МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ
УКРАЇНИ
ХАРКІВСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ
ЕКОНОМІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ

Іванов Ю.Б.
Карпов Л.М.
Петросянц К.В.

АДМІНІСТРУВАННЯ ПОДАТКІВ

НАВЧАЛЬНИЙ ПОСІБНИК

ББК 65.261.4я7
І-20
УДК 336.225(075)

Рецензенти: докт. екон. наук, старший науковий співробітник, проректор з наукової роботи, завідувач кафедри фінансів Донецького університету економіки та права *Брюховецька Н. Ю.;* докт. екон. наук, професор, декан економічного факультету, завідувач кафедри фінансів Національної металургійної академії України *Ковальчук К. Ф.;* докт. екон. наук, професор, завідувач кафедри економіки підприємства Харківського національного автомобільно-дорожнього університету *Горєлов Д. О.*

Рекомендовано Міністерством освіти і науки України як навчальний посібник для студентів вищих навчальних закладів.

Протокол №6 від 29.06.2004 р.

Авторський колектив: Іванов Ю. Б., докт. екон. наук, професор — вступ; програма курсу; теми 2, 5, 6, 8, 9, 10, 13. Карпов Л. М., викладач — ситуаційні завдання; теми 1, 3, 4, 7, 11, 12, 14. Петросянц К. В., викладач — тестові завдання; задачі для практичних занять; тематика рефератів.

Іванов Ю. Б.

І-20 Адміністрування податків. Навчальний посібник для самостійної підготовки магістрів спеціальності 8.050114 "Оподаткування" / Ю. Б. Іванов, Л. М. Карпов, К. В. Петросянц; [За заг. ред. докт. екон. наук, професора Ю. Б. Іванова. — Харків: Вид. ХНЕУ, 2005. — 276 с. (Укр. мов.)

ISBN 966-676-135-1

Вперше систематизовано навчальний матеріал для самостійного вивчення нового нормативного курсу "Адміністрування податків". Видання містить програму, методичні рекомендації до вивчення кожної з тем, в яких детально і стисло розкриті основи податкового адміністрування та надане пояснення найскладніших питань, що виникають на практиці. Запропоновані запитання для самостійної перевірки знань, а також завдання у формі тестів і ситуаційних завдань, які відображають реальні обставини, що можуть скластися в практиці роботи органів податкової служби.

Рекомендовано студентам спеціальностей напряму "Економіка і підприємництво".

ББК 65.261.4я7

ISBN 966-676-135-1

© Харківський національний економічний університет, 2005

© Іванов Ю. Б.
Карпов Л. М.
Петросянц К. В.
2005

ВСТУП

Розбудова соціально-орієнтованої ринкової економіки та забезпечення сталого економічного зростання країни пов'язано із необхідністю раціональної організації процесу формування дохідної частини бюджетів. Це, насамперед, пов'язано із необхідністю ефективної реалізації фіскальної функції оподаткування та формуванням сучасних механізмів взаємодії контролюючих органів з платниками податків.

Дієвість податкової системи залежить від того наскільки ефективно і своєчасно держава організує податковий процес, здійснює управління оподаткуванням і оперативно реагує на зміни у економічній ситуації. Для цього Україні потрібні висококваліфіковані фахівці в області оподаткування, а саме у сфері адміністрування податків, які здатні забезпечувати організаційне супроводження процесу справляння податків і зборів на умовах партнерських відносин між платниками податків та контролюючими органами здійснювати контроль за правильністю розрахунку та своєчасністю сплати до бюджетів податків та обов'язкових платежів.

Становлення механізмів податкового адміністрування в Україні має відносно недовгу історію і почалося одночасно з розбудовою системи оподаткування. В 90-х роках XX сторіччя були закладені основи системи адміністрування податків і зборів. Але в цей період механізми податкового адміністрування мали суто фіскальний характер і не сприяли партнерським взаємовідносинам між органами державної податкової служби та платниками податків.

Розвиток податкової системи України на початку XXI сторіччя висунув на передній план проблему невідкладності реформування системи взаємовідносин суб'єктів податкового процесу на принципах законності та рівності прав контролюючих органів т платників податків. Однією зі складових цієї проблеми є подолання презумпції винності платника податків, перші кроки в розв'язанні якої були зроблені в Законі України «Про порядок погашення податкових зобов'язань

платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами».

Саме в цьому законодавчому акті вперше були вирішені проблеми: конфлікту інтересів, що є дуже болючим питанням для української податкової реальності з урахуванням існуючих численних суперечностей законодавчої та нормативної бази оподаткування; єдиних строків давнини для всіх учасників податкових розрахунків; створення єдиного механізму узгодження податкових зобов'язань, уніфікації строків подання податкової звітності та погашення податкових зобов'язань за більшістю податків і зборів, що справляються в Україні. На законодавчому рівні були врегульовані процедури податкової застави, адміністративного арешту і продажу активів платників в рахунок погашення податкових зобов'язань, а також запроваджені єдині принципи фінансової відповідальності платників за порушення податкового законодавства.

Практика застосування нових механізмів податкового адміністрування, незважаючи на їх в цілому прогресивний характер, свідчить

Курс "Адміністрування податків" є однією зі складових блоку нормативних дисциплін професійної підготовки магістрів спеціальності 8.050114 „Оподаткування". Цей курс є одним з провідних у формуванні фахівців, що обрали професію податківців. Разом з тим, податкове адміністрування – це двосторонній процес, тому магістри, які планують займатися корпоративним податковим менеджментом на підприємствах знайдуть в цьому курсі багато корисної інформації не тільки теоретичного, але, насамперед, практичного характеру.

Мета курсу – здобуття студентами теоретичних основ та практичних навичок щодо організації адміністрування податків, ефективного застосування процедур та механізмів, передбачених чинним законодавством в сфері погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами.

Завдання дисципліни полягають у вивченні:

- порядку організації процесу адміністрування податків;
- організації обліку платників податків;

- організації порядку справляння платежів до бюджету;
- процедури застосування фінансових та адміністративних санкцій з платників податків.

Предмет курсу: процес організації адміністрування податків.

В навчальному посібнику наведено склад та функції контролюючих органів, а також порядок та строки подання податкових декларацій. Розглядаються питання організації обліку платників податків, порядок обліку податків та зборів, випадки визначення сум податкових зобов'язань контролюючими органами, випадки виникнення податкового боргу, податкової застави та арешту активів платників податків.

Вивчення курсу "Адміністрування податків" потрібно не тільки майбутнім робітникам податкових органів, але й керівникам підприємств, менеджерам, бухгалтерам, фінансистам, підприємцям. З цією метою у посібнику у доступній формі наведені порушення і штрафні санкції за недотримання податкового законодавства, а також випадки оскарження платниками податків рішень контролюючих органів.

Особлива увага приділяється розбіжностям у діючих законодавчих та нормативно – правових актах, дискусійним питанням, а також порушенням, які виникають в практиці податкового контролю.

Для самостійного вивчення курсу "Адміністрування податків" запропоновані методичні вказівки до вивчення кожної теми, які містять структуру та послідовність розгляду питань теми. Розглянуті питання, на які слід звернути особливу увагу, роз'яснюються найскладніші питання.

До кожної теми наведено перелік контрольних запитань, відповіді на які сприятимуть самоконтролю та закріпленню вивченого матеріалу.

Практичні завдання не менш важливі у структурі кожної теми. Вони складаються з тестів, задач та ситуаційних завдань, які відображують реальні практичні ситуації, рішення яких дають змогу орієнтуватися у діючому податковому законодавстві, виявляти факти його порушення і нараховувати штрафи та пеню, та також самостійно визначати суми податкових зобов'язань непрямими методами.

Комплексне вивчення кожної теми допоможе набуттю навичок роботи з податкового менеджменту.

Курс “Адміністрування податків” передбачає написання рефератів, які спрямовані на поглиблене вивчення теми. Обов’язковим при написанні рефератів є розгляд суперечностей чинного податкового законодавства та обґрунтування напрямків його вдосконалення.

Рекомендовано у якості навчального посібника для самостійного вивчення дисципліни “Адміністрування податків” студентами спеціальності 8.050114 “Оподаткування”, а також для вивчення відповідного розділу нормативної дисципліни “Податковий менеджмент” студентами інших спеціальностей напряму “Економіка і підприємництво”.

При підготовці навчального посібника використані чинні законодавчі та нормативні акти станом на 15.06.2005 року.

ПРОГРАМА КУРСУ

Тема 1. Сутність адміністрування податків

Поняття адміністрування податків. Місце податкового адміністрування в структурі податкового права. Система податкового адміністрування.

Предмет податкового адміністрування. Метод податкового адміністрування. Види правовідносин, що виникають у процесі податкового адміністрування.

Об'єкт податкового адміністрування. Права й обов'язки платників податків і процедура реалізації цих прав і обов'язків. Суб'єкти податкового адміністрування. Представництво в податковому адмініструванні.

Базовий закон з податкового адміністрування – Закон України «Про порядок погашення зобов’язань платників податків перед бюджетами і державними цільовими фондами».

Терміни, що застосовуються в податковому адмініструванні. Коло платежів, адміністрування яких регулюється базовим законом. Обчислення строків у податковому адмініструванні.

Тема 2. Склад та функції контролюючих органів

Перелік контролюючих органів. Компетенція контролюючих органів. Органи, вповноважені здійснювати заходи щодо погашення податкового боргу (органи стягнення).

Склад та функції податкових органів. Склад і функції органів Пенсійного фонду України. Склад та функції органів фондів загальнообов'язкового державного соціального страхування.

Підстави для примусового стягнення активів платника податків. Бюджетний фонд.

Тема 3. Організація обліку платників податків

Перелік реєстрів, які ведуть органи податкової служби. Принцип

відбору великих платників податків. Перелік платників податків, які підлягають обліку в органах податкової служби. Організація обліку платників податків в органах державної податкової служби. Порядок взяття на облік платників податків - юридичних осіб. Особливості взяття на облік фізичних осіб – суб'єктів підприємницької діяльності. Особливості взяття на облік фізичних осіб, які не є суб'єктами підприємницької діяльності. Порядок зняття з обліку платників податків в органах державної податкової служби.

Особливості обліку платників податків у розрізі окремих видів податків: облік платників ПДВ, платників податку на прибуток, єдиного податку, платників збору на обов'язкове державне пенсійне страхування, внесків на загальнообов'язкове державне соціальне страхування й інших податків і зборів.

Порядок підготовки матеріалів для передачі їх підрозділам податкової міліції щодо встановлення місцезнаходження суб'єктів підприємницької діяльності, що ухиляються від обліку та сплати податків.

Тема 4. Порядок здійснення органами державної податкової служби оперативного обліку податків і зборів

Документи, на підставі яких здійснюється нарахування платежів до бюджету. Особові рахунки платників. Порядок ведення особових рахунків платників.

Облік нарахованих сум платежів. Облік надходження платежів до бюджету. Облік відстрочення й розстрочення податкових зобов’язань. Особливості обліку штрафних (фінансових) санкцій. Облік повернення сум переплат або їх відшкодування з бюджету.

Тема 5. Порядок та строки подання податкової декларації

Варіанти узгодження сум податкових зобов'язань. Порядок самостійного узгодження податкового зобов'язання.

Податкова декларація. Критерії визнання податкової звітності декларацією. Вимоги до оформлення податкової декларації. Порядок подання податкової декларації. Строки подання податкової декларації.

Права і обов'язки контролюючих органів в процесі декларування податкових зобов'язань.

Порядок виправлення помилок в податкових деклараціях.

Строки погашення податкового зобов'язання за декларацією.

Тема 6. Визначення податкового зобов'язання контролюючими органами

Випадки визначення сум податкових зобов'язань платників податків контролюючими органами.

Порядок визначення суми податкового зобов'язання контролюючими органами за непрямими методами. Права платників та контролюючих органів при визначенні податкових зобов'язань за непрямими методами

Строки погашення податкового зобов'язання, визначеного контролюючим органом.

Апеляційне узгодження податкового зобов'язання. Адміністративний та судовий порядок узгодження податкового зобов'язання.

Механізм оскарження рішень податкових органів. Права платників в процедурі оскарження.

Тема 7. Податкові повідомлення та податкові вимоги

Податкове повідомлення. Форма та склад реквізитів. Механізм вручення платнику. Перше і друге податкове повідомлення.

Податкові вимоги. Форма та склад реквізитів. Перша і друга податкова вимога.

Черговість виставлення податкових повідомлень та податкових вимог у разі консолідованого боргу.

Порядок відкликання податкових повідомлень та податкових вимог.

Тема 8. Податковий борг

Поняття податкового боргу.

Джерела самостійної сплати податкового зобов'язання та погашення податкового боргу. Джерела погашення податкового боргу за рішенням органу стягнення.

Перелік активів, що не можуть бути використані як джерела погашення податкового боргу. Додаткові джерела погашення податкового боргу. Джерела погашення податкового боргу фізичних осіб.

Персональна податкова відповідальність. Рівність бюджетних інтересів.

Особливості погашення податкового боргу державних або комунальних підприємств.

Порядок погашення податкових зобов'язань або податкового боргу у разі ліквідації платника податків. Порядок погашення податкових зобов'язань або податкового боргу при реорганізації платника податків.

Поняття безнадійного податкового боргу.

Форс-мажорні обставини: зміст та порядок підтвердження. Особливості списання податкового боргу, що виник внаслідок обставин непереборної сили (форс-мажорних обставин).

Тема 9. Податкова застава

Зміст податкової застави. Порядок виникнення права податкової застави. Реєстрація податкової застави. Податковий пріоритет. Захист інтересів кредиторів.

Податковий керуючий та його функції. Узгодження операцій з активами, що знаходяться під заставою. Зупинення податкової застави.

Податкова порука. Обмеження щодо права застосування податкової застави.

Порядок продажу активів, що перебувають у податковій заставі. Порядок організації публічних торгів щодо продажу активів. Оприлюднення інформації. Доступ до активів. Порядок скасування рішення про продаж активів. Забезпечення інтересів кредиторів.

Тема 10. Адміністративний арешт активів

Поняття адміністративного арешту активів. Повний або умовний арешт. Порядок застосування арешту активів. Виконавці рішення про арешт активів.

Порядок зупинення адміністративного арешту активів платника податків. Повторне накладання адміністративного арешту.

Особливості оскарження рішення щодо адміністративного арешту активів.

Тема 11. Розстрочення та відстрочення податкових зобов'язань платника податків

Порядок розстрочення та відстрочення податкових зобов'язань. Підстави для прийняття рішення щодо розстрочення чи відстрочення податкових зобов'язань (крім податкового боргу).

Умови надання розстрочення та відстрочення податкових зобов'язань. Гласність та запобігання корупції. Підстави для дострокового розірвання договорів про розстрочення, відстрочення.

Тема 12. Строки давності та їх застосування

Тривалість строків давності при визначенні суми податкових зобов'язань податковим органом. Граничні строки стягнення податкового боргу.

Граничні строки для подання заяв на повернення надміру сплачених або невідшкодованих податків і зборів (обов'язкових платежів).

Продовження граничних строків.

Тема 13. Штрафні санкції та пеня

Поняття та порядок нарахування штрафних санкцій (штрафів). Класифікація штрафних санкцій за видами податкових правопорушень.

Самостійне нарахування штрафів платниками податків.

Загальні та спеціальні (за окремими видами податків) штрафні санкції.

Розмір та порядок нарахування штрафних санкцій при самостійному виявленні факту заниження податкового зобов'язання минулих податкових періодів.

Пеня в системі податкових санкцій. Початок строків нарахування пені. Зупинення строків нарахування пені. Розмір пені. Порядок розрахунку сум пені.

Відповідальність банків за несвоєчасне перерахування податкових платежів.

Тема 14. Конфлікт інтересів. Податкові роз'яснення

Поняття конфлікту інтересів, причини його виникнення Механізм розв’язання конфлікту інтересів. Використання механізму розв’язання конфлікту інтересів в процедурах адміністративного та судового оскарження рішень контролюючих органів.

Податкові роз'яснення. Місце й роль податкових роз’яснень в системі законодавчого й інформаційного забезпечення оподаткування. Пріоритет податкових роз’яснень. Обов’язки центрального (керівного) органу контролюючого органу щодо видання податкових роз’яснень. Права платників у зв’язку з податковими роз’ясненнями.

Тема 1. СУТНІСТЬ АДМІНІСТРУВАННЯ ПОДАТКІВ

Вивчення цієї теми необхідно починати з поняття “адміністрування податків і зборів (обов'язкових платежів)”.

В широкому плані ***під адмініструванням податків і зборів (обов'язкових платежів) розуміється процедура реалізації прав і обов'язків суб'єктів оподаткування стосовно погашення податкових зобов'язань***.

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

В рамках податкового адміністрування здійснюється: постановка на облік, декларування податкових зобов'язань, визначення податкових зобов'язань контролюючими органами, зміна строків виконання податкових зобов'язань, повернення зайво сплачених податків, стягнення несплачених податків, застосування забезпечувальних заходів (податкова застава, податкова порука, адміністративний арешт активів), порядок оскарження й т. ін.

Податкове право, так само як і будь-яке інша галузь права, складається з норм двох видів: матеріальних і процесуальних. Не вдаючись у тонкощі, між цими нормами можна провести таку границю: матеріальні норми встановлюють права й обов'язки суб'єктів податкового права, а процесуальні норми встановлюють процедуру реалізації цих прав і обов'язків. По суті, податкове адміністрування саме й становить процесуальну частину податкових правовідносин, відповідаючи на запитання як реалізувати ті або інші права й обов'язки суб'єктів податкового процесу.

Об'єктом податкового адміністрування є процес організації відносин між суб’єктами податкового процесу, які визначають процедуру надходження коштів від платників у бюджети у формі податків і зборів.

Податкове адміністрування складається із сукупності правових норм, які об'єднані в певну систему. Остання розбита на підсистеми, які мають специфічні особливості, логічну структуру, об'єктивний склад. Система податкового адміністрування - об'єктивна сукупність суспільних податкових процесуальних відносин, що визначає внутрішню структуру податкового адміністрування, зміст й особливості норм, які регулюють податкові процесуальні правовідносини.

Предметом податкового адміністрування виступає система заходів та процедур забезпечення виконання обов'язків платників податків щодо погашення податкових зобов'язань перед бюджетом та державними цільовими фондами.

Метод податкового адміністрування за своєю суттю є фінансово-правовим і передбачає використання імперативних норм, при цьому він базується на владному підпорядкуванні однієї сторони (платників) іншій (контролюючим органам).

Правовідносини, що виникають у податковому адмініструванні, можна розділити на:

1) загально-регулятивні (спрямовані на визначення кола суб'єктів податкового адміністрування, їхнього загального статусу);

2) конкретно-регулятивні (спрямовані на визначення конкретної поведінки суб'єктів податкового процесу);

3) комплексні (які виникають на стику загально-регулятивних і конкретно-регулятивних відносин);

4) охоронні (спрямовані на реалізацію заходів державно-примусового характеру).

Податковими правами й обов'язками окреслюється коло можливостей і границі активності суб'єктів цих правовідносин. В основному платники податків є зобов'язаними суб'єктами. У ст. 67 Конституції України визначений головний і безумовний обов'язок платників податків: обов'язок сплачувати податки. У законах України цей головний обов'язок розпадається вже на ряд більш дрібних обов'язків: наприклад, обов'язок подавати декларацію. А от терміни подачі декларації, процедуру її подачі (як подається декларація - поштою або

особисто, куди здається декларація - у канцелярію органу податкової служби) регулюють відповідні норми податкового адміністрування.

Право платників податків на оскарження рішень державних податкових органів закріплене в ст. 10 Закону України "Про систему оподаткування". Але як саме цим правом можна скористатися, цей Закон не пояснює. Це питання регулюються нормами податкового адміністрування, які закріплені в інших нормативно-правових актах.

Тепер подивимося, які суб'єкти беруть участь у податковому адмініструванні. З одного боку, такими суб'єктами виступають платники податків, у тому числі ті, на яких покладений обов'язок утримувати податки (так звані податкові агенти), з іншого боку, - контролюючі органи й держава. До контролюючих органів відносяться:

1) митні органи - щодо акцизного збору і ПДВ при імпорті товарів (робіт, послуг), ввізного і вивізного мита (відповідно при здійсненні імпортних та експортних операцій), єдиного збору, що справляється в пунктах пропуску через митний кордон України;

2) органи Пенсійного фонду України - щодо збору на обов'язкове державне пенсійне страхування (збори в Пенсійний фонд з окремих господарських операцій);

3) податкові органи - щодо податків і зборів, які стягуються в бюджети і державні цільові фонди, крім зазначених вище.

У випадку стягнення податкового боргу в процес включаються органи стягнення. До них відносяться податкові органи (тобто податкові органи, крім контролю, здійснюють і процедуру стягнення податкового боргу), а в деяких випадках і органи державної виконавчої служби. Слід відмітити, що митні органи й органи Пенсійного фонду України не мають статусу органів стягнення. Це означає, що в разі потреби стягнення податкового боргу, дані органи не можуть самостійно виконати всі дії щодо його стягнення, а зобов'язані звертатися в податкові органи, які наділені відповідними повноваженнями.

У певному сенсі суб'єктами податкового адміністрування можуть виступати органи судочинства, і в першу чергу, господарські суди.

В процесі податкового адміністрування мають місце специфічні правовідносини – представництво.

Представництво в податковому адмініструванні - це вид правовідносин, у силу яких юридичні дії представника, зроблені їм на підставі й у межах наявних у нього повноважень від імені іншої особи (що представляється) породжують, змінюють і припиняють права й обов'язки безпосередньо в особи, яку представляють. Представництво в податкових правовідносинах - досить рідкий випадок, однак має місце, наприклад, коли аудиторська фірма укладає з платником податку договір на надання комплексу бухгалтерських послуг і в рамках цього договору здійснює подання декларації (не слід ототожнювати цю ситуацію з подібним випадком, коли здійснюється доставка декларації платника в органи податкової служби третьою особою, наприклад, поштою). Іншим прикладом податкового представництва є передбачена Законом України „Про податок з доходів фізичних осіб” можливість виконання обов’язків платника за певних обставин іншою фізичною особою (наприклад, опікуном чи піклувальником).

Найчастіше представництво виникає в конфліктних ситуаціях при оскарженні рішень або дій податкових органів, коли платник змушений удаватися до допомоги кваліфікованих юристів.

Основним законодавчим актом, що регулює порядок адміністрування податків є Закон України від 21 грудня 2000 року № 2181-III „Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами” (далі Закон №2181).

Цей Закон є спеціальним законом з питань оподаткування, який установлює порядок погашення зобов'язань юридичних або фізичних осіб перед бюджетами та державними цільовими фондами з податків і зборів (обов'язкових платежів), включаючи збір на обов'язкове державне пенсійне страхування та внески на загальнообов'язкове державне соціальне страхування. Саме цим Законом встановлений порядок нарахування і сплати пені та штрафних санкцій, що застосовуються до платників податків контролюючими органами, у тому числі за порушення в сфері зовнішньоекономічної діяльності, та визначена процедура оскарження дій органів стягнення.

Разом з іншим базовим податковим законом – Законом України від 18 лютого 1997 року № 77/97-ВР "Про систему оподаткування" – Закон

№ 2181 створює законодавчу базу адміністрування податків і зборів (обов'язкових платежів).

Нажаль, Закон № 2181, як і інші податкові закони, містить поряд із нормами прямої дії багато норм, які передбачають необхідність прийняття підзаконних актів нормативного характеру, які регламентують конкретні процедури загального механізму взаємодії контролюючих органів та платників податків. Як правило, розробником цих нормативних актів є Державна податкова адміністрація України (далі – ДПАУ) та Кабінет Міністрів України. Докладніше ці нормативні акти будуть розглянуті у відповідних наступних темах курсу.

Розглянемо основні терміни податкового адміністрування, які визначені Законом № 2181.

Платники податків - юридичні особи, їх філії, відділення, інші відокремлені підрозділи, що не мають статусу юридичної особи, а також фізичні особи, які мають статус суб'єктів підприємницької діяльності чи не мають такого статусу, на яких згідно з законами покладено обов'язок утримувати та/або сплачувати податки і збори (обов'язкові платежі), пеню та штрафні санкції.

Слід зазначити, що поряд з цим визначенням в чинному законодавстві існує ще одне загальне визначення платників податків і зборів, яке міститься в ст. 4 Закону України "Про систему оподаткування". Відповідно до цього визначення **платниками податків і зборів (обов'язкових платежів)** є юридичні і фізичні особи, на яких згідно з законами України покладено обов'язок сплачувати податки і збори (обов'язкові платежі). З точки зору податкового адміністрування, пріоритет має перше, більш широке, визначення Закону.

Податкове зобов'язання - зобов'язання платника податків сплатити до бюджетів або державних цільових фондів відповідну суму коштів у порядку та у строки, визначені Законом № 2181 або іншими законами України. Слід звернути увагу на те, що поняття податкового зобов'язання трохи ширше, ніж поняття податку (збору), тому в це поняття, в принципі, попадають і деякі платежі, що до податків (зборів) не мають ніякого відношення: пеня за порушення в сфері

зовнішньоекономічної діяльності, санкції за порушення в сфері обігу готівки, застосування реєстраторів розрахункових операцій і т.п.

Термін „податкове зобов'язання" використовується також в податковому обліку з ПДВ, але в цьому випадку під податковим зобов'язанням розуміється не сума коштів, що підлягає сплаті в бюджет, а загальна сума ПДВ, що отримана (нарахована) внаслідок здійснення оподатковуваних операцій протягом податкового періоду.

Податковий борг (недоїмка) - податкове зобов'язання (з урахуванням штрафних санкцій за їх наявності), самостійно **узгоджене** платником податків або **узгоджене** в адміністративному чи судновому порядку, але не сплачене у встановлений строк, а також пеня, нарахована на суму такого податкового зобов'язання.

Пеня - плата у вигляді процентів, нарахованих на торбу податкового боргу (без урахування пені), що справляється з платника податків у зв'язку з несвоєчасним погашенням податкового зобов'язання.

Штрафна санкція (штраф) - плата у фіксованій сумі або у вигляді відсотків від суми податкового зобов'язання (без урахування пені та штрафних санкцій), яка справляється з платника податків у зв'язку з порушенням їм правил оподаткування, визначених відповідними законами. Слід зазначити, що штрафні санкції, не зв'язані з порушенням правил оподаткування (наприклад, санкції за порушення в сфері обігу готівки, застосування реєстраторів розрахункових операцій), у це визначення не вписуються. Однак контролюючі органи намагаються не звертати на це свою увагу;

З наведеного визначення видно, що штраф може нараховуватися тільки на суму податків. Тому слід запам'ятати загальне правило обчислення штрафних санкцій і пені: штраф на штраф і штраф на пеню не нараховується. Пеня може нараховуватися як на суму податків, так і на суму штрафних санкцій, але не на суму пені.

Примусове стягнення - звернення стягнення на активи платника податків у рахунок погашення його податкового боргу, без попереднього узгодження його суми таким платником податків. Активи платника податків можуть бути примусово стягнені в рахунок погашення його податкового боргу виключно за судовим рішенням.

