної держави, за яким здійснюється стягнення суми податкового боргу в міжнародних правовідносинах.

КОНТРОЛЬНІ ЗАПИТАННЯ

1. Розкажіть про принципи та сутність обліку платників податків.
2. Розкажіть про основні елементи механізму обліку платників податків.
3. У чому полягає активізація обліку платників податків та якими засобами вона здійснюється?
4. Розкажіть про механізм обліку податкових платежів.
5. Що уявляє з себе камеральна податкова перевірка, та у чому полягає її зміст?
6. Розкажіть про вимоги, що пред'являються до підготовки податкової звітності, що надається до камеральних перевірок.

7. Що можна сказати про мету, зміст та основні напрямки документальної перевірки?

8. Розкажіть про процедура дій, з яких складається документальна перевірка.

9. У чому полягає спільність та відмінність видів документальних перевірок за ознакою «періодичність їх проведення»?

10. Розкажіть про місце електронної перевірки у системі видів документальних перевірок, та про її зміст.

11. Розкажіть про технологію проведення фактичних податкових перевірок.

12. Чим визначаються строки проведення кожних з видів податкових перевірок?

13. Розкажіть про елементи механізму податкового боргу та податкової застави.

14. З чого складаються функції податкового керуючого у погашенні податкового боргу.

15. Які існують джерела погашення податкового боргу при реорганізаціях платників податків?

16. Розкажіть про складові механізму погашення податкового боргу, що виникає у зовнішнє економічній діяльності.

5. ПОДАТКОВЕ КОНСУЛЬТУВАННЯ

5.1. Сутність, напрями та види податкового консультування

Тлумачення сутності поняття «податкове консультування» слід розпочинати з визначення того, що саме є консультуванням. Як відомо, слово «консультація» має латинське походження, та під ним розуміється або рада досвідченої особи, або нарада фахівців.

На зараз, у сучасному уявленні, діяльність з надання консультацій придбало широкий розмах, та перетворилося у один з особливих форм господарської діяльності. Причому, такої діяльності, яка по своїх об'ємах порівнянна з масштабами виробничої діяльності. І така діяльність дістала назву у сучасному світі ім'я «консалтинг». Представляється доцільним з'ясувати, в чому ж полягає його специфіка. Це надає можливості сформулювати сутність податкового консультування.

На сьогоднішній годину існую подвійний погляд на сутність діяльності з податкового консультування. Один з них можна назвати витратним поглядом, другий – змістовим.

У теоретичному сенсу витратний погляд підтримують окремі російські автори, науковці та практичні працівники. Вони вважають, що сутність професії податкового консультанта полягає у тому, щоб він призначений реалізувати у платників податків підхід до податкових платежів, як до особливого виду витрат. З точки зору здійснення господарської, фінансової, діяльності, податкові платежі уявляють з себе звичайний вид витрат. А будь який вид витрат має витрачатися з обережністю, економно. Саме тому окремі практичні робітники вважають, що основне завдання податкового консультанта не у тому, щоб правильно сплатити податки по вже виконаних операціях (хоча це і є основою роботи податкового консультанта), а в тому, щоб допомагати клієнтові планувати майбутні операції [48]. Такого погляду дотримується видатні російські дослідники у галузі оподаткування Д.Г. Черник, Л.С. Кирина, В.В. Балакин [49, с 5]. Вони вважають, що численні зміни і доповнення у податковому законодавстві вимагають детального вивчення і правильного тлумачення. Саме на це спрямовані зусилля податкових консультантів. При цьому підприємства чекають від цих консультантів допомоги у зниженні податкових витрат. Вона має

проявитися у отриманні від консультантів порад стосовно можливості користуватися тією або іншою податкової пільги, стосовно вибудовування можливості використовувати пільгові схеми.

Змістовий погляд на податкове консультування полягає у тому, що воно розглядається як дії платників податків на врегулювання їх відносин з державою стосовно виконання ними свої обов'язків таким чином, щоб забезпечити захист їх права із стійкого, безперешкодного розвитку підприємницької діяльності. Цей погляд в умовах сучасної України поділяє документ, якого de-facto не існує, але яким фактично керуються чисельні практичні утворення, що здійснюють податкове консультування. Мова про проект закону України «Про податкове консультування в Україні» [50], який було внесено народним депутатом України Ващуком К.Т., та яким керуються у своєї діяльності чисельні особи, що саме таку діяльність здійснюють.

Зміст податкового консультування полягає в у тому, що воно здійснюється у таких напрямах:

захисту прав платників;

надання консультацій щодо оволодіння платниками податків особливостями механізму того чи іншого податку;

інформативної упередженості;

нормативної забезпеченості достовірності нарахування суми податків;

представництва інтересів платників податків у податкових та судових органах;

проведення безкарних, упереджених податкових перевірок;

практичної законотворчої діяльності, що здійснюється у вигляді підготовки пропозицій щодо розробки проектів нормативно-правових актів, які охоплюють інтереси податкових консультантів та платників податків.

Захист прав платників полягає у тому, ними надаються консультаційні послуги для фізичних і юридичних осіб, незалежно від форм власності та організаційно-правових форм. Послуги надаються у ракурсі розв'язання питань визначення та реалізації прав та обов'язків як платників податків і зборів (обов'язкових платежів).

Надання консультацій щодо оволодіння платниками податків особливостями механізму того чи іншого податку здійснюється у вигляді формулювання необхідних рекомендацій стосовно

визначення бази оподаткування, розрахунку податків і зборів (обов'язкових платежів). Платники податків інформуються про існування та можливість використання певними пільгами для окремих платників податків і зборів (обов'язкових платежів) відповідно до чинного законодавства. Платникам податків пропонуються здійснення певних дій, що спрямовані на дотримання встановленого порядку нарахування та сплати податків і зборів (обов'язкових платежів), а також на розробку варіантів організації оподаткування стосовно специфіки діяльності юридичних та фізичних осіб.

Інформативна попередженість діє у вигляді інформування платників про зміни в законодавстві щодо податків і зборів (обов'язкових платежів), а також у вигляді надання роз'яснень відносно практичного застосування відповідних законодавчих та нормативно-правових актів. Таким чином платники податків мають можливість здійснювати моніторинг змін у відповідному законодавстві.

Дуже відповідальна допомога надається податковими консультантами для організації податкового обліку. Саме від його успішності залежить повнота нарахування та сплати податкового зобов'язання та достовірність складання податкової звітності.

Проведення безкарних, упереджених податкових перевірок здійснюється у формі перевірки достовірності ведення податкового та бухгалтерського обліку. У випадках, якщо у платника виявляються помилки, то він має здійснювати відповідні донарахування. Але фінансові санкції при цьому не накладаються, оскільки такі донарахування мають місце до здійснення офіційних податкових перевірок.

Будь яка податкова консультація має закінчитися прийняттям висновку. Це офіційний документ, що засвідчений підписом та печаткою податкового консультанта, та який складається у встановленому порядку за наслідками виконання завдання з надання впевненості відносно податкової звітності.

Податковим консультантом є особа, яка набула правового статусу податкового консультанта. По-перше, вона має право займатися виключно цим видом діяльності. Тобто, податковим консультантам та створеним ними відповідним юридичним особам забороняється безпосередньо займатися торговельною,

посередницькою та виробничою діяльністю, що не виключає їх права займатись аудиторською та юридичною практикою, отримувати дивіденди від акцій та доходи від інших корпоративних прав.

По-друге, він має бути відповідним чином зареєстрований, а саме, повинний мати сертифікат на право займатися цією діяльністю.

Для набуття правового статусу податкового консультанта фізична особа повинна мати закінчену вищу освіту, відповідний стаж роботи за економічною або юридичною спеціальністю, успішно скласти кваліфікаційні іспити та одержати сертифікат про присвоєння кваліфікації консультанта з податків і зборів. Сертифікат видається строком на п'ять років.

Існують певні підстави для проведення податкового консультування. А саме, послуги з податкового консультування надаються виключно на підставі договору між податковим консультантом та замовником. В договорі на надання послуг з податкового консультування передбачаються предмет і термін надання послуг, обсяг послуг, розмір і умови оплати, відповідальність сторін.

Існуючи форми податкового консультування дуже різноманітні: письмові відповіді на питання, усні консультації, проведення консультаційних семінарів і інші. При цьому слід звернути увагу на те, що у цієї діяльності приймають участь не тільки спеціальні фахівці, що здійснюють свою діяльність на комерційній основі, тобто податкові консультанти, але й службовці з державних податкових органів.

5.2. Види податкових консультантів

Велика кількість видів існування різних видів податкових консультантів викликано різноманітністю клієнтів і ринків, проблем і завдань, ресурсів і можливостей, вживаних підходів і методів, а також професійною орієнтованістю осіб, що беруть доля в діяльності того або іншого платника. Саме тому, в діяльності з податкового консультування беруть участь економісти, юристи, професійні бухгалтери, аудитори. Загальне між ними полягає в тому, що вони так чи інакше займаються рішеннями проблем правильного визначення об'єкту оподаткування і податкової бази, своєчасності числення і сплати податків і зборів, грамотного застосування законодавства про

податки та збори. У самому загальному випадку, податковий консультант э фахівцем з сукупністю юридичних, фінансових і економічних знань, та який має відповідний кваліфікаційний атестат.

Усіх осіб, які займаються цією діяльністю на професійному рівні, можна поділити на дві групи. За ознакою «юридичний статус», це є фізичні особи – консультанти по податках і зборах (податкові консультанти), а також це є також юридичні особи, тобто організації (податкові консультації).

За ознакою «місце роботи особи, який займається наданням послуг податкового консультування», розрізняють зовнішніх і внутрішніх консультантів. Зовнішніми є особи, які надають послуги на договірній основі, і якими є або незалежні консультаційні фірми, або індивідуальні консультанти. Внутрішніми є ті особи, які знаходяться в штаті самої організації (підприємства).

Використання того чи іншого виду податкових консультацій за цією ознакою залежить від масштабів діяльності платника податків. Великі платники зазвичай схилені утворювати внутрішні служби податкового консультування. Вони аналізують чинне податкове законодавство і проекти законів по оподаткуванню, з'ясовують їх можливий вплив на результативність фінансово-господарських операцій і відповідно на фінансово-економічний стан компанії.

Внутрішні консультанти, з багатим досвідом роботи в аудиторських фірмах або в податкових і митних органах, здійснюють рішення ряду завдань, які раніше виконувалися зовнішніми консультантами.

Представляється доцільним дати оцінку основним відмінностям в роботі штатних і позаштатних консультантів, перевагам і недолікам залучення внутрішніх і зовнішніх консультантів.

Передусім слід зазначити, що ухвалення рішень господарюючим суб'єктом завжди пов'язане з оцінкою наявних і майбутніх ризиків, у зв'язку з цим мають місце риски, обумовлені залученням зовнішнього консультанта. До них відносяться:

неприйняття керівниками і фахівцями організації планів і рішень, пропонованих зовнішніми консультантами;

невдачі при реалізації планів і рішень, реалізації, що призводять до зупинки процесу;

відсутність мінімально необхідних результатів, очікуваних керівництвом і співробітниками організації або зовнішніми інвесторами.

Представляє інтерес оцінка переваг зовнішніх і внутрішніх консультантів, про яких говорить Д.Г. Черник [49, с. 99], посилаючись при цьому думкою, яку висловив російський дослідник А.В. Тильдиков. На його думку, перевагами зовнішніх консультантів є:

незалежність;

відсутність особистих інтересів в організації;

неупередженість і об'єктивність суджень;

володіння досвідом рішення аналогічних проблем на інших підприємствах.

До недоліків зовнішніх консультантів відноситься:

більш високі гонорари в порівнянні із зарплатою фахівців організації;

необхідність витрачати час на знайомство з організацією і суттю її проблеми;

присутність «тягаря» стереотипів попередніх проектів;

наявність загрози розголошування конфіденційній інформації;

необхідність витрат часу на перевірку професіоналізму, сумлінності і інших особових особливостей самого консультанта;

організація спеціальних зусиль із регламентації і контролю виконання зобов'язань;

необхідність ув'язки розширення технічного завдання з виділенням додаткового фінансування.

Зовнішні консультанти мають великий досвід роботи, як правило, вони не бояться працювати на усіх рівнях організації, найскладніші проблеми обговорюватимуться саме з ними. Їм виплачується лише гонорар за конкретний проект, тим самим витрати на навчання і розвиток фахівців організації знижуються.

До основних переваг залучення внутрішніх консультантів відносяться:

менша вартість послуг, приблизно на 30-50% порівняно із зовнішніми консультантами;

доступність консультантів у будь-який час для кожного підрозділу організації;

глибоке знання практично усіх тонкощів внутрішніх справ організації, стилю роботи і управління, культури і політики;

конфіденційність.

Недоліками внутрішніх консультантів є:

регулярні витрати, а саме, постійна зарплата, витрати на навчання;

складність організації системи контролю за роботою внутрішніх консультантів, і, як наслідок, помилки внутрішніх консультантів важко виявити;

обмежений круг даних питань може привести до звуження образу мислення, безініціативності і відсутності творчого підходу в професійній діяльності внутрішніх консультантів.

За ознакою «організаційні форми здійснення діяльності» податкові консультанти діляться на наступні види. За цією ознакою існує три форми організаційної діяльності податкового консультанта: індивідуальна, у формі створення юридичної особи, та у структурі загальнодержавної професійної громадської організації.

Для набуття правового статусу податкового консультанта фізична особа повинна мати закінчену вищу освіту, відповідний стаж роботи за економічною або юридичною спеціальністю, успішно скласти кваліфікаційні іспити та одержати сертифікат про присвоєння кваліфікації консультанта з податків і зборів. Сертифікат про присвоєння кваліфікації консультанта з податків і зборів (далі - сертифікат) є документом, який підтверджує достатній фаховий рівень підготовки податкового консультанта за програмою базової підготовки для самостійного проведення податкового консультування. Право на допуск до іспиту отримують фізичні особи, які мають вищу освіту, стаж роботи за економічною або юридичною спеціальністю не менше 5 років, післядипломну освіту (підготовку) в галузі оподаткування та зборів за програмою, затвердженою кваліфікаційною комісією податкових консультантів, та успішно склали кваліфікаційний іспит.

Податковий консультант має право займатися професійною діяльністю індивідуально. А може й створити відповідну юридичну особу (підприємство, фірму), об’єднуватись з іншими податковими консультантами в спілку з дотриманням вимог цього Закону та інших законів України. Керівником юридичної особи, яка здійснює діяльність з податкового консультування, може бути тільки податковий консультант. Для здійснення діяльності податковий

консультант-фізична особа чи відповідна юридична особа повинні бути внесені до Єдиного реєстру податкових консультантів.

Податковий консультант, який має намір здійснювати незалежну професійну діяльність індивідуально, зобов'язаний стати на облік в органах державної податкової служби за місцем проживання та сплачувати податки у визначеному порядку відповідно до чинного законодавства

Податковим консультантам та створеним ними відповідним юридичним особам забороняється безпосередньо займатися торговельною, посередницькою та виробничою діяльністю, що не виключає їх права займатись аудиторською та юридичною практикою, отримувати дивіденди від акцій та доходи від інших корпоративних прав.

У окремих країнах Світу, як, наприклад, у Німеччині, інший склад осіб, що здійснюють податкове консультування.

За своєю кваліфікацією податкові консультанти - це люди, що мають дуже хорошу освіту, як правило, вищу спеціальну. Діяльність податкових консультантів у Німеччині, також, як й у багатьох країнах Світу, не є чисто вільній професії, бо держава здійснює строгий контроль за їх діяльністю. Саме у в таких умовах, коли здійснюється жорсткий державний контроль, податкові консультанти по-справжньому стають державними службовцями. Це має місце тому, що держава дивиться на цю професійну групу як на осіб, що виконують завдання державного значення.

Наступною професійною групою, що має право за законодавством Німеччини надавати консультаційні послуги в податковій області, є аудитори. Вони виконують завдання на основі свого закону про професійну діяльність. В той же час до 95% [49, с. 57] послуг цією категорією консультантів, відноситься до консультування з питань податкового законодавства. Консультування в області податків є першим ступенем на шляху до надання послуг з аудиту. Практично будь-який німецький аудитор працював на початку своєї кар'єри податковим консультантом. Аудитори також мають державну ліцензію, іншими словами, знаходяться під державним контролем, і також виконують свої діяльність в інтересах держави.

Наступною категорію осіб, що мають право надавати консультаційні послуги в податковій сфері, є бухгалтери, що

заприсягнулися. Основною діяльністю цієї професійної категорії є перевірка бухгалтерської звітності. Тому податкове консультування є одним з напрямків їх діяльності.

Така ж важлива роль для податкового консультування належить адвокатам. Ця професійна категорія має необмежене право надавати послуги в області податкового законодавства. Але, як правило, німецькі адвокати податковим консультуванням не займаються. Це пов'язано з тим, що, незважаючи на наявність ліцензії, адвокати не мають достатньої підготовки для здійснення цієї діяльності, оскільки вони не навчалися спеціально податковому консультуванню.

Стосовно організаційно-правової форми діяльності з надання консультаційних послуг з оподаткування, то вона може здійснюватися у формі створення юридичної особо, а також у формі особи, що здійснює свою діяльність без права утворення юридичної особи. Таким чином, податковим консультуванням в Німеччині можуть займатися такі юридичні особи, як консультаційні фірми, адвокатські контори, суспільства податкових консультантів, суспільства аудиторів і тому подібне. Їх діяльність здійснюється також на певній законодавчій основі.

Види робіт, які мають право виконувати податкові консультанти, наводяться у відповідному Законі про податкових консультантів. До таких послуг відноситься, у тому числі, і надання допомоги по заповненню податкових декларацій, складанню балансів, представництво в судах при виникненні суперечних питань або застосуванні штрафних санкцій. Іншими словами, податковий консультант має право представляти інтереси свого клієнта в суді навіть у разі податкових правопорушень.

Консультації з питань податкового законодавства мають право давати також і банки, які досить часто це роблять, причому дуже кваліфіковано. При цьому рівень підготовки банківських службовців в цих питаннях часом більш високий, ніж у податкових консультантів.

Разом з цим, існує цілий ряд професійних груп, що мають право робити консультаційні послуги в області податків в обмеженому об'ємі. До їх числа відносяться, наприклад, нотаріуси і адвокати патентного права. Консультування в обмеженому об'ємі допускає надання такого роду послуг лише у рамках безпосередньої діяльності цього фахівця. Наприклад, нотаріус не має права консультувати з

питань складання балансової звітності, оскільки це не відноситься до сфери його безпосередньої діяльності, але він може надати консультаційну допомогу з питань спадку.

Обмеження на надання консультаційних послуг поширюються також і на державні органи, які мають право на консультації тільки в тій області, якій вони безпосередньо займаються. Припустимо, комісії з банкрутства можуть робити такі послуги тільки у сфері своєї безпосередньої діяльності.

5.3. Зміст податкового консультування

Багаторічна практика податкового консультування показує, що здійснюються певні процедури, з яких складається процес надання цих послуг. Досвід свідчить про те, що консультаційний процес, за свідченням Черника [49 с. 118], який посилається при цьому на роботи передуючих дослідників [51, с. 14], як правило, складається з декількох стадій: попередня стадія; передпроектна стадія; проектна стадія (стадія розробки проекту); стадія реалізації проекту; стадія завершення проекту; постпроектна стадія.

Перераховані стадії діяльності стосовно податкового консультування дещо перетворюються. Як правило, методи роботи спираються на досвід роботи і професіоналізм консультанта. Досвідчений податковий консультант, як показує практика, має заздалегідь розроблені методики рішення конкретних проблем. Наприклад, надання послуги з постановки податкового обліку здійснюється у будь-якій організації певними, заздалегідь прописаними методами. В той же час методики надання послуг з податкового консультування кожна фірма, що реалізовує ці послуги, розробляє самостійно. Як правило, ці методики є комерційною таємницею консалтингової фірми. Нині найбільш поширеними є наступні моделі [49, с. 126] податкового консультування: експертна; проектна; процедурна; навчальна.

Основні відмінності перерахованих моделей визначаються змістом спільних дій податкового консультанта з клієнтом, склад яких формується саме завдяки зусиллям податкового консультанта.

Експертна модель полягає у тому, що у роботі приймають участь лише консультанти. Найчастіше, податкові консультанти дають клієнтові усні консультації, відповідаючи на комплекс його

питань (консультації в режимі «питання-відповідь»). У багатьох випадках у клієнтів відсутній заздалегідь підготовлений перелік питань до податкових консультантів. Ці усні питання з'являються в ході дискусій, які проводять податкові консультанти з метою рішення проблем клієнта. Питання ці пов'язані з обговоренням проблем клієнта, причин їх виникнення, можливих заходів по усуненню і тому подібне. Обговорення можуть проводитися шляхом письмової відповіді на поставлені питання, які сформульовані клієнтом.

В окремих випадках, клієнт такі питання не формулює. Вони виникають завдяки зусиллям консультанта, який формулює питань для розгляду фахівцями організації. Консультування полягає в тому, що податкові консультанти аналізують отримані відповіді, і на цій основі формулюють рекомендації для клієнта. Консультанти проводять письмові огляди літератури, нормативних документів, практики і звичаїв ділового обороту і тому подібне стосовно сфери діяльності, якою зайнятий консультант.

Робота виконується за допомогою спостережень, співбесід, письмових опитувань і анкетування. В ході цієї роботи вивчаються документи клієнта, проводяться дискусія з проблематиці клієнта. Податковий консультант приймає участь в регламентних заходах і нарадах, які проводяться клієнтом в порядку управління його господарської діяльності.

Роль клієнта у реалізації експертної моделі зводиться до того, щоб забезпечити доступ консультанта до необхідної, достатньої і достовірної інформації, а також до оцінки отриманих результатів. Роль консультанта полягає в роз'ясненні керівникам і фахівцям організації сенсу норм, правил і процедур, які діють в податковому законодавстві. Консультанти при цьому беруть на себе обов'язки, при існуванні спеціального запити, асистувати керівникам і фахівцям клієнта у виконанні ними певних дій.

Що стосується способів, що найчастіше застосовуються, то такою є проектна модель податкового консультування.

Вона полягає в тому, що консультант при реалізації цієї моделі розробляє, обґрунтовує і пропонує рішення. Такий підхід дозволяє клієнтові проаналізувати його діяльність і виявити проблем, які існують у клієнта. Таким чином виконавець передає свої теоретичні а також професійні знання для того, щоб клієнт їх використав і впровадив пропозиції консультанта.

При такій формі консультації на клієнта покладається обов'язок за формуванням у консультанта уявлень склад завдань, рішення яких повинний дати консультант. Для цього на фахівців клієнта покладається обов'язок з інформуванню податкового консультанта за його спеціальними запитами. Роль консультанта полягає в організації і управлінні системою збору, обробки і аналізу. Крім того, він зобов'язаний вибрати форми індивідуальної і групової роботи у рамках консультаційних проектів. На нього також покладається обов'язок управляти роботою своєї групи виконавців.

В процесі здійснення процедурної моделі консультування виконуються наступні дії.

Консультант самостійно, без залучення фахівців клієнта, організовує пошук рішень. Консультант організовує і проводить ділові і інноваційні ігри по проблематиці проектної роботи. Їх результати можуть не обговорюватися з фахівцями клієнта, а можуть і обговорюватися, якщо консультант приймає рішення про необхідність таких обговорень.

Консультант отримує право брати участь в процесі ухвалення рішень, а також в робочих нарадах і дискусіях з правом дорадчого голосу. Таке право торкається і можливості нагляду консультанта за впровадженням рекомендацій. В окремих випадках, консультант отримує право прямого втручання в рішення завдань з оподаткування. У особливих випадках консультантові ставиться в обов'язок приймати управлінські рішення у сфері оподаткування, які спрямовані на впровадження рекомендацій. Це стосується створення наказів і розпоряджень, обов'язкових для виконання співробітниками клієнта.

Роль клієнта при реалізації такої моделі полягає в тому, що він активно взаємодіє з консультантом у рамках заходів і процедур, запропонованих консультантом. Клієнт при цьому висловлює свої ідеї, міркування і пропозиції, а також спільно з консультантом аналізує проблеми і бере участь у виробленні рішень. Роль консультанта полягає в організації і керівництві збору інформації, в її аналізі і узагальненні, а також в забезпеченні тісної взаємодії з клієнтом.

Навчальна модель консультування полягає в тому, що консультант проводить для клієнта стандартне учбове зайняття. Для цього консультант пропонує для клієнта, а він, відповідно, вибирає,

семінари, ділові ігри, тренінги і тому подібне. Для клієнта може бути створена спеціально адаптована програма з тематики, що розроблена консультантом на потребу замовника. При цьому консультант розробляє програму і вибирає форму навчальних заходів.

Ознакою використання цієї моделі є існування спеціально сформованої учбової групи. Створенням її займається консультант. Він розробляє вимоги до учасників учбової групи. Проводить їх відбір, використовуючи такі методи, як анкетування, співбесіду, ділові ігри, аналіз особистих справ. У подальшому консультант забезпечує підготовку учасників до групової роботи. Для цього можуть бути використані спеціальні тренінги з розвитку у учбової групи комунікативних навичок, а також навичок ухвалення колективних рішень. Роль клієнта полягає в тому, що він має сприяти процесу формування групи фахівців, що навчаються. Крім того, він зобов'язаний сприяти придбанню необхідних навичок, які потрібні для ухвалення рішень з питань оподаткування.

Обов'язком консультанта у такому способі консультування є надання теоретичної і практичної інформації для співробітників клієнта. Ця інформація подається у формі лекцій, семінарського зайняття, тренінгів, ділових ігор, роздавальних матеріалів, формування переліку рекомендованої літератури, розробки учбово-практичних посібників, «кейсів» і так далі.

Практика консультування у сфері оподаткування показала, що максимальний ефект від співпраці з консультантом і досягнення цілей консультаційного проекту досягається при усвідомленому комбінуванні різних видів консультування. Об'єднує усі перераховані ролі консультанта і знімає обмеження і відмінності експертного, проектного повчального і процедурного консультування саме проведення комплексне консультування. Саме такий тип консультування стає усе більш затребуваним на практиці.

Однією з можливих цілей податкового консультування може бути досягнення оптимізації оподаткування. Поняття «Оптимізації податкових платежів» достатньо широко використовується у сучасній економіці. Але й досі є відсутньою науково обґрунтоване формулювання цього термінологічного визначення. Частіше за всього цей термін використовується поряд з формулюванням «Мінімізація оподаткування». Таким чином може з'явитися уявлення того, це є проявом дій з ухилення від оподаткування. Таким чином,

оптимізацію податків в масштабі підприємства зазвичай ототожнюють з мінімізацією податків. Що стосується термінологічної визначеності, то термінологія «оптимізація» для завдань визначення податкових взаємостосунків платника податків з державою взагалі не має використатися. Виходячи зі змісту слова «оптимізація» (з латинської – «**optimum**», що означає «кращий») має оцінюватися, за нашими переконаннями, відповідним критерієм. Виходячи з цього, під оптимізацією слід розуміти процес надання будь-чому якому результату управління найвигідніших характеристик, співвідношень. Результати оптимізації мають оцінюватися якимсь то критерієм. Задача оптимізації може вважатися поставленою, якщо сформульовані, поставлені критерії оптимізації. У економіці, як звісно, такими критеріями можуть бути співвідношення між витратами та надходженнями, спрямовані на максимізацію прибутку.

Але у оподаткуванні формально такий критерій не сформульований. Можна тільки сказати, що апріорі, таким критерієм має бути сплата податків у відповідності до норм чинного законодавства. Підходячи до сутності оптимізації саме з цієї позиції, можна дати дещо інший погляд на її зміст.

По-перше, це може бути взагалі не знання платником норм податкового законодавства. З метою подолання наслідків такого незнання, можуть бути використані послуги податкових консультантів, які безумовно ознайомлені з змістом цього законодавства.

По-друге, це може спрямування на глибоке ознайомлення з нормами оподаткування до такої міри, щоб користуватися системою пільг, які у більшій чи менший мірі закладені у механізм багатьох податків. Існування цих пільг зумовлено проявом дії механізму державного регулювання економіки країни. Цими нормативними пільгами підприємці заохочуються (або навпаки – де стимулюються) у виконанні деяких видів діяльності, які є актуальними для сучасної економіки держави. Переведення діяльності суб’єктів підприємництва на діяльність, на яку діють податкові пільги, можуть викликати додаткові витрати. Але сума економії, яка може з’явитися завдяки зменшення податкового навантаження, загрожує стати меншою, ніж сума витрат з переходу підприємця на інший вид

діяльності. Так от, саме для розв'язання таких завдань покликане існування податкових консультантів.

Одним з протиріч формулювання норм податкового законодавства є те, ще різні види діяльності оподатковуються за різними нормами, встановлюються не однакові бази оподаткування, різні елементи податку. При цьому розбіжність між такими видами діяльності можуть розрізнятися тільки особливостями діяльності сторін, що приймають участь у неї. Оскільки будь який вид діяльності здійснюється на основі договору, то зміна змісту договору, що складається між його особами, призводить до зміни податкових умов діяльності цих суб'єктів господарювання, а саме, сторін договору на здійснення певної операції з господарської діяльності. Для того, щоб поставити цього суб'єкта у найбільш сприятливі для нього умови оподаткування, використовуються спеціальні методи податкової оптимізації, а саме, метод заміни стосунків (російс. – метод замены отношений), а також метод розділення стосунків (російс. – метод разделения отношений).

Метод зміни стосунків використовується, коли одна і та ж мета підприємницької діяльності може бути досягнута різними шляхами. Такою метою можуть бути або отримання прибутку чи доходу, або придбання у власність нерухомості і так далі. Законодавство не обмежує підприємця у виборі умов і форми угоди, що складається, Така ж свобода надається підприємцю у виборі контрагента. Суб'єкт, що господарює на ринку, може вільно вибирати будь-який з допустимих варіантів договору, що містить будь-які умови, якщо він не суперечить цивільному і податковому законодавству. Підприємець з усіх варіантів має право зробити вибір, маючи на увазі лише ефективність угоди в економічному аспекті. Цей метод заснований на тому, що однакові результати можуть бути досягнуті шляхом виконання різних видів господарських операцій, виконання яких здійснюється на основі складання господарських угод різного типу. Розбіжність між ними полягаю у тому, що одна з них надає виконавцю більш сприятливі умови оподаткування. Наприклад, замість виконання договору постачання можна скласти угоду про виконання договору комісії. Або, скажімо, замість договору комерційного кредиту можна скласти договору видачі працівникові позики на придбання майна.

Треба підкреслити, що метод цей слід використати дуже обачно. До його застосування ні в якому разі не можна підходити формально. Не можна, наприклад, обмежитися формальною стороною, а саме, змінювати тільки назва договору. Зміст взаємодії сторін договору повинний повністю відповідати назві (типу) договору, його найменуванню. Замінюватися повинен цілий комплекс прав і обов'язків договірних сторін, їх правовідношень. Заміна стосунків ні у якому разі не має носити ознаки фіктивності. Усі істотні умови договору мають бути найсуворіше дотримані. . Замість зменшення сплати по одному з податків, можна опинитися перед необхідністю сплати іншого. Тому потрібний розрахунок варіантів з урахуванням особливостей оподаткування.

Метод розділення стосунків є схожий на вищеописаний. Але відрізняється тим, що заміні підлягають не усі правові умови виконання господарський операції, а тільки ті чи інші частина з неї. Варіантом використання такого методу є підхід, коли одна господарська операція розподіляється на декілька послідовних господарських операцій.

Типовим випадком застосування такого методу є укладення двох самостійних договорів замість одного договору купівлі-продажу майна. Перший з них дійсно є договором купівлі-продажу. А другий являється договором на надання інформаційно-консультаційних послуг. При цьому сума за другим договором відноситься на витрати. Податок на додану вартість, сплачений продавцеві послуг, йде на розрахунки з бюджетом. За першим договором знижується вартість майна, що придбавалося, а як слідство зменшується податок на майно підприємства. Проте слід мати на увазі, що усі договори з наданням інформаційних послуг підлягають особливому контролю з точки зору відшкодування ПДВ.

Аналогічним прикладом використання методу розділення є виконання двох договорів з індивідуальним підприємцем замість одного договору підряду організації з індивідуальним підприємцем. За першим договором робиться купівля - продажу матеріалів, які потрібні підприємцеві для того, щоб він міг виконувати роботи. А другий представлятиме власне договір підряду. При такому підході вартість цього договору менша, і, значить, оподатковувана база зменшується.

5.4. Досвід організації податкового консультування у зарубіжних країнах

Сфера послуг з податкового консультування у Європейському союзі створюється переважно законодавчими нормами. Так, наприклад, у Німеччині, на рівні федерації та на рівні земель, діє близько 40 законів, що стосуються тільки податкового консультування. На законодавчому рівні встановлюються навіть розміри винагороди податковому консультантові за послуги, які він робить. Таким чином, будь-яка консультаційна послуга має свою ціну згідно з тарифним каталогом, затвердженим законодавцями. У більшості країн, у тому числі європейських, будь яка тарифікація відсутня. Діє звичайна ринкова схема, при якій ціну визначає співвідношення попиту і пропозиції. У деяких державах податковий консультант може запросити до 10% від суми, про яку йде мова в ході податкового консультування.

Законодавчо встановлені тарифи за надані консультаційні послуги в Німеччині, які значно нижче тарифів, вживаних в інших країнах. Усі норми, що діють у державі, спрямовані на те, щоб оплата не залежала від успішності консультації. На цю ж мету спрямована заборона попередньої домовленості з клієнтом щодо розділу додаткового прибутку, який може виникнути у клієнта завдяки використання рекомендацій податкового консультанту. Діє також заборона на оплату посередницьких послуг при укладенні договорів. Проте, професія податкового консультанта в Німеччині вважається дуже престижною і високооплачуваною.

У більшості економічно розвинених країн світу прийняти закони, за якими податкове консультування дозволяється тільки таким особам, що одержали від держави право на таку діяльність. А самі особи, що займаються такою діяльністю, отримують таким чином статус державної особи. Таким чином, можна сказати, що Німеччина розглядає податкове консультування у якості державного механізму забезпечення фінансової стійкості національної економіки.

У країнах Європейської співдружності теж існує погляд на професію податкового консультанту, як на таку, що спрямована на виконання завдань, що мають державне значення. Тому податкові консультанти розглядаються як особи, що частково є й державними службовцями. Законом вони розглядаються як такі працівники, що прийняли на себе відповідні зобов’язання перед державою. Такої

риси, такої відмінності професійної діяльності не має у представників інших професій. Виходячи з особливого значення професії податкових консультантів, вони підлягають посиленим нормам відповідальності. А саме, на них поширюється дія загальної судової відповідальності, а також дія дисциплінарної відповідальності.

Цікавим є положення Закону про податкових консультантів, згідно до якого особа, що отримала ліцензію податкового консультанта, має здійснювати цю діяльність безперервно. У випадках, коли вона припиняється більш, ніж на півроку, ліцензія у такої особи відкликається. Таким чином, така особа має або протягом шести місяців відкрити своє бюро, або працевлаштуватися в конторі, чи на фірмі іншого податкового консультанта.

Необхідно звернути увагу на відношення державних органів до рекламування податковими консультантами своєї діяльності. Рекламувати надання податкових послуг в принципі заборонено. Дозволяється лише непряма згадка про свою діяльність. Тому реклама з метою розширення клієнтури забороняється. Німецьким законом обумовлюється навіть розмір таблички з написом прізвища і професії податкового консультанта. Законом регламентована також кількість газетних публікацій, які з'являються в пресі при відкритті нової фірми або контори податкового консультанта.

Але ж такий підхід до неможливості рекламувати послуг податкового консультанту діє авжеж не у всіх державах. Прикладом є Велика Британія, де реклама в цій області завжди була дуже нав'язливою. Зараз податковим консультантам Великобританії дозволено в області реклами практично все. Це свідчить про зменшення державного нагляду за їх діяльністю, та на все більший розвиток вільного підприємництва.

Податковим консультуванням займаються не тільки особи, що створені на комерційних засідках, але й державні органи. Так, зокрема, держава у законодавчому порядку встановлює перелік послуг, які мають надавати державні органи. Ними є, наприклад, усне консультування платників податків, консультування по телефону, відповіді по електронній пошті, письмові відповіді на найбільш складні питання. А якщо ж особи з податкового консультування створюються на комерційних засідках, то вони все ж таки отримують сприяння податкової служби та ліцензуються нею.

Основною функціонуючою одиницею у сфері податкового консультування знаходиться саме податковий консультант, який

виступає чи у вигляді фізичної особи, чи юридичної. Кожен з податкових консультантів Німеччини зобов'язаний бути членом однієї з чисельних Палат податкових консультантів. Перед кожною з них стоять певні основні завдання. Ними є: здійснення контролю за діяльністю зареєстрованих в ній податкових консультантів; надання необхідної допомоги податковим консультантам; навчання податкових консультантів, підвищення їх професійної кваліфікації; вирішення суперечливих питань, що виникають як між членами Палати, так і між податковими консультантами і клієнтами; пенсійне забезпечення членів; створення фонду пенсійного забезпечення; ведення професійних реєстрів; складання експертних висновків по запитах судів і інших органів; представлення інтересів членів Палати в зовнішніх структурах при розробці законодавчих актів.

Палата податкових консультантів формується за певною структурою. Вона складається з декількох відділів. Її очолює голова, який у своїй діяльності керується статутом Палати. У ній детально описані усі функції і повноваження Палати. Кожен член Палати податкових консультантів є обов'язковим платником членських внесків, а також зобов'язаний бути присутнім в Палаті з певною періодичністю.

Палата податкових консультантів має широкі повноваження в частині залучення своїх членів до дисциплінарної відповідальності. Вона настає у тому разі, член Палати порушує її статут. Існує цілий ряд правових засобів, до яких може удатися Палата податкових консультантів при невиконанні її членами своїх обов'язків.

Кількість Палат податкових консультантів в країні не постійно. Це залежить від особливостей господарської діяльності в той або інший період. Зазвичай їх кількість від 20 до 25. Усі вони об'єднуються у Федеральну палату податкових консультантів Німеччини. Вона здійснює лобіювання на федеральному законодавчому рівні. Таким чином відстоюються інтереси усіх німецьких Палат податкових консультантів. Але функції Федеральної палати податкових консультантів не обмежуються тільки захистом професійних інтересів рядових консультантів. Вона також повинна вживати заходи до подальшого поліпшення податкової системи в країні. Тому вона зобов'язана готувати різні директиви і інструкцій, організовувати навчальний процес і т.ін.

Держава контролює діяльність податкових консультантів за допомогою постійного контролю за функціонування Федеральної палати податкових консультантів в цілому країни. Контролюється

також діяльність окремих Палат низового рівня. Безпосередній контроль реалізують фінансові органи країни усіх рівнів (у Німеччині податкові органи знаходяться під юрисдикцією Міністерства фінансів). Таким чином, територіальні палати податкових консультантів постійно курируються найвищим територіальним фінансовим (податковим) органом – Міністерства фінансів землі. Відповідно, діяльність Федеральної палати податкових консультантів знаходиться під наглядом федерального Міністерства фінансів.

До податкових консультантів, що руйнували встановлені норми їх діяльності, застосовуються різноманітні засоби професійної відповідальності. Відповідальність накладається у вигляді дії дисциплінарних стягненнях, а також у вигляді професійної осудності. Крім того, до податкового консультанта, що порушив закон, можуть бути застосовані заходи в судовому порядку.

Механізм притягнення до судової відповідальності може бути розглянуто на наступному прикладі. При чому цей приклад заснований на тому, що законом передбачається, що податкове консультування є виключною формою діяльності. Так от, скажімо, палата податкових консультантів дізнається, що її член не дотримується заборони на зайняття рекламою. Таке порушення припускає кримінальну відповідальність. Палата податкових консультантів повідомляє про це в прокуратуру. Вона, у свою чергу, приймає рішення про порушення кримінальної справи. Відкрита справа передається до територіального адміністративного суду. У його складі знаходиться спеціальна палата (сенат), яка призначена тільки для розгляду питань порушення норм податкового консультування. Сенат складається з його голови, а також з двох засідателів, які мають кваліфікацію податкових консультантів. Таким чином, такий сенат є не лише судовим органом, але він є також професійним судом. Звинувачення податкового консультанта розглядається в звичайному судновому порядку: опитується обвинувачений, вислуховуються сторони, і нарешті, виноситься судова ухвала. Кримінальна відповідальність для податкового консультанта діє або у вигляді попередження, або у вигляді грошового штрафу до 25 тис. євро, чи у вигляді заборони на право займатися цією професією (відгук ліцензії). У той же час податковий консультант має право на будь які міри свого захисту [49, с. 75].

КОНТРОЛЬНІ ЗАПИТАННЯ

1. Розкажіть про сутність, напрями та види податкового консультування.
2. У чому полягає зміст податкового консультування у залежності від його виду?
3. У чому полягають нормативні вимоги в Україні до здійснення діяльності щодо податкового менеджменту?
4. Розкажіть про особливості дій з податкового менеджменту, що здійснюється податковими консультантами різного виду.
5. Розкажіть про існуючи моделі з податкового консультування, та про зміст дій з надання послуг стосовно кожної такої моделі.

6. АДМІНІСТРУВАННЯ ПОДАТКУ НА ПРИБУТОК ПІДПРИЄМСТВ

6.1.Загальні механізми оподаткування податком на прибуток

6.1.1. Платники, об'єкт оподаткування та доходи платника податку на прибуток

Види платників податку на прибуток

Види платників поділяються за ознакою «місце і форма здобуття доходу». Залежно від цього платники поділяться на наступні види: резиденти, нерезиденти, Національний Банк України.

Платниками податку з числа резидентів є:

суб'єкти господарювання - юридичні особи, що здійснюють господарську діяльність як на території України, так і за її межами;

управління залізниці, у випадку, коли вони одержують прибуток від основної діяльності залізничного транспорту. Основною діяльністю вважається діяльність по вантажних і пасажирських перевезеннях. Перелік робіт і послуг, що відносяться до основної діяльності залізничного транспорту, визначається Кабінетом Міністрів України. Доходи залізниць, отримані від основної діяльності залізничного транспорту, визначаються в межах вступів доходу, перерозподіленого між залізницями;

підприємства залізничного транспорту і їх структурні підрозділи, у випадку, коли вони одержують прибуток від неосновної діяльності залізничного транспорту;

неприбуткові установи і організації в разі здобуття прибутку від неосновної діяльності;

відособлені підрозділи платників податку, територіально розміщені на іншій території від місця розташування головного підрозділу юридичної особи.

Платниками податку з числа нерезидентів є:

юридичні особи, що створені в будь-якій організаційно-правовій формі, та що одержують доходи з джерелом походження з України;

постійні представництва нерезидентів, які або отримують доходи з джерелом походження з України, або виконують агентські (представницькі) і інші функції відносно таких нерезидентів.

Види платників підрозділяються за ознакою «місце і форма здобуття доходу». За цією ознакою виділяються наступні об'єкти оподаткування:

1) прибуток із джерелом походження з України та за її межами;

2) дохід (прибуток) нерезидента, що підлягає оподаткуванню у відповідності з нормами, що діються саме для нерезидентів.

Об'єкт оподаткування податку на прибуток

Об'єктом оподаткування прибутку (**$О_{ПП}$**) із джерелом походження з України та за її межами використовується показник, є сума доходів звітного періоду, які зменшуються на собівартість товарів, виконаних робіт, наданих послуг, які були реалізовані навпротязі звітного періоду, а також зменшується на суму інших витрат звітного податкового періоду.

У формалізованому вигляді його розрахунок можна записати у наступному вигляді:

$$О_{ПП} = Д_{ЗП} – С_{ТРП} – Р_{ІЗП}, \qquad (6.1)$$

де $Д_{ЗП}$ – доходи звітного періоду;

$С_{ТРП}$ – собівартість товарів, виконаних робіт, наданих послуг, що було реалізовано у звітному податковому періоду;

$Р_{ІЗП}$ – інші витрати звітного податкового періоду.

Доходи платника податку на прибуток характеризуються їх складом та порядком визнання

Доходи, які враховуються при численні об'єкту оподаткування, включаються в доходи звітного періоду по даті, з якої надходження майна платникові визнаються доходами. Умови визнання майна, що надійшло, доходами, обумовлюються окремими нормами статті 137 Податкового Кодексу України. У загальному випадку (рис. 5.1) вони складаються з:

доходів від операційної діяльності;

інших доходів.

Доходами визначаються такі надходження, поява яких зафіксована на підставі первинних документів, що підтверджують здобуття платником податку доходів, обов'язковість ведення і зберігання яких передбачено правилами ведення бухгалтерського обліку, і інших законодавчо встановлених документів. При цьому, дохід від операційної діяльності признається у розмірі договірної (контрактною) вартості, але не менше ніж сума компенсації, яка отримана в будь-якій формі, у тому числі при зменшенні зобов'язань.

У свою чергу, дохід від операційної діяльності платника (на прикладі комерційного підприємства) – це є дохід від реалізації

товарів, виконаних робіт, наданих послуг, у тому числі винагороди комісіонера (повіреного, агента і тому подібне).

Інші доходи складаються із значного переліку різних видів надходжень. Найважливішими з них слід вважати:

доходи у вигляді дивідендів, отриманих від нерезидентів, відсотків, роялті, від володіння борговими вимогами;

доходи від операцій оренда/лізингу;

суми штрафів і неустойки або пені, фактично отримані за рішенням сторін договори або відповідних державних органів, суду;

вартість товарів, робіт, послуг, безоплатно або безповоротно отриманих платником податку в звітному періоді, визначена на рівні не нижче за звичайну ціну, а також суми, безнадійної кредиторської заборгованості;

доходи, не враховані при обчисленні доходу періодів, передуючих звітному, і виявлені в звітному податковому періоді;

дохід від реалізації необоротних матеріальних активів, майнових комплексів, оборотних активів;

інші доходи платника податку за звітний податковий період.

Доходи, що не враховуються для визначення об'єкту оподаткування.

Існування таких доходів зумовлено тим, усі доходи, усі надходження тих чи інших коштовностей платнику податку на прибуток поділяється (з точки зору оподаткування прибутку на дві частини (рис. 5.1). Перша з них це ті, що враховуються підчас розрахунку податку на прибуток. Друга – такі, що не є об'єктом оподаткування податку на прибуток, й, таким чином, не входять у розрахунок податку на прибуток (а саме це такі, поява яких не викликає необхідності сплачувати податок на прибуток).

Найважливішими з цих доходів, що не враховуються при розрахунку податку на прибуток, слід вважати:

сума попередньої оплати і авансів, що отримана в рахунок оплати товарів, виконаних робіт, наданих послуг;

суми податку на додану вартість, що отримані платником ПДВ у складі вартості реалізованих товарів, виконаних робіт, наданих послуг, за винятком випадків, коли підприємство - продавець не є платником податку на додану вартість;

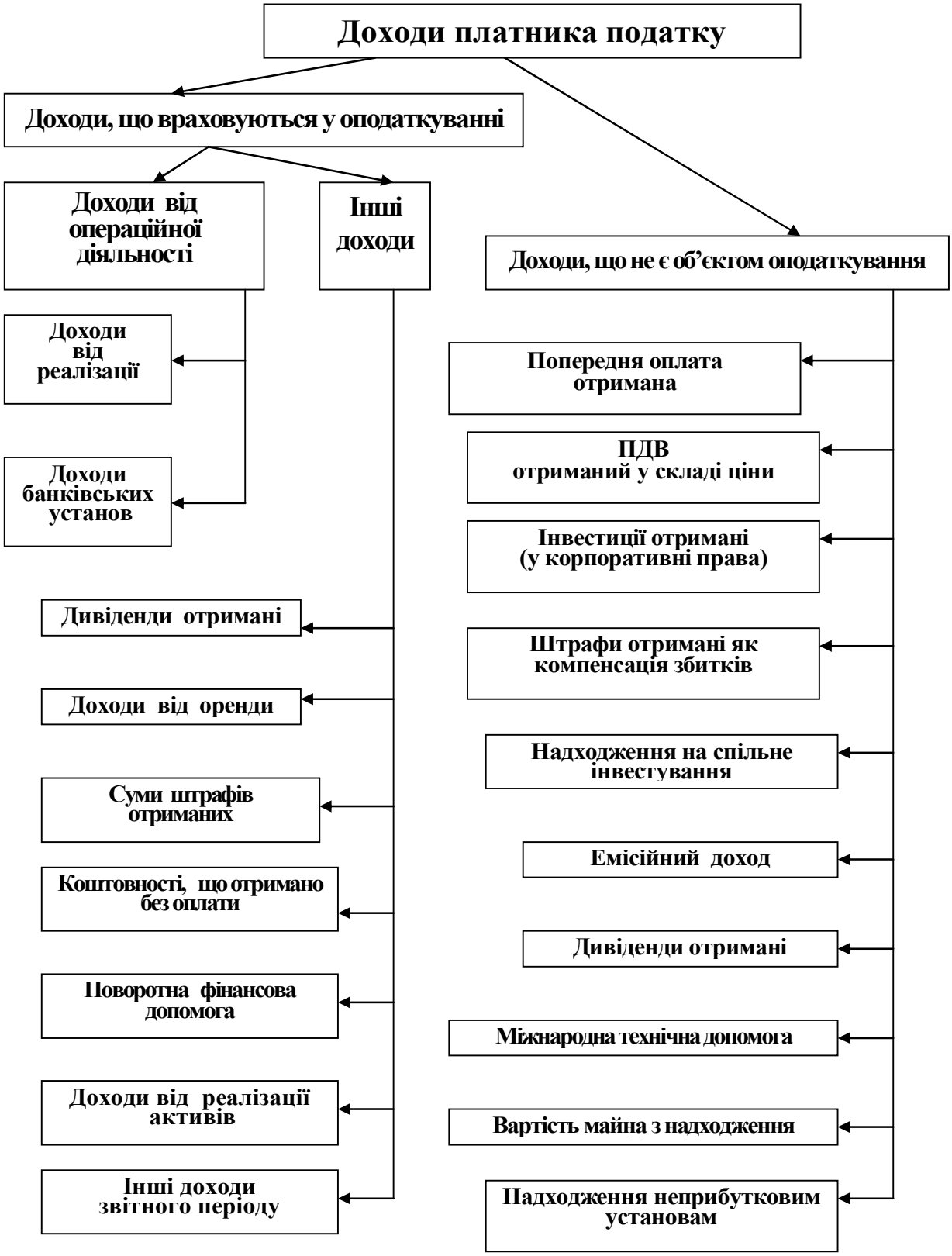

Рис. 6.1. Система доходів платника податку на прибуток

суми коштів або вартість майна, що поступають платникові податку у вигляді прямих інвестицій або реінвестицій в корпоративні права, емітовані таким платником податку, у тому числі грошові або

майнові внески згідно договорам про спільну діяльність на території України без створення юридичної особи;

суми коштів або вартість майна, отримані платником податку за рішенням суду чи у результаті задоволення, як компенсація прямих витрат або збитків, понесених таким платником податку в результаті порушення його прав і інтересів;

суми коштів в частині надмірно сплачених податків і зборів, які повертаються або мають бути повернені платникові податку з бюджетів, якщо такі суми не були включені до складу витрат;

суми отриманого платником податку емісійного доходу;

дивіденди, отримані платником податку від інших платників податку;

засоби або майно, що надходять у вигляді міжнародної технічної допомоги, яка надається відповідно до міжнародних договорів, що діють.

У механізм розрахунку податку на прибуток вбудовано певні *умови визнання доходів*.

Датою визнання факту виникнення доходу є дата переходу покупцеві права власності на такий товар.

Виникнення доходу від надання послуг і виконання робіт признається по даті складання акту або іншого документа, оформленого відповідно до вимог чинного законодавства, який підтверджує виконання робіт або надання послуг.

Існують випадки, коли платник податку виготовляє товари, виконує роботи, надає послуги з довготривалим (більш за один рік) технологічним циклом виробництва і якщо договорами, ув’язненими на виробництво таких товарів, виконання робіт, надання послуг, не передбачена їх поетапна здача. У таких випадках доход платником податку нараховує самостійно, відповідно до по питомій вазі витрат, здійснених в звітному податковому періоді. Ураховуються при цьому питома вага об’єму послуг, наданих в звітному податковому періоді, в загальному об’ємі послуг, які мають бути надані.

Періодом виникнення доходів, що враховуються для визначення об’єкту оподаткування, є звітний період в якому такі доходи

признаються, незалежно від фактичного надходження грошових засобів (метод нарахувань).

В разі продажу товарів за договором комісії (агентському договору) платником податку - комітентом датою здобуття доходу від такого продажу вважається дата продажу.

Суми безповоротної фінансової допомоги і безоплатно отримані товари (роботи, послуги) вважаються доходами на дату фактичного отримання платником податку товарів (робіт, послуг), або на дату надходження засобів на банківський рахунок, або в касу платника податку.

Датою виникнення доходів від продажу іноземної валюти є дата переходу права власності на іноземну валюту.

6.1.2. Забезпечення принципів визнання появи витрат

Витрати операційної діяльності (рис. 6.2) складаються з наступних елементів:

собівартість реалізованих товарів, виконаних робіт, наданих послуг;

інші витрати.

Витрати, які враховуються для визначення об'єкту оподаткування, признаються на підставі первинних документів, що підтверджують здійснення платником податку витрат, обов'язковість ведення і зберігання яких передбачено правилами ведення бухгалтерського обліку, і іншими документами, встановленими законодавчо.

Існують такі обставини, коли платник податку здійснює виробництво товарів, виконання робіт, надання послуг з довготривалим (більш за один рік) технологічним циклом виробництва, та при цьому договорами, складеними щодо виробництва таких товарів, виконання робіт, надання послуг, не передбачена їх поетапна здача. У таких випадках до витрат звітного податкового періоду включаються тільки такі, що пов'язані з виробництвом таких товарів, виконанням робіт, наданням послуг в цьому періоді.

Витрати, що формують собівартість реалізованих товарів, виконаних робіт, наданих послуг, визнаються витратами того звітного періоду, в якому визнані доходи від реалізації таких товарів, виконаних робіт, наданих послуг.

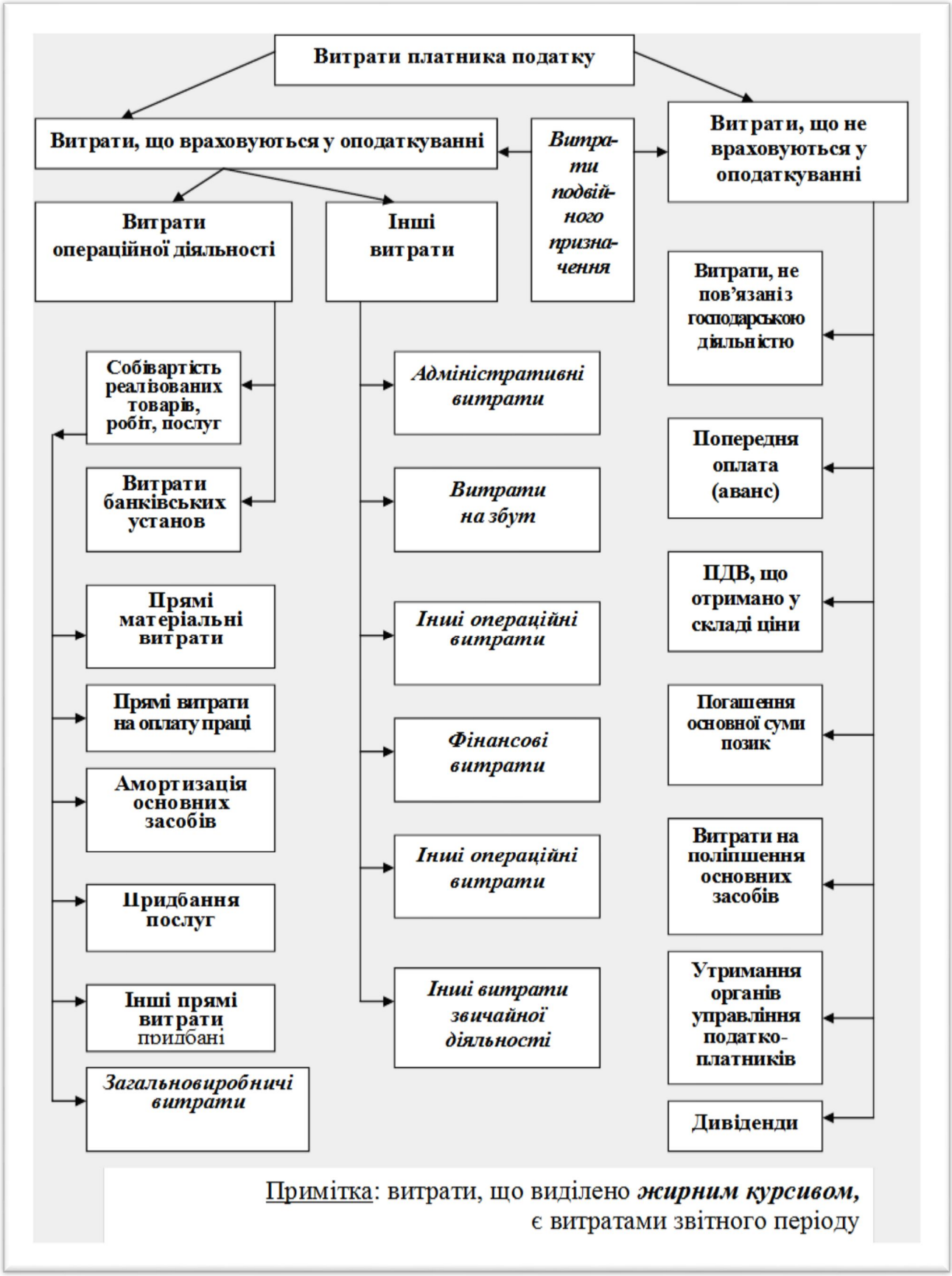

Рис. 6.2. Система витрат платника податку на прибуток

Інші витрати визнаються витратами того звітного періоду, в якому вони були здійснені, з врахуванням наступного:

датою здійснення витрат, нарахованих платником податку у вигляді сум податків і зборів, вважається останній день звітного податкового періоду, за який проводиться нарахування податкового зобов'язання по податку і збору;

датою збільшення витрат платника податку від здійснення кредитово-депозитних операцій, є дата визнання відсотків (комісійних і інших платежів, пов'язаних із створенням або придбанням кредитів, вкладів (депозитів), визначена згідно правилам бухгалтерського обліку.

Фактична вартість остаточно забракованої продукції не включається до складу витрат платника податку. Якщо брак продукції було ліквідовано, а сама вона була реалізована, то сума втрат від браку, які складаються з вартості остаточно забракованої по технологічних причинах продукції (виробів, вузлів, напівфабрикатів) і витрат на виправлення такого технічно неминучого браку вважаються витратами платника в разі реалізації такої продукції. Норми списування таких убутків від технологічного браку встановлюються Кабінетом Міністрів України. Платник податку має право самостійно визначати допустимі норми технічно неминучого браку в наказі по підприємству за умови обґрунтування його розміру. Такі самостійно встановлені платником податку норми діють до встановлення відповідних норм Кабінетом Міністрів України.

Собівартість виготовлених і реалізованих товарів, виконаних робіт, наданих послуг складається з витрат, прямо пов'язаних з виробництвом таких товарів, виконанням робіт, наданням послуг, а саме:

прямих матеріальних витрат;

прямих витрат на оплату праці;

амортизації виробничих основних засобів і нематеріальних активів, безпосередньо пов'язаних з виробництвом товарів, виконанням робіт, наданням послуг;

вартості придбаних послуг, прямо пов'язаних з виробництвом товарів, виконанням робіт, наданням послуг;

інших прямих витрат, у тому числі витрат з придбання електричної енергії (включаючи реактивну).

До прямих матеріальних витрат відноситься вартість сировини і основних матеріалів, які складають основу виготовленого товару, виконаної роботи, наданої послуги, придбаних напівфабрикатів і виробів комплектувань, допоміжних і інших матеріалів. При цьому прямими вважаються такі витрати, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкту витрат. Прямі матеріальні витрати зменшуються на вартість поворотних відходів, що отримані у процесі виробництва, та які оцінюються в порядку, визначеному в положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку;

Прямими витратами на оплату праці вважається заробітна плата і інші виплати робітником, зайнятим у виробництві товарів (виконанні робіт, наданні послуг), які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкту витрат.

До інших прямих витрат відносяться всі інші виробничі витрати, які можуть бути безпосередньо віднесені на конкретний об'єкт витрат, у тому числі внески на соціальні заходи, плата за оренду земельних і майнових паїв.