Активи платника податків - кошти, матеріальні та нематеріальні цінності, що належать юридичній або фізичній особі за правом власності або повного господарського відання.

Податкове повідомлення - письмове повідомлення контролюючого органу про обов'язок платника податків сплатити суму податкового зобов'язання, визначену контролюючим органом у випадках, передбачених Законом № 2181.

Податкова вимога - письмова вимога податкового органу до платника податків погасити суму податкового боргу. Принциповим є те, що податкова вимога виписується тільки тоді, коли є податковий борг, і не може бути виписаною за його відсутності.

Податкова декларація, розрахунок (далі - податкова декларація) - документ, що подається платником податків до контролюючого органу у строки, встановлені законодавством, на підставі якого здійснюється нарахування та/або сплата податку, збору (обов'язкового платежу).

Податкова застава - спосіб забезпечення податкового зобов'язання платника податків, не погашеного у строк. Податкова застава виникає в силу закону. У силу податкової застави орган стягнення має право в разі невиконання забезпеченого податковою заставою податкового зобов'язання одержати задоволення з вартості заставленого майна переважно перед іншими кредиторами у порядку, встановленому законом.

Операційний (банківський) день - частина робочого дня, протягом якого приймаються документи на переказ. Дні визначаються для банків робочими за правилами, встановленими відповідною постановою Національного банку України.

Контролюючий орган - державний орган, який у межах своєї компетенції, визначеної законодавством, здійснює контроль за своєчасністю, достовірністю, повнотою нарахування податків і зборів (обов'язкових платежів) та погашенням податкових зобов'язань чи податкового боргу.

Закон № 2181 регулює процедуру погашення податкових зобов'язань платників податків. Тому, щоб визначити коло платежів,

стягнення яких регулюється нормами даного Закону, треба розібратися які платежі попадають у поняття податкове зобов'язання.

1. Податки і збори. Податки і збори (обов’язкові платежі), безумовно, попадають у поняття податкового зобов'язання. Оскільки вичерпний перелік загальнодержавних та місцевих податків і зборів визначено в Законі України від 25 червня 1991 року. № 1251-XII „Про систему оподаткування”, склад платежів цієї групи особливих труднощів не викликає.

2. Фінансові санкції (штрафні санкції і пеня) по податках і зборах. Ці платежі теж попадають у поняття податкового зобов'язання. Хоча в самому тексті Закону № 2181 поняття податкового зобов'язання вживається не тільки в широкому значенні, але й у трохи більш вузькому значенні - як сума податків без фінансових санкцій (див., наприклад, п. 1.3 ст. 1 Закону № 2181).

3. Інші обов'язкові платежі, що не мають відносини до податків, але сплачуються в бюджет або державні цільові фонди.

Визначитися з останньою групою платежів досить складно. Насамперед, слід звернути увагу на платежі, порядок і терміни сплати яких установлені самим Законом № 2181.

Відповідно до преамбули даного Закону він є „*є спеціальним законом з питань оподаткування, який установлює порядок погашення зобов'язань юридичних або фізичних осіб перед бюджетами та державними цільовими фондами з податків і зборів (обов'язкових платежів), включаючи збір на обов'язкове державне пенсійне страхування та внески на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, нарахування і сплати пені та штрафних санкцій, що застосовуються до платників податків контролюючими органами, у тому числі за порушення у сфері зовнішньоекономічної діяльності ...*”.

Збір на обов'язкове державне пенсійне страхування. З 01.01.2004 року частина зборів на обов'язкове державне пенсійне страхування перетворилася у внески на загальнообов'язкове державне пенсійне страхування (базою цих платежів є фонд оплати праці або винагорода за договорами цивільно-правового характеру), а частина зборів так і залишилася зборами (збори, що сплачуються при здійсненні

безготівкових операцій з купівлі-продажу валют, торгівлі ювелірними виробами з золота і т. ін.). Внески на загальнообов'язкове державне пенсійне страхування сплачуються в Пенсійний фонд, що в перспективі має стати неприбутковою самоврядною організацією. Але на сьогоднішній день Пенсійний фонд України поки що залишається центральним органом виконавчої влади, державним цільовим фондом. Таким чином, формально на сьогоднішній день існують підстави стверджувати, що зобов'язання по сплаті внесків на загальнообов'язкове державне пенсійне страхування є податковим зобов'язанням, порядок і терміни сплати якого встановлені Законом України від 9 липня 2003 року № 1058 "Про загальнообов'язкове державне пенсійне страхування". Однак формальний підхід отут, мабуть, неприйнятний. Перерахування даного внеску в державний цільовий фонд носить винятково тимчасовий характер і зв'язане з чисто технічною стороною справи: необхідний час для того, щоб сформувати новий недержавний фонд. Адже суть внеску як винятково страхового платежу зі створенням недержавного Пенсійного фонду не зміниться. Тому представляється більш доцільним усе ж не відносити ці внески до складу податкових зобов'язань.

Що ж стосується зборів на обов'язкове державне пенсійне страхування з окремих господарських операцій, то вони входять до складу доходів спеціального фонду Державного бюджету України і зобов'язання щодо сплати цих зборів є податковим зобов'язанням. Крім того, ці збори включені в перелік загальнодержавних податків і зборів відповідно до Закону "Про систему оподаткування". Закон "Про загальнообов'язкове державне пенсійне страхування" не встановлює особливого порядку сплати цих зборів, тому для цих зборів діє загальний порядок сплати податкових зобов'язань, установлений Законом №2181.

Внески на загальнообов'язкове державне соціальне страхування.

Ці внески прямо згадані в преамбулі Закону № 2181. Крім того, відповідні фонди, у які сплачуються дані внески, у Постанові КМУ від 15 лютого 2002 року № 146 "Про додаткові заходи щодо проведення експерименту з підвищення ефективності роботи державних цільових фондів" названі державними цільовими фондами.

Однак, у нас є певні сумніви в коректності такої назви. Справа в тім, що відповідно до Закону України від 14 січня 1998 року №16/98-ВР "Основи законодавства України про загальнообов'язкове державне соціальне страхування" та інших законів з конкретних видів соціального страхування (Закон України від 2 березня 2000 року № 1533-XIV "Про загальнообов'язкове державне страхування на випадок безробіття"; Закон України від 18 січня 2001 року № 2240-XIV "Про загальнообов'язкове державне соціальне страхування в зв'язку з тимчасовою втратою працездатності і витратами, обумовленими народженням і похованням"; Закон України від 23 вересня 1999 року № 1105-XIV "Про загальнообов'язкове державне соціальне страхування від нещасного випадку на виробництві і професійного захворювання, які спричинили втрату працездатності") дані фонди управляються на паритетних основах державою і представниками суб'єктів страхування. Ці фонди є некомерційними самоврядними організаціями, а не державними структурами, і до державного бюджету не мають ніякого відношення.

Таким чином, незважаючи на згадку про ці внески в преамбулі Закону і про фонди загальнообов'язкового державного страхування в складі контролюючих органів у пп. 2.1.3 ст. 2 Закону № 2181 після внесення в нього змін Законом України № 550 від 20 лютого 2003 року "Про внесення змін до Закону України "Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами і державними цільовими фондами", на наш погляд, в поняття податкових зобов'язань ці внески не попадають. Хоча зустрічаються й інші точки зору по даній проблемі.

Поява ж цих внесків із Законі № 2181, очевидно була викликана складностями, зв'язаними з примусовим стягненням даних платежів. З одного боку, Закон України "Про загальнообов'язкове державне страхування на випадок безробіття" і Закон України "Про загальнообов'язкове державне соціальне страхування в зв'язку з тимчасовою втратою працездатності і витратами, обумовленими народженням і похованням" передбачають безперечний порядок стягнення внесків на соціальне страхування. Однак, Закон України від 5

квітня 2001року № 2346-III "Про платіжні системи і переказ грошей в Україні", що прийнятий пізніше даних законів, дає можливість для примусового списання засобів тільки державній виконавчій службі на підставі виконавчих документів. Тому навіть якщо і можна говорити про те, що ці внески стягуються в порядку, визначеному Законом № 2181, це зовсім не означає, що зобов'язання зі сплати цих внесків є податковим зобов'язанням, а, отже, адміністрування цих внесків не входить у коло питань, що розглядаються в податковому адмініструванні.

На сьогоднішній день позиція Фондів соціального страхування по суті знайшла відображення в роз'ясненні, наданому Державним центром зайнятості від 04.08.2003 р. № ДЦ-09-2805, відповідно до якого Закон № 2181 застосовується для соціальних платежів у частині, що не суперечить відповідним спеціальним законам. У такий спосіб, на думку Центра, терміни сплати внесків і подання звітності регулюються законами з питань соціального страхування, цими законами також регулюються розмір і порядок нарахування фінансових санкцій по відповідним внесках. А от порядок стягнення боргу і порядок списання безнадійного боргу по соціальним внескам регулюються Законом № 2181. Відносно інших норм Закону № 2181 Центр ще не визначився й обіцяв повідомити про свою позицію після того, як погодить її з позицією Державної податкової адміністрації України (ДПАУ). Схожі норми знайшли своє відображення й у документах Фонду соціального страхування з тимчасової втрати працездатності (постанова Фонду від 26 червня 2001 р. № 16) і Фонду соціального страхування від нещасних випадків на виробництві і професійних захворювань (постанова Фонду соціального страхування від нещасних випадків на виробництві і професійних захворюваннях від 29 липня 2004 р. № 60).

У даний час усі соціальні фонди уклали з ДПАУ угоди про інформаційне співробітництво. Однак тільки Державний центр зайнятості звертається в податкові органи і використовує механізм, передбачений Законом № 2181, для погашення боргу за внесками, що входять до його компетенції, Інші фонди стягують борги через судові органи. Проте, буває, що суди відмовляють фондам соціального страхування у стягненні боргів по цих внесках, вказуючи на те, що Законом № 2181

вони віднесені до контролюючих органів, тому повинні стягувати свої борги за допомогою податкових органів (роз'яснення Вищого арбітражного суду України від 12 травня 1995 року № 02-5/451 „Про деякі питання практики вирішення спорів за участю органів державної податкової служби).

Безумовно, така ситуація не може вважатися нормальною та потребує невідкладного законодавчого врегулювання.

Пеня за порушення термінів розрахунків у сфері зовнішньоекономічної діяльності. Цей спеціальний вид економічної санкції застосовується за ненадходження виручки або зустрічної імпортної поставки за бартерним договором протягом встановленого законодавством терміну, і підлягає перерахуванню в державний бюджет. Закон № 2181 регулює порядок стягнення цієї пені, про що недвозначно говориться в його преамбулі. Тому така пеня може бути віднесена до податкового зобов'язання. Хоча певні труднощі відносно застосування до цієї пені порядку адміністрування податкових зобов'язань все-таки існують.

Неподаткові фінансові санкції, що накладаються органами податкової служби.

Закон № 2181 визначає штрафну санкцію (штраф) як плату у фіксованій сумі або у вигляді відсотків від суми податкового зобов'язання (без урахування пені і штрафних санкцій), що стягується з платника податків у зв'язку з порушенням ним правил оподаткування, визначених відповідними законами.

Неподаткові штрафи, хоча і не є штрафами в розумінні Закону № 2181, проте, вписуються у визначення самого податкового зобов'язання з Закону № 2181. У даному випадку ми маємо справу з тим, що Закон № 2181 використовує розповсюджене поняття "штрафна санкція" у більш вузькому значенні. Тобто саме в даному законі це поняття має саме таке значення.

На жаль, дотепер державними органами не вироблена єдина позиція по даному питанню. Більш того, сама ДПАУ підходить досить непослідовно до даної проблеми. Наприклад, відносно фінансової санкції за порушення норм Закону України від 19 грудня 1995 року №

481/95-ВР "Про державне регулювання виробництва і обігу спирту етилового, коньячного і плодового, алкогольних напоїв і тютюнових виробів" ДПАУ (лист від 14 квітня 2004 року № 6506/7/21-0917) вважає, що Закон № 2181 на неї не поширюється, тому що ця санкція не підпадає під визначення штрафної санкції, що приведено в Законі № 2181.

Навпаки, щодо штрафу за порушення вимог Закону України від 6 липня 1995 року № 265/95-ВР "Про застосування реєстраторів розрахункових операцій у сфері торгівлі, громадського харчування і послуг" ДПАУ займає прямо протилежну позицію. При цьому вона посилається не на те, що даний штраф вписується у визначення податкового зобов'язання, а просто на те, що він є штрафною санкцією, а стягнення штрафних санкцій здійснюється в порядку, передбаченому Законом № 2181.

Правда, слід зазначити, що відносно фінансових санкцій за порушення норм Закону України "Про державне регулювання виробництва і обігу спирту етилового, коньячного і плодового, алкогольних напоїв і тютюнових виробів" ситуація більш визначена. Ці санкції відповідно до п. 17.4 ст. 17 стягуються в судовому порядку, тобто для них спеціальним законом визначений особливий порядок стягнення.

А от відносно фінансових санкцій за порушення вимог Закону "Про застосування реєстраторів розрахункових операцій у сфері торгівлі, громадського харчування і послуг", за порушення норм Указу Президента України від 12 червня 1995 року № 436/95 "Про застосування штрафних санкцій за порушення норм по регулюванню звертання готівки" такого сказати не можна. Так, наприклад, ДПАУ в листі від 7 травня 2004 року № 8196/7/23-2217 відзначила той факт, що платники нерідко оскаржують у судовому порядку повідомлення-рішення, що виносяться ДПІ по фактам порушення порядку проведення розрахунків із застосуванням реєстраторів розрахункових операцій, обґрунтовуючи це тим, що дані платежі не є податковими зобов'язаннями. Виходячи з цього, на думку таких платників, органи державної податкової служби не мають право застосовувати для стягнення цих платежів порядок, передбачений Законом № 2181. Погоджуючись із платниками в тім, що ці платежі не є

податковими зобов'язаннями, Вищий господарський суд України визнає дії органів державної податкової служби правомірними на тій підставі, що Законом України "Про застосування реєстраторів розрахункових операцій у сфері торгівлі, громадського харчування і послуг" саме цим органам надані повноваження щодо накладення таких санкцій При цьому Вищий господарський суд вважає, що в даному випадку податкові органи мають право самостійно визначити порядок реалізації таких повноважень.

Зрештою, ДПАУ звернулася за роз'ясненнями щодо цього питання в Комітет Верховної Ради з питань фінансів і банківської діяльності (Лист ДПАУ від 19.11.2004 р. №519/2/10-1111/2752) відносно пені за порушення в сфері зовнішньоекономічної діяльності, штрафів за порушення порядку проведення розрахунків із застосуванням реєстраторів розрахункових операцій і фінансових санкцій за порушення норм Закону України "Про державне регулювання виробництва і обігу спирту етилового, коньячного і плодового, алкогольних напоїв і тютюнових виробів". Профільний Комітет Верховної Ради України зробив висновок, що до всіх цих санкцій органами податкової служби може застосовуватися порядок, передбачений Законом №2181 (лист від 10.12.2004р. № 06-10/10-1322). Основним аргументом на користь такої є те, що "такі санкції ... зараховуються в бюджети і по своїй економічній суті мають ознаки податкових надходжень у доходи бюджетів, не звертаючи увагу на те, що за класифікацією бюджетних доходів вони відносяться до неподаткових надходжень".

Адміністративні, митні, а також інші фінансові санкції, що накладаються іншими органами. Незважаючи на те, що формально ці санкції попадають по визначення податкового зобов'язання в силу невдалого визначення самого цього терміна, стягнення всіх цих платежів відбувається на підставі спеціального законодавства (адміністративного, митного, карного тощо).

Плата за ліцензію, реєстраційний збір за державну реєстрацію суб'єктів підприємницької діяльності, митні збори, портові збори, збори за послуги, зв'язані з охороною інтелектуальної власності, плата за консульські дії і т.п. Цей

перелік можна продовжувати ще дуже довго. Ці платежі надходять у бюджет, і у певний момент у відповідних осіб виникає зобов'язання заплатити ці суми. Тобто, у принципі, вони попадають під визначення податкового зобов'язання. Не зовсім, щоправда, зрозуміло, чи необхідно сплачувати ці платежі в порядку і терміни, визначені Законом № 2181, адже сам цей Закон не дає чіткої відповіді на питання з приводу того, на які платежі він поширюється. Проте, на практиці ці платежі не адмініструються в порядку, передбаченому Законом № 2181.

Чому? Ця проблема насправді має глибокі корені. Насамперед, слід зазначити той факт, що система оподаткування в Україні будувалася дуже сумбурно. Весь величезний потенціал, напрацьований наукою в області теорії оподаткування, не використовувався. Таким чином, багато платежів, що мають, за своїм характером, всі ознаки податків і зборів, у систему оподаткування не потрапили. Так, наприклад, абсолютно незрозуміло, чому плата за ліцензію не потрапила в Закон України "Про систему оподаткування". В теорії оподаткування плата за видачу ліцензій однозначно вважається збором, тому що являє собою обов'язковий внесок у бюджет, що справляється з юридичних і фізичних осіб, сплата якого є однією з умов здійснення державними органами, органами місцевого самоврядування, іншими уповноваженими органами і посадовими особами юридично значимих дій на користь платників.

Другою причиною стало невдале визначення податкового зобов'язання в Законі № 2181. По суті справи, дане визначення має кільцеву структуру. Щоб зрозуміти, чи відносяться будь-які платежі до податкових зобов'язань, ми повинні подивитися, чи сплачуються вони в порядку й у терміни, визначені Законом № 2181. Але коли ми звертаємося до порядку і термінів у Законі №2181, то бачимо, що останні стосуються податкових зобов'язань. Ніякої додаткової інформації ми більше не одержуємо.

А третьою причиною є специфіка сплати даних платежів. Оскільки без їхньої сплати відповідні органи просто не зроблять потрібні суб'єктові дії, то й питань щодо несплати цих платежів практично не виникає.

Усе це дало привід для того, щоб ДПАУ в листі від 06.09.2002 р. № 6987/5/11-2316 змогла заявити, що під податковими зобов'язаннями слід

розуміти зобов'язання сплатити у бюджет і державні цільові фонди податки і збори (обов'язкові платежі), що визначені Законом України "Про систему оподаткування". Однак беззаперечно узяти на озброєння таку привабливу точку зору не дає сама ДПАУ, яка займає непослідовну позицію в цьому питанні. Так, наприклад, вище вже відзначалося, що до податкових зобов'язань ДПАУ відносить і штрафи за порушення вимог Закону "Про застосування реєстраторів розрахункових операцій у сфері торгівлі, суспільного харчування і послуг". Але ці штрафи в Законі "Про систему оподаткування" не згадуються. А в Інструкції про порядок застосування штрафних (фінансових) санкцій органами державної податкової служби, затвердженій наказом Державної податкової адміністрації України від 17 березня 2001 року № 110, ДПАУ, даючи розшифровку поняття "податкові зобов'язання" говорить, що під коштами, що сплачуються в бюджет, слід розуміти податки, збори, обов'язкові платежі, неподаткові доходи, штрафні (фінансові санкції), у тому числі пеню в сфері зовнішньоекономічної діяльності.

Плата за оренду державного і комунального майна. Ця плата сплачується на підставі договорів оренди. Відповідно порядок і терміни сплати визначаються в договорі оренди. Оскільки тут мають місце приватно-правові, а не публічно-правові відносини, то на цю плату не поширюється чинність Закону № 2181. Це ж стосується і санкцій за порушення договірних відносин.

Підвівши підсумки, можна сказати наступне: до поняття податкових зобов'язань відносяться:

1) Податки, збори (обов'язкові платежі), перераховані в Законі України "Про систему оподаткування".

2) Податкові фінансові санкції.

3) Частково неподаткові публічні фінансові санкції, що стягуються органами державної податкової служби.

Із закінченням встановленого законом строку або втрачається право на вчинення відповідних дій адміністративного характеру, або починає застосовуватися механізм державного примусу.

Строки обчислюються роками, місяцями, днями та годинами. Строк може визначатись також вказівкою на подію, яка повинна неминуче

настати. Строк, обчислюваний роками, закінчується у відповідні місяць і число останнього року строку. Строк, обчислюваний місяцями, закінчується у відповідне число останнього місяця строку. Якщо кінець строку, обчислюваного місяцями, припадає на такий місяць, що відповідного числа не має, то строк закінчується в останній день цього місяця. Коли строки визначаються днями, то їх обчислюють з дня, наступного після того дня, з якого починається строк. Коли строки визначаються годинами, то їх обчислюють з години, наступної після той години, з якої починається строк.

Якщо останній день строку подання податкової декларації або сплати податку припадає на вихідний або святковий день, то останнім днем строку вважається наступний за вихідним або святковим операційний (банківський) день. Перебіг строку, визначеного вказівкою на подію, яка повинна неминуче наступити, починається наступного дня після настання події. Останній день строку триває до 24 години, але коли в цей строк слід було вчинити процесуальну дію в установі, де службовий час кінчаються раніше, то строк закінчується в момент закінчення службового часу.

Якщо строк визначається вказівкою щодо виконання відповідної дії до певної дати, то останній день строку продовжується до 24 годин дати, що передує зазначеній. Якщо строк визначається вказівкою щодо виконання відповідної дії не пізніше встановленої дати, – останній день строку продовжується до 24 годин зазначеної дати.

Тестові завдання:

Тест 1. Пеня може нараховуватися на:

1) несплачену в термін пеню;
2) узгоджену суму штрафів;
3) узгоджену суму податкового зобов'язання.

Тест 2. Штрафи можуть нараховуватися на:

1) пеню;
2) узгоджену суму штрафів, не сплачену в термін;

3) суму податкового зобов’язання.

Тест 3. До складу податкового боргу входить:

1) пеня;
2) штрафи;
3) податкове зобов’язання;
4) узгоджене податкове зобов’язання з урахуванням штрафів.

Тест 4. За оптову і роздрібну торгівлю алкогольними напоями або тютюновими виробами без наявності ліцензії податкова стягує штраф у розмірі 200% отриманої партії товару, але не менш 1 700 грн. Цей штраф за Законом № 2181 є:

1) штрафною санкцією;
2) пенею;
3) податковим зобов'язанням.

Тест 5. Податкова декларація – це документ, на підставі якого здійснюється:

1) стягнення податку;
2) нарахування податку;
3) сплата податку;
4) нарахування штрафу;
5) сплата податкового боргу.

Тест 6. Податкова вимога – це:

1) письмова вимога податкового органу до платника податків погасити суму податкового боргу;
2) письмова вимога контролюючого органу до платника податків погасити суму податкового боргу;
3) повідомлення контролюючого органу про обов’язок платника сплатити суму податкового зобов’язання.

Тест 7. Податкова застава – це:

1) засіб забезпечення податкового зобов'язання платника, строк сплати якого ще не настав;

2) штрафна санкція за несплату платником у строк суми податкового зобов'язання;

3) засіб забезпечення податкового боргу платника податків.

Тест 8. До активів платника не відносяться:

1) легковий автомобіль, орендований на умовах фінансового лізингу;

2) орендований за договором оперативного лізингу легковий автомобіль;

3) безоплатно одержані основні фонди.

Тест 9. Під адмініструванням податків і зборів (обов'язкових платежів) розуміється:

1) різновид фінансових правовідносин, урегульованих фінансово-правовою нормою;

2) процедура реалізації прав і обов'язків суб'єктів оподаткування стосовно погашення податкових зобов'язань;

3) створення, розподіл і використання державних грошових фондів.

Тест 10. Об’єктом податкового адміністрування виступає:

1) суспільні відносини щодо сплати податків і зборів (обов’язкових платежів);

2) процес організації відносин між суб’єктами податкового процесу, які визначають процедуру надходження коштів від платників у бюджети у формі податків і зборів;

3) способи державного примушення до сплати податків і зборів (обов’язкових платежів).

Тест 11. Податкове зобов’язання – зобов’язання платника податків сплатити до бюджетів або державних цільових фондів відповідну суму ...

1) коштів у порядку та у строки, визначені Законом № 2181 або іншими законами України;

2) податків у порядку та у строки, визначені Законом № 2181 або іншими законами України;

3) податків і зборів (обов'язкових платежів) у порядку та у строки, визначені Законом № 2181 або іншими законами України.

Тест 12. Примусове стягнення – це:

1) звернення стягнення податковим органом на активи платника податків у рахунок погашення його податкового боргу, з попереднім узгодженням його суми таким платником податків;

2) звернення стягнення податковим органом на активи платника податків у рахунок погашення його податкового боргу, без попереднього узгодження його суми таким платником податків;

3) звернення стягнення на активи платника податків у рахунок погашення його податкового боргу, без попереднього узгодження його суми таким платником податків.

Ситуаційні завдання:

Завдання № 1

У журналі „Вісник податкової служби" №21/03 була опублікована наступна консультація:

„Згідно з п. 1.3 ст. 1 зазначеного Закону податковий борг (недоїмка) – податкове зобов'язання (з урахуванням штрафних санкцій за їх наявності), узгоджене платником податків самостійно або в адміністративному чи судовому порядку, але не сплачене в установлений строк, а також пеня, нарахована на суму такого податкового зобов'язання. Таким чином, відповідно до вищенаведених норм Закону № 2181 у разі несплати платником податків у встановлений строк штрафної санкції (тобто плати у фіксованій сумі, визначеної відповідним законом) вона визнається сумою податкового боргу та згідно з пп. 16.1.2 п. 16.1 ст. 16 Закону № 2181 на суму такої штрафної санкції від першого робочого дня, наступного за останнім днем граничного

строку сплати, починає нараховуватися пеня. Виходячи з вищезазначеного, штрафні санкції, передбачені Законом № 265/95-ВР (Закон про застосування РРО), які не сплачені в установлений строк, вважаються податковим боргом і погашаються з нарахуванням пені відповідно до ст. 16 Закону № 2181".

Оцінити правильність цієї консультації.

Завдання № 2

Чи справедливим ствердження, що на штрафи за порушення в сфері використання РРО Закон №2181 взагалі не поширюється? Наведіть аргументи „за" і „проти".

Завдання №3

Підприємство утримує і сплачує прибутковий податок при виплаті зарплати працівникам. Щокварталу воно подає в податкову інспекцію відомості за кожним працівником про суму виплаченого йому доходу й утриманого з нього податку. Чи можна класифікувати ці відомості як податкову декларацію?

Тематика рефератів:

1. Поняття матеріальних і процесуальних норм у праві. Розходження між процесом і процедурою.
2. Податкові і неподаткові бюджетні платежі. Об'єктивні і формальні критерії, по яких розрізняються податкові й неподаткові надходження в бюджет.
3. Аналіз обґрунтованості виведення внесків у фонди загальнодержавного соціального страхування за рамки податкових правовідносин.
4. Психологічні аспекти адміністрування податків.
5. Правова природа податкового зобов'язання. Виникнення, зміна і припинення податкового зобов'язання.

Перелік контрольних запитань

1. Що таке адміністрування податків?

2. Яке місце займає податкове адміністрування в системі податкового права?

3. Які об'єкт, суб'єкти, предмет і метод податкового адміністрування?

4. Які платежі відносяться до податків і зборів (обов'язковим платежам)?

5. Що таке податкове зобов'язання і чим воно відрізняється від податкового боргу?

6. Які платежі відносяться до податкових зобов'язань?

7. Що таке штраф у розумінні Закону № 2181?

8. На які платежі нараховуються штрафи і пеня?

9. Які особливості має представництво в процесі адміністрування податків?

10. Як обчислюються строки в податковому адмініструванні?

РЕКОМЕНДОВАНА ЛІТЕРАТУРА

Основна

1. Закон України “Про державну податкову службу в Україні” від 4 грудня 1990 року № 509-XII / В кн. Основи податкового законодавства. Збірка основних законодавчих актів. – Харків: ВД «ІНЖЕК», 2004. – С. 15-31.

2. Закон України "Про порядок погашення зобов’язань платників податків перед бюджетам та державними цільовими фондами" від 21 грудня 2000 р. № 2181-III (зі змінами і доповненнями) / В кн. Основи податкового законодавства. Збірка основних законодавчих актів. – Харків: ВД «ІНЖЕК», 2004. – С. 39-88.

3. Закон України "Про внесення змін до Закону України "Про систему оподаткування" від 18 лютого 1997 р. № 77/97-ВР (зі змінами і доповненнями) / В кн. Основи податкового законодавства. Збірка основних законодавчих актів. – Харків: ВД «ІНЖЕК», 2004. – С. 5-14.

4. Закон України “Про порядок здійснення розрахунків в іноземній валюті” від 23 вересня 1994 року № 185/94-ВР // Відомості Верховної Ради України. – 1994. – №40. – Ст. 365.

5. Закон України “Про регулювання товарообмінних (бартерних) операцій у галузі зовнішньоекономічної діяльності” від 23 грудня 1998 року № 351-XIV // Відомості Верховної Ради України. – 1999. – №5-6. – Ст. 44.

Додаткова

6. Иванов Ю.Б. Налогообложение: терминология законодательных и нормативных актов. Словарь-справочник. – Харків: Видавничий дім “Інжек”. – 2003. – 704с.

7. Ісаншина Г.Ю. Податковий менеджмент: Навч. посіб. Київ: ЦУЛ, 2003, – 260 с.

8. Карпов Л.Н. Как определить базу для начисления пени за нарушение 90 дней // Бухгалтер. – 2001. – №6. – С. 13.

9. Карпов Л. Н. О штрафах, связанных с РРО // Бухгалтер. – 2003. – №9. – С. 46–48.

10. Карпова В.В. Штрафы в ПФ // Бухгалтер. – 2004. – №4. – С. 42–45.

11. Крисоватий А.І., Податкова система: Навчальний посібник. – / А.І. Крисоватий, О.М. Десятнюк – Тернопіль: Карт-бланш, 2004. – 331 с.

12. Кучерявенко Н. П. Налоговое право: Учебник. – Харьков: Легас, 2001. – 584 с.

Тема 2. Склад та функції контролюючих органів

Всі контролюючі органи в оподаткуванні можуть бути об'єднані в три групи.

До першої групи контролюючих органів належать митні органи, які здійснюють контроль стосовно ввізного та вивізного мита, акцизного збору та податку на додану вартість у зовнішньоекономічних операціях (за винятком випадків, коли законом обов'язок щодо контролю та стягнення цих податків покладається на податкові органи).

До другої групи відносять органи Пенсійного фонду України, які здійснюють контроль та частину процедур адміністрування стосовно збору на обов'язкове державне пенсійне страхування.

Слід звернути увагу на те, що треба відрізняти збір на обов'язкове державне пенсійне страхування та страхові внески на загальнообов'язкове державне пенсійне страхування. Існують наступні види зборів на обов'язкове державне пенсійне страхування:

збір на обов'язкове державне пенсійне страхування з операцій з купівлі-продажу безготівкової валюти

збір на обов'язкове державне пенсійне страхування з операцій з продаж ювелірних виробів із золота, платини і дорогоцінного каміння

збір на обов'язкове державне пенсійне страхування з операцій з відчуження легкових автомобілів

збір на обов'язкове державне пенсійне страхування з операцій купівлі-продажу нерухомого майна

збір на обов'язкове державне пенсійне страхування з вартості послуг стільникового рухомого зв'язку

Внески на загальнообов'язкове державне пенсійне страхування обчислюються виходячи із сум заробітної плати або інших доходів громадян і в систему оподаткування України не входять. Тому порядок адміністрування даних внесків не входить у коло питань адміністрування податків і зборів.

До третьої групи належать податкові органи, які здійснюють контроль стосовно податків і зборів (обов'язкових платежів), що справляють-

ся до бюджетів та державних цільових фондів, крім тих, що зазначені вище.

Слід звернути увагу на те, що Закон № 2181 у числі контролюючих органів згадує ще й органи фондів загальнообов'язкового державного соціального страхування - стосовно внесків на загальнообов'язкове державне соціальне страхування. Однак на сьогоднішній момент не існує однозначної думки з приводу того, чи поширюється на ці внески сфера дії Закону № 2181. Справа в тім, що дані внески не входять у систему оподаткування України, а порядок їх справляння, включаючи специфічні штрафні санкції, встановлений спеціальними законами з питань загальнообов'язкового державного соціального страхування.

Включення цих внесків в даний Закон уявляється штучним. Таке включення знадобилося щоб полегшити цим органам стягнення не сплачених у строк внесків і розвантажити судові органи й органи державної виконавчої служби. Однак оскільки в спеціальні закони з питань загальнообов'язкового державного соціального страхування не були внесені відповідні зміни, виникла колізія між цими законами і Законом №2181. Тому поки що Фонди загальнообов'язкового соціального страхування продовжують в основному користуватися порядком адміністрування цих внесків, що встановлений цими спеціальними законами.

Контролюючі органи мають право здійснювати перевірки своєчасності, достовірності, повноти нарахування та сплати лише стосовно тих податків і зборів (обов'язкових платежів), які віднесені до їх компетенції.

Слід звернути увагу на те, що інші державні органи, у тому числі органи контрольно-ревізійної служби) не мають права проводити перевірки своєчасності, достовірності, повноти нарахування та сплати податків і зборів (обов'язкових платежів), у тому числі за запитами правоохоронних органів.

Далі більш детально розглянемо структуру та функції органів, що входять до третьої групи.

При вивченні органів цієї групи, слід запам'ятати, що органами, уповноваженими здійснювати заходи з погашення податкового боргу (далі - органи стягнення), є виключно податкові органи, а також державні виконавці в межах їх компетенції.

Це означає, що органи Пенсійного фонду України і митні органи, якщо вони знаходять певні порушення в сплаті податків, перевірка яких віднесена до їх компетенції, самі не можуть розпочати заходи для погашення податкового боргу, а повідомляють податкові органи, які й застосовують відповідні заходи відносно порушників.

До системи органів державної податкової служби належать: ДПАУ, державні податкові адміністрації в Автономній Республіці Крим, областях, містах Києві та Севастополі, державні податкові інспекції в районах, містах (крім міст Києва та Севастополя), районах у містах (далі - органи державної податкової служби). У складі органів державної податкової служби знаходяться відповідні спеціальні підрозділи по боротьбі з податковими правопорушеннями (далі - податкова міліція).

Державна податкова адміністрація України залежно від кількості платників податків та інших місцевих умов може утворювати міжрайонні (на два і більше районів), об'єднані (на місто і район) державні податкові інспекції та в їх складі відповідні підрозділи податкової міліції.

У Державній податковій адміністрації України та державних податкових адміністраціях в Автономній Республіці Крим, областях, містах Києві та Севастополі утворюються колегії. Чисельність і склад колегії Державної податкової адміністрації України затверджуються Кабінетом Міністрів України, а колегій державних податкових адміністрацій в Автономній Республіці Крим, областях, містах Києві та Севастополі - Державною податковою адміністрацією України. Колегії є дорадчими органами і розглядають найважливіші напрями діяльності відповідних державних податкових адміністрацій.

Особливо детально слід розглянути структуру ДПАУ та підпорядкування її структурних підрозділів і підвідомчих організацій (рис 3.1).

Далі необхідно визначити завдання органів державної податкової служби:

здійснення контролю за дотриманням податкового законодавства, правильністю обчислення, повнотою і своєчасністю сплати до бюджетів, державних цільових фондів податків і зборів (обов'язкових платежів), а також неподаткових доходів, встановлених законодавством (далі - податки, інші платежі);

внесення у встановленому порядку пропозицій щодо вдосконалення податкового законодавства;

прийняття у випадках, передбачених законом, нормативно-правових актів і методичних рекомендацій з питань оподаткування;

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

роз'яснення законодавства з питань оподаткування серед платників податків;

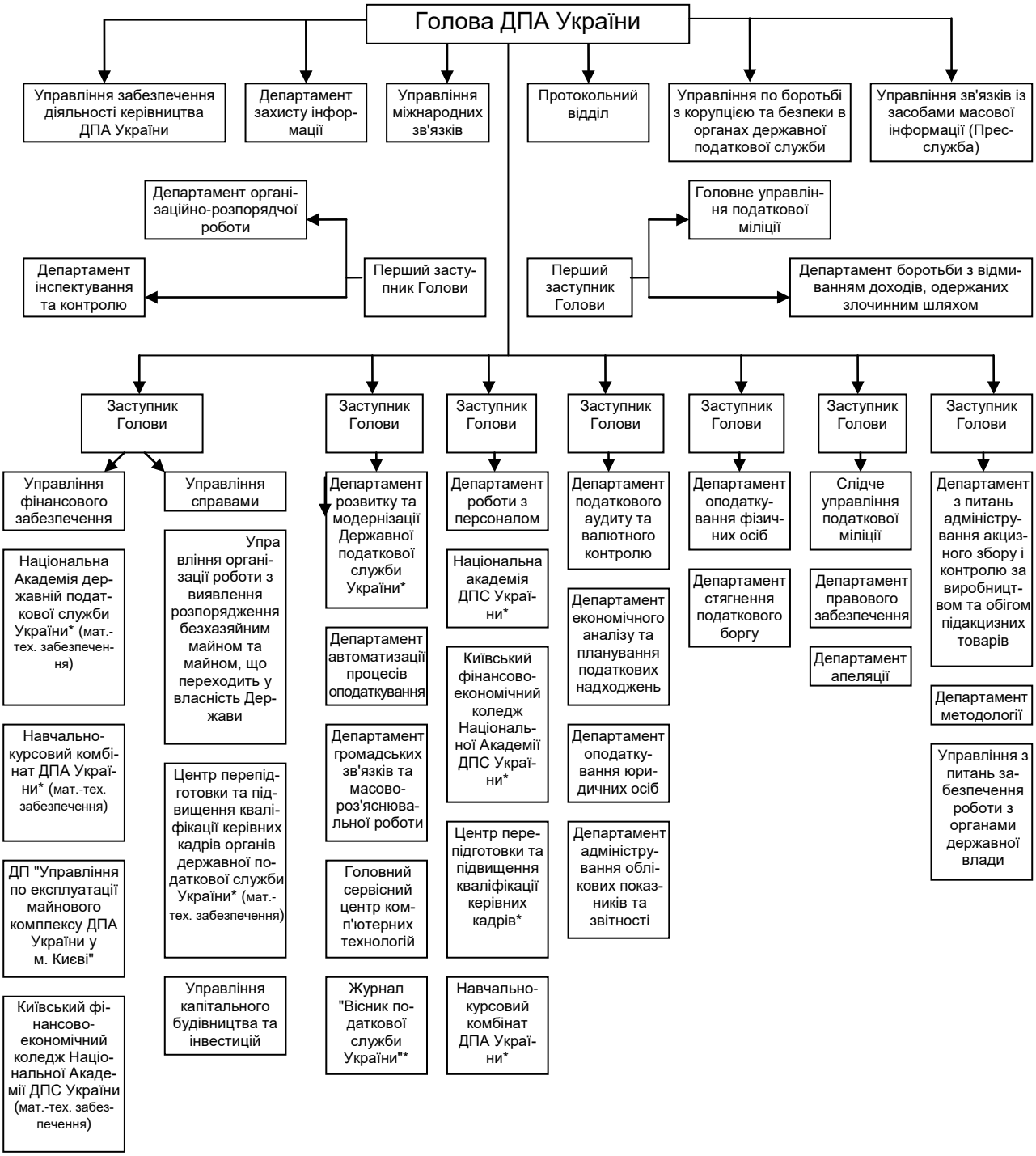
запобігання злочинам та іншим правопорушенням, віднесеним законом до компетенції податкової міліції, їх розкриття, припинення, розслідування та провадження в справах про адміністративні правопорушення.

Завдання органів державної податкової служби конкретизуються через покладені на них функції (табл. 2.1).

Обов’язки посадових осіб органів Державної податкової служби визначені Законом України від 4 грудня 1990 року № 509-XII „Про Державну податкову службу в Україні” (рис. 2.2).

Для виконання покладених на них обов’язків посадові особи податкових органів наділені чітко визначеними чинним законодавством правами (рис. 2.3).

Податкова міліція здійснює контроль за додержанням податкового законодавства, виконує оперативно-розшукову, кримінально-процесуальну та охоронну функції, і складається із спеціальних підрозділів по боротьбі з податковими правопорушеннями, що діють у складі відповідних органів державної податкової служби.



Примітка: *Організації, що підвідомчі Державній податковій адміністрації України, включені відповідно до розподілу обов'язків між керівництвом ДПА України

Рис. 2.1. **Структура Державної податкової адміністрації України**

Таблиця 2.1

Функції органів державної податкової служби

№ п/п	Функція	1-й рівень[1]		2-й рівень[2]		3-й рівень[3]
		$Ф_1$[4]	$Ф_2$[5]	$Ф_1$[4]	$Ф_2$[5]	$Ф_2$[5]
1.	Здійснення контролю за своєчасністю, достовірністю, повнотою нарахування та сплати податків та зборів (обов'язкових платежів), контролю за валютними операціями, контролю за додержанням порядку проведення готівкових розрахунків за товари (послуги) у встановленому законом порядку, а також контролю за наявністю свідоцтв про державну реєстрацію суб'єктів підприємницької діяльності та ліцензій на провадження видів господарської діяльності, що підлягають ліцензуванню відповідно до закону, торгових патентів	+	+	+	+	+
	Здійснення контролю за додержанням виконавчими комітетами сільських і селищних рад порядку прийняття і обліку податків, інших платежів від платників податків, своєчасністю і повнотою перерахування цих сум до бюджету	+	+	+	+	+

[1] 1-й– ДПАУ
[2] 2-й рівень – ГПА в АР Крим, областях, містах Києві і Севастополі, ДПІ в містах с районним поділом (крім міст Києва і Севастополя)
[3] 3-й рівень – ДПІ в районах, містах без районного поділу, районах в містах, міжрайонні та об'єднані податкові інспекції
[4] **$Ф_1$** – Функції з організації роботи підлеглих органів ДПС та по виданню нормативних документів
[5] **$Ф_2$** – Функції з безпосереднього виконання покладених обов'язків

№ п/п	Функція	1-й рівень[1]		2-й рівень[2]		3-й рівень[3]
		$Ф_1$[4]	$Ф_2$[5]	$Ф_1$[4]	$Ф_2$[5]	$Ф_2$[5]
	Облік платників податків, інших платежів	+	+	+	+	+
	Виявлення і ведення обліку надходжень податків, інших платежів	+	+	+	+	+
	Проведення роботи по боротьбі з незаконним обігом алкогольних напоїв та тютюнових виробів, ведення реєстрів імпортерів, експортерів, оптових та роздрібних торговців, місць зберігання алкогольних напоїв та тютюнових виробів, здійснення систематичного контролю за їх реалізацією	+	+	+	+	+
2.	Видання у випадках, передбачених законом, нормативно-правових актів і методичних рекомендацій з питань оподаткування, які підлягають обов’язковому опублікуванню	+	–	–	–	–
3.	Затвердження форм податкових розрахунків, звітів, декларацій та інших документів, пов'язаних з обчисленням і сплатою податків, інших платежів, декларацій про валютні цінності, зразків картки фізичної особи - платника податків та інших обов'язкових платежів, форм повідомлення про відкриття або закриття юридичними особами, фізичними особами - суб'єктами підприємницької діяльності банківських рахунків, а також форм звітів про роботу,	+	+	–	–	–

№ п/п	Функція	1-й рівень[1]		2-й рівень[2]		3-й рівень[3]
		$Ф_1$[4]	$Ф_2$[5]	$Ф_1$[4]	$Ф_2$[5]	$Ф_2$[5]
	проведену органами ДПС					
4.	Надання податкових роз'яснень, а також відповідей на запити платника податків в порядку, встановленому законом	+	+	+	+	+
5.	Здійснення заходів щодо добору, розстановки, професійної підготовки та перепідготовки кадрів для органів ДПС	+	+	+	+	–
6.	Подання органам ДПС методичної і практичної допомоги в організації роботи, проведення обстежень та перевірки її стану	+	+	+	+	–
7.	Створення інформаційної системи автоматизованих робочих місць та інших засобів автоматизації та комп'ютеризації робіт органів ДПС	+	+	+	+	–
8.	Розробка проектів законів України та інших нормативно-правових актів щодо форм та методів проведення планових та позапланових виїзних перевірок у рамках контролю за додержанням законодавств	–	+	–	–	–
9.	При виявленні фактів, що свідчать про організовану злочинну діяльність, або дій, що створюють умови для такої діяльності, направлення матеріалів з цих питань відповідним спеціальним органам по боротьбі з організованою злочинністю	+	+	+	+	+
10.	передання відповідним правоохо-	+	+	+	+	+

№ п/п	Функція	1-й рівень[1]		2-й рівень[2]		3-й рівень[3]
		$Ф_1$[4]	$Ф_2$[5]	$Ф_1$[4]	$Ф_2$[5]	$Ф_2$[5]
	ронним органам матеріалів за фактами правопорушень, за які передбачено кримінальну відповідальність, якщо їх розслідування не належить до компетенції податкової міліції					
11.	Подання Мінфіну України та Держказначейству України звітів про надходження податків, інших платежів	–	+	–	–	+
12.	Внесення пропозицій та розробка проектів міжнародних договорів стосовно оподаткування, виконання в межах, визначених законодавством, міжнародних договорів з питань оподаткування	–	+	–	–	–
13.	Надання фізичним особам - платникам податків та інших обов'язкових платежів ідентифікаційних номерів і направлення до ДПІ за місцем проживання фізичної особи або за місцем отримання нею доходів чи за місцезнаходженням об'єкта оподаткування картки з ідентифікаційним номером та ведення Єдиного банку даних про платників податків - юридичних осіб	–	+	–	–	–
14.	Прогнозування, аналіз надходження податків, інших платежів, джерел податкових надходжень, вивчення впливу макроекономічних показників і податкового законодавства на	–	+	–	+	–

№ п/п	Функція	1-й рівень[1]		2-й рівень[2]		3-й рівень[3]
		$Ф_1$[4]	$Ф_2$[5]	$Ф_1$[4]	$Ф_2$[5]	$Ф_2$[5]
	надходження податків, інших платежів, розробка пропозицій щодо їх збільшення та зменшення втрат бюджету					
15.	Забезпечення виготовлення марок акцизного збору, їх зберігання, продаж та організовування роботи, пов'язаної із здійсненням контролю за наявністю цих марок на пляшках (упаковках) алкогольних напоїв і на пачках (упаковках) тютюнових виробів під час їх транспортування, зберігання і реалізації	+	+	+	+	+
				крім виготовлення марок акцизного збору		
	Організовування роботи, пов'язаної із здійсненням контролю за дотриманням суб'єктами підприємницької діяльності, які здійснюють роздрібну торгівлю тютюновими виробами, максимальних роздрібних цін на тютюнові вироби, встановлених виробниками або імпортерами таких тютюнових виробів	+	+	+	+	+
16.	Внесення в установленому порядку пропозицій щодо вдосконалення податкового законодавства	+	–	–	–	–
17.	Організовування у межах своїх повноважень роботи щодо забезпечення охорони державної таємниці в органах	+	+	+	+	+
18.	Забезпечення обліку платників податків, інших платежів, правильнос-	–	–	–	–	+

№ п/п	Функція	1-й рівень[1]		2-й рівень[2]		3-й рівень[3]
		$Ф_1$[4]	$Ф_2$[5]	$Ф_1$[4]	$Ф_2$[5]	$Ф_2$[5]
	ті обчислення і своєчасності надходження цих податків, платежів, а також здійснення реєстрацію фізичних осіб - платників податків та інших обов'язкових платежів					
19.	Контроль своєчасності подання платниками податків бухгалтерських звітів і балансів, податкових декларацій, розрахунків та інших документів, пов'язаних з обчисленням податків, інших платежів, а також перевірка достовірності цих документів щодо правильності визначення об'єктів оподаткування і обчислення податків, інших платежів	–	–	–	–	+
20.	Ведення обліку векселів, що видаються суб'єктами підприємницької діяльності при здійсненні операцій з давальницькою сировиною у зовнішньоекономічних відносинах та щомісячне подання інформації про це місцевим органам державної статистики; здійснення контролю за погашенням векселів; видання суб'єктам підприємницької діяльності дозволів на відстрочення оплати (погашення) векселів із зазначених операцій	–	–	–	–	+
21.	Забезпечення застосування та своєчасного стягнення сум фінансових санкцій, передбачених законодавчими актами України за порушення	–	–	–	–	+

№ п/п	Функція	1-й рівень[1]		2-й рівень[2]		3-й рівень[3]
		$Ф_1$[4]	$Ф_2$[5]	$Ф_1$[4]	$Ф_2$[5]	$Ф_2$[5]
	податкового законодавства, а також стягнення адміністративних штрафів за порушення податкового законодавства, допущені посадовими особами підприємств, установ, організацій та громадянами					
22.	Аналіз причин і оцінка даних про факти порушень податкового законодавства	–	–	–	–	+
23.	Проведення перевірок фактів приховування і заниження сум податків, інших платежів	–	–	–	–	+
24.	Подання до судів позовів до підприємств, установ, організацій та громадян про визнання угод недійсними і стягнення в доход держави коштів, одержаних ними за такими угодами, а в інших випадках - коштів, одержаних без установлених законом підстав, а також про стягнення заборгованості перед бюджетом і державними цільовими фондами за рахунок їх майна	–	–	–	–	+
25.	Проведення роботи, пов'язаної з виявленням, обліком, оцінкою та реалізацією у встановленому законом порядку, безхазяйного майна, майна, що перейшло за правом успадкування до держави, скарбів і конфіскованого майна	–	–	–	–	+
26.	Розгляд звернень громадян, підприємств, установ і організацій з пи-	–	–	–	–	+

№ п/п	Функція	1-й рівень[1]		2-й рівень[2]		3-й рівень[3]
		$Ф_1$[4]	$Ф_2$[5]	$Ф_1$[4]	$Ф_2$[5]	$Ф_2$[5]
	тань оподаткування та, в межах своїх повноважень, з питань валютного контролю, а також скарг на дії посадових осіб ДПІ					

Рис. 2.2. **Обов'язки та відповідальність посадових осіб органів ДПС**

До складу податкової міліції належать:

Головне управління податкової міліції, Слідче управління податкової міліції, Управління по боротьбі з корупцією в органах державної податкової служби Державної податкової адміністрації України;

Рис. 2.3. **Права, що надані посадовим особам органів державної податкової служби**

управління податкової міліції, слідчі відділи податкової міліції, відділи по боротьбі з корупцією в органах державної податкової служби відповідних державних податкових адміністрацій в Автономній Республіці Крим, областях, містах Києві та Севастополі;

відділи податкової міліції, слідчі відділення (групи) податкової міліції відповідних державних податкових інспекцій в районах, містах, районах у містах, міжрайонних та об'єднаних державних податкових інспекцій.

У складі податкової міліції діє спеціальний структурний підрозділ, який проводить роботу по боротьбі з незаконним обігом алкогольних напоїв та тютюнових виробів.

Завданнями податкової міліції є:

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

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

запобігання корупції в органах державної податкової служби та виявлення її фактів;

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

Для здійснення своїх функцій податкова міліція наділена спеціальними повноваженнями (рис. 2.4).

В процесі своєї діяльності органи державної податкової служби взаємодіють з іншими органами (рис. 2.5).

Дуже важливою складовою контролюючих органів є органи Пенсійного фонду України (друга група). Розглянемо їх склад та функції.

Пенсійний фонд України є центральним органом виконавчої влади, який:

- здійснює керівництво та управління солідарною системою загальнообов'язкового державного пенсійного страхування;
- провадить збирання, акумуляцію та облік страхових внесків;
- призначає пенсії та готує документи для їх виплати;
- здійснює контроль за цільовим використанням коштів Пенсійного фонду України.