До інших витрат відносяться:

А) загальновиробничі витрати, які у свою чергу складаються з наступних елементів:

1) витрати на управління виробництвом (оплата праці працівників апарату управління цехами, ділянками;

2) внески на соціальні заходи, і медичне страхування працівників апарату управління цехами, ділянками;

3) витрати на оплату службових відряджень персоналу цехів, ділянок і тому подібне);

Б) амортизація основних засобів загальновиробничого (цехового, дільничного, лінійного) призначення;

В) амортизація нематеріальних активів загальновиробничого (цехового, дільничного, лінійного) призначення;

Г) витрати на утримання, експлуатацію та ремонт, страхування, оперативну оренду основних засобів, інших необоротних активів загальновиробничого призначення;

Д) витрати на вдосконалення технології і організації виробництва (оплата праці і внески на соціальні заходи, які витрачені на удосконалення технології і організації виробництва, і так далі);

Е) витрати на опалювання, освітлення, водопостачання, водовідвід і інші послуги за змістом виробничих приміщень;

Ж) витрати на обслуговування виробничого процесу (оплата праці загальновиробничого персоналу, внески на соціальні заходи, медичне страхування робітників і працівників апарату управління виробництвом ;

К) витрати на охорону праці, техніку безпеки, понесені відповідно до законодавства;

Л) інші загальновиробничі витрати (внутрізаводське транспортування матеріалів, деталей, напівфабрикатів, інструментів із складів в цехи і готової продукції на склади); недостачі незавершеного виробництва, недостачі і втрати від псування матеріальних цінностей в цехах в межах норм природного спаду згідно затверджених галузевими міністерствами і погодженими з Міністерством фінансів України нормативами.

До адміністративних витрат, які направлені на обслуговування і управління підприємством, відносяться:

а) загальні корпоративні витрати, у тому числі організаційні витрати, витрати на проведення річних і інших зборів органів управління, представницькі витрати;

б) витрати на службові відрядження і утримання апарату управління підприємством (у тому числі витрати на оплату праці адміністративного апарату) та іншого загальногосподарського персоналу;

в) витрати на утримання основних засобів, інших необоротних матеріальних активів загальногосподарського використання. Прикладами цих витрат є оперативна оренду (у тому числі оренду легкових автомобілів), придбання паливно-мастильних матеріалів, паркування легкових автомобілів, страхування майна, амортизація, ремонт, опалювання, освітлення, водопостачання, водовідвід, охорону);

г) винагороди за консультаційних, інформаційних, аудиторських і інші послуги, що отримуються платником податку для забезпечення господарської діяльності;

д) витрати на оплату послуг зв’язку (пошта, телеграф, телефон, телекс, телефакс, стільниковий зв’язок і інші подібні витрати);

є) амортизація нематеріальних активів загальногосподарського використання;

ж) витрати на врегулювання суперечок в судах;

к) плата за розрахунково-касове обслуговування і інші послуги банків; же) інші витрати загальногосподарського призначення.

Витрати на збут складаються є таких, що пов'язані з реалізацією товарів і виконанням робіт або наданням послуг. Вони, у свою чергу, підрозділяються на:

а) витрати на пакувальні матеріали для складування товарів на складах готової продукції;

б) витрати на ремонт тари;

в) оплата праці і комісійні винагороди продавцям, торгівельним агентам і працівникам підрозділів, що забезпечують збут;

г) витрати на рекламу і дослідження ринку (маркетинг), на передпродажну підготовку товарів;

г) витрати на відрядження працівників, зайнятих збутом;

д) витрати на утримання основних засобів, інших необоротних матеріальних активів, існування яких пов'язано із збутом товарів, виконанням робіт, наданням послуг (оперативну оренду, страхування, амортизацію, ремонт, опалювання, освітлення, охорону);

е) витрати на транспортування, перевалку і страхування товарів, транспортно-експедиційні та інші послуги, що пов'язані з транспортуванням продукції (товарів) відповідно до умов договору (базису) постачання;

є) витрати на гарантійний ремонт і гарантійне обслуговування;

ж) витрати на транспортування готової продукції (товарів) між складами підрозділів підприємства;

з) інші витрати, пов'язані із збутом товарів, виконанням робіт, наданням послуг;

Інші операційні витрати – це такі, які включають, зокрема:

а) витрати по операціях в іноземній валюті, втрати від курсової різниці;

б) амортизацію наданих в оперативну оренду необоротних активів;

в) інші витрати операційної діяльності, пов'язані з господарською діяльністю. Прикладами таких витрат є:

суми коштів, внесені до страхових резервів;

суми нарахованих податків і зборів, встановлених НКУ, єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування;

До іншим витратам звичайної діяльності (окрім фінансових витрат), які не пов'язані безпосередньо з виробництвом і реалізацією товарів, виконанням робіт, наданням послуг, відносяться, зокрема:

а) суми коштів або вартість товарів, виконаних робіт, наданих послуг добровільно перераховані (передані) протягом звітного року до Державного бюджету України або бюджети місцевого самоврядування, неприбутковим організаціям, в розмірі, що не перевищує чотири відсотки оподатковуваною податком прибутку попереднього звітного року;

б) суми коштів, перераховані працедавцями первинним профспілковим організаціям на культурно-масову, фізкультурну і оздоровчу роботу, передбачені колективними договорами в межах чотирьох відсотків оподатковуваною податком прибутку за попередній звітний;

в) суми коштів або вартість майна, добровільно перераховані для цільового використання з метою охорони культурної спадщини установам науки, утворення, культури, заповідникам, музеям, музеям-заповідникам в розмірі, що не перевищує 10 відсотків оподатковуваною податком прибутку за попередній звітний рік;

г) суми коштів або вартість майна, що добровільно перераховано на користь резидентів для цільового використання з метою випуску національних фільмів (у тому числі анімаційних) і аудіовізуальних творів, але не більше 10 відсотків оподатковуваною податком прибутку за попередній податковий рік;

д) витрати платника податку, що пов'язані з утримання та експлуатацією фондів природоохоронного призначення.

6.1.3. Система витрат, які не враховуються при визначенні податку на прибуток

До витрати, що не враховуються при визначенні оподатковуваного податком прибутку, відносяться:

витрати, що не пов'язані із здійсненням господарської діяльності, а саме витрати на організацію і проведення прийомів, презентацій, свят, розваг і відпочинку, придбання і поширення дарунків. Ці обмеження не стосуються платників податку, основною діяльністю яких є: організація прийомів, презентацій і свят за

замовленням і за рахунок інших осіб; придбання лотерейних квитків, інших документів, що засвідчують право участі в лотереї;

суми попередньої (авансової) оплати товарів, робіт, послуг;

витрати на погашення основної суми отриманих позик;

витрати на придбання, виготовлення, будівництво, реконструкцію, модернізацію і інше поліпшення основних засобів і витрати, пов'язані з видобутком корисних копалин, а також з придбанням (виготовленням) нематеріальних активів (у сумі, що перевищує встановлені нормативи);

витрати на утримання органів управління об'єднань платників податку. Це, зокрема, стосується витрат на утримання материнських компаній, що є окремими юридичними особами;

дивіденди;

витрати, які не підтверджені відповідними розрахунковими, платіжними і іншими первинними документами, обов'язковість ведення і зберігання яких передбачена правилами ведення бухгалтерського обліку і нарахування податку. В разі втрати, знищення або псування відмічених документів платник податку має право письмово повідомити про це орган державної податкової служби і здійснити заходи, необхідні для відновлення таких документів. Письмова заява має бути направлена разом з наданням розрахунку податкових зобов'язань за звітний податковий період. Може виникнути так ситуація, що платник податку не надає у обумовлені терміни письмову заяву та не відновлюють відмічені документи до закінчення податкового періоду, що настає за звітним. У такому випадку не підтверджені відповідними документами витрати не включаються у витрати за податковий звітний період. Таким чином, у підприємства виникає сума несплаченого податку, яка повинна бути погашена разом з пеня у розмірі 120 відсотків облікової ставки Національного банку України:;

суми штрафів і неустойки або пені за рішенням сторін договору або за рішенням відповідних державних органів, судна, що підлягають сплаті платником податку;

витрати, понесені у зв'язку з придбанням товарів (робіт, послуг) і інших матеріальних і нематеріальних активів у фізичної особи-підприємця, платника єдиного податку (окрім витрат, понесених у зв'язку з придбанням робіт, послуг у фізичної особи-платника єдиного податку, що здійснює діяльність у сфері інформатизації);

витрати, понесені (нараховані) в звітному періоді у зв'язку з придбанням в нерезидента послуг (робіт) з консалтингу, маркетингу, реклами (окрім витрат, здійснених (нарахованих) на користь постійних представництв нерезидентів в об'ємі, що перевищує 4 відсотки доходу (виручки) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) (за вирахуванням податку на додану вартість і акцизного податку) за рік, передуючий звітному;

витрати, понесені (нараховані) у зв'язку з придбанням в нерезидента послуг (робіт) з інжинірингу в об'ємі, що перевищує 5 відсотків митної вартості устаткування імпортованого згідно відповідному контракту.

Особливості визнання витрат подвійного призначення

Витрати подвійного призначення – це такі, які нормуються. При цьому сума витрат, що не перевищує норматив, відноситься на витрати, які враховуються при розрахунку податку на прибуток. Сума, що перевищує норматив, не враховується при розрахунках податку на прибуток. Особливість їх нормування полягає у тому, що для частини таких витрат розмір встановлюється саме Податковим Кодексом України. А для другої частини Податковий Кодекс України надає найменування органів державного управління, що отримують повноваження розробити ці нормативи.

При визначенні об'єкту оподаткування враховуються ціла група витрат подвійного призначення. Найбільш характерним з них є наступні.

По-перше, витрати, що пов'язані з ремонтом і поліпшенням об'єктів основних засобів (модернізація, модифікація, добудова, дообладнання, реконструкція), які здійснюються заради зростання майбутніх економічних вигод, які очікуються від використання поліпшеного об'єкту. Подвійність призначення цих витрат у тому, що коли вони перевищують 10 відсотків сукупної балансової вартості всіх груп основних засобів, що підлягають амортизації, на початок звітного податкового року, то це перевищення відноситься приріст балансової вартості основних засобів, що підлягають амортизації. Якщо витрати не перевищують цих 10 відсотків, то вони ураховуються як витрати поточного періоду у тому звітному податковому періоді, в якому такі ремонт і поліпшення були здійснені.

По-друге, витрати платника податку на забезпечення найнятих робітників спеціальним одягом, взуттям, спеціальним (форменою) одягом, мийними і знешкоджуючими засобами, засобами індивідуального захисту, необхідними для виконання професійних обов'язків, а також продуктами спеціального харчування по переліку. Відповідний норматив встановлюється Кабінетом Міністрів України. Для банківських установ він доповнюється переліком, який затверджується Національним банком України.

По-третє, витрати (окрім тих, що підлягають амортизації), пов'язані з науково-технічним забезпеченням господарської діяльності, на винаходи і раціоналізацію господарських процесів, здійснення дослідно-експериментальних і конструкторських робіт, виготовлення і дослідження моделей і зразків, пов'язаних з основною діяльністю платника податку, витрати по нарахуванню роялті і придбання нематеріальних активів (окрім тих, що підлягають амортизації) для їх використання в господарській діяльності платника податку.

При цьому, до складу витрат не включаються нарахування на придбання роялті у звітному періоді на користь в обсязі, що перевищує 4 відсотки доходу (виручки) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) (за вирахуванням податку на додану вартість та акцизного податку) за рік, що передує звітному, а для банків - в обсязі, що перевищує 4 відсотки доходу від операційної діяльності (за вирахуванням податку на додану вартість) за рік, що передує звітному.

По-четверте, витрати платника податку на професійну підготовку, перепідготовку і підвищення кваліфікації працівників робочих професій, а також в разі, якщо законодавством передбачена обов'язковість періодичної перепідготовки або підвищення кваліфікації саме для підприємства платника.

У разі розірвання письмового договору (контракту), зазначеного в абзаці другому цього підпункту, платник податку зобов'язаний збільшити дохід у сумі фактично здійснених ним витрат на навчання та/або професійну підготовку, які були включені до складу його витрат. Внаслідок такого збільшення доходу нараховується додаткове податкове зобов'язання та пеня в розмірі 120 відсотків облікової ставки Національного банку України.

По-п'яте, будь-які витрати на гарантійний ремонт (обслуговування) або гарантійні заміни товарів, продані платником податку, вартість яких не компенсується за рахунок покупців таких товарів, в розмірі, рівню гарантійних замін, що відповідає, прийнятих/обнародуваних платником податку. В разі здійснення гарантійних замін товарів платник податку зобов'язаний вести облік покупців, що отримали таку заміну товарів або послуги з ремонту (обслуговуванню), в порядку, встановленому центральним органом державної податкової служби. Здійснення заміни товару без зворотного здобуття бракованого товару або без належного ведення відміченого обліку не дає право на збільшення витрат продавця такого товару на вартість замін.

Порядок гарантійного ремонту (обслуговування) або гарантійних замін а також перелік товарів, на які встановлюється гарантійне обслуговування, визначаються Кабінетом Міністрів України.

По-шосте, витрати платника податку на проведення реклами. На жаль, у ПКУ не надано механізму нормування витрат на рекламу.

По-сьоме, будь-які витрати по страхуванню рисок загибелі урожаю, транспортуванню продукції платника податку; цивільній відповідальності, пов'язаній з експлуатацією транспортних засобів, що знаходяться у складі основних коштів платника податку; будь-які витрати по страхуванню рисок, пов'язаних з випуском національних фільмів (у розмірі не більше 10 відсотків вартості випуску національного фільму.

По-восьме, витрати на відрядження фізичних осіб, що знаходяться в трудових стосунках з таким платником податку або керівних органів платника податку, що є членами, в межах фактичних витрат особи, що відряджається, на проїзд (у тому числі перевезення багажу, бронювання транспортних квитків) як до місця відрядження і назад, так і до місця відрядження (у тому числі на орендованому транспорті), оплату вартості мешкання в готелях (мотелях), а також включених в такі рахунки витрат на живлення або побутові послуги (прання, чищення, лагодження і прасування одягу, взуття або білизни), на наймання інших житлових приміщень, оплату телефонних розмов, оформлення закордонних паспортів, дозволів на в'їзд (віз), обов'язкове страхування, інші документально оформлені витрати, пов'язані з правилами в'їзду і перебування в місці відрядження, у тому

числі будь-які збори і податки, що підлягають сплаті у зв'язку із здійсненням таких витрат.

До складу витрат на відрядження відносяться також витрати, не підтверджені документально, на харчування та фінансування інших власних потреб фізичної особи (добові витрати), понесені у зв'язку з таким відрядженням у межах території України, але не більш як 0,2 розміру мінімальної заробітної плати, встановленої законом на 1 січня податкового (звітного) року, в розрахунку за кожен календарний день такого відрядження. Суми та склад витрат на відрядження державних службовців, а також інших осіб, що направляються у відрядження підприємствами, установами та організаціями, які повністю або частково утримуються за рахунок бюджетних коштів, визначаються Кабінетом Міністрів України.

Окрім вказаних у лекції восьми видів витрат подвійного призначення існують ще три види відповідних витрат, які не включені у список цих витрат, але які мають місце. Це, по-перше, витрати платника податку в разі сплати відсотків по боргових зобов'язаннях, по-друге, витрати на виплати фізичним особам згідно трудовим договорам і договорам цивільно-правового характеру, і, по-третє, суми внесків на соціальні заходи

Витрати на оплату праці фізичних осіб згідно трудовим договорам і договорам цивільно-правового характеру включаються до складу витрат платника податку лише у розмірі основної і додаткової заробітної плати і інших види заохочень і виплат виходячи з тарифних ставок. До витрат відносяться також сума премій, заохочень, відшкодувань вартості товарів, робіт, послуг, витрат на оплату авторської винагороди і за виконання робіт, послуг згідно договорам цивільно-правового характеру, будь-яких інших оплат в грошовій або натуральній формі, якщо право на їх набування працівником встановлено у відповідності до колективних договорів. Відповідно, суми виплат на преміювання, яке не передбачено Положеннями про фонд оплати праці, відшкодовуються за рахунок чистого прибутку платника податку.

До складу витрат платника податку включаються внески платника податку на обов'язкове страхування життя або здоров'я працівників у випадках, передбачених законодавством.

Якщо відповідно до договору довгострокового страхування життя або будь-якого вигляду недержавного пенсійного забезпечення

платник цього податку зобов'язаний сплачувати за власний рахунок добровільні внески на страхування (недержавне пенсійне забезпечення) найманого їм фізичної особи, то такий платник податку має право включити до складу витрат кожного звітного податкового періоду (наростаючим підсумком) суму таких внесків, загальний об'єм яких не перевищує 25 відсотків заробітної плати, нарахованої такій найманій особі протягом податкового року, на який доводяться такі податкові періоди.

До складу витрат платника податку відносяться суми єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, в розмірах і порядку, встановлених Законом.

Якщо наймана особа доручає працедавцеві здійснювати внески на довгострокове страхування життя, або до будь-якого виду недержавного пенсійного забезпечення або на пенсійний вклад, такий працедавець не включає суму відмічених внесків до складу своїх витрат.

6.1.4. Витрати на амортизацію, що враховуються при оподаткуванню прибутку

Амортизація нараховується (а отже, враховується при розрахунку податку на прибуток) лише на певні види витрат. Основними з них є:

витрати на придбання основних засобів, та нематеріальних активів для використання в господарській діяльності;

витрати на самостійне виготовлення основних засобів, вирощування довгострокових біологічних активів для використання в господарській діяльності, у тому числі витрати на оплату заробітної плати працівникам, які були зайняті на виготовленні таких основних засобів;

витрати на проведення ремонту, реконструкції, модернізації і інших видів поліпшення основних засобів, що перевищують 10 відсотків сукупної балансової вартості всіх груп основних засобів, що підлягають амортизація, на початок звітного року.

Окремі види витрат взагалі не підлягають амортизації, але їх розмір повністю відноситься до складу витрат за звітний період платника податку. Найважливішими з них можна вважати наступні витрати:

утримання основних засобів, що знаходяться на консервації;

ліквідацію основних засобів.

Ціла група витрат взагалі не підлягає амортизації з точки зору податку на прибуток. Амортизація на них нараховується, але відноситься на рахунок відповідних джерел фінансування. Найважливішими з них є витрати на придбання/самостійне виготовлення і ремонт, а також на реконструкцію, модернізацію або інші поліпшення невиробничих основних засобів. Термін «невиробничі основні засоби» означає необоротні матеріальні активи, які не використовуються в господарській діяльності платника податку.

Розмір нарахування амортизаційних відрахувань визначається групою основних засобів, до котрого відноситься той чи інший об'єкт основних засобів і інших необоротних активів. Для цієї мети всі об'єкти основних засобів поділені на 16 груп, а необоротних активів – на 6 груп. Приклади класифікації надано у табл. 6.3.

Нарахування амортизації здійснюється протягом терміну корисного використання (експлуатації) об'єкту, який встановлюється наказом по підприємству при визнанні цього об'єкту активом (при зарахуванні на баланс), але не менше встановленого нормативу, і припиняється на період його виводу з експлуатації (для реконструкції, модернізації, добудови, дообладнання, консервації і іншим причинам) на підставі документів, що свідчать про виведення таких основних засобів з експлуатації).

Термін корисного використання (експлуатації) об'єкту основних засобів передивляється в разі зміни очікуваних економічних вигод від його використання, але він не може бути менше за встановленого нормативу.

Амортизація основних засобів здійснюється до досягнення залишкової вартості об'єктом його ліквідаційної вартості. Амортизація основних засобів налічується із застосуванням таких методів:

1) прямолінійного, по якому річна сума амортизації визначається діленням вартості, яка амортизується, на термін корисного використання об'єкту основних засобів;

2) зменшення залишкової вартості, по якому річна сума амортизації визначається як добуток залишкової вартості об'єкту на початок звітного року або первинної вартості на дату початку нарахування амортизації і річної норми амортизації. Річна норма амортизації (у відсотках) обчислюється як різниця між одиницею і

результатом кореня ступеня кількості років корисного використання об’єкту від результату ділення ліквідаційної вартості об’єкту на його первинну вартість;

Таблиця 6.3

Групи основних засобів і інших необоротних активів

Групи основних засобів і інших необоротних активів		**Мінімально допустимі терміни корисного використання, років**
Групи основних засобів	група 3 – будівлі	20
	споруди	15
	передавальні пристрої	10
	група 4 – машини та обладнання	5
	група 5 – транспортні засоби	5
Групи інших необоротних активів	група 2 – права користування майном (право користування земельною ділянкою, крім права постійного користування земельною ділянкою, відповідно до закону, право користування будівлею, право на оренду приміщень тощо);	відповідно до документа, що встановлює право
	група 4 – права на об’єкти промислової власності (право на винаходи, корисні моделі, промислові зразки, сорти рослин, породи тварин, компонування (топографії) інтегральних мікросхем, комерційні таємниці, в тому числі ноу-хау, захист від недобросовісної конкуренції тощо) крім тих, витрати на придбання яких визнаються роялті;	відповідно до документа, що встановлює право, але не менше 5 років
	група 5 – авторське право та суміжні з ним права (право на літературні, художні, музичні твори, комп’ютерні програми, програми для електронно-обчислювальних машин, компіляції даних (бази даних), фонограми, відеограми, передачі (програми) організацій мовлення тощо) крім тих, витрати на придбання яких визнаються роялті;	відповідно до документа, що встановлює право, але не менше 2 років

3) прискореного зменшення залишкової вартості, по якому річна сума амортизації визначається як добуток залишкової вартості об’єкту на початок звітного року або первинної вартості на дату початку нарахування амортизації і річної норми амортизації, яка

обчислюється відповідно до терміну корисного використання об'єкту і подвоюється.

Метод прискореного зменшення залишкової вартості застосовується лише при нарахуванні амортизації до об'єктів основних засобів, що входять в групи 4 (машини і устаткування) і 5 (транспортні засоби);

4) кумулятивного, по якому річна сума амортизації визначається як добуток вартості, яка амортизується, і кумулятивного коефіцієнта. Кумулятивний коефіцієнт розраховується діленням кількості років, що залишаються до кінця терміну корисного використання об'єкту основних засобів, на суму числа років його корисного використання;

5) виробничого, по якому місячна сума амортизації визначається як добуток фактичного місячного об'єму продукції (робіт, послуг) і виробничої ставки амортизації. Виробнича ставка амортизації обчислюється діленням вартості, яка амортизується, на загальний об'єм продукції (робіт, послуг), який підприємство чекає виробити (виконати) з використанням об'єкту основних засобів.

На основні засоби груп 1 і 13 амортизація не налічується.

Облік вартості, яка амортизується, ведеться по кожному об'єкту, що входить до складу окремої групи основних засобів, у тому числі вартості ремонту, поліпшення таких засобів.

Амортизація об'єкту основних засобів нараховується щомісячно, починаючи з місяця, що настає за місяцем введення об'єкту основних засобів в експлуатацію і зупиняється на період його реконструкції, модернізації, добудови, дообладнання, консервації і інших видів поліпшення і консервації.

Амортизаційні відрахування розрахункового кварталу по кожному об'єкту основних засобів визначаються як сума амортизаційних відрахувань за три місяці розрахункового кварталу, обчислених із застосуванням вибраного платником податку методу нарахування амортизації відповідно до кожної групи основних засобів.

Придбані (самостійно виготовлені) основні засоби зараховуються на баланс платника податку за первинною вартістю.

Первинна вартість об'єкту основних засобів складається з таких витрат:

сум, що сплачуються постачальникам активів і підрядчикам за виконання будівельно-монтажних робіт (без посередніх податків);

реєстраційних зборів, державного мита і аналогічних платежів, здійснюваних у зв'язку з придбанням прав на об'єкт основних засобів;

сум ввізного мита;

сум посередніх податків у зв'язку з придбанням (створенням) основних засобів (якщо вони не відшкодовуються платникові);

витрат на страхування рисок доставки основних засобів;

витрат на транспортування, установку, монтаж, наладку основних засобів;

фінансових витрат, включення яких в собівартість кваліфікаційних активів передбачено положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку;

інших витрат, безпосередньо пов'язаних з доведенням основних засобів до стану, в якому вони придатні для використання із запланованою метою.

6.2. Можливості податку з усунення ухилень від оподаткування

6.2.1. Важливіші особливості податкового обліку податку на прибуток

Норми податкового Кодексу України, а також чисельні дослідження науковців, наприклад, зокрема, О.С. Іванишиної [52, с. 223], формують певні вимоги до адміністрування цього податку.

Базою оподаткування (те ж саме, що й Податкова база) податку на прибуток є грошове вираження прибутку як об'єкту оподаткування.

Якщо результатом розрахунку об'єкту оподаткування платника податку у резидентів за підсумками податкового року є негативне значення, то сума такого негативного значення підлягає включенню у витрати першого календарного кварталу наступного податкового року. Розрахунок об'єкту оподаткування за результатами півріччя, трьох кварталів і року здійснюється з врахуванням відміченого негативного значення попереднього року у складі витрат таких податкових періодів наростаючим підсумком до повного погашення такого негативного значення.

В разі, якщо негативне значення як результат розрахунку об'єкту оподаткування декларується платником податку протягом

чотирьох послідовних податкових періодів, орган державної податкової служби має право провести позапланову перевірку правильності визначення об'єкту оподаткування. У інших випадках наявність значення такого негативного значення не є достатньою підставою для проведення такої позапланової перевірки.

Ставки податку відрізняються деякою диференціацією за роками. Основна ставка податку складає 16 відсотків.

Податковим Кодексом України передбачена диференціація ставок по окремих роках (табл. 6.4).

За ставкою 0 відсотків обкладається прибуток від страхової діяльності юридичних осіб, що здійснюється для страхування життя фізичних осіб.

За ставками 0, 4, 6, 12, 15 і 20 відсотків оподатковуються доходи нерезидентів і прирівняних до них осіб з джерелом їх походження з України.

Таблиця 6.4

Значення ставок з податку на прибуток у окремі податкові періоди

Податкові періоди	Значення ставки, %
з 1 квітня 2011 року до 31 грудня 2011 року включно	23
з 1 січня 2012 року до 31 грудня 2012 року включно	21
з 1 січня 2013 року до 31 грудня 2013 року включно	19
з 1 січня 2014 року	16

Так, наприклад, якщо резидент сплачує на користь нерезидента дивіденди з джерелом їх виникнення на України, перший з них зобов'язаний утримувати податок з цих дивідендів за ставкою в розмірі 15 відсотків. Сума фрахту, що сплачується резидентом нерезиденту за договорами фрахту, оподатковується за ставкою 6 відсотків у джерела виплати таких доходів за рахунок цих доходів.

У межах договорів із обов'язкових видів страхування, за якими страхові виплати (страхові відшкодування) здійснюються на користь фізичних осіб - нерезидентів, а також за договорами страхування у межах системи міжнародних договорів «Зелена карта» – за ставкою 0 (нуль) відсотків. Резиденти, які здійснюють виплати нерезидентам

за виробництво та/або розповсюдження реклами, під час такої виплати сплачують податок за ставкою 20 відсотків суми таких виплат за власний рахунок.

Порядок числення податку полягає у тому, податок нараховується платником самостійно по ставці від податкової бази.

Доходи і витрати нараховуються з моменту їх виникнення згідно встановлених правил, незалежно від дати надходження або сплати грошових коштів.

Платник податку, що має в своєму складі відособлені підрозділи, розташовані на території інший, чим такий платник податку, може прийняти рішення відносно сплати консолідованого податку і сплачувати податок до бюджетів територіальних суспільств по місцезнаходженню таких відособлених підрозділів, а також до бюджету територіального суспільства по своєму місцезнаходженню.

Періодичність сплати податку будь якого податку залежить, як відомо, від податкового періоду. Стосовно податку на прибуток такими періодами є: календарний квартал; півріччя; три квартали; рік.

Сплата податку на прибуток діє у вигляді авансових платежів податку, а також у вигляді сплати фактичного податку, що здійснюється по закінченню податкового періоду.

Платники податку на прибуток сплачують авансовий внесок з податку на прибуток щомісячно. Таки умови оподаткування діють для платників податку, у яких доходи, що враховуються при визначенні об’єкта оподаткування, за останній річний звітний (податковий) період не перевищують 10 мільйонів гривень, а також для неприбуткових установ (організацій). Порядок та строки сплати такі, які встановлені для місячного податкового періоду. Розмір цих платежів не менше 1/12 нарахованої до сплати суми податку за попередній звітний, тобто податковий, рік. При цьому податкову декларацію подавати не потрібно. Дана норма не стосується новостворених, виробників сільськогосподарської продукції, неприбуткових установ (організацій).

У випадках, коли платники податку на прибуток зареєстровані протягом звітного (податкового) року, тобто, новостворені, то вони сплачують цей податок у розрахунку за рік на підставі річної податкової декларації. Вона подається за той період діяльності у звітному (податковому) році, коли платник податку функціонував з початку своєї реєстрації. Діяльність його протягом року здійснюється

без подання податкової декларації за звітні (податкові) періоди (календарний квартал, півріччя та дев'ять місяців), та протягом цього періоду авансовий внесок не сплачується.

У складі річної податкової декларації платником податку подається розрахунок щомісячних авансових внесків, які мають сплачуватися у наступні дванадцять місяців. Визначена в розрахунку сума авансових внесків вважається узгодженою сумою грошових зобов'язань. При цьому дванадцятимісячний період для сплати авансових внесків визначається починаючи з березня поточного звітного (податкового) року по лютий наступного звітного (податкового) року включно.

Податкова декларація та розрахунок щомісячних авансових внесків за базовий звітний (податковий) рік подаються протягом 60 календарних днів, що настають за останнім календарним днем звітного (податкового) року.

У оподаткуванні прибутку застосовується цілий ряд пільг. Так, зокрема, звільняється від оподаткування прибуток підприємств і організацій, які засновані громадськими організаціями інвалідів і є їх повною власністю. Пільга діє на доходи від продажу від продажу (постачання) товарів, виконання робіт і надання послуг власного виробництва. Але для деяких видів діяльності пільга не застосовується, а саме, для підакцизних товарів, послуг з постачання підакцизних товарів, отриманих в межах договорів комісії (консигнації), доручення, довірчого управління, інших цивільно-правових договорів, що уповноважують такого платника податку здійснювати постачання товарів від імені і за дорученням іншої особи без передачі права власності на такі товари. Пільга діє для тих підприємств, де навпротязі попереднього звітного (податкового) періоду кількість інвалідів, що мають там основне місце роботи, складає не менше 50 відсотків середньо облікової чисельності штатних працівників облікового складу за умови, що фонд оплати праці таких інвалідів складає протягом звітного періоду не менше 25 відсотків суми загальних витрат на оплату праці.