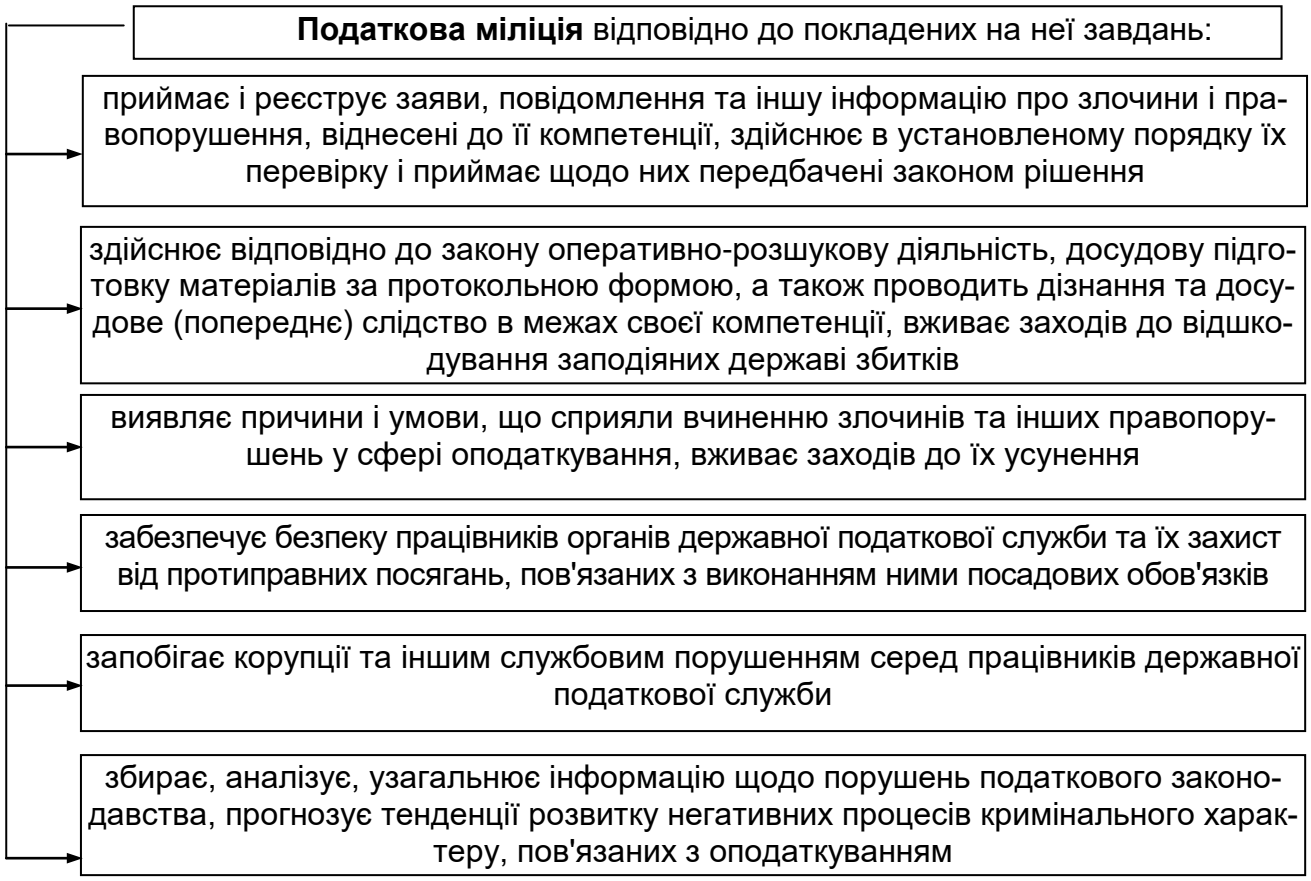


Рис. 2.4. **Повноваження податкової міліції**

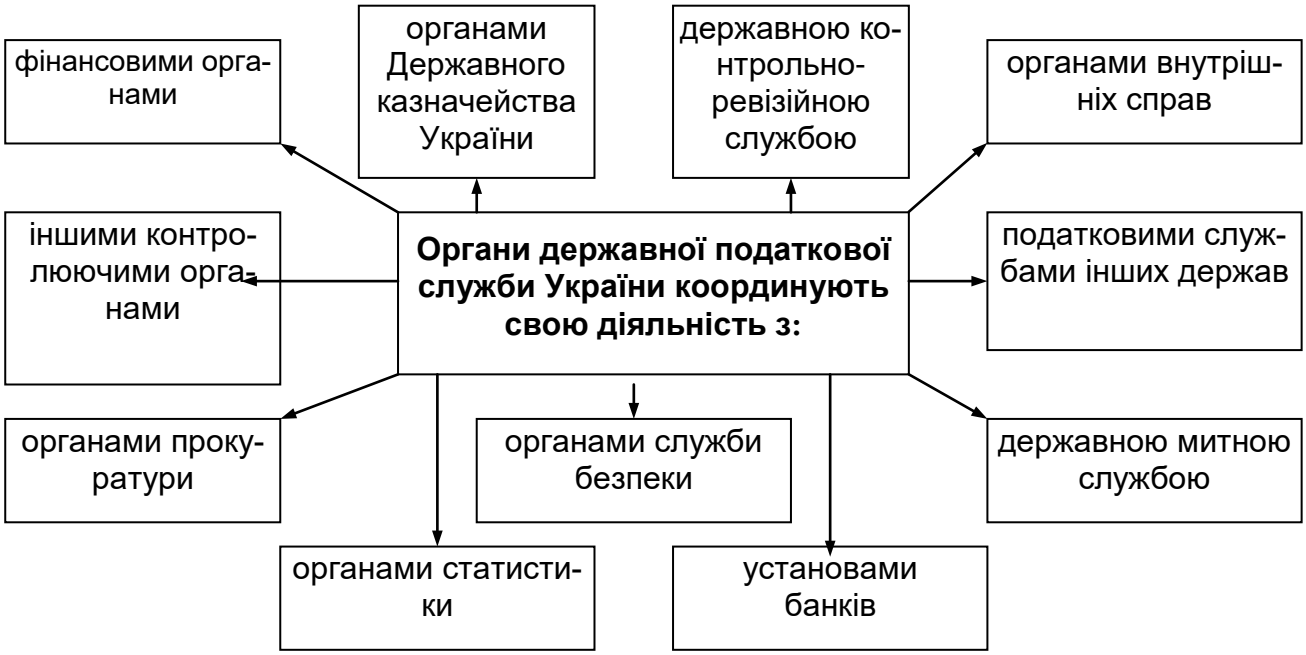


Рис. 2.5. **Органи, з якими координують свою діяльність органи податкової служби Україн**и

- забезпечує своєчасне й у повному обсязі фінансування та виплату пенсій, допомоги на поховання, інших соціальних виплат, які згідно із законодавством здійснюються за рахунок коштів Пенсійного фонду України.

Діяльність Пенсійного фонду України спрямовується та координується Кабінетом Міністрів України.

Зазначимо, що сьогодні система органів Пенсійного фонду України складається з центрального апарату, Кримського республіканського, 24 обласних, Київського та Севастопольського міських управлінь та 732 міських, районних у містах та районних відділів. У ній працює понад 16000 працівників.

Основними завданнями Пенсійного фонду України є:

участь у формуванні та реалізації державної політики у сфері пенсійного забезпечення та соціального страхування;

забезпечення збирання та акумулювання коштів, призначених для пенсійного забезпечення, повного і своєчасного фінансування витрат на виплату пенсій, допомоги на поховання та інших соціальних виплат, що здійснюються з коштів Пенсійного фонду України;

ефективне використання коштів Пенсійного фонду України, здійснення в межах своєї компетенції контрольних функцій, удосконалення методів фінансового планування, звітності та системи контролю за витрачанням коштів Пенсійного фонду України.

Наприкінці, слід звернути увагу на те, що у будь-яких випадках, коли платник податків згідно із законами з питань оподаткування уповноважений утримувати податок, збір (обов'язковий платіж), якими оподатковуються інші особи, у тому числі податки на доходи фізичних осіб, дивіденди, репатріацію, додану вартість, акцизні збори, а також будь-які інші податки, що утримуються з джерела виплати, сума таких податків, зборів (обов'язкових платежів) вважається бюджетним фондом, який належить державі або територіальній громаді та створюється від їх імені.

Тестові завдання

Тест 1. Право проводити перевірки своєчасності, достовірності, повноти нарахування і сплати податків і зборів, у т.ч. по запитах правоохоронних органів мають право:

1) податкові органи;
2) КРУ;
3) органи внутрішніх справ;
4) органи ПФУ;
5) митні органи;
6) органи статистики.

Тест 2. Збитки, що завдані неправомірними діями посадових осіб органів державної податкової служби:

1) відшкодовуються за рахунок винних осіб;
2) відшкодовуються за рахунок бюджету;
3) не відшкодовуються.

Тест 3. Здійснення кримінально-процесуальної функції податкової міліції передбачає:

1) запобігання злочинам та іншим правопорушенням у сфері оподаткування, їх розкриття, розслідування та провадження у справах про адміністративні правопорушення;
2) розшук платників, які ухиляються від сплати податків, інших платежів;
3) запобігання корупції в органах державної податкової служби та виявлення її фактів;
4) забезпечення безпеки діяльності працівників органів державної податкової служби, захисту їх від протиправних посягань, пов'язаних з виконанням службових обов'язків.

Тест 4. Завдання збору, систематизації, узагальнення інформації щодо порушень податкового законодавства та прогнозування

тенденцій розвитку негативних процесів кримінального характеру в цій сфері покладено на:

1) органи внутрішніх справ;
2) органи податкової міліції;
3) ДПА України.

Тест 5. Посадові особи органів державної податкової служби не мають права:

1) бути засновниками господарських товариств;
2) працювати за сумісництвом в якості наукових консультантів;
3) займатися підприємницькою діяльністю.

Тест 6. Контроль за роботою державних податкових інспекцій здійснюється:

1) ДПА України;
2) органами податкової міліції;
3) обласними державними податковими адміністраціями.

Тест 7. Внесення в установленому порядку пропозицій щодо удосконалення податкового законодавства відноситься до компетенції:

1) державних податкових інспекцій;
2) державних податкових адміністрацій в областях;
3) ДПА України;
4) органів податкової міліції.

Тематика рефератів

1. Функції органів державної податкової служби і реалізація цих функцій на практиці.
2. Податкова міліція: структура, задачі і права.
3. Митні органи: контроль за стягненням ПДВ і акцизного збору.
4. Функції органів Пенсійного фонду України і реалізація цих функцій на практиці.

5. Взаємодія податкової служби з іншими органами в процесі адміністрування податків.

6. Відмінності функцій та повноважень державних податкових інспекцій і державних податкових адміністрацій в областях.

7. Державні гарантії для посадових осіб органів податкової служби.

Перелік контрольних запитань

1. Які органи є контролюючими, з точки зору Закону № 2181?
2. Які завдання покладені на органи податкової служби?
3. Яка структура органів ДПС?
4. Яка структура ДПАУ?
5. Які функції виконує податкова міліція?
6. Які державні гарантії мають посадові особи державної податкової служби?

РЕКОМЕНДОВАНА ЛІТЕРАТУРА

Основна

1. Закон України “Про державну податкову службу в Україні” від 4 грудня 1990 року № 509-XII / В кн. Основи податкового законодавства. Збірка основних законодавчих актів. – Харків: ВД «ІНЖЕК», 2004. – С. 15-31.

2. Закон України "Про порядок погашення зобов’язань платників податків перед бюджетам та державними цільовими фондами" від 21 грудня 2000 р. № 2181-III (зі змінами і доповненнями) / В кн. Основи податкового законодавства. Збірка основних законодавчих актів. – Харків: ВД «ІНЖЕК», 2004. – С. 39-88.

3. Закон України “Про міліцію” від 20 грудня 1990 року № 565-XII / В кн. Основи податкового законодавства. Збірка основних законодавчих актів. – Харків: ВД «ІНЖЕК», 2004. – С. 32-39.

4. Закон України “Про оперативно-розшукову діяльність” від 18 лютого 1992 року № 2135-XII // Відомості Верховної Ради України. – 1992. – №22. – Ст.304.

5. Указ Президента України “Про затвердження Положення про Державну податкову адміністрацію України” від 13 липня 2000 року № 886/2000 // Урядовий кур’єр. – 2000. – №166. – С.2.

6. Указ Президента України “Про Положення про Пенсійний фонд України” від 1 березня 2001 року № 121/2001 // Офіційний Вісник України. – 2001. – №9. – Ст.350.

7. Указ Президента України “Питання Державної митної служби України” від 24 серпня 2000 року № 1022/2000 // Офіційний Вісник України. – 2000. – №35. – Ст.1477.

Додаткова

8. Данілов О. Д. Податки в Україні. – /О. Д. Данілов, Н. П. Фліссак. – К.: УкрІНТЕІ, 2003. – 348 с.

9. Дикань Л.В. Податкова система. – / Л.В. Дикань, Т.С. Воїнова – Харків: Вид. ХДЕУ, 2002. – 252 с.

10. Іванов Ю.Б. Система оподаткування в схемах і таблицях. Частина 2. Оподаткування фізичних осіб. Частина 3. Податковий менеджмент: Навчальний посібник. – Харків: ВД «ІНЖЕК», 2004. – 304 с.

11. Крисоватий А.І., Податкова система: Навчальний посібник. – / А.І. Крисоватий, О.М. Десятнюк– Тернопіль: Карт-бланш, 2004. – 331 с.

12. Основы налогового права / Под ред. проф. Н.П. Кучерявенко. – Харьков: Легас, 2003. – 384 с.

13. Ярошенко Ф.О. Трансформація державної податкової служби України: Монографія. – Ірпінь: Національна академія ДПС України, 2004. – 368 с.

Тема 3. ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ ПЛАТНИКІВ ПОДАТКІВ

Першим кроком в процедурі податкового адміністрування є організація обліку платників податків і зборів (обов'язкових платежів). Саме після взяття на облік особа стає платником податків.

Залежно від класифікаційних ознак податковий облік може бути класифікований за різними видами (табл. 3.1).

Таблиця 3.1

Класифікація видів податкового обліку

Класифікаційна ознака	Види обліку
За об'єктами обліку	облік юридичних осіб, а також їхніх філій, представництв і інших відособлених підрозділів
	облік фізичних осіб
	облік договорів про спільну діяльність і угод про розподіл продукції
	облік довгострокових контрактів
За суб'єктами обліку	облік у податкових органах
	облік у митних органах
	облік в органах Пенсійного фонду України
За характером обліку	загальний (первинний) облік, в процесі якого платнику податків надається єдиний по усіх видах податків і зборів ідентифікаційний номер
	облік платників по окремих видах податків (вторинний облік) - платнику податків надається, крім первинного, ще один ідентифікаційний номер по окремому податку або збору (наприклад, по ПДВ)

Окремо також може бути виділений так званий сурогатний облік, об'єктом якого є не конкретний платник (юридична чи фізична особа), а договір: договір про спільну діяльність або угода про розподіл продукції.

При взятті на облік платника податків інформація про нього вноситься в спеціальний банк даних – реєстр, який забезпечує ідентифікацію платників в масштабах країни. В залежності від статусу платника облік ведеться в різних реєстрах.

Єдиний банк даних про платників податків - юридичних осіб

(далі - Єдиний банк даних юридичних осіб) - це автоматизована система збору, накопичення та обробки даних про платників податків. Зверніть увагу: формується з районних рівнів Єдиного банку даних юридичних осіб державних податкових інспекцій (ДПІ) у районах, містах і районах у містах, а також міжрайонних та об'єднаних інспекцій і ведеться ДПА України.

Державний реєстр фізичних осіб - платників податків (ДРФО) - це автоматизований банк даних, створений для забезпечення єдиного державного обліку фізичних осіб, які зобов'язані сплачувати податки і збори (обов'язкові платежі) до бюджетів та до державних цільових фондів у порядку і на умовах, що визначаються законодавчими актами України. Формування та ведення цього реєстру здійснюється органами державної податкової служби (ДПС).

Реєстр неприбуткових організацій і установ - це автоматизована система збору, накопичення та обробки даних про неприбуткові організації та установи.

Реєстр фізичних осіб - платників податків суб'єктів підприємницької діяльності - це банк даних платників податків, який створюється для забезпечення єдиного податкового обліку платників податків - фізичних осіб в органах державної податкової служби і який є складовою частиною ДРФО.

Реєстр платників податків постійних представництв нерезидентів в Україні - це автоматизований банк даних, створений для забезпечення обліку платників податків - постійних представництв нерезидентів в Україні.

Реєстр договорів про спільну діяльність - це автоматизований банк даних, створений для забезпечення єдиного обліку платників податків, які здійснюють свою діяльність за договорами про спільну діяльність.

Реєстр платників податку на додану вартість - це автоматизований банк даних, створений для забезпечення єдиного обліку платників податку на додану вартість.

Тимчасовий реєстр ДПА України - це резерв реєстраційних (облікових) номерів платників податків, які надаються таким платникам

податків органами ДПС: постійним представництвам нерезидентів в Україні, учасникам договорів про спільну діяльність на території України без створення юридичної особи, інвесторам (резидентам та нерезидентам), які уклали угоди про розподіл продукції і є платниками податків.

Реєстр великих платників податків - це складова частина Єдиного автоматизованого банку даних про платників податків - юридичних осіб, який забезпечує облік великих платників податків.

Під великими платниками податків розуміються юридичні особи, які відповідають спеціальним критеріям, встановленим ДПА України. Віднесення платників до категорії великих здійснюється органами державної податкової служби на основі розрахункової суми балів, яка має бути більше п’яти за чотирма встановленими критеріями (табл. 3.2)

Таблиця 3.2

Бальна оцінка критеріїв великих платників податків

Критерій	Граничні рівні показника	Сума балів
а) сукупний валовий дохід	від 4 млн. грн. до 20 млн. грн.	1
	від 20 млн. грн. до 100 млн. грн.	2
	понад 100 млн. грн.	3
б) загальна сума нарахованих платежів до бюджету	від 200 тис. грн. до 1 млн. грн.	1
	від 1,0 млн. грн. до 5,0 млн. грн.	2
	понад 5 млн. грн.	3
в) загальна сума сплачених платежів до бюджету	від 200 тис. грн. до 1 млн. грн.	1
	від 1 млн. грн. до 5 млн. грн.	2
	понад 5 млн. грн.	3
г) Загальна сума ПДВ, задекларована до відшкодування з бюджету	від 3 млн. грн. до 15 млн. грн.	1
	від 15 млн. грн. до 50 млн. грн.	2
	понад 50 млн. грн.	3

Показники за підпунктами "а", "б", "в" та "г" розраховуються за результатами діяльності підприємств за 9 місяців звітного року плюс очікуваний показник за IV квартал звітного року.

Приклад розрахунку балів:

а) + б) + в) + г) $\geq$ 5 балів – великий платник податків.

Принцип відбору великих платників податків базується на відборі

платників податків, які забезпечують не менше 50 - 70 відсотків надходжень до Зведеного бюджету України, що формують платники податків міста (області).

У разі, якщо за результатами відбору великих платників податків не виконується основний принцип відбору, загальна сума балів відбору зменшується до 4 - 3.

До сформованого переліку великих платників податків включаються розташовані на території міста (області) усі філії, представництва, відділення та інші відокремлені підрозділи зазначених платників податків, що не мають статусу юридичної особи, а також дочірні підприємства великих платників.

Наступним важливим питанням є коло платників, що підлягають обліку в органах ДПС:

1. З числа резидентів:

юридичні особи незалежно від форм власності, а саме: підприємства, установи та організації (у тому числі неприбуткові установи й організації), які здійснюють діяльність як на території України, так і за її межами або мають об'єкти оподаткування;

філії, представництва, відділення та інші відокремлені підрозділи платника податків (далі - філії), що не мають статусу юридичної особи, але розташовані на території іншої, ніж платник податків, територіальної громади;

філії, що не мають статусу юридичної особи, але мають банківські рахунки, ведуть окремий бухгалтерський облік своєї діяльності, складають окремий баланс та розташовані окремо від платника податків у межах однієї територіальної громади;

фізичні особи (у тому числі суб'єкти підприємницької діяльності), які мають об'єкти оподаткування.

2. З числа нерезидентів:

фізичні чи юридичні особи в будь-якій організаційно-правовій формі, які отримують доходи із джерелом їх походження з України чи мають об'єкти оподаткування в Україні, за винятком установ та організацій, що мають дипломатичний статус або імунітет згідно з міжнародними договорами України або законодавством;

постійні представництва нерезидентів, через які повністю або частково здійснюється господарська діяльність нерезидента на території України і які відповідно до чинного законодавства України сплачують відповідні податки і збори (обов'язкові платежі).

Робота з обліку платників податків в органах ДПС здійснюється працівниками підрозділів обліку платників податків.

Слід звернути увагу на те, що для забезпечення повноти обліку платників податків органи ДПС станом на перше число кожного місяця проводять звірку районного рівня Єдиного банку даних про платників податків - юридичних осіб, а також Реєстру фізичних осіб з даними відповідних органів державної реєстрації та органів статистики з обов'язковим складанням актів звірок.

Далі слід приділити увагу порядку реєстрації фізичних та юридичних осіб у податкових органах.

З 1 липня 2004 року введений у дію Закон України від 15.05.2003 року № 755-IV "Про державну реєстрацію юридичних осіб і фізичних осіб - підприємців". Цей Закон закріплює новий принцип обліку платників податків - юридичних осіб і фізичних осіб - підприємців - принцип єдиного вікна.

Якщо раніш після державної реєстрації платникові необхідно було ще окремо реєструватися в податковій інспекції, органах статистики, Пенсійному фонді й у трьох фондах загальнодержавного соціального страхування, - тепер він тільки один раз буде подавати документи державному реєстраторові, а державний реєстратор не пізніше наступного робочого дня з дати державної реєстрації юридичної особи або фізичного особи-підприємця зобов'язаний передати відповідним органам (в т.ч. й податковій інспекції) про проведення державної реєстрації юридичної особи або фізичного особи-підприємця з указівкою номера і дати внесення відповідного запису в Єдиний державний реєстр і відомості з реєстраційної картки на проведення державної реєстрації юридичної особи або фізичного особи-підприємця.

Підставою для постановки юридичної особи або фізичного особи-підприємця на облік в органах статистики, державної податкової служби, Пенсійного фонду України, фондів соціального страхування є не окрема

заява платника, а надходження в ці органи повідомлення державного реєстратора про проведення державної реєстрації юридичної особи або фізичного особи-підприємця і відомостей з відповідної реєстраційної картки.

Підприємства, установи, організації усіх форм власності зобов'язані в місячний термін подавати до ДПІ за місцем постійного проживання платників податків та інших обов'язкових платежів, а для осіб, які не мають постійного місця проживання в Україні, - за місцем отримання доходів або за місцезнаходженням іншого об'єкта оподаткування, відомості для присвоєння ідентифікаційного номера фізичній особі, за винятком осіб, які через свої релігійні або інші переконання відмовилися від прийняття ідентифікаційного номера та офіційно повідомили про це відповідні державні органи.

На підставі відомостей, поданих підприємствами, установами, організаціями усіх форм власності, ДПА України надає фізичній особі-платнику податків та інших обов'язкових платежів ідентифікаційний номер і надсилає до ДПІ за місцем проживання фізичної особи або за місцем отримання доходів чи за місцезнаходженням об'єкта оподаткування картку з ідентифікаційним номером.

Дуже важливим є знайомство з процедурою зняття з обліку платника податків.

Для зняття з обліку, у разі прийняття власником (власниками) або уповноваженим ним (ними) органом рішення про ліквідацію, платнику податків - юридичній особі слід у 3-денний термін з дати прийняття рішення подати в орган державної податкової служби, у якому платник податків перебуває на обліку, заяву та відповідні документи. У 10-денний термін з дня подання заяви в орган державної податкової служби платник, що ліквідується, має скласти ліквідаційний баланс у формі річного звіту (на дату прийняття рішення про ліквідацію) та податі його для перевірки в орган державної податкової служби.

При одержанні органами державної податкової служби від платника податків заяви, а також на підставі інформації про порушення справи про банкрутство платника податків, або звернення до суду, чи господарського суду з питання скасування державної реєстрації, органом

державної податкової служби в місячний термін приймається рішення про проведення документальної перевірки таких платників і відповідні підрозділи розпочинають перевірку.

Після проведеної перевірки платника податків, у разі встановлення факту відсутності заборгованості перед державним бюджетом України та місцевими бюджетами орган державної податкової служби знімає його з обліку. Зняття з обліку платника податків в органах державної податкової служби проводитися за наявності повідомлення від установи банку про закриття такому платнику рахунків. Після завершення процедури зняття з обліку орган державної податкової служби складає довідку про зняття з обліку платника податків, яку надсилає до органів державної реєстрації або органу, що здійснив реєстрацію.

Якщо після проведеної перевірки платника податків встановлено факт заборгованості його перед бюджетами, орган державної податкової служби не знімає його з обліку, а підрозділи обліку та звітності складають повідомлення про наявність обов'язків зі сплати податків і зборів (обов'язкових платежів) і надсилають його особі, відповідальній за погашення податкових зобов'язань або податкового боргу.

Наступним кроком з вивчення цієї теми є розгляд обліку платників по окремих видах податків.

Податковий облік має суттєву специфіку за деякими окремими податками і зборами, за якими здійснюється вторинний облік платників.

Облік платників ПДВ.

До Реєстру платників податку на додану вартість заносяться:

а) юридичні та фізичні особи, які відповідно до чинного законодавства зобов'язані зареєструватися в якості платника податку на додану вартість, а також - особи, що виявили бажання зареєструватися як платники податку на додану вартість.

Особи, які, згідно з чинним законодавством, не є платниками податку на додану вартість, та особи, які здійснюють імпорт товарів і сплачують податок на додану вартість при ввезенні цих товарів, але не підпадають під визначення платників податку, не повинні проходити реєстрацію та отримувати індивідуальний податковий номер;

б) особи, які згідно з Указом Президента України від 28 червня 1999

року № 746/99 "Про внесення змін до Указу Президента України від 3 липня 1998 року № 727/98 "Про спрощену систему оподаткування, обліку та звітності суб'єктів малого підприємництва", сплачуючи єдиний податок за ставкою єдиного податку в розмірі 10 відсотків суми виручки від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг), порушили вимоги, встановлені статтею 1 Указу (середньооблікова чисельність працюючих перевищила 50 осіб або обсяг виручки від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) за рік перевищив 1 млн. гривень), зобов'язані подати до органу державної податкової служби заяву про реєстрацію як платника податку на додану вартість починаючи з наступного звітного періоду (кварталу).

Але слід звернути увагу, що дане правило не в повній мірі відповідає чинному законодавству. Наприклад, в особи виявилося перевищення середньооблікової чисельності працюючих, але обсяг оподатковуваних операцій з продажу товарів (робіт, послуг) протягом будь-якого періоду з останніх дванадцяти календарних місяців не перевищував 3600 неоподатковуваних мінімумів доходів громадян. Тому віднесені до цієї групи особи мають зареєструватися платниками тільки в тому випадку, коли після закінчення роботи за спрощеною системою оподаткування вони не відповідають критеріям платника ПДВ.

Для реєстрації особи як платника податку на додану вартість, потрібно, щоб вона була узята на облік в органі державної податкової служби за її місцезнаходженням або місцем проживання.

Юридичні особи реєструються в органі державної податкової служби за своїм місцезнаходженням, а фізичні особи - за своїм місцем проживання.

Платники податків, які не підпадають під визначення платників податку на додану вартість у зв'язку з меншими, ніж 3600 неоподатковуваних мінімумів доходів громадян, обсягами оподатковуваних операцій - протягом будь-якого періоду за останні дванадцять календарних місяців, мають право бути зареєстрованими як платники податку на додану вартість виключно за власним бажанням.

Особи, зареєстровані як платники податку на додану вартість, у тому числі - такі, що зареєстровані за власним бажанням, можуть бути

зняті з реєстрації не раніше ніж через двадцять чотири календарних місяці після такої реєстрації, якщо такі платники податків на додану вартість за останні дванадцять поточних календарних місяців мали оподатковувані обсяги продаж товарів (робіт, послуг) менш, ніж 3600 неоподатковуваних мінімумів доходів громадян.

Слід пам’ятати, що це правило не поширюється на тих платників податку на додану вартість, які зобов'язані бути зареєстровані платниками податку на додану вартість - за іншими ознаками, ніж досягнення належних обсягів (наприклад, на осіб, які здійснюють на митній території України підприємницьку діяльність з торгівлі за готівкові кошти).

Реєстрація платника податку на додану вартість здійснюється за заявою особи, що підпадає під визначення платника податку згідно зі статтею 2 Закону України від 03.04.97 р. № 168/97-ВР “Про податок на додану вартість” або вважає за доцільне зареєструватись як платник податку. Реєстраційна заява має бути подана (надіслана) до органу державної податкової служби не пізніше двадцятого календарного дня, що настає за останнім днем дванадцятимісячного періоду, а для осіб, які здійснюють на митній території України підприємницьку діяльність з торгівлі за готівкові кошти, – не пізніше ніж за десять календарних днів до початку здійснення підприємницької діяльності з торгівлі за готівку.