Звільняється від оподаткування прибуток підприємств, отриманий від продажу на митній території України продуктів дитячого харчування власного виробництва, направлений на збільшення обсягів виробництва і зменшення роздрібних цін таких

продуктів. При цьому перелік продуктів дитячого харчування встановлюється Кабінетом Міністрів України.

Однією з суттєвих пільг з податку на прибуток є ставка 0 відсотків. Вона діє у термін з 1 квітня 2011 року до 1 січня 2016 року, та стосується платників податку на прибуток, в яких розмір доходів кожного звітного податкового періоду наростаючим підсумком з початку року не перевищує три мільйони гривень. Крім того, у таких платників щомісячна заробітна плата (дохід) працівників штатного складу має бути не менше, ніж дві мінімальні заробітні плати, розмір яких встановлений Законом.

Крім того, такий платник повинний відповідати одному з таких критеріїв:

а) або має бути утворений після 1 квітня 2011 року;

б) або функціонувати протягом трьох послідовних попередніх, а середньо облікова чисельність працівників протягом цього періоду не має бути вище 20 осіб;

в) але бути зареєстрованим платниками єдиного податку у встановленому законодавством порядку в період до набуття чинності даного Кодексу і в яких за останній календарний рік об'єм виторгу від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) складав до одного мільйона гривень і середньо облікова чисельність працівників складала до 50 осіб.

Ставка 0 (нуль) відсотків не має бути використовуватися суб'єктами господарювання, які:

А) утворені в період після набуття чинності ПКУ шляхом реорганізації (злиття, приєднання, розділення, виділення, перетворення), приватизації і корпоратизації;

Б) здійснюють діяльність у сфері: розваг; виробництва, оптового продажу, експорту чи імпорту підакцизних товарів; виробництва, оптового і роздрібного продажу паливно-мастильних матеріалів; видобутку, серійного виробництва і виготовлення дорогоцінних металів і коштовних каменів, у тому числі органогенної освіти, що підлягають ліцензуванню відповідно до Закону України «Про ліцензування певних видів господарської діяльності»; фінансову діяльність; видобутку і реалізації корисних копалини загальнодержавного значення; операцій з нерухомим майном, оренду (у тому числі надання в оренду торгівельних місць на ринках і торгівельних об'єктів); подання послуг у сфері телебачення і

радіомовлення відповідно до Закону України «Про телебачення і радіомовлення»; охоронну діяльність; зовнішньоекономічну діяльність (окрім діяльності у сфері інформатизації.

Звільняється від оподаткування прибуток дошкільних і загальноосвітніх учбових закладів недержавної форми власності, отриманий від надання освітніх послуг.

Платники податку, дохід (прибуток) яких повністю або частково звільнений від оподаткування цим податком, ведуть окремий облік доходу (прибутку), що звільняється від оподаткування (прибутку), не враховується у витратах, пов'язаних із здобуттям доходу (прибутку), що не звільняється від оподаткування.

Законом передбачається особливі напрямки спрямування коштовностей, яки виявилися заощадженими завдяки отриманій пільзі. Це полягає у тому, що суми коштів, які не перераховані до бюджету при вживанні ставки податку нуль відсотків, прямують на переоснащення матеріально-технічної бази, на повернення кредитів, використаних на вказані цілі, і сплату відсотків по ним і поповнення власних оборотних коштів. У випадках, коли такі спрямування не були здійснені, то суми коштів, які не перераховані до бюджету при вживанні ставки податку нуль відсотків, визнаються доходами одночасно з визнанням витрат, здійснених за рахунок цих засобів, у розмірі таких витрат.

У разі, якщо суми коштів, які не перераховані до бюджету при вживанні ставки податку нуль відсотків, використані не за цільовим призначенням, або не використані платником податку протягом річного звітного періоду, залишок невикористаних засобів або сума коштів використана не за цільовим призначенням зараховуються до бюджету в першому кварталі наступного звітного року.

6.2.2. Контроль трансфертного ціноутворення, як протидія податковим зловживанням

З перших часів свого існування трансфертне (трансферне) ціноутворення (англ. *Funds Transfer Pricing*, FTP) використовувалося як механізм реалізації товарів або послуг між внутрішніми підрозділами однієї фірми. У основі його було покладено зовсім не ринкові ціна на пересування товарів та послуг між внутрішніми підрозділами фірми. Розмір цін встановлювався тільки таким чином,

щоб забезпечити матеріальну зацікавленості усіх її працівників у кінцевому результаті діяльності фірми. Така внутрішня розрахункова ціна, по якій відбувається продаж товару (послуги), і має назву трансфертної ціни.

Саме тому, як склалося у економічній теорії, існує вузький погляд на сутність механізму трансферного ціноутворення, як на об'єктивний результат ускладнення системи господарських зв'язків усередині великої фірми. Але з поширенням сфери господарської діяльності, що здійснюється у масштабах великої кількості країн (саме це явище мале місце при створенні транснаціональних корпорацій), таке ціноутворення почало використовуватися та розповсюджуватися не тільки у рамках однієї держави, але й у всіх їх кількості, у рамках якої здійснює свою діяльність транснаціональні утворення. Однак з цієї миті трансфертне ціноутворення перетворюється не просто у забезпечення фінансової зацікавленість окремих підрозділів корпорації, а у зниження витрат на її діяльність будь якими засобами, у тому числі шляхом економії на сплаті податків. Така мета досягається шляхом перенесенню діяльності корпорації у держави, де існує більш нижчий рівень податків. Це найбільш проста і розширена схема міжнародного податкового планування, що має на меті мінімізацію сплачуваних податків. Більш того, таке ціноутворення може здійснюватися не тільки у межах різних держав, але навіть усередині однієї України. Саме тому існує поширений погляд на трансфертне ціноутворення, як на спосіб ухилення від оподаткування.

Таким чином, виходячи з підходів трансферного ціноутворення можна отримати реальну загрозу тому, що платники податків у змозі занизити базу оподаткування податків шляхом заниження ціни операції, за якою здійснюється угода купівлі - продажі товару(послуги, роботи). Таке заниження може бути істотно занижене шляхом штучного зменшення трансферної ціни у порівнянні існуючими цінами товарів. Спроба такого заниження може здійснюватися у операціях з пов'язаними особами, у операціях експорту-імпорту, та ін.

У великій кількості країн приймаються певні дії щодо подолання наслідкам дії трансферного ціноутворення у податковій сфері. Саме з цієї точки зору можна вести мову щодо використання механізму трансфертного ціноутворення [24, Стаття 39. Трансфертне

ціноутворення], який передбачено Податковим Кодексом України. Виходячи зі значення його, слід було б скоріше назвати цей розділ як протидії проявам трансфертного ціноутворення. Його дія полягає у тому, що він дозволяє виявити трансферні ціни, що сформовані з метою оподаткування.

Слід звернути увагу на ті, що розглянутий механізм дозволяє відшукувати прояви заниження бази оподаткування щодо будь якого податку. Це стосується, у деру чергу, податку на прибуток та податку на додану вартість. Але серед цього переліку є певні пріоритети. Його можна використовувати й при операціях у середині держави, а також для операцій зовнішньо економічної діяльності. Однак у середині країни він не в змозі дієво перешкодити заниженню цін у операціях продаж. Справа у тому, що механізмом контролю за трансфертним ціноутворенням передбачається, що від дати скоєння заниження ціни до дати доказу цього скоєння може пройти до півтора року. Але за цей термін неможливо повернути від винної особи, яка фальсифікує ціну угоди, суму грошових засобів, яку вони отримала шляхом незаконного відшкодування з ПДВ. Що стосується податку на прибуток, то така задача повністю реальна. Тому можна вважати, що механізм трансфертного ціноутворення у першу чергу має значення саме для податку на прибуток.

При цьому контролюються не усі операції платника, а тільки такі, щодо яких виникла підозра на існування трансфертних цін (такі операції отримали назву «контрольовані»). Такими є, у самому загальному випадку, операції між пов’язаними особами, чи з нерезидентом, чи використання у операції понижених ставок оподаткування. При аналізі контрольованих операцій звертається увага на комерційні та фінансові умов їх здійснення.

Ціна вважається такою, що відповідає поточній ситуації на ринку, тобто такою, що встановлена не як трансферна ціна, у тих випадках, коли розмір ціни, за якою фактично здійснився продаж товару (продукції, послуги), є не менше тих, які розраховані одним з наступних методів. А саме, шляхом розрахунку:

1) порівняльної неконтрольованої ціни (аналогів продажу);
2) ціни перепродажу;
3) «витрати плюс»;
4) чистого прибутку;
5) розподілення прибутку.

При цьому допускається використання комбінації двох і більше методів, передбачених цим підпунктом.

Застосування методу «1» засновується на розрахунку ринкового діапазону цін. Відповідно, методів «2» «3» та «4» – ринкового діапазону рентабельності. Та, нарешті, використання методу «5» засновано на розрахунках, відповідно, ринкових діапазонів цін та рентабельності. Методика їх розрахунку затверджується Кабінетом Міністрів України [53].

Метод порівняльної неконтрольованої ціни (аналогів продажу) згідно з нормами українського Закону про трансфертне ціноутворення є основним або пріоритетним. Хоча метод порівняльної неконтрольованої ціни здається простим у концепції, однак іноді його не можливо застосувати на практиці, так як неможливо знайти інформацію про ідентичні або однорідні товари у порівняних умовах.

Прикладом можливості використати метод порівняльної неконтрольованої ціни може бути дві такі операції. За однією з них платник податку продає 1000 тонн певного товару за 80 грн. за тонну пов'язаному підприємству (далі – Операція 1). За другою – у той же час продає 500 тонн того ж товару за 100 грн. за тонну не пов'язаному підприємству (далі – Операція 2).

У цьому випадку для застосування методу порівняльної неконтрольованої ціни потрібно проаналізувати угоди на тому ж ринку з ідентичними товарами для визначення типових оптових знижок, та на підставі цієї інформації провести коригування ціни Операції 1 до ціни Операції 2. Якщо інформація про типові оптові знижки виявиться доступною, то можна говорити про можливість застосування в даній ситуації методу порівняльної неконтрольованої ціни.

Метод ціни перепродажу використовується для визначення відповідності ціни товару, за якою товар придбавається під час здійснення контрольованої операції та перепродається непов'язаним особам.

Метод «витрати плюс» є методом визначення відповідності ціни товарів (робіт, послуг) контрольованої операції звичайній ціні, який полягає у зіставленні валової рентабельності собівартості контрольованої операції з ринковим діапазоном валової рентабельності собівартості у зіставних операціях.

Метод «витрати плюс» застосовується, зокрема, під час реалізації товарів, сировини або напівфабрикатів, а також виконання робіт (надання послуг) особами, які є пов'язаними з отримувачами результатів таких робіт (послуг).

Метод чистого прибутку ґрунтується на порівнянні рентабельності контрольованої операції з ринковим діапазоном рентабельності у зіставних операціях. Використовується, зокрема, у разі відсутності або недостатності інформації, на підставі якої можна обґрунтовано зробити висновок про достатній рівень порівнянності комерційних та/або фінансових умів контрольованої та зіставних операцій під година використання вище розглянутих методів.

Метод розподілення прибутку полягає у зіставленні фактичного розподілення отриманого сукупного прибутку між сторонами контрольованої операції з розподіленням прибутку, здійсненим на економічно обґрунтованій основі між непов'язаними особами. Використовується, зокрема, у разі наявності істотного взаємозв'язку між контрольованими операціями та іншими операціями, що здійснюються сторонами контрольованої операції з пов'язаними з ними особами.

Для цілей податкового контролю за трансфертним ціноутворенням звітним періодом є календарний рік. Платники податків, які протягом звітного періоду здійснювали контрольовані операції, зобов'язані подавати звіт про контрольовані операції центральному органу виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну податкову і митну політику, до 1 травня року, наступного за звітним.

Центральний орган виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну податкову і митну політику, за наявності нормативно обумовлених обставин, має право звернутися із запитом щодо подання документації про контрольовані операції до платників податків, які здійснювали контрольовані операції протягом звітного періоду.

Запит платнику податків надсилається не раніше 1 травня року, наступного за календарним роком, в якому таку операцію (операції) було проведено.

Платники податків протягом місяця з дня, що настає за днем надходження запиту, зобов'язані подати первинну документацію щодо окремих контрольованих операцій, які зазначені в запиті, та

іншу документацію (сукупність документів або єдиний документ, складений в довільній формі), якими вони можуть обґрунтувати відповідність договірних цін вказаної контрольованої операції рівню звичайних цін.

Територіальний орган центрального органу виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну податкову і митну політику, не має права проводити дві і більше перевірки контрольованої операції протягом одного календарного року.

Тривалість перевірки контрольованих операцій не має перевищувати шести місяців.

Якщо за результатами перевірки виявлено факти відхилення ціни, що застосована у контрольованій операції, від звичайної ціни, що призвели до заниження суми податку, то складається акт перевірки. Якщо такі порушення відсутні, складається довідка.

КОНТРОЛЬНІ ЗАПИТАННЯ

1. Охарактеризуйте поняття «Платники податку на прибуток».
2. Що таке об’єкт оподаткування податку на прибуток?
3. Назвіть зміст доходу платника податку на прибуток, та критерії його визнання.
4. Назвіть витрати виробництва, що враховуються при розрахунку податку на прибуток, та критерії їх визнання.
5. Які існують особливості віднесення витрат подвійного призначення до складу витрат платника податку на прибуток?
6. Яким чином враховуються до складу витрат та їх сума, що стосується внесків на соціальні заходи платника податку на прибуток?
7. У чому полягає сутність амортизації, що враховується при розрахунках платника податку на прибуток?
8. Які існують групи основних фондів, що враховуються при розрахунках податку на прибуток?
9. Охарактеризуйте систему нарахування амортизації, що враховуються при розрахунках податку на прибуток.
10. Дайте приклад розрахунку суми амортизаційних відрахувань, що враховуються при розрахунках податку на прибуток.

11. Що уявляє з собі балансова вартість основних фондів і нематеріальних активів, що обліковується при розрахунках податку на прибуток.

7. МОБІЛІЗАЦІЯ ДО БЮДЖЕТУ ПОДАТКУ НА ДОХОДИ ФІЗИЧНИХ ОСІБ

7.1. Управління механізмом нарахування податку на доходи фізичних осіб

Податок з доходів фізичних осіб, що стягується в Україні, відноситься до основної форми прямих податків (разом з податком на прибуток, який сплачується юридичними особами), який утримується з фізичних осіб. У більшості країн світу, де використовується цей податок, він зветься «прибутковим податком» (подоходный налог – рос.). Вперше був введений в провідних країнах світу з другої половини XIX ст., а в Росії – у січні 1917 р. У країнах світу застосовуються різні ставки прибуткового податку – *прогресивні* (підвищуються у міру збільшення доходу оподаткування), *регресивні* й *стабільні.*

Україна використовує стабільну ставку податку на доходи фізичних осіб. І лише на окремі види доходів застосовуються ставки або з підвищенням, або зі зниженням.

Платниками податку з доходів є фізичні особи можуть бути або найнятими робітниками, або суб'єктами підприємницької діяльності, або такими, які взагалі не займаються ніяким видом діяльності (але отримують певні доходи). При цьому податки сплачують усі особи, які отримали дохід із джерела його походження, розташованого в Україні (тобто, і резиденти, і нерезиденти). Оподатковуються всі види доходів фізичної особи, які він отримує зі всіх джерел їх виникнення або в грошовій, або в майновій, або в нематеріальній формах, а також у в будь-якому їх поєднанні.

Основні розрахунки з державою здійснюються за підсумками року. При цьому визначається загальна сума податку, яку платник повинен заплатити виходячи з фактичного річного доходу. Протягом року платник щомісячно сплачує податок виходячи із суми всіх доходів зі всіх джерел, які отримані щомісячно.

За підсумками року оподатковується загальний річний дохід, який для окремих платників може бути зменшений на суми знижок (податкові знижки).

За щомісячних платежів оподатковується вся сума отриманого доходу. Якщо ж місячний дохід отриманий у вигляді нарахованої

заробітної плати, то обкладається не вся його сума, а лише різниця між нарахованою сумою, та сумою єдиним внеском на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, що утримується з фізичної особи. Для окремих платників (у яких нарахована заробітна плата практично порівнянна з прожитковим мінімумом), ця різниця може бути зменшена на суму, яка практично порівнянну з мінімальною заробітною платою. Ця сума пільгових знижок, які застосовуються при низьких рівнях нарахованої заробітної плати, набула назви «податкові соціальні пільги».

Законом передбачені наступні види платників (за ознакою «місце мешкання платника», а також ознакою «відношення фізичної особи до власності, з якої сплачується податок»):

фізична особа-резидент, якою вважається особа, що одержує доходи з джерелом їх походження в Україні, а також доходи з іноземних джерел походження;

фізична особа-нерезидент, якою вважається особа, яка отримує доходи з джерела їх походження в Україні;

податковий агент.

У разі, якщо фізична особа має місце мешкання також в іноземній державі, вона вважається резидентом, якщо така особа має місце постійного мешкання в Україні. Якщо особа має місце постійного мешкання також в іноземній державі, вона вважається резидентом, якщо має тісніші особисті або економічні зв'язки (центр життєвих інтересів) в Україні. У разі, якщо державу, у якій фізична особа має центр життєвих інтересів, не можна визначити, або якщо фізична особа не має місця постійного мешкання ні в одній з держав, вона вважається резидентом, якщо перебуває в Україні не менше 183 днів (ураховуючи день приїзду і від'їзду) протягом періоду або періодів податкового року.

Достатньою підставою для визнання особи резидентом є самостійне визначення її основного місця проживання на території України в порядку, встановленому даним Кодексом, або його реєстрація як самозайнятої особи.

Самозайнята особа – платник податку, який є фізичною особою-підприємцем, або проводить незалежну професійну діяльність за умови, що така особа не є працівником у межах такої підприємницької або незалежної професійної діяльності. Для того, щоб здійснювати таку діяльність, фізична особа має зареєструватися

у якості суб'єкту підприємницької діяльності, що функціоную без права утворення юридичної особи.

Незалежною професійною діяльністю вважається така, здійснювати яку неможливо без спеціальних професійних знань, навичок, а часто, навіть така, для якої потрібні спеціальні ліцензії. Прикладом таких професій є науковці, літератори, артисти, художники, лікарі, приватні нотаріуси, адвокати, аудитори, бухгалтери. Цей статус надається тільки у випадках, коли така особа не є найманим працівником, або не є фізичною особою-підприємцем, яка використовує найману працю у кількості, що перевищує чотири фізичної особи.

Чільне місце у переліку видів платників податку з доходів фізичних осіб посідає особливий вид платника – ***податковий агент.*** Ним є або юридична особа (чи її філія, відділення, інший відособлений підрозділ), або самозайнята особа, яка зобов'язана нараховувати, утримувати і сплачувати податок до бюджету від імені й за рахунок фізичної особи з доходів, які виплачуються такій особі. На податкового агента покладається обов'язок здійснювати податковий облік, подавати податкову звітність до податкових органів і нести відповідальність за порушення його норм в установленому порядку. Податкові агенти прирівнюються до платників податку і мають права та виконують обов'язки, що встановлені для платників податків.

Залежно від розміру податкових преференції, якими користуються ті чи інші платники, вони поділяються за ступенями спорідненості. Зокрема, платники, на яких поширюється статус «перший ступінь спорідненості» мають певні преференції щодо інших.

До першого ступеня спорідненості належать відносяться члени сім'ї фізичної особи, якими є його батьки, чоловік або дружина, діти, у тому числі усиновлені. Другий ступінь спорідненості охоплює інших членів сім'ї фізичної особи.

У залежності від різновиду платників податку існують ті чи інші різновиди об'єктів ПДФО та база оподаткування ПДФО. Зокрема, *об'єктами оподаткування резидента є:*

загальний місячний (річний) оподатковуваний податком дохід;

доходи з джерела їх походження в Україні, які остаточно оподатковуються під час їх нарахування (виплати, надання);

іноземні доходи – доходи (прибуток), отримані з джерел за межами України.

У свою чергу, *об'єктами оподаткування нерезидента є:*

загальний місячний (річний) оподатковуваний податком дохід з джерела його походження в Україні;

доходи з джерела їх походження в Україні, які остаточно оподатковуються під час їх нарахування (виплати, надання).

У якості б*ази оподаткування* платника ПДФО визнається чистий річний оподатковуваний податком дохід. Він визначається шляхом зменшення загального оподатковуваного податком доходу на суму податкової знижки такого звітного року. Податкова знижка діє тільки для фізичних осіб, які не є суб'єктами господарювання. Вона уявляє з себе документально підтверджену суму витрат платника податку – резидента, що витрачається у зв'язку з придбанням товарів (робіт, послуг) у резидентів-фізичних або юридичних осіб протягом звітного року.

Загальний оподатковуваний податком дохід – це будь-який дохід, що підлягає оподаткуванню, та що нарахований (виплачений, наданий) на користь платника податку протягом звітного податкового періоду. Він складається з доходів, які остаточно оподатковуються під час їх нарахування (виплати, надання). Такими є доходи, що оподатковуються у складі загального річного оподатковуваного податком доходу, а також доходи, що оподатковуються по правилам, які введено для окремих видів доходів (наприклад, дохід у вигляді отриманої спадщини, на яку нараховується ПДФО).

Загальний місячний оподатковуваний податком дохід складається із сум оподатковуваних податком доходів, нарахованих (виплачених, наданих) протягом звітного податкового місяця. Він дорівнює сумі: загальних місячних оподатковуваних податком доходів; іноземних доходів, отриманих протягом звітного податкового строку; доходів, отриманих фізичною особою-підприємцем від проведення господарської діяльності; доходів, отриманих фізичною особою, яка проводить незалежну професійну діяльність.

Податковий Кодекс України виокремлюється майже два десятки доходів у грошовій, матеріальній і нематеріальній формах. Саме з них (якщо фізична особа їх отримує) складається загальний місячний

(річний) оподатковуваний податком дохід платника. Назвемо приклади найважливіших з них:

1) доходи у вигляді заробітної плати, що нарахована (виплачена) платникові податку відповідно до умов трудового договору (контракту);

2) доходи від продажу об'єктів майнових і немайнових прав, зокрема інтелектуальної (промислової) власності, і прирівняних до них прав. Це стосується також доходів, що отримані у вигляді сум авторської винагороди, іншої плати за надання права іншим особам на користування або розпорядження нематеріальними активами (творами науки, наприклад);

3) частина доходів від операцій з майном, розмір якої визначається ПК України.

Одним з доходів, що отримано платником податку, вважається вартість додаткових благ, що отримані платником. Такі отримані додаткові блага вважаються доходом у не грошових формах. Найбільш актуальними з них прикладами можна вважати вартість:

використання житла, інших об'єктів матеріального або нематеріального майна, наданих платникові податку в безоплатне користування, або компенсація вартості такого користування;

майна і харчування, що платник податку отримав безоплатно;

безоплатно отриманих товарів (робіт, послуг), визначеної за правилами звичайної ціни, а також суми знижки звичайної ціни (вартості) товарів (робіт, послуг).

Під час нарахування (надання) доходів у будь-якій не грошовій формі базою оподаткування є вартість такого доходу у грошовій формі, який розрахований за звичайними цінами. Таким чином, дохід у не грошовій формі має бути перерахований у грошову форму. Він обчислюється за такою формулою:

$$К = 100 \div (100 - С_{ПОД}), \qquad (7.1)$$

де К – коефіцієнт;

$С_{ПОД}$ – ставка податку, встановлена для таких доходів на момент їх нарахування.

У такому ж порядку визначаються об'єкт оподаткування і база оподаткування для коштів, надмірно витрачених платником податку

на відрядження, або під звіт, та не повернених у встановлені законодавством терміни.

Існують певні доходи, які не включаються до розрахунку загального місячного (річного) оподатковуваного податком доходу, тобто не є об'єктом оподаткування. Статтею 165 Податкового Кодексу України [24, ст. 165]. Всього в цьому списку майже п'ятдесят позицій. Найбільш актуальними з них, а точніше, біль за всього використовуваними слід вважати:

сума державної і соціальної матеріальної допомоги, державної допомоги у виді адресних виплат і надання соціальних та реабілітаційних послуг, житлових й інших субсидій або дотацій, компенсацій;

вартість безкоштовного лікувально-профілактичного харчування, молока або рівноцінних йому харчових продуктів, а також спеціального одягу, спеціального взуття та інших засобів індивідуального захисту, якими працедавець забезпечує платника податку відповідно до Закону України «Про охорону праці»;

кошти, отримані платником податку на відрядження або під звіт;

аліменти, що виплачуються платникові податку згідно з рішенням суду або за добровільним рішенням сторін у сумах, які визначено згідно з Сімейним кодексом України;

сума стипендії, яка виплачується з бюджету учневі, студентові, курсантові військових навчальних закладів, ординаторові, аспірантові або ад'юнктові, але не вище за ту, що встановлена законодавчо.

7.2. Механізм сплати податку на доходи, що отримано у вигляді нарахованої заробітної плати

Базою оподаткування доходів, отриманих у формі нарахованої заробітної плати, є саме ця нарахована заробітна плата, яка зменшується на суму єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування до Державного накопичувального фонду. У свою чергу, річна база оподаткування доходів складається із суми місячних оподатковуваних доходів.

Платник податку має право на зменшення суми загального місячного оподатковуваного доходу, який отримано від одного роботодавця (тільки за одним місцем роботи) у вигляді заробітної плати на суму податкової соціальної пільги. Це зауваження (стосовно

«одного роботодавця») стосується лише тих осіб, які мають декілька міст роботи, скажімо, працюють за сумісництвом на декількох підприємствах.

Розмір соціальної податкової пільги залежить від соціальних особливостей діяльності платника податку.

Зокрема, для будь-якого платника податку вона може дорівнювати 100% розміру місячного прожиткового мінімуму для працездатної особи (у розрахунку на місяць), що встановлено Законом України «Про державний бюджет» на черговий бюджетний рік на 1 січня звітного податкового року.

Розмір пільги може дорівнювати 150% суми пільги (стосовно прожиткового мінімуму для працездатної особи), для таких платників податку:

одинока мати (батько), вдова (вдівець) або опікун, піклувальник. Для них пільга розраховується на кожну дитину віком до 18 років;

особа, яка утримує дитину-інваліда – у розрахунку на кожну таку дитину віком до 18 років;

особа, яка віднесена законом до першої або другої категорій осіб, які постраждали внаслідок Чорнобильської катастрофи, у тому числі особи, нагороджені у зв'язку з їх участю в ліквідації наслідків Чорнобильської катастрофи;

платники, які є учнями, студентами, аспірантами, ординаторами, ад'юнктами;

платники, які є інвалідами I або II групи, у тому числі з дитинства;

учасники бойових дій на території інших країн у період після Другої світової війни, на яких поширюється дія Закону.

Для платника податку, який утримує двох чи більше дітей віком до 18 років, пільга у розмірі 150% суми пільги, визначеної у попередньому абзаці, помножується на кількість цих дітей.

Соціальна податкова пільга може бути у розмірі, що дорівнює 200% розміру пільги (який умовно можна назвати – базовий розмір) для платника податку, який має особливий соціальний статус. Прикладом його може бути особа, що є:

Героєм України, Героєм Радянського Союзу, Героєм Соціалістичної Праці або повним кавалером ордена Слави чи ордена Трудової Слави. Такими особами можуть бути, також, такі, що відзначені чотирма і більше медалями «За відвагу»;

учасником бойових дій під час Другої світової війни, або ж особою, яка у той час працювала в тилу. До них відносяться також інваліди I і II групи, з числа учасників бойових дій на території інших країн у період після Другої світової війни.

Законом обумовлюються певні вимоги, що впливають на вибір місця отримання (застосування) податкової соціальної пільги. А саме, податкова соціальна пільга застосовується до нарахованого платнику податку місячного доходу у виді заробітної плати тільки за одним місцем його нарахування (виплати).

Щоб платник податку отримав право на користування податкової соціальної пільги, він має подати роботодавцю заяву про самостійне обрання місця застосування податкової соціальної пільги (далі – заява про застосування пільги). Податкова соціальна пільга застосовуватися до нарахованих доходів у вигляді заробітної плати. Пільга починає діяти зі дня отримання роботодавцем заяви платника на її отримання. До заяви мають додаватися документи, що підтверджують право на її отримання. Роботодавець зазначає у податковій звітності всі випадки застосування або незастосування податкової соціальної пільги. Ці випадки обґрунтовуються надходженням заяв з проханням на отримання пільги, а також заяв про відмову від такої пільги.

Податкова соціальна пільга не може бути застосована до наступних видів доходу:

доходів платника податку інших, ніж заробітна плата;

заробітної плати, яку платник податку протягом звітного податкового місяця отримує одночасно з доходами у виді стипендії, грошового чи майнового (речового) забезпечення учнів, студентів, аспірантів, ординаторів, ад’юнктів, військовослужбовців, що виплачуються з бюджету;

доходу самозайнятої особи від провадження підприємницької діяльності, а також іншої незалежної професійної діяльності.

Може статися таке, що до платника податку застосовується право на отримання податкової соціальної пільги стосовно тих доходів, на які право на її отримання не діє. Такими випадками, скажімо, може бути отримання інших доходів протягом будь-якого звітного податкового місяця, або отримання доходу за кількома місцями працевлаштування. У цих випадках платник податку втрачає право на отримання податкової соціальної пільги за всіма місцями

отримання доходу починаючи з місяця, у якому мало місце таке порушення. Але це право на пільги відновлюється, коли умови його трудової діяльності відповідають можливості застосування її. При цьому платник податку відновляє право на застосування податкової соціальної пільги, якщо він подасть заяву про відмову від такої пільги решті роботодавцям.