Орган державної податкової служби в 10-денний термін видає (надсилає поштою з повідомленням про вручення за рахунок заявника) свідоцтво про реєстрацію платників податку на додану вартість. Порядок видання, застосування та анулювання Свідоцтва наведено на рис. 3.1.

Слід звернути увагу, що ст.15 Указу Президента України від 07 серпня 1998 року № 857/98 “Про деякі зміни в оподаткуванні” передбачена відповідальність платників за порушення в зв’язку з реєстрацією платниками ПДВ (табл. 3.3).

Податковий облік з податку на прибуток

Платники податку на прибуток окремої реєстрації взагалі ж не підлягають, за винятком деяких окремих випадків.

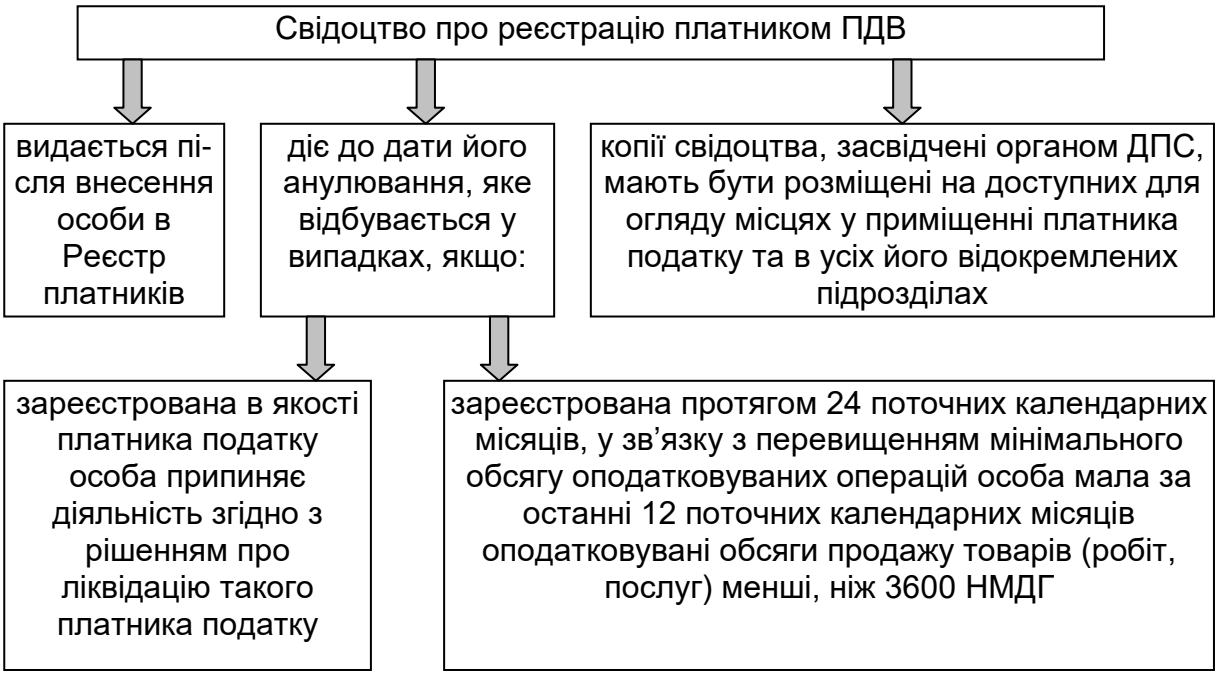


Рис. 3.1. **Порядок видання, застосування та анулювання Свідоцтва платника ПДВ**

Таблиця 3.3

Санкції в зв'язку з несвоєчасною реєстрацією платником ПДВ

Вид порушення	Розмір санкції
Особа, що підлягає реєстрації, але не зареєструвалася, не здійснювала оподатковуваних операцій після закінчення граничного строку, встановленого для реєстрації особи як платника ПДВ	20 НДМГ
Особа по закінченні граничного терміну, встановленого для реєстрації у якості платника, здійснювала оподатковувані операції без нарахування ПДВ	20 НДМГ без права включення до податкового кредиту сум сплаченого ПДВ, а при розрахунках готівкою – додатково фінансові санкції за порушення правил здійснення та обліку результатів такого продажу за готівку
Після закінчення граничного строку, встановленого для реєстрації у якості платника така особа здійснювала оподатковувані операції з нарахуванням ПДВ з видачею фіктивної накладної, чеку чи іншого товаросупроводжувального документу, в якому виділена сума ПДВ чи без такої видачі, без внесення сум ПДВ до бюджету	Штраф у розмірі подвійної суми отриманого ПДВ, але не менш 1000 НДМГ без права включення до податкового кредиту сум сплаченого ПДВ. Орган ДПС зобов'язаний звернутися до прокуратури з поданням про порушення кримінальної справи відносно посадових осіб платника в зв'язку з їх ухиленням від оподаткування

Так відповідно до статей 1 і 2 Закону України від 22.05.97 р. № 283/97-ВР "Про оподаткування прибутку підприємств” окремій реєстрації та обліку підлягають постійні представництва нерезидентів.

Постійне представництво нерезидента в Україні - це постійне місце діяльності, через яке повністю або частково здійснюється господарська діяльність нерезидента на території України. До постійних представництв, зокрема, відносяться: місце управління, філіал, офіс, завод, фабрика, майстерня, шахта, нафтова чи газова свердловина, кар'єр або інше місце розвідки чи видобутку корисних копалин.

Постійне представництво нерезидента до початку своєї господарської діяльності має стати на облік як платник податку на прибуток у податковому органі за своїм місцезнаходженням. Під місцезнаходженням постійного представництва розуміється фактичне місце здійснення відповідної господарської діяльності.

Реєстрація постійного представництва нерезидента як платника податку здійснюється на підставі подання таких документів:

заяви про реєстрацію постійного представництва нерезидента як платника податку на прибуток;

витягу з торговельного (банківського) реєстру країни за місцезнаходженням офіційно зареєстрованого головного органу управління (контори) нерезидента;

довідки від банківської установи, у якій офіційно відкрито рахунок нерезидента;

довіреності на здійснення представницьких функцій в Україні, оформленої згідно із законами країни, де офіційно зареєстровано контору нерезидента.

Зазначені документи, крім заяви, мають бути нотаріально засвідчені за місцем їх видачі, легалізовані належним чином у консульських установах, які представляють інтереси України, якщо міжнародними договорами України не передбачено інше, і супроводжуватися перекладом українською мовою, який завіряється печаткою офіційного перекладача.

Не пізніше 20-денного терміну від дня прийняття рішення про реєстрацію та взяття на облік постійного представництва як платника

податку податковий орган за місцезнаходженням присвоює йому Реєстраційний номер та включає до Реєстру.

Факт реєстрації постійного представництва нерезидента в Україні як платника податку на прибуток підтверджується свідоцтвом, яке видається податковим органом за його місцезнаходженням.

Окрім цього, на обліку в органах державної податкової служби повинні перебувати договори про спільну діяльність на території України без створення юридичної особи, за якими платник податку на прибуток уповноважений іншими сторонами згідно з умовами договору про спільну діяльність вести облік результатів спільної діяльності, та угоди про розподіл продукції.

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

Також в органах податкової служби ведеться Реєстр неприбуткових організацій та установ, які згідно із пунктом 7.11 статті 7 Закону України "Про оподаткування прибутку підприємств" звільняються від сплати податку на прибуток.

Для внесення до Реєстру неприбуткова організація або установа повинні податі (надіслати) до податкового органу за її місцезнаходженням реєстраційну заяву, а також копію статутних і установчих документів.

За результатами розгляду заяви можуть бути прийняті рішення про:

- внесення неприбуткової організації (установи) до Реєстру;

- відмову внесення неприбуткової організації (установи) до Реєстру.

При включенні неприбуткової організації або установи до бази Реєстру їй за її ідентифікаційним номером присвоюється ознака неприбуткової організації (установи).

Виключення неприбуткової організації або установи з Реєстру відбувається на підставі рішення органові державної податкової служби у разі порушення неприбутковою організацією або установою Закону "Про оподаткування прибутку підприємств" та (або) інших законодавчих актів про неприбуткові організації. У разі виключення організації або установи з Реєстру така організація або установа повертає оригінал

рішення про внесення її до Реєстру неприбуткових організацій та установ до органу державної податкової служби.

Облік платників єдиного податку

Специфічні особливості має податковий облік суб’єктів малого підприємництва, що обрали спрощену систему оподаткування, обліку та звітності.

Новостворені суб'єкти малого підприємництва - юридичні особи, які зареєстровані в установленому порядку та подали до державного податкового органу за місцем їх реєстрації заяву на право застосування спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності, мають право перейти на спрощену систему оподаткування, обліку й звітності з того кварталу, у якому проведено їх державну реєстрацію. Новостворені фізичні особи переходять на спрощену систему з того місяця, коли вони зареєстровані суб’єктами підприємницької діяльності.

Для переходу на спрощену систему оподаткування, обліку та звітності суб'єкт малого підприємництва, який не є новоствореним, подає письмову заяву до органу державної податкової служби за місцем державної реєстрації не пізніше ніж за 15 днів до початку наступного звітного (податкового) періоду (кварталу) за умови сплати всіх установлених податків та обов'язкових платежів, термін сплати яких настав на дату подання заяви. Фізичні особи, крім заяви, подають платіжний документ (квитанцію, копію платіжного доручення з відміткою банківської установи) про сплату (перерахування) єдиного податку за період не менше ніж календарний місяць.

Суб'єкт малого підприємництва - юридична особа в заяві обов'язково зазначає, яку ставку єдиного податку їм обрано.

Рішення про перехід на спрощену систему оподаткування, обліку та звітності, незалежно від обраної ставки єдиного податку - 6 чи 10 відсотків, може бути прийняте платником податку не більше одного разу за календарний рік.

Орган державної податкової служби зобов'язаний протягом десяти робочих днів видати безоплатно Свідоцтво про право сплати єдиного податку або надати письмову мотивовану відмову.

Свідоцтво видається суб'єкту малого підприємництва-юридичній особі терміном на один рік і є документом суворої звітності. Фізичній особі Свідоцтво видається на зазначений у заяві термін, але в межах календарного року.

Якщо платник єдиного податку – фізична особа здійснює підприємницьку діяльність з використанням найманої праці, – на кожну особу, яка перебуває з ним у трудових відносинах, включаючи членів його сім'ї, платнику єдиного податку видається довідка про трудові відносини фізичної особи з платником єдиного податку.

Після закінчення терміну дії Свідоцтва на право сплати єдиного податку, відмови від застосування спрощеної системи оподаткування, порушення вимог про кількість працюючих або розмір виручки, а також у разі ліквідації суб'єкта малого підприємництва - юридичної особи у встановленому законодавством порядку Свідоцтво підлягає поверненню до органу державної податкової служби, який його видав. Разом зі Свідоцтвом в 5-денний термін до органу державної податкової служби повертаються всі довідки про трудові відносини фізичної особи з платником єдиного податку.

Далі розглянемо **особливості обліку платників збору на обов'язкове державне пенсійне страхування**.

Платники збору на обов'язкове державне пенсійне страхування з окремих видів господарських операцій окремому облікові не підлягають і в Пенсійному фонді України не реєструються. Платники збору на обов'язкове державне пенсійне страхування реєструються в органах Пенсійного фонду України тільки якщо вони є одночасно страхувальниками і сплачують страхові внески.

Слід звернути увагу, що за іншими видами податків платникам не потрібно ставати на окремий облік. А за деякими видами податків (наприклад, за державними зборами або за податком з власників транспортних засобів - фізичним особам) облік платників взагалі не ведеться.

На закінчення вивчення цієї теми слід розглянути порядок підготовки та передачі матеріалів до податкової міліції у випадку

невиконання платниками вимог щодо взяття їх на облік в органах державної податкової служби.

На підставі реєстраційних карток про зареєстрованих суб'єктів підприємницької діяльності, одержаних ДПІ від органів державної реєстрації, підрозділи обліку платників податків складають списки суб'єктів підприємницької діяльності, які не з'явились в органи державної податкової служби для взяття їх на облік як платників податків, та передають ці списки підрозділам з примусового стягнення податків і підрозділам податкової міліції. Зазначені списки повинні містити відповідні реквізити згідно з повідомленнями органів державної реєстрації.

У такому самому порядку передаються матеріали і відносно платників податків, що в установлені терміни не повідомили орган державної податкової служби про перереєстрацію, реорганізацію, зміни в реєстраційних та статутних документах.

Щодо кожного такого суб'єкту підприємницької діяльності підрозділи примусового стягнення податків встановлюють із засновниками та керівниками суб'єктів підприємницької діяльності причини ухилення від взяття на облік в органах державної податкової служби та вживають заходів (по телефону, поштою, з виїздом за місцезнаходженням) щодо залучення суб'єктів підприємництва до обліку і повідомляють про це підрозділ податкової міліції.

Відносно кожного платника податків, за яким виявлена відсутність його за місцезнаходженням (місцем проживання) та не з'ясовано його фактичне місце розташування (місцезнаходження), підрозділи з обліку платників податків або інші підрозділи органу державної податкової служби готують та передають підрозділам податкової міліції запит на встановлення місцезнаходження (місця проживання) платника податків за формою, що затверджується центральним органом державної податкової служби. Щодо кожного встановлюваного платника податків оформляється один окремий запит незалежно від кількості порушень та несплачених видів податків. Дані про подання запиту вносяться до Єдиного банку даних про платників податків - юридичних осіб або ДРФО.

Підрозділ податкової міліції у встановленому порядку реєструє запити, що надійшли від підрозділів обліку платників податків, проводить необхідні та достатні заходи для взяття на облік платника податків та подання ним документів про перереєстрацію чи зміни, а також встановлення фактичного місцезнаходження платника податків.

Не пізніше як через місяць від дня надходження запиту підрозділ податкової міліції надсилає до підрозділу обліку платників податків інформаційне повідомлення про результати виконання запиту. Запит на встановлення місцезнаходження вважається виконаним після передачі до підрозділу обліку платників від підрозділу податкової міліції повідомлення, у якому вказане фактичне місцезнаходження платника податків або зроблено висновок про неможливість встановлення фактичного місцезнаходження платника податків і підтверджено, що підрозділом податкової міліції проведені всі необхідні та достатні заходи з цього питання.

Якщо підрозділами податкової міліції підтверджено неможливість встановлення місцезнаходження (місця проживання) платника податків, то підрозділи з обліку платників податків до відповідного органу державної реєстрації (легалізації) надсилають повідомлення про відсутність платника податків за місцезнаходженням, неповідомлення ним органу державної податкової служби своєї нової адреси та неможливість установлення місцезнаходження (місця проживання) платника податків. Таке повідомлення надсилається як стосовно осіб, які не з'явилися до органу державної податкової служби для взяття на облік, так і відносно платників податків, що перебувають на обліку.

Тестові завдання:

Тест 1. Облік платників податків у залежності від об'єктів обліку буває таких видів:

1) облік юридичних осіб, а також їхніх філій, представництв і інших відособлених підрозділів;
2) облік цехів і будівельних майданчиків;
3) облік фізичних осіб;

4) облік договорів про спільну діяльність і угод про розподіл продукції?

Тест 2. Органи державної податкової служби проводять звірки з даними відповідних органів державної реєстрації та органів статистики:

1) раз на місяць;
2) раз у квартал;
3) раз у рік;
4) 2 рази на рік?

Тест 3. У випадку реорганізації ТОВ «Кактус» в АТ «Кактус» документи про зміни повинні бути подані у ДПІ:

1) у 10-денний термін з відміткою «Зміни»;
2) у 10-денний термін з відміткою «Перереєстрація»;
3) у 20-денний термін з відміткою «Перереєстрація»;
4) у 20-денний термін з відміткою «Зміни».

Тест 4. У випадку зміни засновників у ТОВ воно повинно подати документи про це в податкову інспекцію:

1) у 10-денний термін з моменту внесення змін в установчі документи;
2) у 20-денний термін з моменту внесення змін в установчі документи;
3) у 10-денний термін з моменту державної реєстрації в установчі документи;
4) у 20-денний термін з моменту державної реєстрації змін в установчі документи.

Тест 5. У випадку зміни місцезнаходження підприємство повинне подати відомості про це до органів державної реєстрації протягом:

1) 5 днів;
2) 7 днів;

3) 10 днів;

4) 15 днів;

5) 20 днів.

Тест 6. У випадку зміни місцезнаходження ДПІ (за місцем попередньої реєстрації) знімає платника з реєстрації при відсутності особливих обставин протягом:

1) 5 днів;

2) 20 днів;

3) місяця;

4) бюджетного року.

Тест 7. У яких випадках може відбуватися виключення платника ПДВ з Реєстру платників ПДВ та анулювання Свідоцтва без заяви платника:

1) затвердження господарським судом ліквідаційного балансові суб'єкта підприємницької діяльності – банкрута;

2) при переході платника податку на додану вартість - юридичної особи на спрощену систему оподаткування, обліку та звітності за єдиним податком за ставкою 10 відсотків;

3) закінчення дії договорові про спільну діяльність чи терміну дії догоди про розподіл продукції;

4) якщо зареєстрована протягом 24 поточних календарних місяців у якості платника податку особа мала за останні 12 поточних календарних місяців оподатковувані обсяги продаж товарів (робіт, послуг) менші, ніж 3600 неоподатковуваних мінімумів доходів громадян?

Тест 8. Довідка Пенсійного фонду про реєстрацію платника подається:

1) у ДПІ;

2) в орган статистики;

3) у банк;

4) в орган державної реєстрації?

Тест 9. Платник повинний подати в орган пенсійного фонду документи про зміну своєї назви або організаційно-правової форми:

1) протягом 5 днів;
2) протягом 10 днів;
3) протягом 20 днів;
4) не повинний подавати.

Тест 10. У випадку зміни платником свого місцезнаходження справа пересилається в орган пенсійного фонду за новим місцем протягом:

1) 10 днів;
2) 15 днів;
3) місяця;
4) справа не пересилається.

Тест 11. Щодо кожного платника податків, за яким виявлена відсутність його за місцезнаходженням (місцем проживання) та не з'ясоване його фактичне місце розташування (місцезнаходження), підрозділи з обліку платників податків готують та передають запити на встановлення місцезнаходження (місця проживання):

1) в органи внутрішніх справ;
2) у СБУ;
3) у податкову міліцію;
4) у прокуратуру;
5) в усі ці органи;

Тест 12. Запит на встановлення місцезнаходження має бути виконаний:

1) протягом місяця;
2) протягом 2 місяців;
3) до закінчення проведення всіх необхідних і достатніх заходів
4) протягом 15 днів;
5) протягом року.

Тест 13. Якщо у відповідь на запит підтверджено неможливість встановлення місцезнаходження (місця проживання) платника податків, то підрозділ обліку платників податків надсилає повідомлення про відсутність платника податків за місцезнаходженням до:

1) податкової міліції;
2) органу державної реєстрації;
3) прокуратури;
4) суду (господарського суду).

Тест 14. Щодо відсутніх платників податків, які мають податковий борг, органи державної податкової служби мають право:

1) звернутися в суд з позовом про їхню ліквідацію;
2) запропонувати податковій міліції подати позов про скасування їх державної реєстрації;
3) запропонувати органу державної реєстрації, щоб він самостійно скасував їх державну реєстрацію подати позов у суд про визнання їх банкрутами.

Задачі для практичних занять

Задача 1

Підприємство придбало товар за 120 грн, у т.ч. ПДВ – 20 грн., а продало за 180 грн, у т.ч. ПДВ – 30грн.

Визначити суму податкового зобов'язання в розумінні Закону №2181.

Задача 2

За 9 місяців звітного року в платника податку виявились такі показники:

Сукупний валовий доход – 18 млн. грн.

Загальна сума нарахованих платежів у бюджет – 900 тис. грн.

Загальна сума сплачених платежів у бюджет – 600 тис. грн.

Загальна сума ПДВ, задекларована до відшкодування з бюджету – 1 млн. грн.

Визначити, чи буде цього платника переведено у категорію великих платників податку.

Задача 3

Підприємство за рік ввезло імпортних товарів на 100000 грн., а реалізувало на 45000 грн. Чи треба йому реєструватися платником ПДВ?

Ситуаційні завдання:

Завдання № 1

Приватний підприємець – платник єдиного податку подав у ДПІ заяву про зняття його з обліку у зв’язку з припиненням діяльності. При поданні заяви інспектор порадив йому спочатку перейти на загальну систему оподаткування, а вже потім зніматися з обліку, але він цього робити не став. Після подання заяви єдиний податок він уже не сплачував. Пройшло 5 місяців, і інспектор його викликав з приводу несплати єдиного податку.

Треба дати оцінку діям податкового інспектора й підприємця з погляду їхньої законності. Пояснити, чому інспектор радив підприємцю перейти на загальну систему оподаткування.

Завдання № 2

Платник податків – юридична особа переїхав з одного району міста в інший. Платник подав заяву в ДПІ за попереднім місцем реєстрації про зняття з обліку. При цьому інспектор із ДПІ пояснив, що платника не можна зняти з обліку, поки не закінчиться бюджетний рік. Дайте оцінку діям інспектора.

Завдання № 3

Перевіркою ДПІ встановлено, що у платника податків, що подав заяву про зняття його з обліку у зв'язку з ліквідацією за рішенням власника, є заборгованість по зарплаті. У зв'язку з цим ДПІ заперечує проти зняття такого платника з обліку. Наскільки правомірні вимоги ДПІ?

Завдання № 4

Платник податків – юридична особа переїхав в інший район. Однак у нього півроку назад була задекларована до відшкодування визначена сума ПДВ, яку він на момент зміни юридичної адреси не одержав. Нова ДПІ за новим місцезнаходженням наполягає на сплаті ПДВ у бюджет нового району з моменту реєстрації у виконкомі нового району в повному обсягу без врахування суми податку, що підлягає відшкодуванню. Наскільки правомірні вимоги нової ДПІ?

Завдання № 5

У ДПІ за одержанням довідки ф. 4-ОПП прийшла фізична особа, що має нотаріально завірене доручення на представлення інтересів підприємства в органах влади і здійснення дій від імені підприємства у відношенні цих органів. Інспектор відмовилася видати цій фізичній особі довідку ф. 4-ОПП, аргументуючи це тим, що відповідно до Інструкції № 80 у журналі про одержання довідки має розписатися відповідальна особа платника, тобто на її думку це директор. Дайте оцінку діям інспектора.

Завдання № 6

Юридична особа не була зареєстрована як платник ПДВ. За 11 місяців, що передують вересню цього року, вона здійснила оподатковуваних операцій на суму 51000 грн. У вересні цього року вона робить операцію з відчуження майна на суму 20000 грн, у результаті якої обсяги в 3600 НМДГ виявляються перевищеними. Чи буде ця операція обкладена ПДВ, якщо юридична особа здійснила реєстрацію платником ПДВ по закінченні вересня, тобто тільки у жовтні?

Завдання № 7

Підприємець подав у ДПІ документи про зняття з обліку в зв'язку з ліквідацією. Призначена в зв’язку з цим перевірка підтвердила відсутність в нього заборгованості перед бюджетом. Для видання довідки про зняття платника з обліку інспектор вимагала від нього довідку про закриття рахунка в банку. Підприємець аргументував неможливість подання такої довідки тим, що він працював без відкриття рахунка в банку. Інспектор посилаючись на чинні нормативні акти, які вимагають документального підтвердження закриття банківського рахунку,

відмовила у виданні довідки про зняття з обліку. Як би ви повелися на місці інспектора?

Завдання № 8

Фізична особа отримала свідоцтво про державну реєстрацію в якості суб’єкта підприємницької діяльності наприкінці листопаду, а заява на сплату єдиного податку подана на початку грудня. З якого місяця підприємець має сплачувати єдиний податок?

Завдання № 9

Новостворене підприємство понесло витрати на придбання товару до моменту його реєстрації як платника ПДВ. При цьому:

а) таке підприємство буде здійснювати торгівлю за готівку;

б) таке підприємство не буде здійснювати торгівлю за готівку.

Чи може воно включити в податковий кредит суму ПДВ за цим товаром?

Завдання № 10

У вересні особа перевищила обсяги в 3600 НМДГ. До якого числа вона повинна подати заяву на постановку на облік у якості платника ПДВ?

Завдання № 11

Новостворене підприємство здійснило операцію з продажу товару за готівку 15 жовтня. Коли воно повинно було зареєструватися платником ПДВ?

Завдання № 12

Діючий суб'єкт підприємницької діяльності перебував на обліку як платник ПДВ протягом 24 місяців та за останні 12 поточних календарних місяців не досягнув обсягів продажу товарів (робіт, послуг) 3600 НМДГ, але не подав заяву про виключення з реєстру платників. Обґрунтувати, чи підлягає такий платник автоматичному виключенню з реєстру?

Завдання № 13

Якщо юридична особа перейшла на 10%-й єдиний податок, але заяву про виключення його з Реєстру платників ПДВ не подала, то чи підлягає вона виключенню? І якщо так, то з якого моменту?

Завдання № 14

У 1 кварталі підприємство було платником єдиного податку, з 2 кварталі воно перейшло на загальну систему, а в 3-му знову захотіло перейти на єдиний податок. Податковий інспектор відмовився прийняти заяву про перехід на спрощену систему оподаткування з третього кварталу. Обґрунтуйте правомірність дії податкового інспектора.

Завдання № 15

Якою датою буде закінчуватися дія Свідоцтва про сплату єдиного податку, якщо новостворений суб’єкт підприємницької діяльності подав заяву про застосування спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності 10 грудня 2004 року?

Завдання № 16

Юридична особа – платник єдиного податку, 25 вересня подала заяву на перехід на загальну систему оподаткування з початку 4 кварталу. Обґрунтуйте дії податкового інспектора в цій ситуації.

Завдання № 17

Філії юридичної особи – платника ПДВ не зареєстровані як платники ПДВ. Дайте обґрунтовану відповідь на запитання, чи входять обсяги продажу філій в обсяги юридичної особи для визначення гранично-припустимого обсягу, перевищення якого свідчить про необхідність реєстрації особи в якості платника ПДВ?

Тематика рефератів:

1. Звернення органу державної податкової служби до суду або господарського суду із заявою (позовною заявою) про скасування державної реєстрації суб'єкта підприємницької діяльності.
2. Облік філій (відділень) та інших відокремлених підрозділів в органах державної податкової служби.
3. Зміни в обліку платників податків при їх реорганізації.
4. Проблеми і нюанси, зв'язані зі зміною місцезнаходження платника податку.
5. Відповідальність платників за здійснення підприємницької діяльності без реєстрації в органах державної податкової служби**.**

Перелік контрольних запитань

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

2. Чи зобов'язані новостворені підприємства відразу реєструватися як платники ПДВ?

3. Чи можуть зареєструватися у якості добровільних платників ПДВ юридичні особи на єдиному податку, що знаходяться на сплаті єдиного податку по ставці 10%?