У разі якщо платник податку має право на застосування податкової соціальної пільги з двох і більше підстав, застосовується одна податкова соціальна пільга з підстави, що передбачає її найбільший розмір, крім випадку, коли особа утримує двох і більше дітей, у тому числі дитину-інваліда (дітей-інвалідів). Платник податку, який має право на застосування податкової соціальної пільги більшої, ніж передбачена у загальному порядку, зазначає про таке право у заяві про застосування пільги, до якої додає відповідні підтвердні документи.

У певних випадках виникає потреба у перерахунках розміру ПДФО, а також необхідність у обмеженні права на користування податковою соціальною пільгою.

Вона застосовується до доходу, який нарахований на користь платника податку протягом звітного податкового місяця, та який виникає у вигляді заробітна плата (з урахуванням компенсацій та винагород). Право на пільгу виникає у випадку, коли розмір нарахувань не перевищує суми, що дорівнює розміру місячного прожиткового мінімуму, чинного для працездатної особи на 1 січня звітного податкового року, помноженого на 1,4 та округленого до найближчих 10 грн.

Роботодавець платника податку зобов’язаний здійснити, у тому числі за місцем застосування податкової соціальної пільги, перерахунок суми доходів, нарахованих такому платнику податку у виді заробітної плати, а також суми наданої податкової соціальної пільги:

а) за наслідками кожного звітного податкового року під час нарахування заробітної плати за останній місяць звітного року;

б) під час проведення розрахунку за останній місяць застосування податкової соціальної пільги у разі зміни місця її застосування за самостійним рішенням платника податку;

в) під час проведення остаточного розрахунку з платником податку, який припиняє трудові відносини з таким роботодавцем.

Роботодавець та (або) податковий агент має право здійснювати перерахунок сум нарахованих доходів, утриманого податку за будь-який період та у будь-яких випадках для визначення правильності оподаткування, незалежно від того, чи має платник податку право на застосування податкової соціальної пільги, чи не має. Якщо внаслідок здійсненого перерахунку виявляється, що у платника виникла недоплата податку, то сума такої недоплати стягується роботодавцем за рахунок суми будь-якого оподатковуваного доходу (після його оподаткування) за відповідний місяць. У разі недостатності суми такого доходу – за рахунок оподатковуваних доходів наступних місяців.

Існують певні особливості механізму дії податкової знижки. Полягають у тому, що вона враховується тільки на етапі сплати ПДФО по результатам року.

Платник податку має право на податкову знижку за результатами звітного податкового року. Підстави на її нарахування, з конкретними розрахунками відображуються платником податку в річній податковій декларації, яка подається по 31 грудня включно наступного за звітним податкового року.

Для отримання права на користування цією пільгою, необхідне документальне підтвердження витрат, що входять до податкової знижки. Ними є підтвердження фактичних витрат, а саме, відповідні платіжні та розрахункові документи, зокрема квитанції, фіскальні або товарні чеки, прибуткові касові ордери, копії договорів, що ідентифікують продавця товарів (робіт, послуг) і їх покупця (отримувача). У зазначених документах обов’язково має бути зазначена вартість таких товарів (робіт, послуг) і строк їх продажу (виконання, надання). Оригінали вказаних документів не надсилаються органу державної податкової служби, але підлягають зберіганню платником податку протягом строку давності податкового законодавства.

Є певний перелік витрат, дозволених до віднесення до податкової знижки. У якості прикладу, можна назвати:

суми відсотків, сплачених платником податку за користування іпотечним житловим кредитом, що визначається податковими нормами;

суму коштів, сплачених платником податку на користь закладів освіти для компенсації вартості здобуття середньої професійної, або

вищої освіти такого платника податку (та (або) члена його сім'ї першого ступеня споріднення, який не одержує заробітної плати;

суму коштів, сплачених платником податку на користь закладів охорони здоров'я для компенсації вартості платних послуг з лікування такого платника податку або члена його сім'ї першого ступеня споріднення, у тому числі для придбання ліків і технічних та інших засобів реабілітації. Такі витрати визнаються податковою знижкою, якщо вони пов'язані зі збереженням здоров'я або життя. У такому сенсі, наприклад, косметичне лікування або косметична хірургія, у т. ч. косметичне протезування, не пов'язане з медичними показаннями, такими витратами не визнаються.

Законом передбачені певні обмеження права на нарахування податкової знижки. Зокрема, податкова знижка не може перевищувати суми річного загального оподатковуваного доходу платника податку, який нарахований як заробітна плата, та який зменшено на розмір суми єдиного соціального внеску, який сплачено у сукупності за всі місяці року.

Якщо платник податку до кінця податкового року, наступного за звітним не скористався правом на нарахування податкової знижки за наслідками звітного податкового року, таке право на наступні податкові роки не переноситься.

Податковим Кодексом України передбачається розвинена шакала ставок ПДФО. Розмір тієї чи іншої ставки диференціюється у залежності від розміру доходу та від джерел його надходження.

Ставка податку становить 15% бази оподаткування відносно доходів, отриманих у будь-якій формі. Ці доходи можуть включати нараховану заробітну плату (інші заохочувальні та компенсаційні виплати або інші виплати і винагороди, що надаються платникові у зв'язку з трудовими відносинами і за цивільно-правовими договорами), виграші в державну і недержавну грошову лотерею, виграші гравця (учасника) від участі в азартній грі.

У разі, якщо загальна сума отриманих платником податку в звітному податковому місяці доходів, перевищує десятиразовий розмір мінімальної заробітної плати, встановленої Законом на 1 січня звітного податкового року, ставка податку – 17% суми перевищення з урахуванням податку, сплаченого за базовою ставкою.

Ставка податку – 5% бази оподаткування відносно доходу, отриманого від участі у інвестуванні в різних формах.

Ставка податку – 10% бази оподаткування відносно доходу у формі заробітної плати шахтарів-робітників, які видобувають вугілля, залізну руду, руди кольорові та рідкісні метали, марганцеві та уранові руди, а також для робітників шахтобудівних підприємств, зайнятих на підземних роботах повний робочий день.

Передбачена певна процедура визначення, нарахування, утримання та сплати податку до бюджету.

Загалом більша частина фізичних осіб зайнята як наймані працівника або у юридичних осіб, або у фізичних осіб зі статусом суб'єкта підприємницької діяльності без права утворення юридичної особи. Але, як відомо, наймані працівники платять податок до бюджету не самостійно – цю роботу виконують за них податкові агенти. Він нараховує оподатковуваний податком дохід на користь платника податку, і тому зобов'язаний утримувати податок із суми такого доходу за його рахунок, використовуючи ставку податку відповідно до форми та до розміру доходу.

Банки приймають платіжні документи на виплату доходу лише за умови одночасного надання розрахункового документа на перерахування цього податку до бюджету. Якщо оподатковуваний податком дохід надається у не грошовій формі, або виплачується готівкою з каси податкового агента, то податок сплачується (перераховується) до бюджету протягом банківського дня, що настає за днем такого нарахування (виплати, надання).

Передбачаються також певні умови щодо декларування, термінів та порядку сплати податку.

Платник податку зобов'язаний подавати річну декларацію про майновий стан і доходи (податкову декларацію) за фактом отримання доходів, що виникли у звітний податковий рік. Це зобов'язання платника податку з подання податкової декларації вважається виконаним, якщо він отримував доходи: чи винятково від податкових агентів, чи від операцій продажу (обміну) майна, дарування, при нотаріальному посвідченні договорів, за якими був сплачений податок. Фізична особа зобов'язана самостійно до 1 серпня року, що наступного за звітним, сплатити суму податкового зобов'язання, яка зазначена у поданій ним податковій декларації.

Сума, яка має бути повернена платникові податку, зараховується на його банківський рахунок, відкритий у будь-якому комерційному банку, або надсилається поштовим переказом за адресою, вказаною в

декларації, протягом 60 календарних днів після надходження такої податкової декларації до податкових органів.

У податковій декларації, що подають фізичні особи, зазначаються відомості про доходи, майновий стан, витрати та, нарешті, зобов'язання фінансового характеру. У додатку до податкової декларації наводиться інформація про вказані відомості щодо членів сім'ї в усіх випадках її подання, передбачених законодавством. Податкова декларація і додатки до декларації подаються фізичною особою протягом будь-якого податкового періоду у звітному податковому році з вказівкою доходів (активів) станом на день її подання.

7.3. Забезпечення врахування єдиного соціального внеску у сплаті ПДФО

Доходи фізичних осіб-підприємців, які отримані протягом календарного року від проведення господарської діяльності, оподатковуються за базовою ставкою. Об'єктом оподаткування їх є чистий оподатковуваний податком дохід, тобто різниця між загальним оподатковуваним податком доходом (виторг у грошовій та у не грошовій формах), та документально підтвердженими витратами, що пов'язані з господарською діяльністю такої фізичної особи-підприємця.

Для фізичної особи-підприємця, що зареєстрований як платник податку на додану вартість, не відносяться до витрат а також до доходу ті суми податку на додану вартість, що входить у ціну придбаних або проданих товарів (робіт, послуг). До витрат, що безпосередньо пов'язані з одержанням доходів, відносяться документально підтверджені витрати, які входять у витрати виробництва (обороту). Методика їх врахування для таких суб'єктів господарювання така ж сама, яка діє для юридичних осіб, та яка викладена статтями [24, пп. 139.1.6.] відповідно до розділу III «Податок на прибуток підприємств» ПК України.

Не відноситься до витрат фізичної особи-підприємця вартість придбаного рухомого і нерухомого майна, що підлягає державній реєстрації, в разі, якщо таке майно придбане до державної реєстрації фізичної особи-суб'єктом підприємницької діяльності та які не використовується в такій діяльності.

Фізичні особи-підприємці подають до органу державної податкової служби податкову декларацію за місцем своєї податкової адреси згідно з результатами календарного року. Терміни її надання такі самі, як для річного звітного податкового періоду. У ній також наголошуються авансові платежі з податку на доходи. Авансові платежі з податку на доходи фізичних осіб розраховуються підприємцем самостійно, але не менше 100% річної суми податку з доходу оподаткування за попередній рік (у порівнянних умовах), і сплачуються до бюджету по 25% щокварталу (до 15 березня, до 15 травня, до 15 серпня і до 15 листопада).

Фізичні особи-підприємці, які протягом року діють відповідно загальним умовам оподаткування, мають право протягом роки заявити про бажання перейти зі спрощеної системи на загальну систему оподаткування. У такому випадку вони мають подати податкову декларацію за результатами того звітного кварталу, після якого передбачається перехід на спрощену систему оподаткування. Вперше зареєстровані підприємці в податковій декларації також зазначають інформацію про майновий стан і доходи за станом на дату державної реєстрації підприємцем. Платники податку розраховують і сплачують авансові платежі в терміни, виходячи з того, що тривалість податкового періоду для цього податку становить один квартал.

Остаточний розрахунок податку на доходи фізичних осіб за звітний податковий рік здійснюється платником самостійно згідно з інформацією, наведеною у річній податковій декларації. У разі, якщо фізична особа-підприємець отримує інші доходи, крім від проведення підприємницької діяльності, в межах вибраних ним видів такої діяльності, такі доходи оподатковуються відповідно до загальних правил, установлених для платників податку-фізичних осіб.

Фізичні особи-підприємці зобов’язані вести «Книгу обліку доходів і витрат», та мати підтверджувані документи про походження товару. Форма «Книги обліку доходів і витрат» і порядок її ведення визначаються центральним органом державної податкової служби. Фізичні особи-підприємці застосовують реєстратори розрахункових операцій відповідно до Закону України «Про вживання реєстраторів розрахункових операцій у сфері торгівлі, громадського харчування і послуг».

Фізичні особи-підприємці подають річну податкову декларацію протягом 40 днів від закінчення податкового року. У декларації разом

з доходами від підприємницької діяльності повинні наголошуватися про існування інших доходів зі усіх джерел їх походження, а саме чи від Україні, чи то іноземні доходи.

Існують певні особливості оподаткування доходів, що отримані фізичною особою, яка проводити незалежну професійну діяльність. Сморід полягають у тому, що такі особини, які мають намір проводити незалежну професійну діяльність, мають статі на облік в органах державної податкової служби за своїм постійним місцем проживання у якості самозайнятої особини, та отримати відповідне свідоцтво про таку реєстрацію згідно за нормами Податкового Кодексу України. Слід мати на увазі, що такі особини мають право здійснювати свою діяльність без отримання свідоцтва про реєстрацію. Але у такому випадку до них застосовуються інші умови оподаткування.

Доходи громадян, отримані протягом календарного року від проведення незалежної професійної діяльності, оподатковуються за ставками 15 і 17%, залежно від суми доходу оподаткування. Оподатковуваним податком дохід вважається сукупний чистий дохід, тобто різниця між доходом і документально підтвердженими витратами, необхідними для проведення певного виду незалежної професійної діяльності. В разі неодержання свідоцтва особою, яка проводить незалежну професійну діяльність, об'єктом оподаткування є доходи, отримані від такої діяльності без урахування витрат.

Фізичні особи, які проводять незалежну професійну діяльність, подають податкову декларацію за результатами звітного року відповідно до цього розділу в терміни, передбачені для платників податку на доходи фізичних осіб. Фізичні особи, які проводять незалежну професійну діяльність, зобов'язані вести облік доходів і витрат від такої діяльності. Форма такого обліку і порядок його ведення визначаються центральним органом державної податкової служби. Остаточний розрахунок податку на доходи фізичних осіб за звітний податковий рік здійснюється платником самостійно згідно з даними, зазначеними в податковій декларації.

Специфічним податком, який є проявом, продовженням нарахування податку з доходів фізичних осіб, можна вважати *Єдиний соціальний внесок як форма обов'язкових платежів, що виникають у зв'язку з нарахуванням і виплатою заробітної плати*. З 1 січня 2011 р., в Україні змінилася система оплати соціальних внесків у

зв'язку з набуттям чинності Закону України «Про збір та облік єдиного внеску за загальнообов'язковим державним соціальним страхуванням» [54]. Цей закон об'єднав у Пенсійному фонді функції акумулювання грошей на забезпечення всіх видів соціального страхування, що існували до нього. Таким платежем є сплата єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування (далі – єдиний внесок). Він спрямований на формування ресурсів Пенсійного фонду України, а також фондів соціального страхування на випадок тимчасової непрацездатності, на випадок можливого безробіття, а також на випадок втрати працездатності.

Сплачені суми акумулюються з метою забезпечення захисту прав застрахованих осіб і членів їх сімей на здобуття страхових виплат за видами загальнообов'язкового державного соціального страхування. Зокрема, ці сплачені суми спрямовуються для забезпечення пенсійного страхування, тимчасової втрати працездатності, на випадок можливого безробіття, а також від професійних захворювань та нещасного випадку на підприємстві.

Наявних платників єдиного внеску умовно можна згрупувати на таких осіб:

1) працедавці, які поділяються на два види: а) юридичні особи і б) фізичні особи-підприємці, які використовують працю найманих робітників. При цьому до юридичних осіб відносяться також і їх відособлені підрозділи (типу філій);

2) працівники, які є або громадянами України, або іноземцями і особами без громадянства, яких залучають до трудової діяльності працедавці;

3) фізичні особи-підприємці (СПД);

4) фізичні особи, які виконують роботи за цивільно-правовими договорами. Такі роботи є формою підприємництва, при якій відпадає необхідність реєструватися як суб'єкт підприємництва;

5) особи, які проводять незалежну професійну діяльність.

З цих п'яти видів платників лише другий уявляє з себе найманих робітників. Останні проводять підприємницьку діяльність (у більших чи менших обсягах).

Відповідно до Закону, розмір єдиного внеску, який утримується із заробітної плати найманих працівників, становить зазвичай 3,6% (а саме: 2% – до Пенсійного фонду, 0,6% – до Фонду соціального страхування на випадок безробіття, 1% – до Фонду соціального

страхування з тимчасової втрати працездатності). Шкала ставок єдиного соціального внеску, що сплачують наймані працівники, достатньо диференційована. Розміри ставки залежать від особливостей тієї чи інший професії. Але у середньому можна сказати, що більшість найманих працівників обкладаються податком саме за такою ставкою.

Фізичні особи, які виконують роботи за цивільно-правовими договорами, сплачуватимуть єдиний соціальний внесок за ставкою 2,6%. Розмір єдиного соціального внеску (табл. 7.1) для роботодавця залежить від основного виду економічної діяльності, та визначається за класами професійного ризику виробництва/ загальна кількість яких складає 67 найменувань. Згідно з відповідним класом встановлюється відсоток нарахувань на фонд оплати праці, який має сплатити роботодавець. Розмір єдиного внеску для платників, які мають перший клас професійного ризику виробництва, становить 36,76%, останній (67-й клас) – 49,7%. Якщо діяльність проводиться за декількома напрямками, то визначатися клас професійного ризику буде за основним видом економічної діяльності. Зокрема, для бюджетних установ цей розмір становить 36,3%.

Таблиця 7.1

Шкала розміру єдиного соціального внеску, що встановлюється залежно від класу професійного ризику виробництва (окремі приклади)

Клас професійного ризику виробництва	**Розмір єдиного внеску**
1	36,76
2	36,77
3	36,78
Ставки внесків для класів від 4 до 44 тут не показані	
45	38,11
Ставки внесків для класів від 46 до 62 тут не показані	
63	40,19
64	40,4
65	42,61
66	42,72
67	49,7

Клас професійного ризику (фрагмент наведено у табл. 7.2), який властивий певному виду підприємницької діяльності, визначається відповідно до Постанови Кабінету Міністрів України від 8 лютого 2012 р. № 237 «Про затвердження Порядку визначення класу професійного ризику виробництва за видами економічної діяльності» [55].

Таблиця 7.2

Класифікація галузей економіки та видів робіт за професійним ризиком виробництва (приклади)

Код згідно з ДК 009:2010	**Назву виду економічної діяльності**
1-й клас	74.11.2. Нотаріальна діяльність. 74.15.0. Керівництво підприємствами. 75.11.1. Управління на державному рівні. 75.13.1. Курирування діяльності у сфері економіки
2-й клас	60.21.4. Діяльність метрополітенів. 70.12.2. Купівля та продаж власної нерухомості невиробничого призначення. 70.12.3. Купівля та продаж земельних ділянок. 74.40.0. Реклама. 74.50.0. Підбір та забезпечення персоналом
3-й клас	80.10.1. Дошкільна освіта. 80.21.2. Повна загальна середня освіта. 80.30.0. Вища освіта
45-й клас	28.12.0. Виробництво металевих деталей для столярних і теслярських виробів. 28.21.0. Виробництво металевих резервуарів, цистерн і контейнерів
64-й клас	13.10.1. Підземне видобування залізної руди. 13.10.2. Відкрите видобування залізної руди. 13.20.1. Підземне видобування та збагачення марганцевої руди
66-й клас	20.10.0. Лісопильне та стругальне виробництво, просочування деревини. 28.11.0. Виробництво металевих конструкцій
67-й клас	10.10.1. Підземне видобування кам’яного вугілля

Роботодавці, які отримують допомогу з тимчасової непрацездатності, сплачуватимуть єдиний внесок у розмірі 33,2% оплати перших п'яти днів тимчасової непрацездатності, що проводяться за рахунок коштів роботодавця, та допомоги з тимчасової непрацездатності.

Для платників, які уклали з фізичними особами договори цивільно-правового характеру, розмір єдиного внеску становить 34,7% винагороди за цивільно-правовими договорами.

Окрему ставку в частині нарахувань на заробітну плату встановлено для працівників, які є інвалідами. Так, згідно з ч. 13 ст. 8 Закону про ЄСВ, її розмір становить 8,41%. Ставка ЄСВ у частині утримань із зарплати інвалідів така сама, як і для решти працівників – 3,6%. Об'єктом нарахування єдиного соціального внеску для платників визначаються суми нарахованої заробітної плати за видами виплат, у складі яких основна і додаткова заробітна плата, інші заохочувальні та компенсаційні виплати, в тому числі в натуральній формі, що визначаються відповідно до Закону України «Про оплату праці».

Нарахування єдиного внеску здійснюється в межах максимальної величини бази нарахування єдиного внеску, що дорівнює п'ятнадцяти розмірам прожиткового мінімуму для працездатних осіб, встановленого Законом.

Важливе значення для організації податкових сплат на підприємстві мають визначення джерел фінансових ресурсів, на рахунок яких відносяться утримання єдиного внеску. Сума єдиного внеску, що сплачують наймані робітники у розмірі 3,6%, та розраховується у залежності від розміру їх нарахованої заробітної плати, ураховуються як звичайні витрати. Суб'єкти підприємництва суму сплаченого єдиного внеску відраховують на собівартість виготовлення продукції або надання послуг, яка обліковується у механізмі нарахування податку на прибуток.

КОНТРОЛЬНІ ЗАПИТАННЯ

1. Які є види платників податків з доходів фізичних осіб (ПДФО)?
2. Як розрахувати базу оподаткування ПДФО?

3 Які існують види доходів платника ПДФО?

4. Що таке база оподаткування доходів платника ПДФО, отриманих у виді нарахованої заробітної плати?

5. Розкрийте сутність доходів, що не враховуються в оподатковуваному податком доході платника ПДФО.

6. Охарактеризуйте податкову знижку платника ПДФО.

7. Що уявляє з себе система ставок ПДФО?

8. У чому полягає сутність соціальних податкових пільг?

9. Розкрийте сутність та зміст перерахунку ПДФО для осіб, які користувалися правом на соціальну податкову пільгу.

10. Що таке система забезпечення виконання платником ПДФО податкових зобов'язань?

8. АДМІНІСТРУВАННЯ ПЛАТЕЖІВ ЗА ВИКОРИСТАННЯ ПРИРОДНИХ РЕСУРСІВ

8.1. Плата за користування надрами

Платежі за використання природних ресурсів діють у вигляді плати за користування надрами, збору за спеціальне використання води, а також збору за спеціальне використання лісових ресурсів.

Плата за користування надрами діє у вигляді двох видів сплат: за користування надрами для видобування корисних копалин, та плпта за користування надрами в цілях, що не пов'язані з видобуванням корисних копалин.

Платники плати за користування надрами для видобування корисних копалин є суб'єкти господарювання, які набули права користування об'єктом (ділянкою) надр на підставі отриманих спеціальних дозволів на користування надрами. При цьому для цілей оподаткування платники плати за користування надрами для видобування корисних копалин здійснюють окремий (від інших видів операційної діяльності) бухгалтерський та податковий облік витрат та доходів за кожним видом мінеральної сировини за кожним об'єктом надр, на який надано спеціальний дозвіл.

Об'єктом оподаткування плати за користування надрами для видобування корисних копалин по кожній наданій в користування ділянці надр, є обсяг корисної копалини, що було видобуто у податковому періоді, або обсяг запасів корисних копалин, що було погашено у податковому періоді.

У залежності від місця, звідки видобуваються корисні копалини, а також у залежності від технологічних особливостей робіт з їх видобутку, існують наступні види об'єкту оподаткування:

а) обсяги корисної копалин, що видобуваються з надр;

б) обсяги корисної копалини, що видобуваються з відходів;

в) обсяг погашених запасів корисних копалин.

Існують певні види корисних копалин, що не належать до об'єкту оподаткування. Такими є у першу чергу, такі, що не включені до державного балансу запасів корисних копалин. Ними можуть бути також копалини, які використовуються для розв'язання важливих соціальних завдань. Як, наприклад, обсяги мінеральних вод, що

видобуті державними дитячими спеціалізованими санаторно-курортними закладами для лікування на їх території.

Різновидом бази оподаткування може бути:

або вартість обсягу видобутих у податковому періоді корисних копалин, що виміряється у відповідних цінах,

або обсяги видобутку, які виміряються у натуральному визначенні.

Якщо базою оподаткування є обсяги видобутку у натуральному визначенні, то для таких корисних копалин встановлюються абсолютні ставки плати ($C_{АЗН}$) у вартісному (грошовому) вираженні. Для таких видів корисних копалин база оподаткування тотожна об'єкту оподаткування.

Вартість кожного виду корисної копалини, що видобуто у податковому періоді, обчислюється платником для кожної ділянки надр за більшою з таких її величин:

за фактичними цінами реалізації відповідного виду видобутої корисної копалини;

за розрахунковою вартістю відповідного виду видобутої корисної копалини, крім вуглеводневої сировини.

У випадках, коли вартості видобутої корисної копалини обчислюється за фактичними цінами реалізації, то вартість одиниці відповідного виду видобутої корисної копалини розраховує платник таким чином: загальна сума доходу, що отримано від виконаних у податковому період, поділяється на обсяги видобутої відповідної корисної копалини.

Сума доходу, що отримано від реалізації відповідного виду видобутої корисної копалини за податковий період, зменшується на суму витрат платника, які пов'язані з доставкою до споживача (перевезення, транспортуванням) обсягу видобутої корисної копалини конкретного виду в розмірах, установлених у договорі купівлі-продажу згідно з умовами постачання.

До витрат платника, які пов'язані з доставкою (перевезенням, транспортуванням) видобутої корисної копалини (мінеральної сировини) споживачу відносяться:

а) витрати, які обумовлені доставкою (перевезенням, транспортуванням) видобутої корисної копалини зі складу готової продукції платника до споживача, а саме:

з доставкою (перевезенням, транспортуванням) магістральними трубопроводами, залізничним, водним та іншим транспортом;

із зливанням, наливанням, навантаженням, розвантаженням та перевантаженням;

з оплатою послуг портів, зокрема портових зборів;

з оплатою транспортно-експедиторських послуг;

б) витрати з обов'язкового страхування вантажів, обчислені відповідно до законодавства;

в) митні податки та збори у разі реалізації за межі митної території України.

Для того, щоб розрахувати вартість одиниці кожного виду видобутої корисної копалини, необхідно суми доходу, що отримано від реалізації відповідного виду видобутої корисної копалини, поділити на обсяг (кількість) відповідного виду реалізованої видобутої корисної копалини, що визначається за даними бухгалтерського обліку запасів готової продукції платника.

У випадку, коли обчислюються вартість відповідного виду видобутої корисної копалини за розрахунковою вартістю, тоді до витрат платника за податковий період включаються:

а) матеріальні витрати, які враховуються таким же чином, а саме, обліковуються витрати у процедурі розрахунку податку на прибуток. Але до них не включаються витрати, що пов'язані з виконанням господарських договорів із давальницькою сировиною, за винятком матеріальних витрат, пов'язаних із:

зберіганням;

транспортуванням;

пакуванням;

проведенням іншого виду підготовки (включаючи передпродажну підготовку), крім операцій, що віднесені до операцій первинної переробки (збагачення);

виробництвом і реалізацією інших видів продукції, товарів (робіт, послуг);

б) витрати з оплати праці, що належать до витрат, які ураховуються у якості витрат підчас розрахунку податку на прибуток, крім витрат з оплати праці працівників, які не зайняті в господарській діяльності з видобування відповідного виду видобутої корисної копалини (мінеральної сировини);

в) витрати з ремонту основних засобів, що належать до складу витрат згідно з правилами розрахунку податку на прибуток, крім витрат на ремонт основних засобів, не пов'язаних технічно та

технологічно з господарською діяльністю з видобування відповідного виду видобутої корисної копалини (мінеральної сировини).

Під час обчислення розрахункової вартості відповідного виду видобутої корисної копалини також враховуються:

а) сума нарахованої амортизації, що визначається згідно з правилами розрахунку податку на прибуток, крім суми нарахованої амортизації на основні фонди і нематеріальні активи, що підлягають амортизації, але не пов'язані технічно та технологічно з господарською діяльністю з видобуванням відповідного виду видобутої корисної копалини;

б) сума амортизації витрат, пов'язаних з господарською діяльністю з видобування відповідного виду видобутої корисної копалини (мінеральної сировини) згідно з правилами розрахунку податку на прибуток.

Розрахункова вартість одиниці відповідного виду видобутої корисної копалини ($Ц_Р$) обчислюється за такою формулою:

$$Ц_Р = \left(В_{МП} + \left(В_{МП} \times К_{РГДП}\right)\right) \div V_{МП}, \qquad (8.1)$$

де $В_{МП}$ – витрати (у гривнях);

$К_{РГДП}$ – коефіцієнт рентабельності гірничодобувного підприємства, обчислений відповідно до матеріалів геолого-економічної оцінки запасів корисних копалин ділянки надр, що затверджені центральним органом виконавчої влади, який реалізує державну політику у сфері геологічного вивчення та раціонального використання надр (десятковий дріб);

$V_{МП}$ – обсяг (кількість) корисних копалин, видобутих за податковий (звітний) період.

Порядок обчислення податкових зобов'язань з плати за користування надрами для видобування корисних копалин полягаю у наступному.

Якщо для певних видів корисних копалин, ставки ($С_{ВНЗ}$) встановлено у відносних показниках (відсотках), то податкові зобов'язання з плати за користування надрами для видобування корисних копалин ($П_{ЗП}$), що нараховуються для відповідного виду видобутої корисної копалини в межах однієї ділянки надр за податковий період, обчислюються за такою формулою:

$$П_{ЗП} = В_{КК} \times V_{Ф} \times С_{ВНЗ} \times К_{ПП}, \quad (8.2)$$

де $В_{КК}$ – вартість одиниці відповідного виду видобутої корисної копалини;

$V_{Ф}$ – фактичний обсяг (кількість) відповідного виду видобутої корисної копалини (мінеральної сировини) у податковому (звітному) періоді (в одиницях маси або об'єму);

$К_{ПП}$ – коефіцієнт коригування.

Якщо ж для певних видів корисних копалин встановлено абсолютні ставки плати за користування надрами для видобування корисних копалин ($С_{АЗН}$), тобто як специфічні, то у такому випадку податкові зобов'язання з плати ($П_{ЗП}$) для відповідного виду видобутих корисних копалин або погашених запасів корисних копалин в межах однієї ділянки надр за податковий період обчислюються за такою формулою:

$$П_{ЗП} = С_{АЗН} \times V_{Ф} \times К_{ПП} \quad (8.3)$$

Решта показників такі саме, як, відповідно, у формулі 8.2.

Порядок подання податкових розрахунків полягає у наступному:

у тому випадку, коли здійснюється видобування корисних копалин, то податковий період дорівнює календарному кварталу. Таким чином, податкові розрахунки подаються у адресу контролюючого органу кожного кварталу;

у тих випадках, коли об'єктом добутку є вуглеводнева сировина, то періодичність надання податкових розрахунків дорівнює календарному місяцю.

8.2. Збір за спеціальне використання води

Платниками збору є будь які водокористувачі. Ними можуть бути суб'єкти господарювання усіх форм власності, які діють у статусі юридичної особи (чи їх філії, відділення, представництва, інші відокремлені підрозділи без утворення юридичної особи), а також у статусі фізичної особи-підприємця, що діють без права утворення юридичної особи. Перелічені особи набувають статус платника у випадках, коли вони використовують воду, що отримана шляхом

забору води чи з водних об’єктів (первинні водокористувачі), чи від первинних або інших водокористувачів (вторинні водокористувачі), чи використовують воду для потреб гідроенергетики, водного транспорту і рибництва.

Не є платниками за воду по-перше, бюджетні установи, та, по-друге, водокористувачі, які використовують воду виключно для задоволення питних і санітарно-гігієнічних потреб населення (сукупності людей, які знаходяться на даній території в той чи інший період часу, незалежно від характеру та тривалості проживання, в межах їх житлового фонду та присадибних ділянок), у тому числі для задоволення виключно власних питних і санітарно-гігієнічних потреб юридичних осіб, фізичних осіб-підприємців та платників єдиного податку.

Об’єктом оподаткування збором є фактичний обсяг води, який використовують водокористувачі, з урахуванням обсягу втрат води в їх системах водопостачання. У випадках, коли вода використовується без її вилучення з водних об’єктів, то існують такі види об’єкту оподаткування збором за спеціальне використання:

фактичний обсяг води, що пропускається через турбіни гідроелектростанцій для вироблення електроенергії (у випадку, коли вода використовується для потреб гідроенергетики);

час використання поверхневих вод вантажним самохідним і несамохідним флотом, що експлуатується (залежно від тоннажності), та пасажирським флотом, що експлуатується (залежно від кількості місць). Використовується для потреб водного транспорту;

фактичні обсяги води, що необхідної для поповнення водних об’єктів під час розведення риби та інших водних живих ресурсів (у тому числі для поповнення, яке пов’язане із втратами води на фільтрацію та випаровування). Використовується у випадках, коли водні ресурси призначені для потреб рибництва.

Використання води для певних цілей не є об’єктом оподаткування. Найбільш характерними прикладами цих цілей використання води для:

протипожежних потреб;

потреб зовнішнього благоустрою територій міст та інших населених пунктів;

пило пригнічення у шахтах та кар’єрах.

Не сплачується також збір за морську воду (крім води з лиманів), за воду для використання садівницькими та городницькими товариствами, а також за деякі інші види водних ресурсів. Повний перелік видів споживання води, за які збір не сплачується, показано у пп. 324.4 – 324.6 [24].

Ставки збору за використання води групуються у залежності від місця розташування водного ресурсу. Вони поділяються на таки групи: використання поверхневих вод, а саме басейни річок, та інших водних об'єктів; використання підземних вод. При цьому ставка встановлюється у гривнях за 100 куб. метрів спожитої води.

Ставка збору за спеціальне використання води для потреб гідроенергетики становить 6,38 гривні за 10 тис.куб. метрів води, пропущеної через турбіни гідроелектростанцій.

Ставки збору за спеціальне використання поверхневих вод для потреб водного транспорту з усіх річок, крім Дунаю, становлять:

для вантажного самохідного і несамохідного флоту, що експлуатується, - 0,1094 гривні за 1 тоннаж-добу експлуатації;

для пасажирського флоту, що експлуатується, - 0,0122 гривні за 1 місце-добу експлуатації.

Ставки збору за спеціальне використання води для потреб рибництва становлять:

33,51 гривні за 10 тис. куб. метрів поверхневої води;

40,29 гривні за 10 тис. куб. метрів підземної води.

Ставки збору за спеціальне використання води, яка входить виключно до складу напоїв, становлять:

31,17 гривні за 1 куб. метр поверхневої води;

36,35 гривні за 1 куб. метр підземної води.

Ставка збору за спеціальне використання шахтної, кар'єрної та дренажної води становить 7,22 гривні за 100 куб. метрів води.

Порядок обчислення збору полягає у тому, що водокористувачі самостійно обчислюють збір за спеціальне використання води та збір за спеціальне використання води для потреб гідроенергетики і рибництва щокварталу наростаючим підсумком з початку року. За спеціальне використання води для потреб водного транспорту збори сплачуються починаючи з першого півріччя поточного року, у якому було здійснено таке використання.

Водокористувачі, які використовують воду із змішаного джерела, обчислюють збір, враховуючи обсяги води в тому

співвідношенні, у якому формується таке змішане джерело, що зазначається в дозволах та договорах на поставку води, з урахуванням втрат води в їх системах водопостачання, ставок збору та коефіцієнтів.

Водокористувачі, які використовують воду з каналів, обчислюють збір виходячи з фактичних обсягів використаної води з урахуванням втрат води в їх системах водопостачання, встановлених лімітів використання води, ставок збору, встановлених для водного об'єкта, з якого забирається вода в канал, та коефіцієнтів.

Збір за спеціальне використання води для потреб гідроенергетики обчислюється, виходячи з фактичних обсягів води, пропущеної через турбіни гідроелектростанцій, та ставки збору.

За умови експлуатації водних шляхів вантажними самохідними і несамохідними суднами збір за спеціальне використання води для потреб водного транспорту обчислюється виходячи з фактичних даних обліку тоннаж-доби та ставки збору, а пасажирськими суднами – виходячи з місця-доби та ставки збору.

Збір за спеціальне використання води для потреб рибництва обчислюється виходячи з фактичних обсягів води, необхідної для поповнення водних об'єктів під час розведення риби та інших водних живих ресурсів (у тому числі для поповнення, яке пов'язане із втратами води на фільтрацію та випаровування), та ставок збору.

Обсяг фактично використаної води обчислюється водокористувачами самостійно на підставі даних первинного обліку згідно з показаннями вимірювальних приладів.

За відсутності вимірювальних приладів обсяг фактично використаної води визначається водокористувачем за технологічними даними (тривалість роботи агрегатів, обсяг виробленої продукції чи наданих послуг, витрати електроенергії, пропускна спроможність водопровідних труб за одиницю часу тощо). У разі відсутності вимірювальних приладів, але якщо можливість їх встановлення існує, то збір сплачується у подвійному розмірі.

Особливості обчислення збору при встановленні лімітів використання води у випадках, коли мале місце перевищення водокористувачами встановленого річного ліміту використання води, збір обчислюється і сплачується у п'ятикратному розмірі виходячи з фактичних обсягів використаної води понад встановлений ліміт використання води, ставок збору та коефіцієнтів.

За відсутності у водокористувача дозволу на спеціальне водокористування із встановленими в ньому лімітами використання води збір справляється за весь обсяг використаної води, що підлягає оплаті як за понадлімітне використання.

Порядок сплати збору полягає у тому, що базовий податковий (звітний) період для збору дорівнює календарному кварталу. Платники збору обчислюють суму збору наростаючим підсумком з початку року та складають податкові декларації. Податкові декларації збору подаються платниками збору контролюючим органам у строки, визначені для квартального податкового (звітного) періоду, за місцем податкової реєстрації.

Платники збору подають одночасно з податковими деклараціями контролюючим органам копії дозволу на спеціальне водокористування, а також копії договору на поставку води, та статистичної звітності про використання води. У межах встановленого в дозволі на спеціальне водокористування ліміту використання води збір включається до складу витрат, що враховуються при розрахунках податку на прибуток. За понадлімітне використання справляється з прибутку, що залишається у розпорядженні водокористувача після оподаткування.

Збір за спеціальне використання води для потреб гідроенергетики і водного транспорту повністю включається до складу витрат, які ураховуються по нормам, що встановлено при розрахунку податку на прибуток.

8.3. Збір за спеціальне використання лісових ресурсів

Платниками збору є лісокористувачі, які здійснюють свою діяльність у статусі:

юридичні особи, їх філії, відділення, інші відокремлені підрозділи, що не мають статусу юридичної особи;

постійні представництва нерезидентів, які отримують доходи з джерел їх походження з України, або виконують агентські (представницькі) функції стосовно таких нерезидентів чи їх засновників;

фізичні особи (крім фізичних осіб, які мають право безоплатно без видачі спеціального дозволу використовувати лісові ресурси відповідно до лісового законодавства);

фізичні особи – підприємці, які здійснюють спеціальне використання лісових ресурсів на підставі спеціального дозволу (лісорубного квитка або лісового квитка), чи відповідно до умов договору довгострокового тимчасового користування лісами.

Об'єкт оподаткування збором є:

деревина, що заготовлена в порядку рубок головного користування;

деревина, що заготовлена під час проведення заходів поліпшення якісного складу лісів, або обробки лісових ділянок, які готуються для спорудження об'єктів промислових споруд;

другорядні лісові матеріали (наприклад, заготівля пнів, лубу та кори, деревних);

побічні лісові користування (заготівля сіна, випасання худоби, заготівля дикорослих плодів, горіхів, грибів, ягід, лікарських рослин, та ч.і.);

використання корисних властивостей лісів для культурно-оздоровчих, рекреаційних, спортивних, туристичних і ч.і. робіт.

Ставки збору за заготівлю деревини основних та неосновних лісових порід лісових порід встановлюються у гривнях у розрахунках на 1 щільний куб. метр деревини. Ставки диференцуються у залежності від: поясу розташування лісів (які поділяються на перший, другий, третій); від якість деревини (яка поділяється на ділову (тобто, без кори) та така, що є дров'яною (з корою). За розміром ділова деревина поділяється на таку, що є великою, середньою, дрібною. Ставки діють для кожного найменування лісової породи (скажімо, сосна, дуб, ясен, бук, береза та ч.і.). Кожне з найменувань лісової породи за їх якістю поділяється на розряди (від 1-го до 5-о). Конкретний розмір ставки на деревину встановлюється у статті 331 Податкового Кодексу України.

Розподіл лісів за поясами здійснюється у такому порядку:

до першого поясу належать усі ліси, за винятком лісів Закарпатської, Івано-Франківської та Чернівецької областей і лісів гірської зони Львівської області;

до другого поясу належать ліси Закарпатської, Івано-Франківської та Чернівецької областей і ліси гірської зони Львівської області.

Розряди встановлюються для кожного кварталу (урочища) виходячи з нижчезазначеної відстані між центром кварталу і

найближчим нижнім складом лісозаготівельника, до якого деревина вивозиться безпосередньо з лісосіки, або пунктом відвантаження деревини залізницею (табл. 8.1).

Відстань (пряма) від центру кварталу (урочища) до нижнього складу або пункту відвантаження деревини залізницею визначається за картографічними матеріалами, та коригується залежно від геоморфологічних умов місцевості за такими коефіцієнтами:

Таблиця 8.1

Розподіл лісових ділянок за ознакою «Розряд»

Розряди	1	2	3	4	5
Відстань, кілометрів	до 10	10,1-25	25,1-40	40,1-60	60,1 і більше

у лісах з рівнинним рельєфом – 1,1;

у лісах з горбистим рельєфом або у лісах, понад 30 відсотків площі яких зайнято болотами, – 1,25;

у лісах з гірським рельєфом – 1,5.

Пунктом відвантаження деревини залізницею вважається пункт (залізнична станція, роз'їзд), де дозволено здійснення такої операції, незалежно від наявності на ньому відповідних складів.

Розподіл деревини за ознаками «велика», чи «середня», чи, нарешті «дрібна» здійснюється наступним чином.

До великої деревини всіх лісових порід належать відрізки стовбура (у верхньому перетині без кори) діаметром від 25 сантиметрів і більше, до середньої – діаметром від 13 до 24 сантиметрів, до дрібної – діаметром від 3 до 12 сантиметрів.

До дров'яної деревини належать сортаменти, які можна використовувати для технологічних потреб, а також не придатні для промислової переробки (дрова паливні).

Ставки, що мають діяти для операцій заготівлі другорядних лісових матеріалів, здійснення побічних лісових користувань та використання корисних властивостей лісів, мають встановлютися Верховною Радою Автономної Республіки Крим, обласними, Київською та Севастопольською міськими радами.

Суб'єкти спеціального використання лісових ресурсів мають дотримуватися певного порядку обчислення збору. Відповідно до

нього, суб'єкти лісових відносин, які видають спеціальні дозволи, до 10 числа місяця, що настає за звітним кварталом, направляють контролюючим органам перелік лісокористувачів, яким видано лісорубні квитки та лісові квитки. Вони встановлюються за формою, що визначена центральним органом виконавчої влади, та яка забезпечує формування та реалізує державну податкову і митну політику. Вона погоджується з центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування державної політики у сфері лісового господарства.

Існують певні умови перерахунку суми збору, розмір якого обчислюється суб'єктами лісових відносин, які видають спеціальні дозволи, та сума якого визначається розміром дозволу на використання деревини. У випадках, коли фактична кількість використаної деревини перевищує дозволену кількість, сума фактичного збору має бути перерахована відповідно розміру дозволу. При цьому слід керуватися такими нормативними положеннями.

Сума збору, зазначена в лісорубному та в лісовому квитках, підлягає перерахунку суб'єктом лісових відносин, який видає спеціальні дозволи, у разі якщо:

а) загальна кількість фактично заготовленої деревини під час її відпуску з обліком за площею перевищує зазначену в лісорубному квитку та кількість більше ніж на 10 відсотків;

б) фактичний обсяг використання лісових ресурсів перевищує зазначений у лісовому квитку на весь обсяг такого перевищення.

Підставою для перерахунку є спеціальні дозволи та акти огляду місць використання лісових ресурсів.

Перерахунок суми збору за заготівлю деревини і заготівлю другорядних лісових матеріалів, побічні лісові користування та використання корисних властивостей лісів здійснюється також у деяких інших випадках. Ними є:

виправлення технічних помилок, які можуть бути допущені під час проведення матеріальної і грошової оцінки суми дозволу на привласнення деревини, а також виправлення арифметичних помилок, допущених під час підрахунків;

надання лісокористувачеві відстрочки:

а) на заготівлю деревини – сума збору за заготівлю залишеної на пні деревини збільшується на 1,5 відсотка незалежно від строку, на який надано відстрочку;

б) на вивезення деревини – сума збору за невивезену вчасно деревину збільшується на 1,5 відсотка за кожний місяць відстрочки;

Незалежно від способу обліку деревини, що відпускається на пні (за площею, пеньками, приблизною кількістю), лісокористувачі, які допустили неповну заготівлю деревини, що дозволена для вирубки за виписаними лісорубними квитками, або взагалі її не проводили, збір обчислюють і сплачують повністю за всю дозволену для заготівлі кількість деревини, що зазначена в дозволі.

Лісокористувачі, у яких за результатами діяльності здійснюється перерахунок збору, відображають донараховані суми збору в розрахунку за формою, встановленою у порядку, що передбачений заповненням податкових декларацій (розрахунків).

Податковий облік збору за спеціальне використання лісових ресурсів має наступні особливості.

Базовий податковий (звітний) період для збору дорівнює календарному кварталу.

Лісокористувачі щокварталу складають розрахунок збору наростаючим підсумком з початку року за формою, що встановлена у діючому порядку. Декларації подаються контролюючому органу за місцезнаходженням лісової ділянки у строки, що визначені для квартального податкового (звітного) періоду.

Від обов’язку пред’явлення декларацій звільняються лісокористувачі, які внесли збір у касу до отримання лісорубних та лісових квитків. Ними є або фізичні осіб, а також фізичні особи – підприємці, яким видано лісорубні та лісові квитки, або лісокористувачі (крім фізичних осіб, а також фізичних осіб – підприємців, яким видано лісові квитки), у яких сума збору в лісорубному чи лісовому квитках не перевищує 50 відсотків однієї мінімальної заробітної плати, встановленої законом на 1 січня року, в якому сплачується збір. Від подання податкових декларацій звільняються також лісокористувачі з іншої області, які сплачують збір повністю до видачі їм спеціального дозволу за місцезнаходженням лісової ділянки, на якій здійснюється заготівля деревини.

Лісокористувачі сплачують збір у строки, визначені для квартального податкового (звітного) періоду.

Збір сплачується лісокористувачами щокварталу рівними частинами від суми збору, що зазначена в спеціальних дозволах на відповідний календарний рік (крім тих суб'єктів, що сплатили суму збору готівковими засобами у касу.

КОНТРОЛЬНІ ЗАПИТАННЯ

1. Дайте характеристику механізму податкових платежів за користування надрами.
2. Які існують способи розрахунку бази оподаткування платежів за користування надрами у залежності від виду природних ресурсів?
3. Розкажіть про різновиди об'єкту оподаткування спеціального використання води та про систему пільг на відповідні платежі.
4. Розкажіть про систему ставок збору за спеціальне використання води.
5. Розкажіть про систему нарахування та сплати збору за спеціальне використання води.
6. Дайте характеристику механізму податкових платежів за спеціальне використання лісових ресурсів.
7. Які особи є платниками збору за спеціальне використання лісових ресурсів?
8. Назвіть характерні риси податковому обліку збору за спеціальне використання лісових ресурсів.

9. ПОРЯДОК АДМІНІСТРУВАННЯ МАЙНОВИХ ПОДАТКІВ

9. 1. Оподаткування рухомого та нерухомого майна

Таке оподаткування діє у вигляді стягування податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, а також шляхом стягування збору за першу реєстрацію транспортного засобу.

Платниками податку на нерухоме майно є фізичні та юридичні особи, в тому числі нерезиденти, які є власниками об'єктів житлової нерухомості. У певних випадках окремі об'єкти нерухомості знаходяться у спільній власності. У такому випадку платник визначається наступним чином:

а) якщо об'єкт житлової нерухомості перебуває у спільній частковій власності кількох осіб, платником податку є кожна з цих осіб за належну їй частку;

б) якщо об'єкт житлової нерухомості перебуває у спільній сумісній власності кількох осіб, але не поділений в натурі, платником податку є одна з таких осіб-власників, визначена за їх згодою, якщо інше не встановлено судом;

в) якщо об'єкт житлової нерухомості перебуває у спільній сумісній власності кількох осіб і поділений між ними в натурі, платником податку є кожна з цих осіб за належну їй частку.

Об'єктом оподаткування є об'єкт житлової нерухомості, в тому числі його частка. Існує певний перелік нерухомостей, що не є об'єктом оподаткування. Найбільш характерними їх прикладами з цього переліку, зокрема, є:

а) об'єкти житлової нерухомості, які перебувають у власності держави або територіальних громад (їх спільній власності);

б) будівлі дитячих будинків сімейного типу;

в) садовий або дачний будинок, але не більше одного такого об'єкта на одного платника податку;

Базою оподаткування є житлова площа об'єкта житлової нерухомості, в тому числі його часток. У залежності від особливостей власника такої нерухомості, вона розраховується різними методами.

Якщо її власником є фізична особа, то база оподаткування обчислюється контролюючим органом на підставі даних Державного реєстру речових прав на нерухоме майно, що безоплатно надаються органами державної реєстрації прав на нерухоме майно.

У випадках, коли об’єкт житлової нерухомості перебуває у власності юридичних осіб, то база оподаткування обчислюється такими особами самостійно, виходячи з житлової площі кожного окремого об’єкта оподаткування на підставі документів, що підтверджують право власності на такий об’єкт.

У разі, якщо у платника податку-фізичної особи існує у власності більше одного об’єкта оподаткування, в тому числі різних видів (квартир, житлових будинків або квартир і житлових будинків), то у цьому випадку база оподаткування обчислюється виходячи з сумарної житлової площі таких об’єктів.

Для податку на житлову нерухомість діє система пільг. Вона полягає у тому, що база оподаткування об’єкта (чи об’єктів, якщо їх більше одного) житлової нерухомості, в тому числі їх часток, що перебувають у власності фізичної особи-платника податку, зменшується:

а) для квартири (чи квартир, якщо їх більше, ніж одна) незалежно від їх кількості – на 120 кв. метрів;

б) для житлового будинку (чи, відповідно, будинків) незалежно від їх кількості – на 250 кв. метрів;

в) для різних видів об’єктів житлової нерухомості, в тому числі їх часток – на 370 кв. метрів. Цей часток враховується у випадку, коли у власності платника податку одночасно перебуває квартира (чи квартири) та житловий будинок (чи будинки).

Таке зменшення надається один раз за кожний базовий податковий (звітний) період (рік). Пільги із сплати податку не надаються на об’єкти оподаткування, що використовуються їх власниками з метою одержання доходів (здаються в оренду, лізинг, використовуються у підприємницькій діяльності).

Міські, селищні та сільські ради можуть встановлювати додаткові пільги з податку, що сплачується на відповідній території з об’єктів житлової нерухомості, що перебувають у власності релігійних організацій України, статути (положення) яких зареєстровані у встановленому законом порядку, та використовуються для забезпечення діяльності, передбаченої такими статутами (положеннями).

Ставки податку встановлюються за рішенням сільської, селищної або міської ради у відсотках до розміру мінімальної заробітної плати, встановленої законом на 1 січня звітного

(податкового) року, за 1 кв. метр бази оподаткування. Конкретний розмір ставки податку для фізичних осіб встановлюються у таких сумах:

а) не більше 1 відсотка – для квартири (чи квартир), житлова площа яких не перевищує 240 кв. метрів, або житлового будинку (чи будинків), житлова площа яких не перевищує 500 кв. метрів;

б) 2,7 відсотка – для квартири (чи квартир), житлова площа яких перевищує 240 кв. метрів, або житлового будинку (чи будинків), житлова площа яких перевищує 500 кв. метрів;

в) 1 відсоток – для різних видів об'єктів житлової нерухомості, що перебувають у власності одного платника податку, сумарна житлова площа яких не перевищує 740 кв. метрів;

г) 2,7 відсотка – для різних видів об'єктів житлової нерухомості, що перебувають у власності одного платника податку, сумарна житлова площа яких перевищує 740 кв. метрів.

Базовий податковий період дорівнює календарному року. За цей термін податок обчислюється наступним чином.

Контролюючи органи надсилають платнику податкове повідомлення-рішення, у якому зазначається сума податку до сплати. У ньому також вказуються відповідні платіжні реквізити, зокрема, органів місцевого самоврядування за місцезнаходженням кожного з об'єктів житлової нерухомості. Цей документ надсилається (або вручається) платнику податку контролюючим органом за місцем його податкової адреси (місцем реєстрації) до 1 липня року, що настає за базовим податковим (звітним) періодом (роком). Якщо у платника існує декілька таких об'єктів, що оподатковуються цим податком, то на кожний з них направляється відповідний документ.

Щодо новоствореного (нововведеного) об'єкта житлової нерухомості податок сплачується фізичною особою-платником починаючи з місяця, в якому виникло право власності на такий об'єкт. Контролюючий орган надсилає податкове повідомлення-рішення зазначеному власнику після отримання інформації про виникнення права власності на такий об'єкт.

Платники податку мають право звернутися з письмовою заявою до контролюючого органу за місцем проживання (реєстрації) для проведення звірки даних щодо:

об'єктів житлової нерухомості, в тому числі їх часток, що перебувають у власності платника податку;

розміру житлової площі об’єктів житлової нерухомості, що перебувають у власності платника податку;

права на користування пільгою із сплати податку;

розміру ставки податку;

нарахованої суми податку.

У разі, якщо виявляються розбіжні між даними контролюючих органів та даними, що підтверджені платником податку на підставі оригіналів відповідних документів, зокрема документів на право власності, то у таких випадках контролюючий орган за місцем проживання (реєстрації) платника податку проводить перерахунок суми податку і надсилає (вручає) йому нове податкове повідомлення-рішення.

Платники податку – юридичні особи самостійно обчислюють суму податку станом на 1 січня звітного року і до 20 лютого цього ж року подають контролюючому органу за місцезнаходженням об’єкта оподаткування декларацію, з розбивкою річної суми рівними частками щоквартально.

Строки сплати податку визначаються певними нормами. Відповідно до них, податкове зобов’язання за звітний рік з податку сплачується наступним чином:

а) фізичними особами – протягом 60 днів зі дня вручення податкового повідомлення-рішення;

б) юридичними особами – авансовими внесками щокварталу до 30 числа місяця, що наступає за звітним кварталом, які відображаються в річній податковій декларації.

Стягування збору за першу реєстрацію транспортного засобу здійснюється одноразово за весь строк, коли певний об’єкт транспортного засобу знаходиться у власності певної особи.

Платниками цього збору є власники специфічного майна, які сплачують його підчас першої реєстрацію в Україні транспортних засобів, що відносяться до об’єкту оподаткування цього збору. Такими платниками є чи то юридичні, чи то фізичні особи.

До об’єкту оподаткування збором відносяться:

колісні транспортні засоби;

водні транспортні засоби, а саме, судна, які зареєстровані у Державному судновому реєстрі України або у Судновій книзі України;

повітряні транспортні засоби, а саме, літаки і вертольоти, зареєстровані у Державному реєстрі цивільних повітряних суден України або у Реєстрі державних повітряних суден України.

Ідеологія оподаткування цим збором полягає у тому, що з перелічених транспортних засобів об'єктами оподаткування є тільки таки, що використовуються тільки як засобом кінцевого споживання, або ж коли транспортний засіб використовується для переміщення виготовленої продукції від місця її виготовлення до місця, де ця виготовлена продукція знаходить свого споживача.

Виходячи з цього критерію, існують об'єкти, володіння якими не оподатковується. Головним чином, до них відносяться такі, що утримується за рахунок коштів державного чи будь якого іншого бюджету, та які використовуються для розв'язання питань утримання Збройних Сил України, питань національної безпеки у воєнній сфері, оборони і військового будівництва, забезпечення діяльності органів в системі центральних органів виконавчої влади у сфері охорони громадського порядку, забезпечення громадської безпеки, безпеки дорожнього руху, охорони здоров'я та швидкої медичної допомоги.

Різновид бази оподаткування збором залежить від особливостей транспортного засобу. Найчастіше, базою оподаткування може бути об'єм циліндрів двигуна в куб. сантиметрах. Така база використовується для колісних транспортних засобів у вигляді легкових автомобілів, мотоциклів, легкових автомобілів, тракторів, вантажних автомобілів. Для легкових автомобілів, які обладнані електродвигуном, базою оподаткування є потужність двигуна у кіловатах. Для суден водних, які обладнані двигуном, базою оподаткування є потужність двигуна в кВт. Якщо не обладнані двигуном, то довжина корпусу судна в сантиметрах. Для повітряних суден, а саме, для літаків, вертольотів - за максимальною злітною масою.

Конкретний розмір ставки збору також визначається особливістю того чи іншого транспортного засобу. Для колісних засобів ставка визначається у гривнях на 100 куб. сантиметрів об'єму циліндрів двигуна. Для легкових автомобілів, які обладнані електродвигуном – у гривні за 1 кВт потужності двигуна. Для літаків та для вертольотів – у гривнях за кожен кілограм максимальної злітної маси.

Абсолютний розмір ставки визначається диференційовано, у залежності від загального строку експлуатації транспортного засобу. Чим він є більшим, тим більше для нього використовується підвищувальний коефіцієнт. Так, зокрема, для нових транспортних засобів цей коефіцієнтом складає 1 (одиницю), для транспортних засобів зі строком використовування до 8 років - з коефіцієнтом 2.

Для цього податку діє певна система пільг на певні транспортні засоби, які придбані за рахунок бюджету, та які призначені для використання у певних благодійних цілях. Такими засобами є легкові автомобілі для інвалідів з об'ємом циліндрів двигуна до 1500 куб. сантиметрів. Такими цілями є придбання для громадян похилого віку та інвалідів, дитячих будинків-інтернатів, пансіонатів для ветеранів війни і праці, та ін.

Базовим податковим періодом є календарний рік. Тобто, він має сплачуватися саме у рік придбання. Збір сплачується фізичними та юридичними особами перед проведенням першої реєстрації в Україні транспортних засобів. Місцем його сплати є місце реєстрації транспортних засобів за ставками, які діють на день сплати.

Платники збору зобов'язані при першій реєстрації в Україні пред'являти квитанції або платіжні доручення про сплату збору з відміткою банку про дату виконання платіжного доручення. Платники, що звільнені від сплати збору, мають надати відповідний документ, що дає право на користування такими пільгами. У разі відсутності документів про сплату збору або документів, що дають право на користування пільгами, перша реєстрація в Україні не проводиться.

9.2. Плата за землю

Платниками цього податку є, по-перше, чи власники земельних ділянок, земельних паїв, чи, по-друге, землекористувачі. Особливою групою платників, з особливим механізмом його сплати, є суб'єкти господарювання, які застосовують спрощену систему оподаткування, обліку та звітності.

Об'єктами оподаткування цього податку є: чи земельні ділянки, які перебувають у власності або користуванні, чи земельні частки (паї), які перебувають у власності. Для кожного з відповідного

об’єкту оподаткування встановлюється відповідна база оподаткування, що залежить від особливостей земельної ділянки.

Такою базою оподаткування може бути:

чи нормативна грошова оцінка земельних ділянок з урахуванням коефіцієнта індексації, визначеного відповідно до порядку, встановленого цим розділом;

чи площа земельних ділянок, нормативну грошову оцінку яких не проведено.

При цьому нормативна гроша оцінка землі здійснюється відповідним органом місцевого самоврядування, та оприлюднюється до 15 липня року, що передує бюджетному періоду, в якому планується застосування нормативної грошової оцінки земель або змін (плановий період). В іншому разі норми відповідних рішень застосовуються не раніше початку бюджетного періоду, що настає за плановим періодом.

У тих випадках, коли у якості об’єкту оподаткування використовується площа земельної ділянки, то для розрахунку суми податку використовується ставка податку. При цьому розмір ставки податку за земельні ділянки сільськогосподарських угідь не диференціюється у залежності від регіону місцезнаходження землі.

Ставки податку за один гектар сільськогосподарських угідь встановлюються у відсотках від їх нормативної грошової оцінки у таких розмірах: для ріллі, сіножатей та пасовищ – 0,1; для багаторічних насаджень - 0,03.

Ставка податку за земельні ділянки у межах населених пунктів, нормативну грошову оцінку яких проведено (незалежно від місцезнаходження), встановлюється у розмірі 1 відсотка від їх нормативної грошової оцінки.

Ставки податку за земельні ділянки, розташовані в межах населених пунктів, нормативну грошову оцінку яких не проведено, встановлюються у відповідної кількості грошової оцінки у розрахунку на один квадратний метр площі землі (табл. 9.2).