4. Які фінансові санкції застосовуються додатково у випадку коли особа, яка зобов'язана зареєструватися як платник податку, не здійснює таку реєстрацію протягом строків, визначених законодавством та в разі здійснення такою особою після закінчення граничного строку, встановленого для реєстрації її як платника податку на додану вартість, оподатковуваних операцій з продажу товарів (робіт, послуг) без нарахування податку на додану вартість.

5. До якого числа орган ДПС повинний видати посвідчення платника ПДВ, якщо платник подав заяву 15 вересня?

6. Яка санкція застосовується у випадку, якщо особа, що повинна було зареєструватися як платник податків не здійснилася таку реєстрацію і при цьому не здійснила оподатковуваних операцій після закінчення граничного строку, встановленого для реєстрації особи як платника податку на додану вартість?

7. Яка санкція застосовується у випадку, якщо особа, що повинна було зареєструватися як платник податків не здійснилася таку реєстрацію і при цьому здійснювала оподатковувані операції з продажу товарів (робіт, послуг) без нарахування податку на додану вартість?

8. Яка санкція застосовується у випадку, якщо особа, що повинна було зареєструватися як платник податків не здійснилася таку реєстрацію і при цьому здійснювало оподатковувані операції з продажу товарів (робіт, послуг) з нарахуванням податку на додану вартість без внесення суми податку до бюджету?

9. На який термін видається свідчення при договорі про спільну діяльність або угоду про розподіл продукції?

10. У який термін платник ПДВ повинний подати зміни до свідчення, якщо в нього змінилася назва?

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

РЕКОМЕНДОВАНА ЛІТЕРАТУРА

Основна

1. Закон України “Про державну податкову службу в Україні” від 4 грудня 1990 року № 509-XII / В кн. Основи податкового законодавства. Збірка основних законодавчих актів. – Харків: ВД «ІНЖЕК», 2004. – С. 15-31.

2. Закон України "Про порядок погашення зобов’язань платників податків перед бюджетам та державними цільовими фондами" від 21 грудня 2000 р. № 2181-III (зі змінами і доповненнями) / В кн. Основи податкового законодавства. Збірка основних законодавчих актів. – Харків: ВД «ІНЖЕК», 2004. – С. 39-88.

3. Закон України “Про оподаткування прибутку підприємств” (в редакції Закону України від 22 травня 1997 року № 283/97-ВР) / В кн. Основи податкового законодавства. Збірка основних законодавчих актів. – Харків: ВД «ІНЖЕК», 2004. – С. 89-176.

4. Закон України “Про податок на додану вартість” від 3 квітня 1997 року № 168/97-ВР (зі змінами і доповненнями) / В кн. Основи податкового законодавства. Збірка основних законодавчих актів. – Харків: ВД «ІНЖЕК», 2004. – С. 176-219.

5. Указ Президента України “Про спрощену систему оподаткування, обліку і звітності суб’єктів малого підприємництва” від 3 липня 1998 року № 727/98 в редакції Указу Президента України від 28 червня 1999 року № 746/99 / В кн. Основи податкового законодавства. Збірка основних законодавчих актів. – Харків: ВД «ІНЖЕК», 2004. – С. 283-287.

6. Закон України "Про державну реєстрацію юридичних осіб і фізичних осіб - підприємців" від 15 травня 2003 року № 755-IV // Офіційний вісник України. – 2003. – № 25.– Ст. 1172.

7. Указ Президента України “Про деякі зміни в оподаткуванні” від 07 серпня 1998 року № 857/98 // Урядовий кур'єр. – 1998. – 20 серпня.

Додаткова

8. Данілов О. Д. Податки в Україні. – /О. Д. Данілов, Н. П. Фліссак. – К.: УкрІНТЕІ, 2003. – 348 с.

9. Дикань Л.В. Податкова система. – / Л.В. Дикань, Т.С. Воїнова – Харків: Вид. ХДЕУ, 2002. – 252 с.

10. Иванов Ю.Б. Налогообложение: терминология законодательных и нормативных актов. Словарь-справочник. – Харків: Видавничий дім “Інжек”. – 2003. – 704с.

11. Іванов Ю. Б. Альтернативні системи оподаткування. – Харків: ХДЕУ, 2003. – 520 с.

12. Інструкція про порядок ведення органами державної податкової служби оперативного обліку податків і зборів (обов'язкових платежів), що надходять до бюджетів та до державних цільових фондів. Затверджена наказом Головної державної податкової інспекції України від 12 травня 1994 року № 37, (у редакції наказу Державної податкової адміністрації України від 3 вересня 2001 року № 342) // Офіційний вісник України. – 2001. – № 43.– Ст. 1937.

13. Інструкція про порядок обліку платників податків. Затверджена наказом Державної податкової адміністрації України від 19 лютого 1998 року № 80 (у редакції наказу Державної податкової адміністрації України від 3 квітня 2002 року № 149) // Офіційний вісник України. – 2002. – № 18.– Ст. 950.

14. Ісаншина Г.Ю. Податковий менеджмент: Навч. посіб. Київ: ЦУЛ, 2003, – 260 с.

15. Карпов Л.Н. Последствия неперехода в другую налоговую при смене местонахождения // Бухгалтер. – 2002. – №4. – С. 30–31.

16. Крисоватий А.І., Податкова система: Навчальний посібник. – / А.І. Крисоватий, О.М. Десятник – Тернопіль: Карт-бланш, 2004. – 331 с.

17. Кучерявенко Н. П. Налоговое право: Учебник. – Харьков: Легас, 2001. – 584 с.

18. Методичні рекомендації щодо організації обліку платників податків в органах державної податкової служби України та Порядку взаємодії підрозділів органів державної податкової служби України щодо організації обліку платників податків. Затверджені наказом Державної податкової адміністрації України від 9 червня 2003 року № 280 // www.liga.kiev.ua.

19. Податкове роз'яснення щодо застосування норм статті 56 Закону України від 27 листопада 2003 року № 1344-IV "Про Державний бюджет України на 2004 рік. Затверджене наказом Державної податкової адміністрації України від 12 березня 2004 року № 134 // Налоги и бухгалтерский учет. – 2004. – № 24. – С.4.

20. Про порядок присвоєння реєстраційних номерів платників податків. Наказ Державної податкової адміністрації України від 3 серпня 1998 року № 380 // Офіційний вісник України. – 1998. – № 36.– Ст. 1333.

21. Тимченко О. М. Податковий менеджмент: Навч.-метод. посіб. для сам. вивчення дисципліни. – К.: КНЕУ, 2001. – 148 с.

Тема 4. ПОРЯДОК ЗДІЙСНЕННЯ ОРГАНАМИ ДЕРЖАВНОЇ ПОДАТКОВОЇ СЛУЖБИ ОПЕРАТИВНОГО ОБЛІКУ ПОДАТКІВ І ЗБОРІВ

При вивченні цієї теми треба насамперед визначити і запам’ятати на підставі яких документів здійснюється нарахування платежів шляхом занесення інформації про податкові зобов'язання платника до бази даних (табл. 4.1):

Таблиця 4.1

Документи, що застосовуються прирізних варіантах визначення податкових зобов’язань

Варіанти визначення податкових зобов’язань	Види документів
1	2
за податковими зобов'язаннями, які самостійно визначаються платником	податкові декларації (розрахунки), у тому числі нові
	довідки про суми платежів на збільшення або зменшення податкових зобов'язань звітного періоду
	розрахунки авансових платежів
	реєстр відповідного органу Державного казначейства (фінансового органу), що підтверджує надходження коштів на бюджетні рахунки - у випадках, коли чинними нормативно-правовими актами передбачено визначення податкового зобов'язання за фактом зарахування коштів на бюджетні рахунки
	інші документи, які подаються платниками податків до податкового органу в порядку та терміни, встановлені податковим законодавством, на підставі якого здійснюється нарахування платежів
за податковими зобов'язаннями, розрахованими органом державної податкової служби	податкове повідомлення (рішення) органу державної податкової служби, складене за актом документальної перевірки або за іншими документами, передбаченими чинним законодавством
	податкове повідомлення (рішення) органу державної податкової служби про застосування та стягнення сум штрафних санкцій за порушення граничних термінів сплати узгодженого податкового зобов'язання
	рішення про скасування або зміну раніше прийнятого рішення про нарахування податкового зобов'язання (пені і штрафних санкцій) внаслідок адміністративного оскарження
	розрахунок суми податкового зобов'язання, якщо згідно з нормативно-правовими актами з питань оподаткування особою, відповідальною за нарахування окремого платежу, є податковий орган

Продовження таблиці 4.1

1	2
	акт документальної перевірки з питань повноти нарахування, утримання та сплати прибуткового податку з громадян
за судовими рішеннями	рішення (ухвала, постанова) суду (господарського суду) про нарахування або визнання недійсним відповідного рішення органу державної податкової служби про застосування та стягнення сум штрафних (фінансових) санкцій, донарахованих сум податків, скасування раніше нарахованих сум податкового зобов'язання
при розстрочення (відстроченні податкових зобов’язань	рішення про відстрочення або розстрочення сплати податкових зобов'язань, надані органами, які згідно з чинним законодавством мають право приймати такі рішення
	договір між платником та органом державної податкової служби, якщо рішення про надання відстрочення або розстрочення сплати податкових зобов'язань приймається органом державної податкової служби
	рішення про скасування прийнятого раніше рішення про відстрочення або розстрочення сплати податкових зобов'язань
при адміністративному оскарженні	заява (скарга) платника податків про перегляд рішення контролюючого органу
	рішення контролюючого органу про повне (часткове) задоволення скарги платника
	рішення контролюючого органу, що не підлягає подальшому адміністративному оскарженню
	повідомлення платника податків про судове оскарження рішень контролюючого органу
при податковому компромісі	згода платника з рішенням про податковий компроміс
	рішення про відстрочення або розстрочення податкових зобов'язань та податковий компроміс
	рішення про списання безнадійного боргу
при процедурі банкрутства	заява про порушення справи про банкрутство
	ухвала господарського суду про порушення провадження справи про банкрутство платника
	ухвала господарського суду про припинення мораторію
	ухвала господарського суду про затвердження мирової угоди
	постанова господарського суду про визнання платника банкрутом
	ухвала господарського судові про поновлення провадження справи про банкрутство платника
	документи, які є підставою для відстрочення або розстрочення сплати податкового зобов'язання перед бюджетом

На всіх документах, що надходять до підрозділів обліку і звітності в паперовому вигляді, проставляється віза керівника (заступника керівника) органу державної податкової служби "До обліку".

Документи, що підтверджують податкові зобов'язання, самостійно визначені платником, реєструються у структурному підрозділі, до функцій якого входить реєстрація зазначених документів, та з відміткою про реєстрацію направляються до підрозділів приймання та обробки податкової звітності, де розносяться до електронної бази податкової звітності і формуються у електронні і паперові реєстри. Електронні та паперові (2 примірники) реєстри нарахованих сум передаються підрозділам обліку і звітності для внесення даних (автоматизованого занесення) до карток особових рахунків платників податків. Після рознесення даних один примірник паперового реєстру повертається підрозділу, що його склав, з відміткою про повноту обліку сум у картках особових рахунків.

За документами, що підтверджують податкові зобов'язання, нараховані (зменшені, списані) органом державної податкової служби, структурні підрозділи, які здійснюють розрахунок сум (донараховують суму) податкового зобов'язання, складають та направляють платнику податку в порядку, затвердженому наказом ДПА України, податкове повідомлення та реєструють його в електронному реєстрі податкових повідомлень. Після закінчення процедури адміністративного оскарження узгоджені податкові зобов'язання із зазначенням терміну сплати вносяться до карток особових рахунків платників податків. Одночасно до підрозділів обліку і звітності передається 2 примірники паперової копії витягу з реєстру. Після рознесення даних один екземпляр витягу з реєстру повертається підрозділу, що його склав, з відміткою про повноту обліку сум у картках особових рахунків.

Документи, що надходять від судових органів, реєструються у структурному підрозділі, до функцій якого входить реєстрація зазначених документів, та з відміткою про реєстрацію направляються до підрозділів приймання та обробки податкової звітності, де розносяться до електронної бази податкової звітності і формуються у електронні реєстри. Електронні реєстри нарахованих сум передаються підрозділам обліку і звітності для внесення нарахованих сум платежів до карток особових рахунків

платників податків. Одночасно до підрозділів обліку і звітності передається 2 примірники паперової копії реєстру. Після рознесення даних один примірник реєстру повертається підрозділу, що його склав, з відміткою про повноту обліку сум у картках особових рахунків.

Документи, що є підставою для відстрочення або розстрочення сплати податкових зобов'язань, реєструються у структурному підрозділі, до функцій якого входить реєстрація зазначених документів, та з відміткою про реєстрацію передаються до підрозділів стягнення податкового боргу для подальшого оформлення відстрочення або розстрочення сплати податкових зобов'язань. Відомості щодо укладеного договору про розстрочення (відстрочення) вносяться до журналу, форма якого затверджується наказом ДПА України, та автоматично вносяться до картки особового рахунку платника.

Після цього паперовий витяг з журналу передається підрозділу обліку і звітності для проведення звірення повноти та правильності відображення розстрочених (відстрочених) сум у картках особових рахунків.

Після звірення даних працівник підрозділу обліку і звітності, який проводив звірку, своїм підписом на витягу з журналу завіряє правильність даних обліку і підшиває витяг до справи про надані відстрочки та розстрочки. На 1 число кожного місяця в автоматичному режимі проводиться звірення даних журналу та карток особових рахунків щодо повноти обліку наданих відстрочок та розстрочок.

Документи, передбачені процедурою апеляції та податкового компромісу, є підставою для обліку податкових зобов'язань лише після їх узгодження з платником. Облік зазначених документів здійснюється у порядку, передбаченому для документів, що підтверджують податкові зобов'язання, нараховані (зменшені, списані) органом державної податкової служби.

Документи, передбачені процедурою банкрутства, введення (припинення) мораторію, реєструються у структурному підрозділі, до функцій якого входить реєстрація зазначених документів, та передаються до підрозділів, що супроводжують процедуру банкрутства, введення (припинення) мораторію, для підготовки переліку проведення операцій, які підлягають виконанню згідно з цим документом, із зазначенням термінів ви-

конання. Підготовлений перелік направляється до структурного підрозділу виконавців проведення операцій (наприклад, припинення нарахування штрафів, прощення, списання, реструктуризація податкового боргу, списання безнадійної заборгованості), у тому числі і до підрозділів обліку і звітності (припинення нарахування пені). При укладанні мирових угод облік відстрочок та розстрочок здійснюється у порядку, встановленому для документів, що є підставою для відстрочення або розстрочення сплати податкових зобов'язань. Списання боргу проводиться у графі "Списано" зворотного боку картки особового рахунку платника.

Перелік використовуваних в оперативно-бухгалтерському обліку документів, що підтверджують погашення платником податкових зобов'язань наведений в табл. 4.2.

Таблиця 4.2

Документи, що підтверджують погашення платником податкових зобов'язань

Документи, одержані від:	Перелік документів
1	2
органів Державного казначейства України	відомості про зарахування та повернення коштів з аналітичних рахунків за доходами у вигляді електронних документів - технологічних файлів
	звіти про виконання державного бюджету за доходами в розрізі районних відділень за видами надходжень в електронному вигляді
	відомість № 2 розподілу платежів до бюджету, які надійшли на рахунок 3311, в електронному вигляді та її паперова копія
	відомість № 2м розподілу платежів до бюджету, які надійшли на рахунок 3411, в електронному вигляді та її паперова копія
	виписки з рахунків у вигляді електронного реєстру розрахункових документів та їх паперові копії
	корінець прибуткового документа ("повідомлення") про приймання установою банку платежів до державного бюджету готівкою
фінансових органів	копії квитанцій (за формами № 10 та № 24), виданих органами місцевого самоврядування платникам податків за платежами до державного бюджету, разом з описом до них
	реєстр розрахункових документів про сплату платежів до місцевого бюджету

Продовження таблиці 4.2

1	2
фінансових органів	копія відомостей про зарахування платежів до бюджету, про розподіл платежів між бюджетами, про повернення надміру сплачених або не відшкодованих сум
	копія розрахункових документів про сплату платежів до місцевого бюджету за безготівковим розрахунком
	довідка про суми надходжень до місцевого бюджету за видами платежів
	корінець прибуткового документа ("повідомлення") про приймання установою банку платежів до місцевого бюджету готівкою
	копії квитанцій (за формами № 10 та № 24), виданих органами місцевого самоврядування платникам податків за платежами до місцевого бюджету, разом з описом до них
Державного казначейства України (одержувач – ДПА України)	відомості про зарахування та повернення коштів з аналітичних рахунків за доходами (центральний рівень) у вигляді електронних документів - технологічного файлу
	звіт про виконання державного бюджету за доходами в розрізі областей в електронному вигляді

Копії квитанцій (за формами № 10 та № 24), які видані органом місцевого самоврядування платникам податків за платежами до бюджету, приймаються працівником підрозділу обліку, який звіряє відповідність сум, вказаних у копіях квитанцій, із сумами, зазначеними в описі до них та у копіях розрахункових документів про зарахування платежів до бюджету за відповідний період..

Інформація про надходження платежів заноситься до ***особових рахунків платників*** не пізніше наступного дня з моменту одержання документів, що підтверджують погашення податкових зобов'язань.

З метою обліку нарахованих і сплачених сум платежів до бюджету органами державної податкової служби на кожний поточний рік відкриваються ***особові рахунки*** за кожним платником та кожним видом платежів, які повинні сплачуватися такими платниками. Основним нормативним актом, що регламентує процес обліку оперативного обліку податкових надходжень, є Інструкція про порядок ведення державними податковими інспекціями оперативно-бухгалтерського обліку податків і неподаткових платежів. Затверджена наказом Головної державної податкової ін-

спекції України від 12 квітня 1994 року № 37 (у редакції наказу Державної податкової адміністрації України від 3 вересня 2001 р. № 342).

Особові рахунки платників відкриваються органом державної податкової служби щорічно по платникам, які:

перебувають на податковому обліку - з початку року;

взяті на податковий облік протягом потокового року - з моменту взяття на облік;

своєчасно не взяті на податковий облік - з моменту нарахування або сплати платежів (залежно від того, яка з цих подій настала раніше);

реорганізуються - з дати зміни організаційно-правового статусу або місця реєстрації платника податків.

Картки особових рахунків відкриваються структурним підрозділом органу державної податкової служби (який, у межах своїх функціональних обов'язків, повинен відкрити особові рахунки) не пізніше першого робочого дня, наступного за днем одержання від структурних підрозділів органу державної податкової служби з обліку платників списків платників.

Номерами карток особових рахунків є:

номери особових рахунків юридичних осіб - суб'єктів підприємницької діяльності, які відповідають ідентифікаційним кодам і які присвоюються платникам згідно з Положенням про Єдиний державний реєстр підприємств та організацій України, затвердженим постановою Кабінету Міністрів України від 22.01.96 № 118;

номери особових рахунків фізичних осіб - суб'єктів підприємницької діяльності, які відповідають ідентифікаційним номерам і присвоюються платникам згідно з Законом України "Про Державний реєстр фізичних осіб - платників податків та інших обов'язкових платежів";

номери особових рахунків підприємств, що проводять спільну підприємницьку діяльність і яким відкривають особові рахунки за додатковою ознакою, що відповідає реєстраційним (обліковим) номерам Тимчасового реєстру ДПА України.

Розглянемо **форму карток особових рахунків**.

Форма карток особових рахунків встановлюється ДПА України та має лицьовий та зворотний боки.

На лицевому боці стороні картки відображаються загальна інформація про платника податків та умови справляння платежу (у тому числі терміни подання розрахунків та терміни сплати, вид бюджету, код бюджетної класифікації), а також інформація про податкові зобов'язання, нараховані за результатами документальних перевірок. Нарахування сум у картках провадиться в основному по граничному терміну їхньої сплати.

Зворотний бік картки відображає стан розрахунків платників з бюджетом (суми нарахованого та сплаченого платежів, пені, штрафних (фінансових) санкцій, плати за кредит, суми податкового боргу, суми, що надміру сплачені) та інше. При введенні первинних документів по кожній операції фіксується особистий номер працівника, дата та час введення інформації.

Відповідно до умов надходження платежів і Україні функціонують вісім видів форми особових рахунків платників.

У випадках, коли платник переходить на облік з одного органу державної податкової служби до іншого, новий особовий рахунок не відкривається. Облік надходження платежів ведеться у особовому рахунку, що переданий з органу державної податкової служби за попереднім місцем реєстрації платника. У тому числі не відкривається особовий рахунок платника і при переведенні платників у категорію великих платників податків.

Відомості про наявність особових рахунків платників, за якими не відображено з початку року операції з нарахування та сплати платежів, щомісяця в автоматичному режимі готуються та передаються до структурних підрозділів, що проводять роботу з платником, для виявлення причин відсутності розрахунків платників з бюджетом.

Розглянемо види податкових зобов’язань, що підлягають нарахуванню в особових рахунках платників. До них відносяться:

податкові зобов'язання, самостійно визначені платником;

податкові зобов'язання, нараховані (зменшені, списані) органом державної податкової служби;

штрафні (фінансові) санкції;

пеня;

проценти за користування податковим кредитом.

Облік надходжень платежів до бюджету в особових рахунках платників проводитися органом державної податкової служби на підставі документів, що підтверджують погашення платником податкових зобов'язань, згідно з порядком, установленим для обліку кожного платежу.

Слід відмітити, що дані про надходження платежів до бюджету повинні бути відображені органом державної податкової служби в особових рахунках платників і в реєстрі надходжень та повернень у день отримання від органів Державного казначейства України (фінансових органів) відомостей про зарахування та повернення надміру сплачених платежів у вигляді електронного реєстру розрахункових документів.

Далі потрібно розглянути облік надходження відстрочених або розстрочених податкових зобов'язань за платежами до бюджету та процентів за користування відстроченням або розстроченням податкових зобов'язань.

Вони відображаються в особових рахунках платників у загальному порядку погашення податкових зобов'язань, який встановлюється окремо для кожної форми особових рахунків платників. Зарахування цих сум проводитися за тими кодами бюджетної класифікації, що й платежі, за якими надано відстрочення або розстрочення податкових зобов'язань.

Наступне питання, якому слід приділити увагу під час вивчення цієї теми стосується обліку сум штрафних (фінансових) санкцій, нарахованих та сплачених платником самостійно до початку перевірки органу державної податкової служби.

Такі суми обліковуються в особовому рахунку платника на підставі даних електронних реєстрів, складених за даними нової податкової декларації (розрахунку), у якій штрафні санкції визначаються окремим рядком.

Облік сум штрафних (фінансових) санкцій, нарахованих органом державної податкової служби, провадиться в автоматичному режимі на підставі даних електронного реєстру податкових повідомлень, складених за рішенням керівника (заступника керівника) органові державної податкової служби про застосування та стягнення сум штрафних (фінансових)

санкцій, за кожним платежем окремо, датою останнього дня граничного терміну сплати.

Далі розглянемо облік сум переплати по платежах, які на певну дату надійшли понад податкові зобов'язання, визначені як безпосередньо в податковій звітності платника, так і по інших документах.

Облік цих сум здійснюється органом державної податкової служби в особових рахунках платників у графі "Переплата".

Облік надміру сплачених платежів, що надійшли понад податкові зобов'язання за звітний період з дотриманням термінів сплати, передбачених законом, здійснюється органом державної податкової служби в особових рахунках платників у графі "Надміру сплачені платежі".

Надміру сплачені суми платежів, що обліковуються в особових рахунках платників більше 1095 днів без руху (відсутні нарахування або зменшення та сплата), за умови відсутності заяви платника про повернення зараховуються до бюджету.

Підставою для обліку відшкодування є дані податкової декларації за звітний період. Облік сум, що підлягають відшкодуванню, здійснюється на лицевому боці особового рахунку платника по термінах відшкодування у порядку ведення оперативного обліку податку на додану вартість, затвердженому наказом ДПА України (Порядок відшкодування податку на додану вартість, затверджений наказом Державної податкової адміністрації України та Головного управління Державного казначейства України від 2 липня 1997року № 209/72 у редакції наказу Державної податкової адміністрації України і Державного казначейства України від 21 травня 2001 р. № 200/86).

Відшкодування ПДВ з бюджету здійснюється органами Державного казначейства за висновками органів державної податкової служби або за рішенням суду. Якщо рішення господарського суду щодо відшкодування з державного бюджету суми ПДВ або відсотків за бюджетною заборгованістю за несвоєчасно відшкодовані суми надходять до органів Державного казначейства, то для забезпечення повноти контролю за правильністю відшкодування з бюджету сум ПДВ не пізніше наступного дня після його одержання копія передається до податкового органу для формування у

загальному порядку висновку в п'ятиденний термін від дати надходження до органу державної податкової служби.

Завершуючи вивчення цієї теми, необхідно відмітити, що у особових рахунках платників після проведення всіх облікових операцій за останнє число грудня, включаючи нарахування пені на суми, що вважаються не сплаченими до 31 грудня включно, працівником підрозділу обліку і звітності в автоматичному режимі підводяться підсумки за рік нарахованих, зменшених, сплачених і повернених сум платежів, штрафних (фінансових) санкцій і пені.

Проведення розрахункових операцій в особових рахунках платників при закритті звітного року та підведенні підсумків проводиться виключно в автоматичному режимі засобами відповідного програмного забезпечення. В особових рахунках платників після проведення всіх облікових операцій за останнє число грудня, включаючи нарахування пені на суми, що вважаються не сплаченими до 31 грудня включно, працівником підрозділу обліку і звітності в автоматичному режимі підводяться підсумки за рік нарахованих, зменшених, сплачених і повернутих сум платежів, штрафних (фінансових) санкцій і пені.

Якщо за наслідками попереднього року має місце податковий борг або надміру сплачені суми, несплачена пеня тощо, то ці суми переносяться в особовий рахунок поточного року. Нульове сальдо особового рахунку попереднього року також переноситься в особовий рахунок поточного року.

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

юридичних осіб та їх філій;

фізичних осіб - суб'єктів підприємницької діяльності.

Списки формуються засобами програмного забезпечення структурним підрозділом органу державної податкової служби, до функціональних обов'язків якого входить облік платників, та подаються із супровідним листом.

Списки складу платників містять: назву (або прізвище, ім'я та по батькові - для фізичної особи) платника; його ідентифікаційний код (номер); коди платежів відповідно до бюджетної класифікації із зазначенням: символів звітності, номерів рахунків, відкритих у територіальних органах Державного казначейства або відкритих на ім'я фінансових органів, виду бюджету.

При змінах у списках складу платників податків органи державної податкової служби протягом двох тижнів від дня виникнення зазначених змін подають доповнення до первинних списків.

Облік, контроль і складання звітності щодо платежів, що надходять до бюджету, проводяться органами державної податкової служби з використанням автоматизованої інформаційної системи (далі - АІС). Засобами АІС забезпечується автоматизоване виконання всіх операцій на робочому місці працівників підрозділу обліку і звітності, у тому числі ведення особових рахунків платників, формування довідкової інформації та складання звітності.