У населених пунктах, що віднесені Кабінетом Міністрів України до курортних, до вище зазначених ставок податку застосовуються такі коефіцієнти:

на південному узбережжі Автономної Республіки Крим – 3;

на південно-східному узбережжі Автономної Республіки Крим – 2,5;

на західному узбережжі Автономної Республіки Крим – 2,2;

на Чорноморському узбережжі Миколаївської, Одеської та Херсонської областей – 2;

у гірських та передгірних районах Закарпатської, Львівської, Івано-Франківської та Чернівецької областей - 2,3, крім населених пунктів, які відповідно до законодавства віднесені до категорії гірських;

на узбережжі Азовського моря та в інших курортних місцевостях – 1,5.

Таблиця 9.1

Ставки податку за земельні ділянки, розташовані в межах населених пунктів

Групи населених пунктів з чисельністю населення, тис. осіб	Ставка податку, гривень за 1 кв. метр	Коефіцієнт, що застосовується у містах Києві, Сімферополі, Севастополі та містах обласного значення
До 3	0,28	
Від 3 до 10	0,56	
Від 10 до 20	0,90	
Від 20 до 50	1,40	1,20
Від 50 до 100	1,69	1,40
Від 100 до 250	1,97	1,60
Від 250 до 500	2,26	2,00
Від 500 до 1000	2,82	2,50
Від 1000 і більше	3,95	3,00

Ставки податку за земельні ділянки (за винятком сільськогосподарських угідь та земель лісогосподарського призначення) диференціюють та затверджують відповідні сільські, селищні, міські ради виходячи із ставок податку (табл. 9.1) функціонального використання та місцезнаходження земельної ділянки, але не більше трикратного розміру цих ставок податку, з урахуванням відповідних коефіцієнтів.

Існують певні особливості дії ставок земельного податку на окремі види земельних ділянок. Так, зокрема, ставка у розміру 3 відсотків від базової суми земельного податку діє для земельних ділянок, які використовуються без отримання прибутку.

Податок за земельні ділянки (в межах населених пунктів) на територіях та об’єктах природоохоронного, оздоровчого та рекреаційного призначення, використання яких не пов’язано з

функціональним призначенням цих територій та об'єктів, справляється у п'ятикратному розмірі базового значення суми податку.

Ставки податку за земельні ділянки несільськогосподарських угідь та садівницьких товариств, розташовані за межами населених пунктів, нормативну грошову оцінку яких не проведено, встановлюються у розмірі 5 відсотків від нормативної грошової оцінки одиниці площі ріллі по Автономній Республіці Крим або по області.

Ставки податку за земельні ділянки, що надані підприємствам промисловості, транспорту, зв'язку, енергетики, оборони, та що розташовані за межами населених пунктів, та на які нормативна грошова оцінка не проведена, встановлюється у розмірі 5 відсотків від нормативної грошової оцінки одиниці площі ріллі по Автономній Республіці Крим або по області.

Існує певна система пільги щодо сплати податку для фізичних осіб, які перелічені у статті 281 Податкового кодексу [24 ПКУ, стаття 281]. Відповідні пільги діють для юридичних осіб, повний перелік яких відображено у статті 282. Існує також певні земельні ділянки, які не підлягають оподаткуванню [24, ст. 283].

Податковим Кодексом України, а саме статтею 284, запровадиться система пільг, які вводяться місцевими органами самоврядування, а саме Верховною Радою Автономної Республіки Крим, обласними, міські, селищними та сільськими радами. Вони можуть встановлювати пільги щодо земельного податку, що сплачується на відповідній території. Пільги діють у вигляді часткового звільнення на певний строк, зменшення суми земельного податку за рахунок коштів, що зараховуються до відповідних місцевих бюджетів.

Якщо платники податку, які користуються пільгами з цього податку, отримують з цієї землі дохід у вигляді плати за оренду, то податок за такі земельні ділянки та земельні ділянки сплачується на загальних підставах.

При сплаті за землю слід мати на увазі, що базовим податковим (звітним) періодом для плати за землю є календарний рік. Він починається 1 січня і закінчується 31 грудня того ж року. Порядок обчислення плати за землю полягає у тому, що для його нарахування

використовується дані державного земельного кадастру. Платники плати за землю (крім фізичних осіб) самостійно обчислюють суму податку щороку станом на 1 січня. Не пізніше 20 лютого поточного року вони подають відповідному контролюючому органу за місцезнаходженням земельної ділянки податкову декларацію на поточний рік. Подання її звільняє від обов'язку подання щомісячних декларацій. Але платник плати за землю має право подавати щомісяця звітну податкову декларацію.

Сума податку, що має сплачуватися фізичними особами, розраховується контролюючими органами. Про таке нарахування вони видають платникові до 1 липня поточного року податкове повідомлення-рішення.

У разі переходу права власності на земельну ділянку від одного власника до іншого протягом календарного року податок сплачується попереднім власником за період з 1 січня цього року до початку того місяця, в якому він втратив право власності на зазначену земельну ділянку, а новим власником - починаючи з місяця, в якому у нового власника виникло право власності. У разі переходу права власності на земельну ділянку від одного власника до іншого протягом календарного року контролюючий орган надсилає податкове повідомлення-рішення новому власнику після отримання інформації про перехід права власності.

За земельну ділянку, на якій розташована будівля, що перебуває у спільній власності кількох юридичних або фізичних осіб, податок нараховується з урахуванням прибудинкової території кожному з таких осіб:

1) у рівних частинах – якщо будівля перебуває у спільній сумісній власності кількох осіб, але не поділена в натурі, або одній з таких осіб-власників, визначеній за їх згодою, якщо інше не встановлено судом;

2) пропорційно належній частці кожної особи – якщо будівля перебуває у спільній частковій власності;

3) пропорційно належній частці кожної особи – якщо будівля перебуває у спільній сумісній власності і поділена в натурі.

За земельну ділянку, на якій розташована будівля, що перебуває у користуванні кількох юридичних або фізичних осіб, податок нараховується кожному з них пропорційно тій частині площі будівлі,

що знаходиться в їх користуванні, з урахуванням прибудинкової території.

Строк сплати плати за землю визначається тим, що власники землі або її землекористувачі сплачують плату за землю з дня виникнення права власності або права користування земельною ділянкою. При цьому податкове зобов'язання щодо плати за землю, яке визначено у податковій декларації на поточний рік, власники та землекористувачі земельних ділянок сплачують рівними частками за адресою місцезнаходженням земельної ділянки. Податковий період для цього податку дорівнює календарний місяць. Строк сплати податку – протягом 30 календарних днів, що настають за останнім календарним днем податкового (звітного) місяця. Податок фізичними особами сплачується протягом 60 днів з дня вручення податкового повідомлення-рішення.

Власник нежилого приміщення (його частини) у багатоквартирному жилому будинку сплачує до бюджету податок за площі під такими приміщеннями (їх частинами) з урахуванням пропорційної частки прибудинкової території з дати державної реєстрації права власності на нерухоме майно.

Особливості сплати орендної плати полягають у тому, підставою для нарахування орендної плати за земельну ділянку є договір оренди такої земельної ділянки. Органи виконавчої влади та органи місцевого самоврядування, які укладають договори оренди землі, повинні до 1 лютого подавати контролюючому органу за місцезнаходженням земельної ділянки переліки орендарів, з якими укладено договори оренди землі на поточний рік, та інформувати відповідний контролюючий орган про укладення нових, внесення змін до існуючих договорів оренди землі та їх розірвання до 1 числа місяця, що настає за місяцем, у якому відбулися зазначені зміни.

Платником орендної плати є орендар земельної ділянки. Об'єктом оподаткування є земельна ділянка, що надана в оренду. Розмір та умови внесення орендної плати встановлюються у договорі оренди між орендодавцем (власником) і орендарем. Її розмір встановлюється у договорі оренди, але річна сума платежу не може бути меншою:

для земель сільськогосподарського призначення - розміру земельного податку, що встановлюється цим розділом;

для інших категорій земель - трикратного розміру земельного податку, що встановлюється цим розділом.

Одночасно, для орендної плати встановлюється максимальне її значення. А саме, її розмір не має перевищувати:

а) для земельних ділянок, наданих для розміщення, будівництва, обслуговування та експлуатації об'єктів енергетики, які виробляють електричну енергію з відновлюваних джерел енергії, включаючи технологічну інфраструктуру таких об'єктів (виробничі приміщення, бази, розподільчі пункти (пристрої), електричні підстанції, електричні мережі) – 3 відсотки нормативної грошової оцінки;

б) для земельних ділянок, які перебувають у державній або комунальній власності, та які надані для будівництва та/або експлуатації аеродромів – чотирикратний розмір земельного податку;

в) для інших земельних ділянок, наданих в оренду, – 12 відсотків нормативної грошової оцінки.

Але такі обмеження не діють у випадках, коли орендар визначається на конкурентних засадах. До обмежень орендної плати відноситься також норма, у відповідності з якою плата за суборенду земельних ділянок не може перевищувати орендної плати.

Строки сплати орендної плати такі ж самі, як й плати за землю. Це стосується й податкового періоду, порядку обчислення орендної плати та строку сплати орендної плати.

Центральний орган виконавчої влади, що реалізує державну політику у сфері земельних відносин, має розраховувати розмір коефіцієнта індексації нормативної грошової оцінки земель за станом на 1 січня поточного року. При цьому використовується наступний механізм індексації:

$$Кі = [I – 10] : 100, \qquad (9.1)$$

де I – індекс споживчих цін за попередній рік.

У разі, якщо індекс споживчих цін не перевищує 110 відсотків, такий індекс застосовується із значенням 1,10.

КОНТРОЛЬНІ ЗАПИТАННЯ

1. Охарактеризуйте платників, об’єкт та базу оподаткування нерухомого майна, відмінне від земельної ділянки.
2. Яка існує система пільг на оподаткування нерухомого майна, що відмінне від земельної ділянки?
3. Назвіть основні елементи податкового обліку податкових платежів за нерухоме майно, що відмінне від земельної ділянки.
4. Яка існує система врахування платників, об’єкту оподаткування, ставок та пільг плати за перше використання транспортних засобів?
5. Охарактеризуйте платників, об’єкт та базу оподаткування плати за землю.
6. Охарактеризуйте систему ставок податку за земельні ділянки.
7. Дайте характеристику системі платежів за землю.

10. АДМІНІСТРУВАННЯ ПОДАТКІВ ТА ЗБОРІВ В МЕЖАХ СПЕЦІАЛЬНИХ ПОДАТКОВИХ РЕЖИМІВ

10.1. Управління використанням спрощеної системи оподаткування

Спрощена система оподаткування – це система, коли замість декількох з деяких податків, передбачених загальною системою оподаткування, сплачується один податок. Він носить назву «Єдиний податок». Особливостями цієї спрощеної системи є те, що:

по-перше, сплачується єдиний податок замість декількох інших податків (зокрема, не сплачуються, наприклад, податок на прибуток і податок з доходів фізичних осіб);

по-друге, діє спрощена система обліку податкового і бухгалтерського обліку, що полегшує і здешевлює процедуру сплати податків.

Єдиний податок має велике значення для держави. Так, на приклад, у діючому бюджеті міста Донецьк у 2013 року більша частка прибуткової частини бюджету, а саме, більше 60%, доводиться на податки. З них на місцеві податки доводиться майже 5 відсотків податкових надходжень. Але найцікавіше те, що на єдиний податок припадає 87 % податкових надходжень. Таким чином, його роль у системі місцевих податків можна вважати основною.

За своїми теоретичними ознаками єдиний податок, як не странно, уявляє з себе складний обов’язків платіж.

По-перше, за ознакою «об’єкт оподаткування» він має властивості непрямого податку, оскільки обкладається не результат господарювання, а обкладається результат виконання господарської операції (у цьому сенсі єдиний податок має властивості ПДВ). Властивості непрямого податку стають ще помітніше, коли цей податок платять платники першої і другої груп. Для них величина податку визначається величиною мінімальної заробітної плати.

По-друге, цей податок, як можна було помітити, відноситься до місцевих податків і зборів.

По-третє, він має властивості податку, у якого ставки встановлюються в процентній величині до бази оподаткування. У цьому сенсі податок має властивості податку на прибуток, податку з доходів фізичних осіб. Але ця схожість суто зовнішня (бо ці два податки є прямими).

Слід звернути увагу на певне політизування цього податку в умовах сучасної України. Про це свідчить хоча би той один факт, що на його введення довелося витратити цілий рік. З його запровадженням пов'язані великі громадянські акції протесту. Річ у тому, що з-за надзвичайного спрощення податкового і бухгалтерського обліку можна взагалі не платити цей податок. Середні підприємства можуть таким чином відводити від оподаткування суми, які порівнянні з використанням механізму офшору. Але, з іншого боку, для малого бізнесу спрощення оподаткування є життєво важливим завданням.

Оскільки основу спрощеної системи оподаткування займає єдиний податок, розглянемо його механізм, звернувши основну увага на платника, об'єкт оподаткування, база оподаткування та ставки податку.

Видів платників єдиного податку визначається тим фактом, що соби, які прийняли рішення перейти на спрощену систему оподаткування, поділяються на шість груп.

Перша група: фізичні особи-підприємці, які не використовують працю найманих осіб. Вони займаються виключно або роздрібною торгівлею на ринках, або наданням побутових послуг населенню, або тим і другим разом. Річний оборот їх не має перевищувати 150 тис. грн.

Друга група: фізичні особи-підприємці, які займаються у сфері або надання будь-яких послуг, у тому числі побутових, або виробництва товарів, або продажу товарів, або ресторанного господарства.

До цієї групи можна зарахувати тільки осіб, які :

чи працюють самостійно, чи мають найнятих робітників у кількості не більше 10 особи;

річний оборот – не більше 1 млн. грн.

Третя група: фізичні особи – підприємці. Впродовж календарного року їх діяльність повинна відповідати сукупності таких критеріїв:

вони або працюють самостійно, або чисельність найнятих робітників не має бути більше 20 осіб;

об'єм доходу за рік – не вище 3 млн. грн.

До четвертої групи відносяться юридичні особи будь-якої організаційно-правової форми діяльності, яка впродовж календарного року відповідає сукупності таких критеріїв:

кількість найманих працівників – не перевищує 50 осіб;

об'єм доходу не перевищує 5 млн. грн..

П'ятою групою є фізичні особи – підприємці, які чи не використовують працю найманих осіб, або мають будь-яку кількість найнятих робітників. Об'єм річного доходу не має перевищувати 20 млн грн.

До шостої групи відносяться юридичні особи - суб'єкти ведення господарства будь-якої організаційно-правової форми діяльності, у яких впродовж календарного року об'єм доходу не перевищує 20 млн грн

В окремих випадках платникам взагалі обмежено право на перехід до єдиного податку. Такими обмеженнями є: вид діяльності платника; спосіб формування його статутного фонду. Зокрема, введений певний заборонний таких, наприклад, видів діяльності : ігорний бізнес, обмін іноземної валюти, операції з підакцизним товаром, банківська діяльність.

Така заборона торкається також суб'єктів господарювання, у статутному капіталі яких сукупність долі, які належать юридичним особам, що не є платниками єдиного податку, дорівнює або перевищує 25 відсотків.

Стосовно визначення сутності бази оподаткування єдиного податку, слід звернути увагу на існування деякого методичного протиріччя у діючих податкових документах. У Податковому Кодексі України не вказано конкретно, що саме є базою оподаткування. Проте, виходячи з логикик податкового механізму, такою податковою базою, залежно від групи податку, можна вважати або розмір мінімальної заробітної плати, встановленої законом на 1 січня податкового року, а також доход платника єдиного податку. Відповідно до цього, єдиний податок приймає властивості чи то прямого податку (при податковій базі у вигляді доходу), чи то непрямого – інакше.

Спосіб визначення виду доходу залежить від особливостей особи, яка отримала цей дохід.

Доходом для фізичної особи – підприємця є будь-які надходження, що виникли впродовж податкового періоду у будь-якій

з форм, чи то грошовій формі (як у готівковій, так і у безготівковій), чи то матеріальній або нематеріальній формі. При цьому в доход не включаються отримані такою фізичною особою пасивні доходи у вигляді відсотків, дивідендів, роялті, страхові виплати.

Юридична особа розраховує доход як суму особисто його доходу, а також доходів представництв, філій, відділень такої юридичної особи, отриманий впродовж податкового періоду. У суму доходу платника єдиного податку включається вартість безоплатно отриманих впродовж звітного періоду товарів (робіт, послуг).

До суми доходу платника єдиного податку, якими є юридичні особи, за звітний період включається вартість реалізованих впродовж звітного періоду товарів (робіт, послуг), за які отримана передоплата (аванс).

Датою отримання доходу платника єдиного податку є подія, коли платник єдиного податку отримав засобів в грошовій формі, тобто або в готівковій, або у безготівковій. Якщо у платника виникає доход від безоплатного отримання майна, то виникнення доходу фіксується по той з дат, коли здіснилося підписання платником єдиного податку акту прийняття-передачі безоплатно отриманих товарів (робіт, послуг).

Якщо платником єдиного податку є юридичні особи, то датою отримання доходу є не лише дата надходження грошових коштів, але й дата відвантаження товарів (виконання робіт, надання послуг), за які отримана передоплата (аванс).

Існують певні надходжень платника єдиного податку, на величину яких зменшується його доход. Найважливішими з них можна рахувати наступні:

По-перше, на величину доходу платника єдиного податку (якщо ним є фізична особа) зменшується оподатковуваний доход, з якого сплачується податок з доходів фізичної особи.

По-друге, доход платника єдиного податку зменшується на суми єдиного внеску на загальнообов’язкове державне соціальне страхування, що нарахований платником єдиного податку.

По-третє, до складу доходу не включаються:

1) суми податку на додану вартість;

2) суми фінансової допомоги, наданої на поворотній основі, отриманій і поверненій впродовж 12 календарних місяців з дня її отримання, тобто суми кредитів;

3) дивіденди, отримані платником єдиного податку. Вони виключаються із загальної суми доходу тому, що оподатковуються за загальними правилами оподаткування.

10.2. Механізм управління сплатою єдиного податку

Дія видів *ставок єдиного податку* визначається особливостями діяльності платника податків. Відповідно цьому, ставки єдиного податку встановлюються:

або у відсотках (вони називаються – фіксовані ставки) до розміру мінімальної заробітної плати, що встановленої законом на 1 січня податкового року (надалі в цій темі – мінімальна заробітна плата),

або у відсотках до доходу (вони називаються – процентні ставки).

Фіксовані ставки єдиного податку встановлюються сільськими, селищними і міськими радами для фізичних осіб - підприємців, які здійснюють господарську діяльність, залежно від виду господарської діяльності, з розрахунку на календарний місяць:

1) для першої групи платників єдиного податку - в межах від 1 до 10 відсотків розміру мінімальної заробітної плати;

2) для другої групи платників єдиного податку - в межах від 2 до 20 відсотків розміру мінімальної заробітної плати.

Процентна ставка єдиного податку для третьої і четвертої груп платників єдиного податку встановлюється в розмірі:

1) 3 відсотки доходу – у випадку, коли платник єдиного податку платить ПДВ на підставі загальної системи оподаткування;

2) 5 відсотків доходу – у разі включення податку на додану вартість до складу єдиного податку.

Платники п’ятої і шостої груп розраховуються з бюджетом по ставках:

1) 5 відсотків доходу – у разі, якщо ПДВ платиться на підставі загальної системи налогообдложения;

2) 7 відсотків доходу – у разі включення податку на додану вартість до складу єдиного податку.

Ставка єдиного податку може складати 15 відсотків. Але вона діє тільки для першої, другої, третьої і п'ятої груп. І застосовується вона в наступних випадках:

1) до суми перевищення об'єму доходу, величина якого є критерієм класифікації груп платників ЕП;

2) до доходу, отриманого від здійснення діяльності, не відміченої у свідоцтві платника єдиного податку, віднесеного до першої або другої групи;

3) до доходу, отриманого при застосуванні іншого способу розрахунків, що передбачений спрощеною системою налого-обложения;

4) до доходу, отриманого від здійснення видів діяльності, які не надають права застосовувати спрощену систему оподаткування.

Ставки єдиного податку для платників четвертої і шостої груп встановлюються в подвійному розмірі від їх базової ставки. Підвищена ставка застосовується:

1) до суми перевищення об'єму доходу, величина якого є критерієм класифікації груп платників ЕП;

2) до доходу, отриманого при застосуванні іншого способу розрахунків, передбаченого спрощеною системою налого-оболожения;

3) до доходу, отриманого від здійснення видів діяльності, які не надають права застосовувати спрощену систему оподаткування.

Якщо платниками єдиного податку першої і другої груп здійснюють декількох видів господарської діяльності, то застосовується максимальний розмір ставки єдиного податку, встановлений для таких видів господарської діяльності.

У разі, якщо платник єдиного податку першої і другої груп здійснює господарську діяльність на територіях більш ніж однієї сільської, селищної або міської ради, то для нього застосовується максимальний розмір ставки єдиного податку, встановлений цією статтею для відповідної групи таких платників єдиного податку.

Важливішою складовою механізму оподаткування є, як звісно, *протяжність податкового періоду*. Для платників єдиного податку першої і другої груп він складає один календарний рік. Для платників від третьої до шостої груп – це календарний квартал.

Порядок нарахування і терміни сплати єдиного податку

Платники єдиного податку першої і другої груп платять єдиний податок шляхом здійснення авансового внеску не пізніше 20 числа (включно) поточного місяця.

Такі платники єдиного податку можуть здійснити сплату єдиного податку авансовим внеском за увесь податковий період (квартал, рік).

Платники єдиного податку третьої - шостий груп платять єдиний податок впродовж 10 календарних днів після граничного терміну представлення податкової декларації за податковий квартал.

Інструменти спрощеного обліку доходів і витрат платника ЕН.

Податковий облік єдиного податку здійснюється за допомогою ведення спеціальних книг обліку, зміст яких визначений податковим відомством України, а також шляхом здійснення спрощеного бухгалтерського обліку.

Платники єдиного податку першої і другої груп, а також третьої і п'ятої групи, які не є платниками податку на додану вартість, ведуть книгу обліку доходів. Вона заповнюється щоденного, за підсумками робочого дня, й в ній фіксуються отримані доходи.

Платники єдиного податку третьої і п'ятої групи, які є платниками податку на додану вартість, ведуть облік доходів і витрат по загальній системі оподаткування.

Платники єдиного податку четвертої і шостої груп зобов'язані використати спрощений бухгалтерський обліку доходів і витрат.

Особливості податкової звітності платників ЕН.

Платники єдиного податку першої і другої груп подають податкову декларацію за рік. У ній вказується об'єм отриманого доходу за рік, а також щомісячні авансові внески.

Така податкова декларація подається, якщо платник єдиного податку не припускає перевищення протягом року об'єму доходу, за розміром якого він класифікується до певної групи.

Платники єдиного податку третьої - шостий груп подають контролюючому органу податкову декларацію платника ЕН у терміни, встановлені для квартального податкового (звітного) періоду.

Платники єдиного податку першої і другої груп подають квартальну податкову декларацію. Це відбувається у тих випадках,

коли перевищений річний об'єму доходу (як ознака класифікації). Або ж у разі, якщо платник прийняв рішення про перехід на сплату податку за ставками, що встановленими для платників єдиного податку третьої або п'ятої групи.

Зменшення податкових платежів платниками єдиного податку.

Платники єдиного податку звільняються від обов'язку нарахування, сплати і представлення податкової звітності з таких податків і зборів:

1) податку на прибуток підприємств;

2) податку на доходи фізичних осіб в частині доходів (об'єкту оподаткування), які отримані в результаті господарської діяльності фізичної особи і які обкладені єдиним податком;

3) ПДВ з операціях продажу товарів, робіт і послуг на території України. Але це не торкається ПДВ, який платять платники ЕП;

4) земельного податку на ділянки землі для здійснення господарської діяльності;

5) збору за здійснення деяких видів підприємницької діяльності;

6) збору на розвиток виноградарства, садівництва і хмелярства.

Зменшення кількості сплачуваних податків означає те, що відповідно зменшується кількість податкової звітності, а також число форм податкового обліку.

10.3. Фіксований сільськогосподарський податок

Платниками податку можуть бути сільськогосподарські товаровиробники, у яких власна частка сільськогосподарського товаровиробництва за попередній податковий (звітний) рік дорівнює або перевищує 75 відсотків.

У селекційних центрах, на підприємствах (в об'єднаннях) з племінної справи у тваринництві до продукції власного виробництва також належать племінні (генетичні) ресурси, придбані в інших селекційних центрах, на підприємствах (в об'єднаннях) із племінної справи, у тваринництві, та реалізовані вітчизняним підприємствам для осіменіння маточного поголів'я тварин.

Не підлягають реєстрації як платник податку:

суб'єкти господарювання, у яких понад 50 відсотків доходу, отриманого від продажу сільськогосподарської продукції власного виробництва та продуктів її переробки, становить дохід від реалізації декоративних рослин (за винятком зрізаних квітів, вирощених на

угіддях, які належать сільськогосподарському товаровиробнику на праві власності, або надані йому в користування, та продуктів їх переробки), диких тварин і птахів, хутряних виробів і хутра (крім хутрової сировини);

суб'єкти господарювання, що провадять діяльність з виробництва підакцизних товарів, крім виноматеріалів виноградних, вироблених на підприємствах первинного виноробства для підприємств вторинного виноробства, які використовують такі виноматеріали для виробництва готової продукції;

суб'єкти господарювання, які станом на 1 січня базового (звітного) року мають податковий борг, за винятком безнадійного податкового боргу, який виник внаслідок дії обставин непереборної сили (форс-мажорних обставин).

Об'єктом оподаткування податком є площа, що перебуває у власності сільськогосподарського товаровиробника, або надана йому у користування, у тому числі на умовах оренди. Для них, у якості об'єкта оподаткування, визнається площа:

сільськогосподарських угідь (ріллі, сіножатей, пасовищ і багаторічних насаджень);

земель водного фонду (внутрішніх водоймів, озер, ставків, водосховищ).

Базою оподаткування податком є нормативна грошова оцінка одного гектара площі об'єкту. Така оцінка проводиться за станом на 1 липня 1995 року. При цьому грошова оцінка земель водного фонду (внутрішніх водойм, озер, ставків, водосховищ) здійснюється в Автономній Республіці Крим або в області.

Розмір ставок податку з одного гектара ділянки залежить від категорії (типу) земель, їх розташування та становить (у відсотках бази оподаткування):

а) для ріллі, сіножатей і пасовищ – 0,15;

б) для ріллі, сіножатей і пасовищ, розташованих у гірських зонах та на поліських територіях, – 0,09;

в) для багаторічних насаджень – 0,09;

г) для багаторічних насаджень, розташованих у гірських зонах та на поліських територіях, – 0,03;

ґ) для земель водного фонду – 0,45;

д) для ріллі, сіножатей і пасовищ, що використовуються для сільськогосподарського виробництва на закритому ґрунті – 1,0.

Податковий період складає календарний рік.

Порядок нарахування та строки сплати податку полягає у тому, що сільськогосподарські товаровиробники самостійно обчислюють суму податку щороку станом на 1 січня, та не пізніше 20 лютого поточного року подають податкову декларацію на поточний рік за адресою, де розташований відповідний контролюючий орган за місцезнаходженням платника податку, та за місцем розташування земельної ділянки.

Сплата податку проводиться щомісяця протягом 30 календарних днів, що настають за останнім календарним днем податкового (звітного) місяця, у розмірі третини суми податку, визначеної на кожний квартал від річної суми податку, у таких розмірах:

а) у I кварталі –10 відсотків;

б) у II кварталі – 10 відсотків;

в) у III кварталі – 50 відсотків;

г) у IV кварталі – 30 відсотків.

Якщо протягом податкового (звітного) періоду у платника податку змінилася площа сільськогосподарських угідь та/або земель водного фонду у зв'язку з набуттям (втратою) на неї права власності або користування, такий платник зобов'язаний:

уточнити суму податкових зобов'язань з податку на період починаючи з дати набуття (втрати) такого права до останнього дня податкового (звітного) року;

подати протягом 20 календарних днів місяця, що настає за звітним періодом, контролюючим органам за місцезнаходженням платника податку та місцем розташування земельної ділянки декларацію з уточненою інформацією про площу земельної ділянки, а також відомості про наявність земельних ділянок та їх нормативну грошову оцінку.

Існують певні особливості оподаткування платників податку окремими податками і зборами. Вони полягають у тому, що використання фіксованого податку звільняє від необхідності сплати деяких інших податків. Звільнення діє для таких податків і зборів:

а) податку на прибуток підприємств;

б) земельного податку (крім земельного податку за земельні ділянки, що не використовуються для ведення сільськогосподарського товаровиробництва);

в) збору за спеціальне використання води;

г) збору за провадження деяких видів підприємницької діяльності (у частині провадження торговельної діяльності).

Якщо платники податку не можуть виконати вимогу щодо 75-відсоткового критерію, до таких платників податку в наступному податковому (звітному) році не застосовується вимога, згідно з якою частка сільськогосподарського товаровиробництва повинна дорівнювати або перевищувати 75 відсотків.

Реєстрація сільськогосподарського товаровиробника платником податку скасовується чи то шляхом подання письмової заяви, чи то за рішенням суду.

Відповідальність платників податку полягає у тому, що у разі, якщо у податковому (звітному) році частка сільськогосподарського товаровиробництва становить менш як 75 відсотків, сільськогосподарський товаровиробник сплачує податки у наступному податковому (звітному) році на загальних підставах.

Відповідальність діє також у випадку, коли за результатами документальної перевірки виявлено недотримання платником податку встановлених норм оподаткування. Такий платник податку зобов'язаний перейти до сплати податків за загальною системою оподаткування починаючи з наступного місяця після місяця, у якому було встановлено таке порушення.

КОНТРОЛЬНІ ЗАПИТАННЯ

1. У чому полягає сутність спрощеної системи оподаткування, та у чому полягає її особливість, як об'єкт податкового контролю?
2. Які існують види платників єдиного податку?
3. Що є базою оподаткування єдиного податку та яка система його розрахунку?
4. Охарактеризуйте механізм управління сплатою єдиного податку.
5. Охарактеризуйте важливіші елементи податкового обліку розрахунків зі сплати єдиного податку.
6. Розкажіть про сутність та зміст системи сплати фіксованого сільськогосподарського податку (за ознаками – платник, об'єкт оподаткування, база оподаткування, ставки, вимоги до сплати та звітності з податкових платежів).

11. ОСОБЛИВОСТІ АДМІНІСТРУВАННЯ МІСЦЕВИХ ПОДАТКІВ І ЗБОРІВ

11.1. Система місцевих податків, що діють на загальних засадах оподаткування

Система місцеві податки та збори складається з місцевих податків та місцевих зборів. До перших відносяться, по-перше, єдиний податок, та, по-друге, податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки. Місцеві збори складаються зі збору за провадження деяких видів підприємницької діяльності, збору за місця для паркування транспортних засобів, та, нарешті, туристичного збору.

Податковим Кодексом України, підпунктом 10.3 пункту 10, передбачається, що місцеві ради мають обов'язково встановлювати податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, єдиний податок та збір за провадження деяких видів підприємницької діяльності. Виходячи з цього, можна дістати висновку, що решта місцевих зборів, а саме, збір за місця для паркування транспортних засобів та туристичний збір запровадяться лиши за бажанням місцевих органів самоврядування. Цікавим є також те, що установлення місцевих податків та зборів, не передбачених Податковим Кодексом України, забороняється.

Однією з особливостей адміністрування місцевих податків і зборів є те, що деякі з них запроваджуються шляхом введення Спеціальних податкових режимів. Ними зветься система заходів, що визначає особливий порядок оподаткування окремих категорій господарюючих суб'єктів. Спеціальний податковий режим може передбачати особливий порядок визначення елементів податку та збору, звільнення від сплати окремих податків та зборів. Такі режими запроваджено для забезпечення діяльності спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності, а також для функціонування системи стягнення фіксованого сільськогосподарського податку.

Введення системи місцевих податків та зборів здійснюється нормативним актом Верховної Ради України, яка встановлює перелік місцевих податків та зборів, установлення яких належить до компетенції сільських, селищних та міських рад.

Деякі загальнодержавні податки та збори можуть вводитися за рішеннями Верховної Ради Автономної Республіки Крим. Це стосується плати за користування надрами. Але це рішення стосується лише видобування корисних копалин місцевого призначення.

Що стосується сільських, селищних та міських рад, то, у межах своїх повноважень, вони приймають рішення про встановлення місцевих податків та зборів. При прийнятті рішення про встановлення місцевих податків та зборів, у постанові обов'язково визначаються об'єкт оподаткування, платник податків і зборів, розмір ставки, податковий період та інші обов'язкові елементи, що визначенні загальними нормами Податкового Кодексу України. Постанова складається також з дотриманням критеріїв, що встановлені для відповідного місцевого податку чи збору.

У разі, якщо сільська, селищна або міська рада не прийняла рішення про встановлення відповідних місцевих податків та зборів, що є обов'язковими згідно з нормами цього Кодексу, такі податки та збори справляються виходячи з норм ПКУ із застосуванням мінімальної ставки місцевих податків та зборів.

Сільські, селищні та міські ради не мають права встановлювати індивідуальні пільги з місцевих податків та зборів для окремих юридичних осіб та фізичних осіб – підприємців і фізичних осіб, або взагалі звільняти їх від сплати таких податків та зборів.

До податкових повноважень сільських, селищних та міських рад належать:

встановлення ставок єдиного податку в межах ставок, визначених законодавчими актами;

прийняття рішення про встановлення місцевих податків та зборів, зміну розміру їх ставок, об'єкта оподаткування, порядку справляння чи надання податкових пільг, яке тягне за собою зміну податкових зобов'язань платників податків та яке набирає чинності з початку бюджетного періоду. Ці рішення мають бути прийняті до початку наступного бюджетного періоду.

Збір за провадження деяких видів підприємницької діяльності займає важливе місце у системі місцевого оподаткування. Так, зокрема, він забезпечував 12% податкових надходжень у місцевий бюджет м. Донецька у 2013р., тобто займав друге місце після єдиного податку (відповідно, 87% загальної суми податкових надходжень).

Платниками збору є суб'єкти господарювання (юридичні особи та фізичні особи-підприємці), їх відокремлені підрозділи, які отримують в установленому порядку торгові патенти, та провадять такі види підприємницької діяльності:

а) торговельна діяльність у пунктах продажу товарів (за вирахуванням тих, що розташовані на ринках усіх форм власності);

б) діяльність з надання платних побутових послуг за переліком, що визначений постановою Кабінету Міністрів України;

в) торгівля валютними цінностями у пунктах обміну іноземної валюти;

г) діяльність у сфері розваг (крім проведення державних грошових лотерей).

Для того, щоб отримати право на цю діяльність, а саме отримати реєстрацію у якості платника, треба придбати відповідний торговий патент.

У механізмі сплати цього збору введено ціла низька, близька 12 найменувань діяльності, які можна здійснювати без отримання патенту. Він не потрібний, наприклад, підприємствам, установам та організаціям, які провадять діяльність у торговельно-виробничій сфері (ресторанне господарство), у тому числі навчальних закладах, із обслуговування виключно працівників таких підприємств, установ та організацій, а також учнів і студентів у навчальних закладах;

Законом визначено існування певних видів підприємницької діяльності, які можна здійснювати виключно після придбанням пільгового торгового патенту. Таким є, зокрема, продаж товарів повсякденного вжитку, продуктів харчування, виробів медичного призначення для індивідуального користування, технічних та інших засобів реабілітації через торговельні установи. Такими є також, наприклад, продаж готових лікарських засобів (лікарські препарати, ліки, медикаменти, предмети догляду, перев'язувальні матеріали та інше медичне приладдя), вітамінів для населення, тампонів, інших видів санітарно-гігієнічних виробів із целюлози або її замінників, ветеринарних препаратів.

Ставка збору за провадження торговельної діяльності та діяльності з надання платних послуг встановлюється сільськими, селищними та міськими радами (далі у цьому параграфі - органами місцевого самоврядування). Розмір ставки встановлюється з розрахунку на календарний місяць у відповідному розмірі від

мінімальної заробітної плати, установленої законом на 1 січня календарного року (далі – мінімальна заробітна плата). У окремих випадках розмір ставки визначається з урахуванням місцезнаходження пункту продажу товарів та асортименту товарів, пункту з надання платних послуг, та у залежності від виду платних послуг.

Так, зокрема, ставка збору за провадження торговельної діяльності (крім провадження торговельної діяльності нафтопродуктами, скрапленим та стиснутим газом із застосуванням пістолетних паливно-роздавальних колонок на стаціонарних, малогабаритних і пересувних автозаправних станціях, заправних пунктах) та діяльності з надання платних послуг встановлюється в таких межах:

а) на території міста Києва та обласних центрів - від 0,08 до 0,4 розміру мінімальної заробітної плати;

б) на території міста Севастополя, міст обласного значення (крім обласних центрів) і районних центрів – від 0,04 до 0,2 розміру мінімальної заробітної плати;

в) на території інших населених пунктів – від 0,02 до 0,1 розміру мінімальної заробітної плати.

Ставка збору за провадження торговельної діяльності нафтопродуктами, скрапленим та стиснутим газом на стаціонарних, малогабаритних і пересувних автозаправних станціях, заправних пунктах встановлюється в межах від 0,08 до 0,4 розміру мінімальної заробітної плати залежно від місця розташування таких пунктів продажу. Ставка збору за здійснення торгівлі валютними цінностями на календарний місяць становить 1,2 розміру мінімальної заробітної плати.

Порядок сплати збору платниками збору залежить від особливостей місця розташування діяльності платника податку. Якщо здійснюється торгівельна діяльність, або надаються платні послуги (крім пересувної торговельної мережі), то збір сплачується за місцезнаходженням пункту продажу товарів або пункту з надання платних послуг. Якщо платники здійснюють торгівлю валютними цінностями, то за місцезнаходженням пункту обміну іноземної валюти. У загальному випадку, збір сплачується за місцем отримання доходу.

Строки сплати збору залежать від терміновості дії патенту. У випадку, коли провадиться торговельна діяльність з придбання короткотермінового торгового патенту, то сплата має бути не пізніш як за один календарний день до початку провадження такої діяльності. Якщо ж провадиться торгівельна діяльність на основі звичайного торгового патенту, діяльності з надання платних послуг, здійснення торгівлі валютними цінностями, то збір сплачується щомісяця не пізніше 15 числа, який передує звітному місяцю. У випадку здійснення діяльності у сфері розваг - щоквартально не пізніше 15 числа місяця, який передує звітному кварталу.

Під час придбання торгового патенту суб'єкт господарювання вносить суму збору за один місяць (квартал). На суму збору, що сплачена під час придбання торгового патенту, зменшується сума збору, яка підлягає внесенню в останній місяць (квартал) його дії. Платники збору можуть здійснити сплату збору авансовим внеском до кінця календарного року.

Порядок використання торгового патенту полягає у тому, що оригінал торгового патенту має бути розміщений:

на фронтальній вітрині магазину, а за її відсутності – біля реєстратора розрахункових операцій;

на фронтальній вітрині малої архітектурної форми;

на табличці в автомагазинах, на розвозках та інших видах пересувної торговельної мережі, а також на лотках, прилавках та інших видах торговельних точок, відкритих у відведених для торговельної діяльності місцях;

у пунктах обміну іноземної валюти;

у приміщеннях для надання платних послуг, а також у приміщеннях, в яких проводяться розважальні ігри.

Торговий патент має бути відкритий та доступний для огляду. Для запобігання пошкодженню торгового патенту (вигорання на сонці, псування внаслідок затікання дощової води, псування сторонніми особами тощо) дозволяється розміщувати нотаріально засвідчені копії торгових патентів у визначених цією частиною місцях. При цьому оригінал такого патенту має зберігатися у відповідальної особи суб'єкта господарювання, або у відповідальної особи відокремленого підрозділу, яка зобов'язана надавати його для огляду уповноваженим законом особам.

Торговий патент, виданий для провадження торговельної діяльності з використанням пересувної торговельної мережі (автомагазини, розвозки тощо), діє на території України.

Для кожного з видів патенту діє відповідна норма строку його дії. Строк дії торгового і пільгового патенту, крім короткотермінового торгового патенту та торгового патенту на здійснення діяльності у сфері розваг, становить 60 календарних місяців. Строк дії короткотермінового торгового патенту становить від одного до п'ятнадцяти календарних днів. Строк дії торгового патенту на здійснення діяльності у сфері розваг становить вісім календарних кварталів.

У разі невнесення суб'єктом господарювання збору у встановлений строк, дія такого патенту анулюється з першого числа місяця, що настає за місяцем, у якому відбулося таке порушення. Суб'єкт господарювання, що припинив діяльність, яка підлягає патентуванню, до 15 числа місяця, що передує звітному, письмово повідомляє про це відповідному контролюючому органу. При цьому торговий патент підлягає поверненню контролюючому органу, який його видав, а суб'єкту господарювання повертається надмірно сплачена сума збору.

11.2. Місцеві збори, що вводяться за рішеннями місцевих органів самоврядування

Ідеологією впровадження місцевого оподаткування є положення Податкового Кодексу України [24 ПКУ, пункт 10.1] про те, що місцеві ради в межах повноважень податкового законодавства самостійно вирішують питання щодо встановлення збору за місця для паркування транспортних засобів, туристичного збору. Розглянемо межи цих повноважень.

Особливості адміністрування збору за місця для паркування транспортних засобів полягає у наступному.

Платниками збору за місця для паркування транспортних засобів є особи, які, згідно з рішенням сільської, селищної або міської ради організовують та провадять діяльність із забезпечення паркування транспортних засобів для платного паркування на майданчиках та на спеціально відведених автостоянках. Такими суб'єктами сплати збору за паркування є, по-перше, юридичні особи,

во-друге, їх філії (відділення, представництва) та, по-третє, фізичні особи – підприємці без права утворення юридичної особи.

Для забезпечення діяльності щодо забезпечення паркування транспортних засобів відводяться спеціальні земельні ділянки. Їх перелік затверджується рішенням сільської, селищної або міської ради про встановлення збору. У переліку зазначається їх місцезнаходження, загальна площа, технічне облаштування, кількість місць для паркування транспортних засобів.

Об'єктом оподаткування збором є земельна ділянка, яка спеціально відведена для забезпечення паркування транспортних засобів. Таке спеціальне відведення землі може бути чи на автомобільних дорогах загального користування, чи на тротуарах, або інших місцях. Це можуть бути також комунальні гаражі, стоянки, паркінги (будівлі, споруди, їх частини), які побудовані за рахунок коштів місцевого бюджету, за винятком площі земельної ділянки, яка відведена для безоплатного паркування транспортних засобів [56, ст.30]. При цьому слід мати на увазі, що таке безоплатне паркування діє тільки для осіб зі статусом інваліду.

Базою оподаткування є площа земельної ділянки, відведена для паркування, а також площа комунальних гаражів, стоянок, паркінгів (будівель, споруд, їх частин), які побудовані за рахунок коштів місцевого бюджету.

Ставки збору встановлюються за кожний день провадження діяльності із забезпечення паркування транспортних засобів у гривнях за 1 квадратний метр площі земельної ділянки, що відведена для організації та провадження такої діяльності. Розмір ставки встановлюється від 0,03 до 0,15 відсотка мінімальної заробітної плати, установленої законом на 1 січня податкового року. Коли місцеві органи самоврядування призначають конкретні розміри ставки, то вони мають враховувати особливості кожної ділянки. Такими особливостями є місцезнаходження спеціально відведених місць для паркування транспортних засобів, площа спеціально відведеного місця, кількість місць для паркування транспортних засобів, спосіб поставлення транспортних засобів на стоянку, режим роботи та їх заповнюваність.

Податковим періодом збору за паркування є календарний квартал. Сума збору за місця для паркування транспортних засобів обчислюється відповідно до податкової декларації за звітний квартал,

сплачується щоквартально, у визначений для квартального звітного (податкового) періоду строк, за місцезнаходженням об'єкта оподаткування.

Особливості адміністрування туристичного збору полягає у наступному.

Туристичний збір це є, мабуть, один з небагатьох обов'язкових платежів, що не може бути запровадженим на будь якої території. Він є актуальним тільки для адміністративних територій, які відрізняються своєю туристичною привабливістю. Як відомо, вона формується передусім завдяки наявності природних або історико-культурних туристичних ресурсів, а ще ліпше, їх поєднанням.

Платниками збору є громадяни України, іноземці, а також особини без громадянства, які прибувають на територію адміністративно-територіальної одиниці, на якій діє рішення сільської, селищної та міської ради про встановлення туристичного збору, та отримують(споживають) послуги з тимчасового проживання(ночівлі) із зобов'язанням залишити місце перебування в зазначений рядків.

Особливість збору у тому, що він сплачується тільки у випадку отримання послуг з тимчасового проживання. Звідси слідує, що якщо особа хоча й знаходиться на території, де діє норма щодо забезпечення виконання зобов'язання сплачувати цей збір, але таких послуг не споживає, то таку особу не слід прираховувати до платника цього збору.

Платниками збору не можуть бути особи, які:

а) постійно проживають, у тому числі на умовах договорів найму, у селі, селищі або місті, радами яких встановлено такий збір;

б) особи, які прибули у відрядження;

в) інваліди, діти-інваліди та особи, що супроводжують інвалідів І групи або дітей-інвалідів (не більше одного супроводжуючого);

г) ветерани війни;

ґ) учасники ліквідації наслідків аварії на Чорнобильській АЕС;

д) особи, які прибули до відповідної території з метою покращення здоров'я. А саме знаходяться з путівками (курсівками) на лікування, оздоровлення, реабілітацію до лікувально-профілактичних, фізкультурно-оздоровчих та санаторно-курортних закладів, що мають ліцензію на медичну практику та акредитацію

центрального органу виконавчої влади, що реалізує державну політику у сфері охорони здоров'я;

е) діти віком до 18 років.

Ставка збору встановлюється у розмірі від 0,5 до 1 відсотка до бази справляння збору. У свою чергу, базою справляння є вартість усього періоду проживання (ночівлі) в місцях, перебування платника платника цього збору, за вирахуванням податку на додану вартість.

До вартості проживання не включаються витрати на харчування чи побутові послуги (прання, чистка, лагодження та прасування одягу, взуття чи білизни), телефонні рахунки, оформлення закордонних паспортів, дозволів на в'їзд (віз), обов'язкове страхування, витрати на усний та письмовий переклади, інші документально оформлені витрати, що пов'язані з правилами в'їзду.

Сплату туристичного збору до бюджету здійснюють не платники, безпосередньо, а податкові агенти цього збору. Їх перелік визначається рішеннями сільської, селищної та міської ради. До його переліку можуть входити:

а) адміністрації, готелі, кемпінги, мотелі, гуртожитки для приїжджих та інші заклади готельного типу, санаторно-курортні заклади;

б) квартирно-посередницькі організації, які направляють неорганізованих осіб на поселення у будинки (квартири), що належать фізичним особам на праві власності або на праві користування за договором найму;

в) юридичні особи або фізичні особи - підприємці, які уповноважуються сільською, селищною або міською радою справляти збір на умовах договору, укладеного з відповідною радою.

Особливості справляння збору полягають у тому, що податкові агенти справляють збір під час надання послуг, пов'язаних з тимчасовим проживанням (ночівлею), і зазначають суму сплаченого збору окремим рядком у рахунку (квитанції) на проживання.

Періодичність сплати збору визначається тим, що податковим періодом для нього є календарному кварталу. Порядок сплати збору полягає у тому, що сума туристичного збору, яка обчислюється відповідно до податкової декларації за звітний (податковий) квартал, сплачується щоквартально. Строки сплати збору визначаються нормами погашення податкових зобов'язань, які діють для квартального звітного (податкового) періоду.

Сплата збору здійснюється за місцезнаходженням податкових агентів.

КОНТРОЛЬНІ ЗАПИТАННЯ

1. Дайте характеристику особливостей впровадження системи місцевих податки та місцевих зборів.
2. Розкажіть про сутність, склад та зміст Спеціальних податкових режимів, що передбачені Податковим Кодексом України?
3. Розкажіть про сутність та зміст збору за провадження деяких видів підприємницької діяльності?
4. Розкажіть про порядок використання торгового патенту на здійснення деяких видів підприємницької діяльності.
5. Розкажіть про систему місцевих зборів, що вводяться за рішеннями місцевих органів самоврядування.
6. Назвіть елементи механізму сплати у вигляді збору за місця для паркування транспортних засобів.
7. Особливості адміністрування туристичного збору.

СПИСОК ВИКОРИСТАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ

1. Адміністрування податків : [навч. посіб.] / Ю.Б. Іванов, Л.М. Карпов, К.В. Петросянц. – Х. : Вид. ХНЕУ, 2005. –210 с.
2. Андрущенко В.Л. Фіскальне адміністрування як наука і мистецтво / В.Л. Андрущенко // Фінанси України. – 2003. – № 6. – С. 27-35.
3. Калінеску Т.В. Адміністрування податків : [навч. посіб.] / Т.В. Калінеску, В.О. Корецька-Гармаш, В. В. Демидович. – К. : Центр учбової літератури, 2013. – 290 с.
4. Дадашев А.З. Налоговое администрирование в Российской федерации / А.З. Дадашев. – М. : Книжный мир, 2002. – 173 с.
5. Вакулич І.П. Податкове адміністрування та ефективність податкової системи / І.П. Вакулич // Фінанси України. – 2003. – № 2. – С.54-59.
6. Податкова політика України: стан, проблеми та перспективи : [монографія] / П.В. Мельник, Л.Л. Тарангул, З.С. Варналій. – К. : Знання, 2008.– 675 с.
7. Райзберг Б.А. Современный зкономический словарь / Б.А. Райзберг, Л.Ш. Лозовский, Е.Б. Стародубцева. – М. : ИНФРА-М, 2005.– 480 с.
8. Великий тлумачний словник сучасної української мови / уклад, і голов. ред. В.Т. Бусел. – К. : Ірпінь, ВТФ «Перун», 2007. – 354 с.
9. Словарь русского языка / С.И. Ожегов; под общ. ред. проф. Л.И. Скворцова. – М. : ООО «Издательский дом «ОНИКС 21 век»: ООО «Издательство «Мир и образование», 2005. – 726 с.
10. Економічна енциклопедія: в 3-х т. Т.1 / ред.кол. С.В. Мочерний та інші. – К. : Академія, 2000. – 864 с.
11. Абрамчик Л.Я. Налоговое администрирование в системе финансового контроля / Л.Я. Абрамчик // Финансовое право. – 2005. – № 6. – С. 12-15.
12. Некрасова Т.В. Адміністрування податків, зборів, обов’язкових платежів: окремі проблеми правового регулювання / Т.В. Некрасова // Вестник ИЭПИ НАН Украины. – 2011. – № 2. – С. 5-11.
13. Проскура К.П. Особливості адміністрування податків в Україні / К.П. Проскура // Економічний часопис – XXI. 2012. – № 3-4. – С. 53-55.

14. Чумак О.В. Науково-методичні аспекти адміністрування податків / О.В. Чумак, Л.М. Мілаш // Зовнішня торгівля: економіка, фінанси, право. – №6. – 2011. – С. 90-93.

15. Савчук В.А. Теоретичні засади організації адміністрування податків / В.А. Савчук [Електронний ресурс] // Ефективна економіка, №3, 2013: Електронне наукове фахове видання. – Режим доступу : http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=1852.

16. Іванов А. Адміністрування податків: нові проблеми в адміністративному та фінансовому праві України / А. Іванов // Право України. – 2002. – № 2. – С. 34-38.

17. Мельник В.М. Оподаткування: наукове обґрунтування та організація процесу : [монографія] / В.М. Мельник – К.: Комп'ютерпрес, 2006. – 277 с.

18. Таранов І.М. Адміністрування та ефективність справляння податків в Україні / І.М. Таранов // Фінансова система України: зб. наук. праць. – Острог: В-во «Національний університет «Острозька академія», 2007. – Вип. 9. – Ч.1. – С. 220-227.

19. Швабій К.І. Ефективність адміністрування податків в Україні: методологія та аналіз / К.І. Швабій // Фінансова система України: зб. наук. праць. – Острог: В-во «Національний університет «Острозька академія», 2007. – Вип. 9. – Ч.3. – С. 519-527.

20. Иванов Ю.Б., Налоговый менеджмент : учеб. пособ. / Ю.Б. Иванов В.В. Карпова, Л.Н. Карпов. – Х.: ИД «ИНЖЭК», 2006. – 488 с.

21. Марченко В.Б. Щодо застосування терміна «Адміністрування податків, зборів (обов'язкових платежів)» у податковому кодексі України / В.Б. Марченко // Часопис Київського університету права. – 2011. – № 1. – С. 120 -124.

22. Ільяшенко В.А. Удосконалення системи адміністрування податкових платежів до державного бюджету [Електронний ресурс] / В.А. Ільяшенко //. – Електронне наукове фахове видання «Ефективна економіка». – Режим доступу: http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=1953.

23. Про внесення змін до Податкового кодексу України у зв'язку з проведенням адміністративної реформи Верховна Рада України: закон від 04.07.2013, № 404 – VII // Голос України. – 2013. – № 148.

24. Податковий кодекс України: закон України від 02.12.2010, № 2755-VI / Текст документа у редакції від 02.03.2014 // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon4.rada.gov.ua/ laws/ card/2755-17.

25. Мельник В.М. Адміністрування податків в історичній ретроспективі / В.М. Мельник // Фінанси України. – 2005. – № 10. – С. 42-50.

26. Нікітішин А.О. Адміністрування податків в умовах фінансово-економічної кризи / А.О. Нікітшин // Фінанси України. – 2010.– № 1. – С. 38-45.

27. Мельник В.М. До питання формування теоретичних засад адміністрування податків / В.М. Мельник // Фінанси України. – 2008. –№ 9. – С. 3-9.

28. Про затвердження Порядку направлення органами державної податкової служби податкових вимог платникам податків: наказ Міністерства фінансів України 24.10.2012 за № 1113 // Офіційний вісник України. – 2012. – № 89, стор. 438, стаття 3615.

29. Про платіжні системи та переказ коштів в Україні. Закон України від 05.04.2001, № 2346-III // Урядовий кур'єр. – 2001. 16 травня – № 84.

30. Про затвердження переліку достатніх підстав, які надають податковим органам право на проведення документальної позапланової виїзної перевірки платника податку на додану вартість для визначення достовірності нарахування бюджетного відшкодування такого податку: постанова Кабінету Міністрів України / від 27.12.2010 № 1238 // Урядовий кур'єр. – 2011. – 11січня, № 3.

31. Юровский Д. Вопросы администрирования НДС (часть 1) / Д. Юровский / Консультант бухгалтера (рус) // 2011. – № 16. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.consult. kharkov.ua/ ?page=article_show&article_id=1104

32. Про затвердження Порядку періодичного подання інформації органам державної податкової служби та отримання інформації зазначеними органами за письмовим запитом: постанова Кабінету Міністрів України від 27.12.2010, № 1245 // Урядовий кур'єр. 2011. – 11 січня, № 3.

33. Порядок проведення органами державної податкової служби зустрічних звірок: постанова Кабінету Міністрів України від

27 грудня 2010 р. N 1232. // Урядовий кур'єр. – 2011. – 6 січня, № 2.

34. Господарський Кодекс України. Закон України від 16 січня 2003 року N 436-IV. // Відомості Верховної Ради України (ВВР). – 2003. – N 18, N 19-20, N 21-22.

35. Порядок подання платником податків заяви про проведення документальної невиїзної позапланової електронної перевірки та прийняття рішення територіальним органом Міністерства доходів і зборів України про проведення такої перевірки: наказ Міністерства доходів і зборів України від 03.06.2013 № 143 [Електронний ресурс] // Офіційний веб-портал Верховної Ради України. – Режим доступу: http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0950-13/paran59#n14

36. Про заставу: закон України N 2654-XII від 02.10. 1992 року N 2654-XII // Відомості Верховної Ради України (ВВР). – 1992. – № 47. – ст. 642.

37. Про відновлення платоспроможності боржника або визнання його банкрутом: закон України від 14 травня 1992 року № 2343-XII // Відомості Верховної Ради України (ВВР). – 1992. – № 31. – ст. 440.

38. Про оцінку майна, майнових прав та професійну оціночну діяльність в Україні: закон України від 12 липня 2001 року N 2658-III. // Відомості Верховної Ради України (ВВР). – 2001. – N 47. – ст. 251

39. Порядок призначення та звільнення податкового керуючого, а також перелік його функцій та повноважень: наказ Міністерства фінансів України від 24.10.2012 № 1112. – // Офіційний вісник України. – 2012. – № 89. – стор. 432, стаття 3614.

40. Азаров Л. Адміністративний арешт активів: як це робиться на Україні / Л. Азаров // Бухгалтерія. – 2002. – № 16/1.– С. 215-219.

41. Сухомлин І. Права платника податків, активи якого знаходяться у податковій заставі / І. Сухомлин. // Зб. систематизованого законодавства «Права платників податків». – 2004. – В. 11. – С. 87-88.

42. Про виконавче провадження: закон України від 21 квітня 1999 року № 606-XIV // Відомості Верховної Ради України (ВВР). – 1999. – N 24. – ст.207.

43. Порядок стягнення готівки, яка належить платникові податків, у рахунок погашення його податкового боргу: постанова Кабінету Міністрів України від 29 грудня 2010 р. № 1244. // Урядовий кур'єр. – 2011. – № 3.

44. Про цінні папери та фондовий ринок: закон України від 23 лютого 2006 року № 3480-IV// Відомості Верховної Ради України (ВВР). – 2006. – № 31. – ст.268

45. Про оцінку майна, майнових прав та професійну оціночну діяльність в Україні: закон України від 12 липня 2001 року, N 2658-III // Відомості Верховної Ради України (ВВР). – 2001. – № 47. – Ст.251.

46. Порядок списання непогашених грошових зобов'язань або податкового боргу після ліквідації платника податків, не пов'язаної з банкрутством: постанова Кабінету Міністрів України від 27 грудня 2010 р. N 1231 // Урядовий кур'єр. – 2011. – № 2.

47. Перелік обставин, що свідчать про наявність загрози виникнення або накопичення податкового боргу, і доказів існування таких обставин: постанова Кабінету Міністрів України від 27 грудня 2010 р. N 1235 // Урядовий кур'єр. – 2011. –№ 2

48. Киселева А. Интервью с Н. Пуртовым, исполнительным директором 000 «Управляющая компания «Лекс» / А. Киселева // Эксперт-Урал. – 2003. – № 36.

49. Черник Д.Г. Налоговое консультирование : уч. пособ. / Д.Г. Черник, Л.С. Кирина, В.В. Балакин; науч. ред. Д.Г. Черник. – М. : ЗЛО «Издательство «Экономика», 2009. – 439 с. – (Высшее образование).

50. Про податкове консультування в Україні: Карта проходження проекту: Проект Закону України від 10.07.2008 р. № 2745. / Суб'єкт законодавчої ініціативи: Народний депутат України/Автор законодавчої ініціативи: К. Ващук. // Сайт «Ліга-закон» [Електронний ресурс] – Режим доступу: http://search.ligazakon.ua/ l_doc2.nsf/link1/JF24900I.html

51. Демишева Т.Л. Организация и методика налогового консультирования : навч. посіб. / Т.Л. Демишева. – М. : Тезарус, 2004. – 160 с.

52. Іванишина О.С. Удосконалення адміністрування прямих податків як чинник підвищення їхньої фіскальної ефективності / О.С Іванишина // Актуальні проблеми економіки. – 2010. – № 6. – С. 221-225.

53. Порядок розрахунку та застосування ринкового діапазону цін і ринкового діапазону рентабельності для цілей трансфертного ціноутворення: постанова Кабінет Міністрів України від 17.10.2013, № 763 // Урядовий кур'єр. –2013. – № 196.

54. Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування: закон України 8 липня 2010 року № 2464-VI [Електронний ресурс] / Відомості Верховної Ради України (ВВР). – 2011. – N 2-3. – ст.11. – Режим доступу: _http://zakon.rada.gov.ua/ cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2464-17

55. Порядок визначення класу професійного ризику виробництва за видами економічної діяльності: постанова Кабінету Міністрів України від 8 лютого 2012 р. № 237 / Офіційний вісник України. – 2012. – № 30. – стор. 65, стаття 1104. [Електроний ресурс]. Режим доступу: – http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/237-2012-%D0%BF/print1345460180654968

56. Про основи соціальної захищеності інвалідів в Україні: закон України від 21 березня 1991 року, N 875-XII. // Відомості Верховної Ради УРСР. – 1991. – № 21. – стаття 252.

Навчально-методичне видання

Палєй С.Б.

АДМІНІСТРУВАННЯ ПОДАТКІВ