Обов'язковою вимогою до проектів АІС обліку і звітності в органах державної податкової служби є захист, архівування та збереження даних, забезпечення можливості доступу до баз даних, у тому числі минулих звітних періодів (тільки в режимі перегляду), виведення карток особових рахунків на друк та екран комп'ютера, забезпечення кодування кожної операції, відстеження по кожному податковому зобов'язанню та податковому боргу історій їх виникнення. АІС забезпечує наявність в особових рахунках платників всіх реквізитів, необхідних для автоматизованої звірки даних з даними інших структурних підрозділів податкового органу.

Доступ до інформації, що міститься у картках особових рахунків за минулі роки, забезпечується, не зважаючи на зміни версій програмного забезпечення за період перегляду.

Тестові завдання

Тест 1. Особові рахунки платників відкриваються:

1) за деякими окремими податками (зборами);

2) за кожним податком (збором);

3) один рахунок на всі податки і збори, що сплачуються платником

4) окремо за податками і зборами, що сплачуються в держаний бюджет та за податками і зборами, що сплачуються в місцеві бюджети.

Тест 2. За нарахованим податковим органом зобов'язанням розпочато процедуру адміністративного оскарження. Податкові зобов'язання із зазначенням терміну сплати вносяться до карток особових рахунків платників податків:

1) в момент надсилання податкового повідомлення про нараховане податкове зобов'язання;

2) в момент надсилання податкового повідомлення про нараховане податкове зобов'язання;

3) в момент подання заяви про адміністративне оскарження;

4) після закінчення процедури адміністративного оскарження.

Тест 3. Інформація про надходження платежів заноситься до особових рахунків платників податків:

1) не пізніше наступного дня з моменту одержання документів,

2) що підтверджують погашення податкових зобов'язань;

3) не пізніше дня одержання документів, що підтверджують погашення податкових зобов'язань;

4) протягом 5 календарних днів з дня одержання документів, що підтверджують погашення податкових зобов'язань.

Тест 4. Особові рахунки платників відкриваються органом державної податкової служби щорічно за платниками податків, які своєчасно не взяті на податковий облік:

1) з моменту нарахування платежу;

2) з моменту сплати платежу;

3) з моменту нарахування або сплати платежу (залежно від того, яка з цих подій настала раніше).

Тест 5. Термін відкриття карток особових рахунків платників відкриваються органом державної податкової служби щорічно за платниками податків, які своєчасно не взяті на податковий облік структурним підрозділом органу державної податкової служби (який у межах своїх функціональних обов'язків, повинен відкрити особові рахунки) не пізніше:

1) дня одержання від структурних підрозділів органу державної податкової служби з обліку платників списків платників;

2) першого робочого дня, наступного за днем одержання від структурних підрозділів органу державної податкової служби з обліку платників списків платників;

3) третього робочого дня, наступного за днем одержання від структурних підрозділів органу державної податкової служби з обліку платників списків платників;

4) п’ятого робочого дня, наступного за днем одержання від структурних підрозділів органу державної податкової служби з обліку платників списків платників.

Тест 6. Термін дії номерів особових рахунків платників податків:

1) не обмежений;
2) дорівнює одному року з моменту відкриття особового рахунку;
3) встановлений в межах одного календарного року;
4) інше.

Тест 7. Надміру сплачена сума податку:

1) заноситься до лицьового боку картки особового рахунку;
2) заноситься до зворотного боку картки особового рахунку;
3) в картці особового рахунку не відбивається.

Тест 8. Усі вартісні операції в особових рахунках платників здійснюються:

1) в гривнях та копійках;

2) в гривнях (копійки не враховуються);

3) в гривнях з округленням за арифметичними правилами;

4) в тисячах гривень з округленням за арифметичними правилами.

Тест 9. У випадках, коли платник переходить на облік з одного органу державної податкової служби до іншого протягом року:

1) відкривається новий особовий рахунок за новим місцем обліку, а за старим - закривається;

2) облік надходження платежів ведеться у особовому рахунку, що переданий з органу державної податкової служби за попереднім місцем реєстрації платника;

3) до кінця року облік надходження платежів ведеться у особовому рахунку за попереднім місцем реєстрації платника;

Тест 10. Перевірка правильності проведених облікових операцій в особових рахунках платників проводиться з періодичністю:

1) один раз на місяць;

2) один раз на квартал;

3) один раз на рік;

4) періодичність встановлюється керівником органу державної податкової служби.

Задачі для практичних занять

Задача 1

Декларація з податку на прибуток за 1 квартал здана 25 квітня. Податок на прибуток сплачений 5 травня. Граничний термін сплати податку на прибуток установлений протягом 10 календарних днів, за останнім днем граничного терміну представлення податкової декларації. А граничний термін представлення декларації - протягом 40 календарних днів,

наступних за останнім календарним днем звітного (податкового) кварталу. Яким образом це буде відбито в картці особового рахунка?

Задача 2

За рік підприємству на підставі поданих податкових декларацій було нараховано ПДВ в сумі 253000 грн. На підставі рішення по проведеній документальній перевірці податковими органами було донараховано 123000 грн. У результаті оскарження цього донарахування його сума була зменшена на 85000 грн. Крім того, підприємству було донараховано штрафних санкцій на суму 25000 грн. і пені на суму 7000 грн. Підприємство за рік сплатило 350000 грн. На початок року за підприємством числилася заборгованість у 37000 грн. Визначити, яка сума буде значитися в картці особового рахунка на кінець року.

Тематика рефератів

1. Особливості обліку платежів, що сплачуються великими платниками податків.
2. Облік нарахування та погашення пені, що справляється з платника податків у зв'язку із несвоєчасним погашенням узгодженого податкового зобов'язання.
3. Ведення реєстру надходжень та повернень за платежами до бюджету.
4. Перевірка правильності проведених облікових операцій в особових рахунках платників.
5. Особливості обліку фінансових санкцій в особових рахунках платників податків.

Перелік контрольних запитань

1. На підставі яких документів відбувається нарахування податкових платежів в особових рахунках платників податків?
2. Який порядок відкриття карток особових рахунків платникам?
3. Як і коли нараховуються суми платежів у картках особових рахунків?

4. На підставі яких документів і в який термін виробляється облік сум, що надійшли від платників?

5. Якою датою проводиться в особовому рахунку сума штрафної санкції, накладеної на платника податку?

6. У якому випадку зараховуються в бюджет суми зайво сплачених податків?

7. Як відбувається закриття рахунків по закінченні року?

РЕКОМЕНДОВАНА ЛІТЕРАТУРА

Основна

1. Закон України "Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетам та державними цільовими фондами" від 21 грудня 2000 р. № 2181-III (зі змінами і доповненнями) / В кн. Основи податкового законодавства. Збірка основних законодавчих актів. – Харків: ВД «ІНЖЕК», 2004. – С. 39-88.

2. Інструкція про порядок ведення державними податковими інспекціями оперативно-бухгалтерського обліку податків і неподаткових платежів. Затверджена наказом Головної державної податкової інспекції України від 12 квітня 1994 року № 37 (у редакції наказу Державної податкової адміністрації України від 3 вересня 2001 р. № 342) // Офіційний вісник України. – 2001. – № 43.– Ст. 1937

3. Податкове роз'яснення щодо відповідальності платника податків за порушення термінів сплати сум податкових зобов'язань при перерахуванні платником коштів на рахунки, які відкриті не за місцем його реєстрації, неправильні коди бюджетної класифікації тощо. Затверджене наказом Державної податкової адміністрації України від 15 січня 2002 року № 25 // www.liga.kiev.ua.

4. Податкове роз'яснення щодо застосування норм статті 56 Закону України від 27 листопада 2003року № 1344-IV "Про Державний бюджет України на 2004 рік. Затверджене наказом Державної податкової адміністрації України від 12 березня 2004 року № 134 // Налоги и бухгалтерский учет. – 2004. – № 24. – С.4.

5. Положення про порядок справляння та обліку фіксованого сільськогосподарського податку. Затверджене наказом Державної податкової адміністрації України від 12 серпня 1998 року № 398 // Офіційний Вісник України. – 1998. – №35. – Ст.1314.

6. Порядок взаємодії між органами державної податкової служби України, Міністерства фінансів України та державного казначейства України в процесі відшкодування податку на додану вартість за висновками органів державної податкової служби України та погашення простроченої бюджетної заборгованості з податку на додану вартість шляхом видачі облігацій внутрішньої державної позики. Затверджено наказом державної податкової адміністрації України, Міністерства фінансів України, державного казначейства України від 3 серпня 2004 р. № 451/501/132 // www.liga.kiev.ua.

7. Порядок взаємодії між органами державної податкової служби України та державного казначейства України в процесі судового розгляду та виконання рішень суду щодо безспірного списання коштів з рахунків, на яких обліковуються надходження державного бюджету України з податку на додану вартість. Затверджений наказом державного казначейства України та Державної податкової адміністрації України від 27 квітня 2004 р. № 82/245 // www.liga.kiev.ua.

8. Порядок взаємодії органів державної податкової служби України, фінансових органів та органів державного казначейства України в процесі повернення помилково та/або надміру сплачених податків, зборів (обов'язкових платежів) платникам податків, затверджений наказом Державної податкової адміністрації України, Міністерства фінансів України, Державного казначейства України від 3 лютого 2005 р. № 58/78/22 // www.liga.kiev.ua.

9. Порядок відшкодування податку на додану вартість. Затверджений наказом Державної податкової адміністрації України та Головного управління Державного казначейства України від 2 липня 1997року № 209/72 у редакції наказу Державної податкової адміністрації України і Державного казначейства України від 21 травня 2001 р. № 200/86 // Офіційний вісник України. – 2001. – № 24.– Ст. 1087.

Додаткова

10. Крисоватий А.І., Податкова система: Навчальний посібник. – / А.І. Крисоватий, О.М. Десятнюк – Тернопіль: Карт-бланш, 2004. – 331 с.

11. Лист Державної податкової адміністрації України від 28 березня 2001 року № 4065/7/19-1117 “Про Методичні вказівки по дотриманню строків давності при поверненні надміру сплачених сум податків і зборів (обов'язкових платежів) та стягненні податкового боргу“ // www.liga.kiev.ua.

12. Лист Державної податкової адміністрації України від 13 квітня 1999 року № 5490/7/19-0117 “Про порядок обліку сум пені за порушення термінів розрахунків у сфері зовнішньоекономічної діяльності” // www.liga.kiev.ua.

13. Лист Державної податкової адміністрації України від 06 листопада 1998 року № 12932/10/19-0117 “Про порядок врахування в обліку єдиного податку суб'єкта малого підприємництва” // www.liga.kiev.ua.

14. 9. Лист Державної податкової адміністрації України від 26 червня 1998 року № 7702/10/19-0217 “Про порядок обліку надходжень плати за землю“ // www.liga.kiev.ua.

15. Лист Державної податкової адміністрації України від 20 травня 2002 року № 8020/7/19-1117 “Щодо обліку ПДВ“ // www.liga.kiev.ua.

Тема 5. ПОРЯДОК ТА СТРОКИ ПОДАННЯ ПОДАТКОВОЇ ДЕКЛАРАЦІЇ

Починаючи розгляд цієї теми треба звернути увагу на те, що неузгоджена сума податкового зобов'язання не є сумою податкового боргу і не може бути стягнена податковим органом.

Узгодження буває двох видів: самостійне й несамостійне. В свою чергу самостійне узгодження поділяється на апеляційне (адміністративне і судове), відкладене та узгодження за умовчанням (рис 5.1).

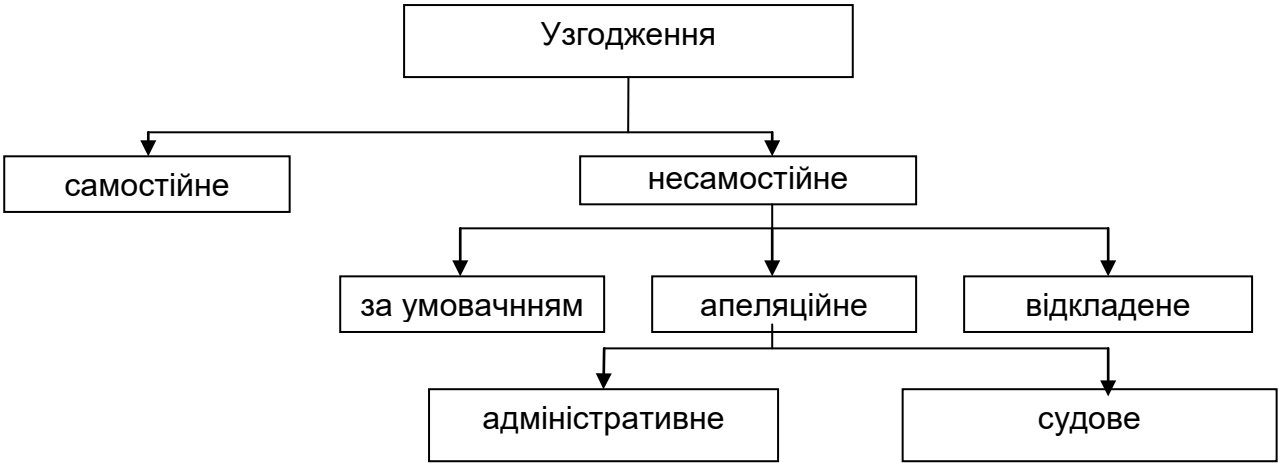


Рис. 5.1. **Види узгодження податкових зобов'язань**

Самостійне узгодження полягає у тому, що платник податку самостійно визначає суму податкового зобов'язання в податковій декларації. Тобто ключовим у самостійному узгодженні є факт подання податкової декларації. А момент подання відповідає моменту узгодження податкового зобов’язання.

Слід мати на увазі, що зазначене податкове зобов'язання не може бути оскаржено платником податків в адміністративному або судовому порядку.

Якщо в майбутніх податкових періодах (але не більш 1095 днів з моменту здійснення помилки) платник податків самостійно виявляє помилки в показниках раніше поданої податкової декларації, то такий платник податків має право виправитися двома способами:

або надати уточнюючий розрахунок;

або вказати уточнені показники в складі податкової декларації за будь-який наступний податковий період, протягом якого такі помилки були самостійно виявлені.

При цьому виходить, що у випадках, коли платник помилково завищив у декларації суму податку і до настання терміну платежу не встиг виправитися, то він повинен буде сплатити саме цю помилкову суму, оскільки саме її розмір він узгодив. У протилежному випадку, його очікують штрафи за недоплату узгодженої суми податкового зобов'язання.

Далі необхідно визначити загальні терміни подачі податкових декларацій.

Податкові декларації подаються за базовий податковий (звітний) період, що дорівнює:

а) календарному місяцю (у тому числі при сплаті місячних авансових внесків), - протягом 20 календарних днів, наступних за останнім календарним днем звітного (податкового) місяця;

б) календарному кварталу або календарному півріччю (у тому числі при сплаті квартальних або піврічних авансових внесків), - протягом 40 календарних днів, наступних за останнім календарним днем звітного (податкового) кварталу (півріччя);

в) календарній року, крім платників податку на доходи фізичних осіб (прибуткового податку з громадян), - протягом 60 календарних днів за останнім календарним днем звітного (податкового) року;

г) календарному року для платників податку на доходи фізичних осіб (прибуткового податку з громадян), - до 1 квітня року, наступного за звітним.

Якщо податкова декларація за квартал, півріччя, три квартали або рік розраховується наростаючим підсумком на підставі показників базових податкових періодів, з яких складаються такі квартал, півріччя, три квартали або рік (без урахування авансових внесків) згідно з відповідним законом з питань оподаткування, така декларація подається у строки, визначені цим пунктом для такого базового податкового періоду.

Під терміном "базовий податковий період" слід розуміти перший податковий період звітного року, визначений відповідним законом з питань оподаткування, зокрема календарний квартал для цілей оподатку-

вання прибутку підприємств. Тобто декларація по податку на прибуток за рік подається протягом наступних 40 днів за останнім днем звітного року.

Слід звернути увагу, що на практиці ці терміни діють не по всіх податках, іноді в силу непослідовності самого законодавця, а іноді – в силу перекручення норм законів Державною податковою адміністрацією України.

Наведемо приклади вищевказаних розбіжностей.

Так, за податком з власників транспортних засобів податкові органи вимагають подавати розрахунок на протязі 60 днів, наступних не за останнім днем звітного року, а за останнім днем року, що передує звітному. За податком на землю – до 1 лютого поточного року (ст.14 Закону України «Про плату за землю»). Законодавчо встановлений термін подання податкової звітності з фіксованого сільськогосподарського податку – до 1 лютого поточного року (ст. 5 Закону України «Про фіксований сільськогосподарський податок»). Для звітності зі збору за проведення гастрольних заходів встановлений термін подання – протягом 10 календарних днів після дати проведення гастрольного заходу (ст. 7 Закону України «Про гастрольні заходи в Україні»). Цей перелік можна продовжити ще далі.

Слід зазначити, що не за всіма передбаченими чинним законодавством податками і зборами встановлена тривалість базового податкового періоду. В цьому випадку загальним правилом є застосування місячного податкового періоду. Цей варіант прямо не передбачений Законом № 2181, але протягом останніх років норма такого змісту постійно включалася в закони про державний бюджет на відповідний рік.

Якщо останній день строку подання податкової декларації припадає на вихідний або святковий день, то останнім днем строку вважається наступний за вихідним або святковим операційний (банківський) день.

Механізм узгодження податкового зобов’язання (ПЗ) у випадках подання та неподання декларації наведений на рис. 5.2.

Платник податків зобов'язаний самостійно сплатити суму податкового зобов'язання, зазначену в поданій їм податковій декларації, протягом десяти календарних днів, наступних за останнім днем відповідного граничного строку, передбаченого для подання податкової декларації.

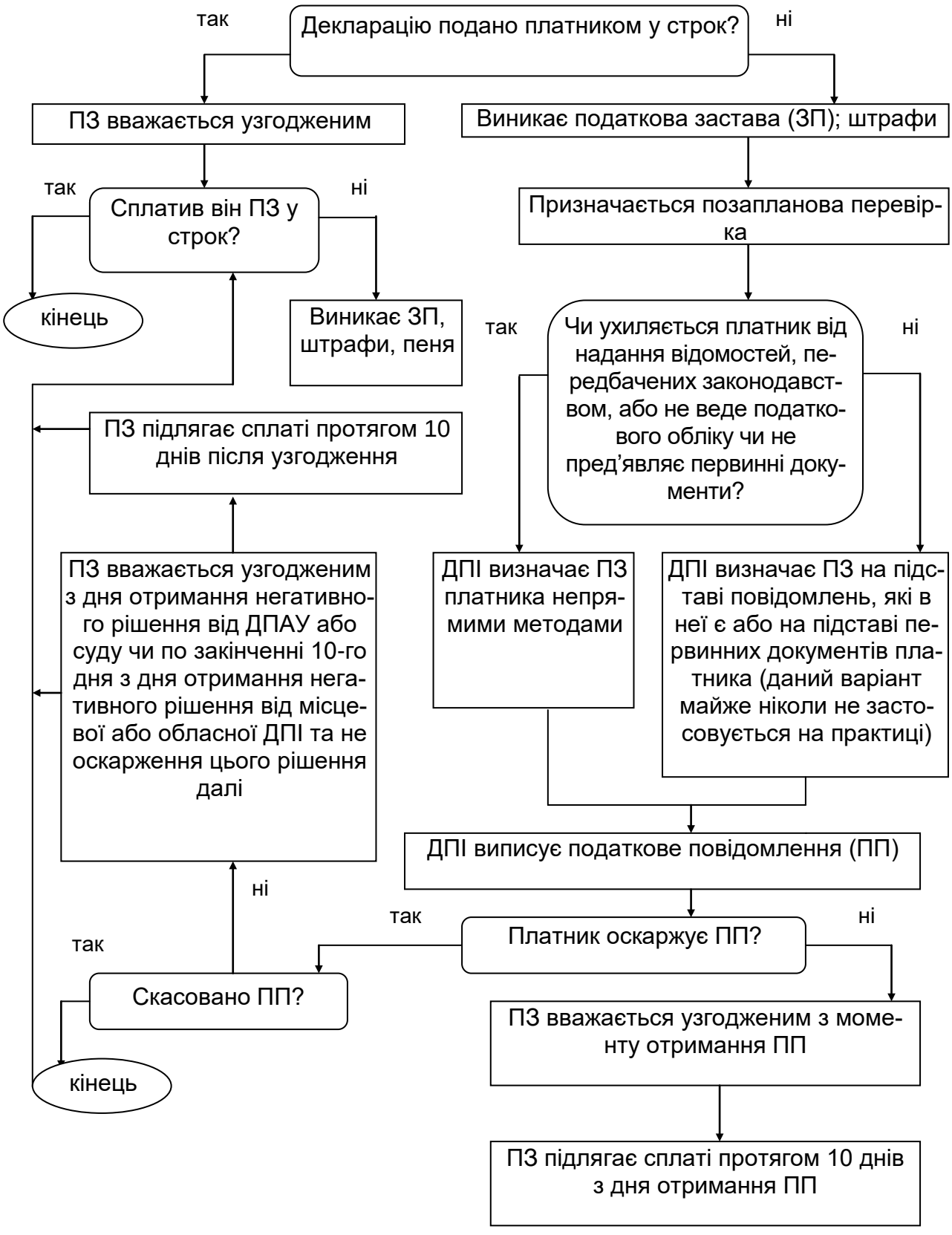


Рис. 5.2. **Механізм узгодження податкового зобов'язання у випадку подання й неподання декларації**

Чинним законодавством встановлено три способи подання декларації (рис. 5.3), причому подання декларації в електронному вигляді не є обов'язковим і здійснюється виключно за самостійним рішенням платника.

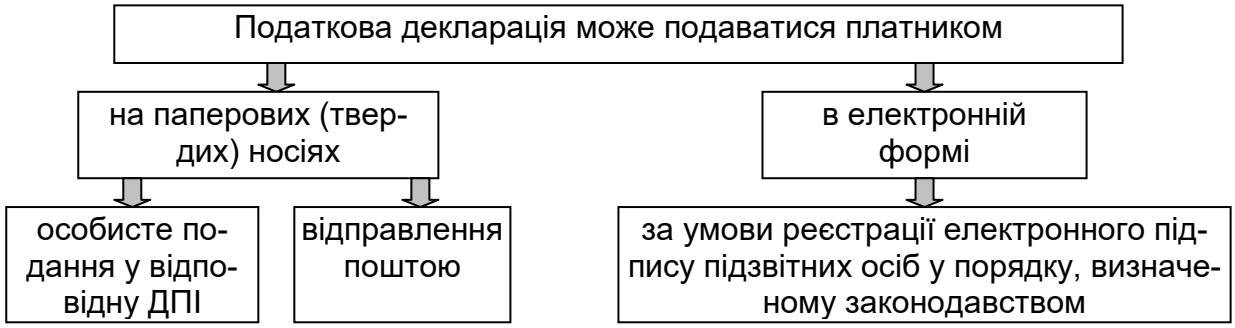


Рис. 5.3. **Способи подання податкової декларації**

Платник податків має право не пізніше ніж за десять днів до закінчення граничного строку подання декларації, надіслати декларацію (розрахунок) на адресу податкового органу поштою з повідомленням про вручення.

Здійснення декларування податкових зобов'язань за допомогою поштових відправлень дозволяє платникам заощадити час, що втрачається при особистому поданні декларації, та уникнути можливих непорозумінь, оскільки доволі часто посадові особи органів державної податкової служби відмовляються в прийомі декларації, що не містить податкових зобов'язань (найбільш поширеною така ситуація є при поданні декларації про прибуток підприємства).

Разом з тим, поштовий варіант подання декларації вносить елемент невизначеності в процес декларування, оскільки в цьому випадку з'являються ризики втрати або зіпсуття поштового відправлення. Особливості порядку подання декларації поштою наведені на рис. 5.4.

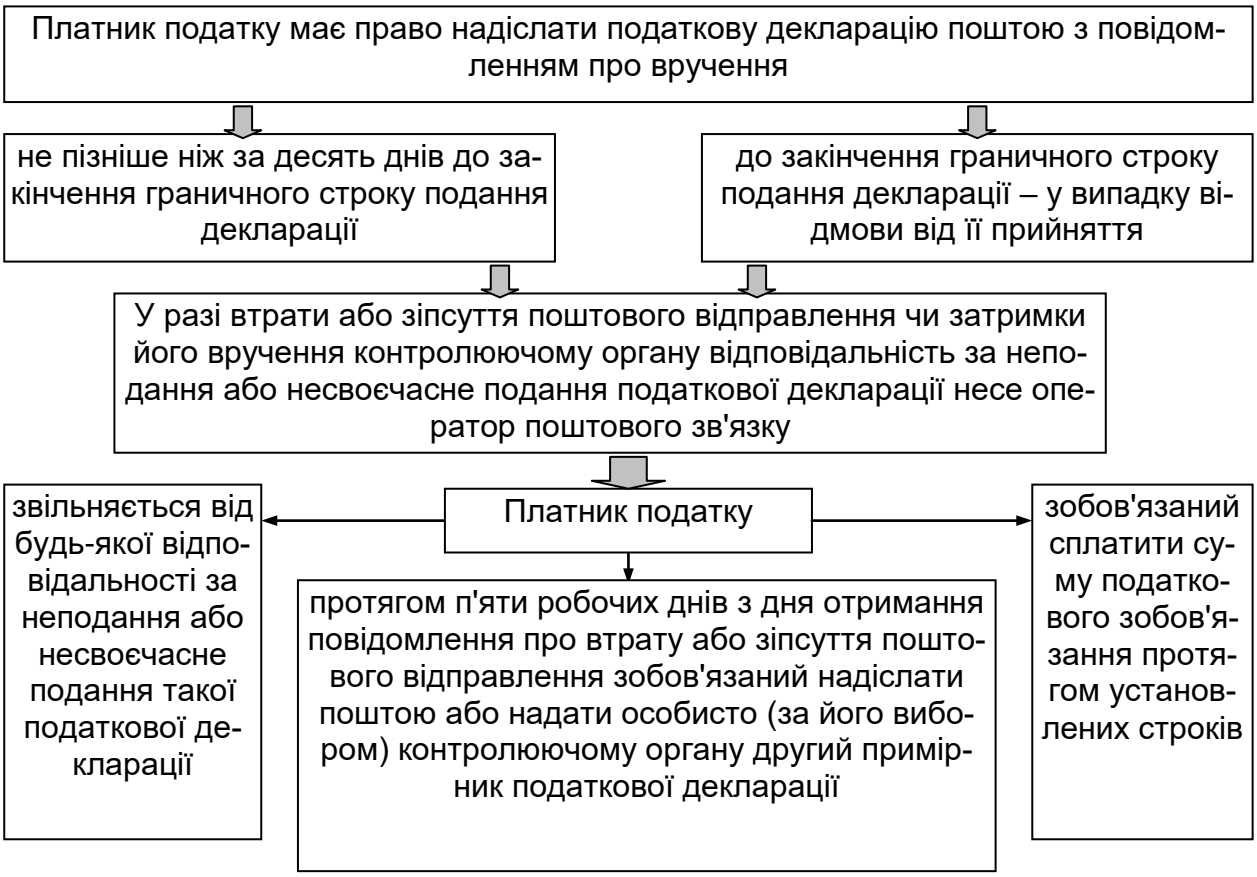


Рис. 5.4. **Особливості надсилання податкової декларації поштою**

Прийняття податкової декларації є обов'язком контролюючого органу. Податкова декларація приймається без попередньої перевірки зазначених у ній показників через канцелярію. Можливі наслідки неприйняття декларації податковим органом наведено на рис. 5.5.

Ще один важливий момент, який необхідно з’ясувати при вивченні цієї теми, стосується ситуацій, коли податкова звітність при її поданні не визнається органом податкової служби як декларація, що тягне за собою неприємні наслідки для платника (рис. 5.6).

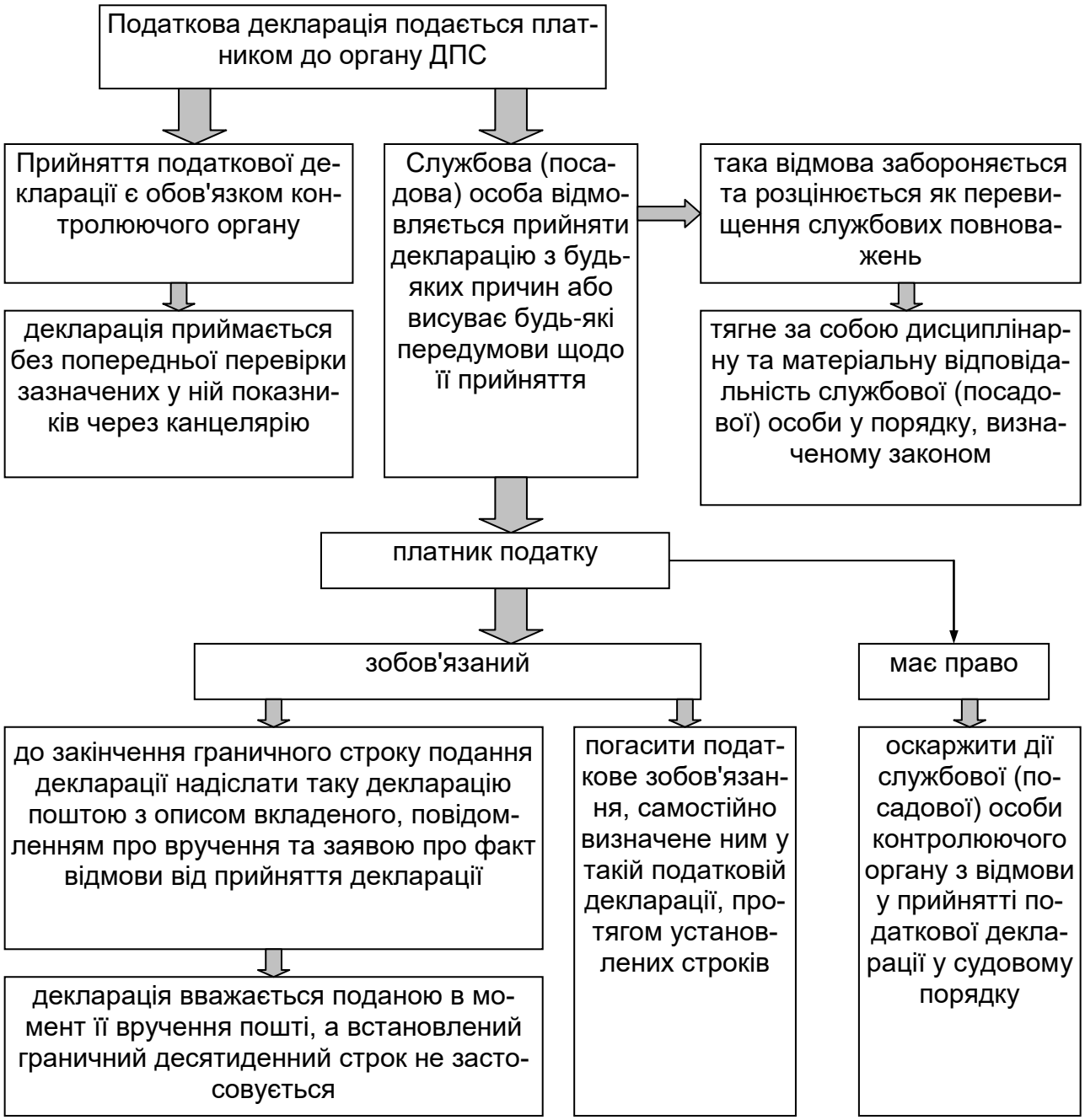


Рис. 5.5. **Наслідки неприйняття декларації податковим орган**ом

Рис. 5.6. **Умови і наслідки невизнання податкової звітності декларацією**

Тестові завдання:

Тест 1. Податкова звітність може бути не визнана контролюючим органом як податкова декларація, якщо:

1) в ній містяться арифметичні помилки
2) в ній не зазначені обов'язкові реквізити
3) у контролюючий орган її принесла „не уповноважена” особа
4) вона не підписана відповідними посадовими особами
5) вона не скріплена печаткою платника

Тест 2. Кримінальна відповідальність за перевищення службових повноважень настає, якщо в результаті навмисних дій податко-

вого інспектора підприємству був нанесений майновий збиток у розмірі не менш:

1) 3400 грн.;
2) 1700 грн.;
3) 500 грн.;
4) 10000 грн.;
5) 170 грн.

Тест 3. Якщо законом з питань окремого податку, збору податковий період не встановлений, то податкова декларація представляється протягом:

1) 10 календарних днів, що випливають за останнім календарним днем звітного місяця;
2) 20 календарних днів, що випливають за останнім календарним днем звітного місяця;
3) 40 календарних днів, що випливають за останнім календарним днем звітного кварталу;
4) 60 календарних днів, що випливають за останнім календарним днем звітного року.

Тест 4. Платник має право відправити декларацію на адресу податкового органа поштою не пізніше чим:

1) за 5 днів до закінчення граничного терміну представлення декларації;
2) за 10 днів до закінчення граничного терміну представлення декларації;
3) за 20 днів до закінчення граничного терміну представлення декларації;
4) до закінчення граничного терміну представлення декларації.

Тест 5. Якщо платнику було відмовлено в прийомі декларації, то він:

1) зобов'язаний сплатити податкове зобов'язання, визначене в ній у відповідний термін;

2) не зобов'язаний сплачувати податкове зобов'язання, визначене в ній;

3) зобов'язаний сплатити податкове зобов'язання, визначене в ній через 10 днів після відмовлення в прийомі декларації.

Тест 6. Якщо платник не представляє у встановлений термін податкову декларацію, то проводиться:

1) планова перевірка;
2) камеральна перевірка;
3) позапланова перевірка;
4) оперативна перевірка.

Тест 7. Під терміном «базовий податковий період» розуміється:

1) місяць;
2) квартал;
3) рік;
4) період, визначений відповідним законом з питань оподаткування.

Тест 8. У випадку відмови інспектора органу податкової служби у прийнятті декларації платник має погасити податкові зобов’язання:

1) протягом 10 днів після граничного строку подання декларації;
2) протягом 10 днів з моменту відправки неприйнятої декларації поштою;
3) протягом 10 днів з моменту отримання податкового повідомлення.

Тест 9. У випадку затримки поштового відправлення, що містить податкову звітність, відповідальність за це несе:

1) платник;
2) податковий орган;
3) відділення зв’язку;

4) посадова особа платника, яка надсилала звітність поштою.

Тест 10. У випадку втрати декларації поштою платник зобов'язаний подати (надіслати) другий примірник декларації:

1) протягом п'яти робочих днів з дня отримання повідомлення про втрату поштового відправлення;

2) протягом п'яти календарних днів з дня отримання повідомлення про втрату поштового відправлення;

3) до закінчення граничного строку подання декларації.

Практичне завдання

Скласти таблицю по термінах подання декларацій по податку на прибуток, ПДВ, розрахунку по акцизному зборі, збору за забруднення навколишнього природного середовища, збору за спеціальне використання водних ресурсів.

Ситуаційні завдання

Завдання 1

Підприємство помилкове подало декларацію з податку на прибуток на суму 50000 грн., хоча насправді податок на прибуток склав 30000 грн. У відповідний термін сплати підприємство сплатило 30000 грн. Через 3 дні після цього підприємство знайшло помилку і подало уточнену декларацію, у якій була зазначена вже правильна сума податку. Податковий орган застосував до підприємства штрафні санкції за несплату в термін 20000 грн. Чи правомірні дії податкового органу?

Завдання 2

Які дії повинен зробити платник податку у випадку, якщо інспектор відмовляється прийняти в нього декларацію з податку на прибуток по причині того, що в ній вказане від'ємне значення об'єкта оподаткування (податкові збитки)?

Завдання 3

Декларація платника не визнана такою контролюючим органом і контролюючий орган звернувся до платника з письмовою пропозицією представити нову декларацію з виправленими показниками. Опишіть можливі дії платника в зазначеній ситуації.

Завдання 4

Поштове відправлення з декларацією про прибуток підприємства за 2004 рік датоване 1 лютого 2005 року. 18 березня платником податків отримано податкове повідомлення про нарахування йому штрафу за несвоєчасне подання декларації, яку отримано органом податкової служби 12 березня 2005 року. Опишіть можливі дії платника в зазначеній ситуації.

Завдання 5

Платник єдиного податку (юридична особа) подає розрахунок суми єдиного податку за третій квартал 2004 року 15 листопада, посилаючись на норми Закону України „Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами". Податковий інспектор наполягає на тому, що платником порушені терміни подання податкової звітності. Яка з цих двох позицій є вірною та чому?

Тематика рефератів:

1. Матеріальна, адміністративна і кримінальна відповідальність податкового інспектора за незаконне відмовлення в прийнятті декларації.
2. Збір доказів при незаконній відмові податкового інспектора в прийнятті декларації.
3. Випадки і правомірність використання термінів здачі декларацій, що не вписуються в загальні терміни, передбачені Законом № 2181.
4. Порядок подання декларації поштою та особливості його застосування.

Перелік контрольних запитань:

1. Які бувають види узгоджень?
2. Чи може бути оскаржена самостійно погоджена сума податкового зобов'язання?
3. Які загальні терміни подачі декларацій?
4. Якщо останній день терміну здачі декларації приходиться на вихідній або святковий день, який день буде останнім днем здачі декларації?
5. У який термін платник може відправити декларацію поштою?
6. Які дії може почати платник, якщо інспектор незаконно відмовляє йому в прийнятті декларації?

РЕКОМЕНДОВАНА ЛІТЕРАТУРА

Основна

1. Закон України "Про порядок погашення зобов’язань платників податків перед бюджетам та державними цільовими фондами" від 21 грудня 2000 р. № 2181-III (зі змінами і доповненнями) / В кн. Основи податкового законодавства. Збірка основних законодавчих актів. – Харків: ВД «ІНЖЕК», 2004. – С. 39-88.
2. Порядок заповнення та подання податкової декларації з податку на додану вартість, затверджений наказом Державної податкової адміністрації України від 30 травня 1997 року № 166 // Налоги и бухгалтерский учет. – 1997. – № 31. – С.11.
3. Порядок оформлення поштових відправлень з вкладенням матеріалів звітності, розрахункових документів і декларацій, затверджений постановою Кабінету Міністрів України від 28 липня 1997 року № 799 // Офіційний Вісник України. – 1997. – №31. – Ст.2325.
4. Порядок складання декларації про прибуток підприємства, затверджений наказом Державної податкової адміністрації України від 29 березня 2003 року № 143 / В зб. систематизованого законодавства

«Оподаткування прибутку підприємств». – Бухгалтерія. – 2004. – Вип. 1. – С. 149-152.

Додаткова:

5. Деркач Т. Перевірка податкової звітності у ДПІ. // В зб. систематизованого законодавства «Податкове адміністрування». – Бухгалтерія. – 2002. – № 16/1. – С.169-174.

6. Журавська І. Самостійне узгодження та сплата податкового зобов'язання. // В зб. систематизованого законодавства «Податкове адміністрування». –Бухгалтерія. – 2002. – № 16/1. – С. 149-163.

7. Іванов Ю.Б. Система оподаткування в схемах і таблицях. Частина 2. Оподаткування фізичних осіб. Частина 3. Податковий менеджмент: Навчальний посібник. – Харків: ВД «ІНЖЕК», 2004. – 304 с.

8. Карпов Л. Н. Если уточнили почти своевременно // Бухгалтер. – 2004. – №35. – С. 48–49.

9. Карпов Л. Н. Наказывается ли исправление ошибки “не в той” декларации // Бухгалтер. – 2001. – №17–18. – С. 37–38.

10. Карпов Л. Н. О предварительной проверке ”прибыльной” декларации // Бухгалтер. – 2001. – №29. – С. 28–31.

11. Карпов Л. Н. Списание налоговой переплаты по причине неподачи заявления // Бухгалтер. – 2001. – №5. – С. 23.

12. Крисоватий А.І., Десятнюк О.М. Податкова система: Навчальний посібник. – Тернопіль: Карт-бланш, 2004. – 331 с.

13. Основы налогового права / Под ред. проф. Н.П. Кучерявенко. – Харьков: Легас, 2003. – 384 с.

Тема 6. ВИЗНАЧЕННЯ ПОДАТКОВОГО ЗОБОВ'ЯЗАННЯ КОНТРОЛЮЮЧИМИ ОРГАНАМИ

Починаючи вивчення даної теми насамперед необхідно визначити, у яких випадках контролюючі органи самостійно визначають податкові зобов'язання платників податків.

Згідно з пп. 4.2.2 ст. 4 Закону № 2181 контролюючий орган зобов'язаний самостійно визначити суму податкового зобов'язання платника податків у разі якщо:

а) платник податків не подає у встановлені строки податкову декларацію;

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

в) контролюючий орган внаслідок проведення камеральної перевірки виявляє арифметичні або методологічні помилки у поданій платником податків податковій декларації, які призвели до заниження або завищення суми податкового зобов'язання.

Камеральною вважається перевірка, яка проводитися контролюючим органом виключно на підставі даних, зазначених у податкових деклараціях, без проведення будь-яких інших видів перевірок платника податків;

г) згідно з законами з питань оподаткування особою, відповідальною за нарахування окремого податку або збору (обов'язкового платежу), є контролюючий орган.

Органи ДПС є особами, відповідальними за нарахування окремого податку або збору (обов'язкового платежу):

1) на суми податкового зобов'язання із земельного податку, нарахованого громадянам - власникам земельних ділянок та землекористувачам;

2) на суми податкового зобов'язання з податку з доходів фізичних осіб, нарахованого фізичним особам - суб'єктам підприємницької діяльності, громадянам, іноземним громадянам та особам без

громадянства на підставі подання ними декларацій про очікувані або про фактично одержані доходи.

В Порядку направлення органами державної податкової служби України податкових повідомлень платникам податків, затвердженому наказом Державної податкової адміністрації України від 21 червня 2001 р. № 253 міститься ще один випадок визначення податкових зобов’язань контролюючим органом:

ґ) в інших випадках, коли здійснення такого розрахунку передбачено чинним законодавством.

Власне кажучи, інших випадків чинним законодавством не передбачено. Проте органи ДПС досить часто користуються даним пунктом.

Чому? Помітимо, що перші три випадки, коли податкові органи самостійно визначають суму податкового зобов'язання, припускають подачу платником декларації. Застосування четвертого випадку обмежено тільки двома ситуаціями. А як же стягувати різного роду фінансові санкції, що у деклараціях не відбиваються, у тому числі, наприклад, санкції за порушення в сфері обігу готівки, застосування реєстраторів розрахункових операцій? Саме для цього, податковій адміністрації і довелося сформулювати п'ятий випадок, для стягнення такого роду платежів.

Податкове зобов'язання платника податків, нараховане контролюючим органом, вважається узгодженим у день отримання платником податків податкового повідомлення, за винятком випадків, коли платник податків звернувся до контролюючого органу або суду із скаргою про перегляд цього рішення.

У разі коли платник податків вважає, що контролюючий орган невірно визначив суму податкового зобов'язання або прийняв будь - яке інше рішення, що суперечить законодавству з питань оподаткування або виходить за межі його компетенції, встановленої законом, такий платник податків має право звернутися до контролюючого органу із скаргою про перегляд цього рішення. Скарга подається в письмовій формі та може супроводжуватися документами, розрахунками та доказами, які платник податків вважає за потрібне надати.

При цьому скарга повинна бути подана контролюючому органу протягом десяти календарних днів, наступних за днем отримання платником податків податкового повідомлення або іншого рішення контролюючого органу, що оскаржується.

Слід запам’ятати: у разі коли відповідно до закону контролюючий орган самостійно визначає податкове зобов'язання платника податків за причинами, не пов'язаними із порушенням податкового законодавства, платник податків зобов'язаний сплатити нараховану суму податкового зобов'язання у строки, визначені в законі з відповідного податку, а за їх відсутності - протягом тридцяти календарних днів від дня отримання податкового повідомлення про таке нарахування.

У разі визначення податкового зобов'язання контролюючим органом за підставами, зазначеними у випадках "а" - "в", платник податків зобов'язаний погасити нараховану суму податкового зобов'язання протягом десяти календарних днів від дня отримання податкового повідомлення, крім випадків коли протягом такого строку такий платник податків розпочинає процедуру апеляційного узгодження.

Якщо останній день зазначених вище строків припадає на вихідний або святковий день, то останнім днем кожного з таких строків вважається наступний за вихідним або святковим робочий операційний (банківський) день.

У випадках апеляційного узгодження суми податкового зобов'язання платник податків зобов'язаний самостійно погасити її узгоджену суму, а також пеню та штрафні санкції за їх наявності протягом десяти календарних днів, наступних за днем такого узгодження.

Принциповим моментом в процедурі встановлення податкових зобов’язань контролюючим органом за наявності перелічених вище підстав є те, що обов’язок доведення помилковості нарахування сум податків покладений на платника податків. Якщо платник не оскаржує результати таких нарахувань в адміністративному або судовому порядку, контролюючий орган не повинен доводити йому коректність розрахунків.

Ще один випадок, коли податкові зобов'язання платників податків визначаються контролюючим органом, пов'язаний із застосуванням непрямих методів визначення податкових зобов'язань.

Сутність непрямих методів полягає в тому, що податкові зобов'язання визначаються не шляхом прямого розрахунку податкової бази, а за допомогою "вторинних" ознак окремих її елементів.

Так, наприклад, обсяг доходів фізичної особи з певною вірогідністю може бути оцінений, виходячи з її сукупних витрат. Обсяг продажу продукції можна опосередковано оцінити, знаючи обсяги фактично використаної електроенергії, норматив витрат електроенергії та динаміку запасів готової продукції. Кількість підакцизних товарів (наприклад, алкогольних напоїв) можна розрахувати, виходячи з кількості закуплених акцизних марок (кількості етикеток) та місткості тари. Цей перелік можна продовжувати, але в загальному випадку за основу визначення елементів податкової бази береться будь-який допоміжний показник, що може бути визначений з первинних документів (які не є документами податкового обліку), з неподаткової звітності або за результатами спеціальних досліджень, та використання якого прямо не передбачене встановленим порядком обчислення бази оподаткування.

Непрямі методи визначення податкових зобов'язань широко використовуються за рубежем, і в тому числі, - в європейських країнах, але практика їх застосування свідчить про необхідність дотримання певних обов'язкових умов.

По-перше, - сфера використання непрямих методів має бути чітко визначена законодавчими актами. Недотримання цієї вимоги та делегування повноважень щодо визначення податкових зобов'язань за непрямими методами органам виконавчої влади призводить до зловживань з боку контролюючих органів, зусилля яких зосереджені на реалізації фіскальної функції оподаткування. При цьому можуть бути порушені права платників податків, встановлені чинним законодавством.

Досвід короткочасного застосування непрямих методів визначення податкових зобов'язань з ПДВ наприкінці 90-х років на основі постанови Кабінету Міністрів України та без відповідного законодавчого врегулювання свідчить про реальну загрозу виникнення таких проблем.

В чинному законодавстві непрямі методи врегульовані Законом № 2181, відповідно до ст. 4 якого вони можуть бути застосовані лише в чотирьох випадках (рис. 6.1).

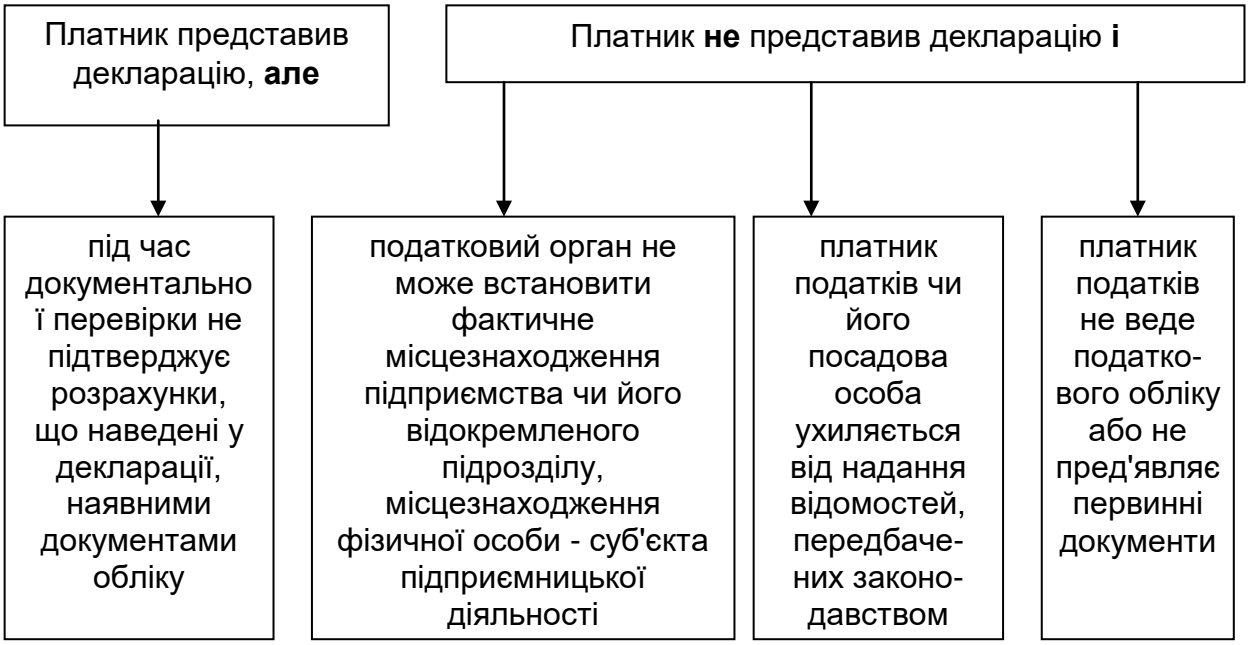


Рис. 6.1. **Випадки застосування непрямих методів**

Слід звернути увагу на те, що у випадку застосування непрямих методів на підставі відсутності окремих документів обліку, такий метод може застосовуватися виключно для визначення об'єкта оподаткування або його елементів, пов'язаних із такими документами. Тому відсутність будь-якого первинного документу, хоча й може бути причиною застосування непрямих методів, але визначення за непрямими методами всіх податкових зобов’язань платника в даному випадку буде суперечити вимогам закону.

В цій ситуації платник податку може уникнути застосування непрямих методів. Для цього йому необхідно подати інші документи обліку або інші підтвердження, достатні для визначення показників відсутніх документів обліку.

Ще один принциповий момент, пов’язаний зі сферою застосування непрямих методів, врегульований пп. 4.3.4 ст. 4 Закону № 2181, полягає

в тому, що у випадках, не передбачених в цьому Законі, не дозволяється застосування непрямих методів для визначення податкових зобов'язань платників податків. Тобто перелік підстав для застосування непрямих методів, встановлений п. 4.3 Закону № 2181 є вичерпним. Така норма означає, що встановлення додаткових підстав для обчислення податкових зобов’язань за непрямими методами іншими не тільки нормативними, але й законодавчими актами не буде вважитися легітимним.

У зв’язку з цим слід зазначити, що Законом України “Про оподаткування прибутку підприємств” (пп. 1.20.10 ст.1) передбачено, що донарахування податкових зобов'язань платника податку податковим органом внаслідок визначення звичайних цін здійснюється за процедурою, встановленою законом для нарахування податкових зобов'язань за непрямими методами.

Ця норма може мати різне тлумачення. Якщо сприймати її як додаткову підставу для застосування непрямих методів, - вона прямо суперечить Закону № 2181. Але у випадку, коли в платника податку відсутні первинні документи, із застосуванням яких ним визначено звичайну ціну, - органи податкової служби все ж таки можуть використати непрямі методи, але на підставі відсутності документів обліку, що підтверджують податкові розрахунки звичайної ціни, тобто відповідно до Закону № 2181. Якщо платнику будуть донараховані податкові зобов’язання за звичайними цінами на тій підставі, що він використовував договірні ціни замість звичайних або, на думку податківців, звичайні ціни занижені, – орган податкової служби має звернутися до суду та доводити правильність своїх донарахувань в судовому порядку.

По-друге, - принципове значення має законодавче врегулювання переліку непрямих методів визначення податкових зобов’язань та конкретної методики їх застосування.

Чинним законодавством (Закон № 2181) встановлено чотири групи непрямих методів: (рис. 6.2).

- економічного аналізу. Метод економічного аналізу базується на взаємозв'язку і взаємозалежності різних економічних показників (валові

доходи, валові витрати та інші), які характеризують господарську діяльність платника податків;

- розрахунку грошових надходжень. Метод розрахунку грошових надходжень базується на визначенні показника доходів, одержаних платником податків від провадження господарської діяльності;
- контролю витрат та доходів суб'єктів підприємницької діяльності - фізичних осіб. Даний метод базується на аналізі показників (доходи, витрати та інші), які характеризують підприємницьку діяльність суб'єкта підприємницької діяльності - фізичної особи. Якщо орган державної податкової служби встановлює перевищення суми витрат суб'єкта підприємницької діяльності - фізичної особи над сумою задекларованого доходу і такий суб'єкт підприємницької діяльності - фізична особа не підтверджує документально або відмовляється надати інформацію щодо джерела такого доходу, орган державної податкової служби визначає суму перевищення для включення її до бази оподаткування;
- аналізу інформації про доходи та витрати платників податків. Даний метод базується на оцінці інших елементів податкової бази, які можуть визначатися органами державної податкової служби на основі оцінки інформації.

Законом № 2181 спеціальна методика застосування непрямих методів не встановлена. Разом з тим, загальні підходи до вибору показників, аналіз яких покладений в основу непрямих методів, містяться в пп. 4.3.2 ст. 4 цього закону (рис. 6.2).

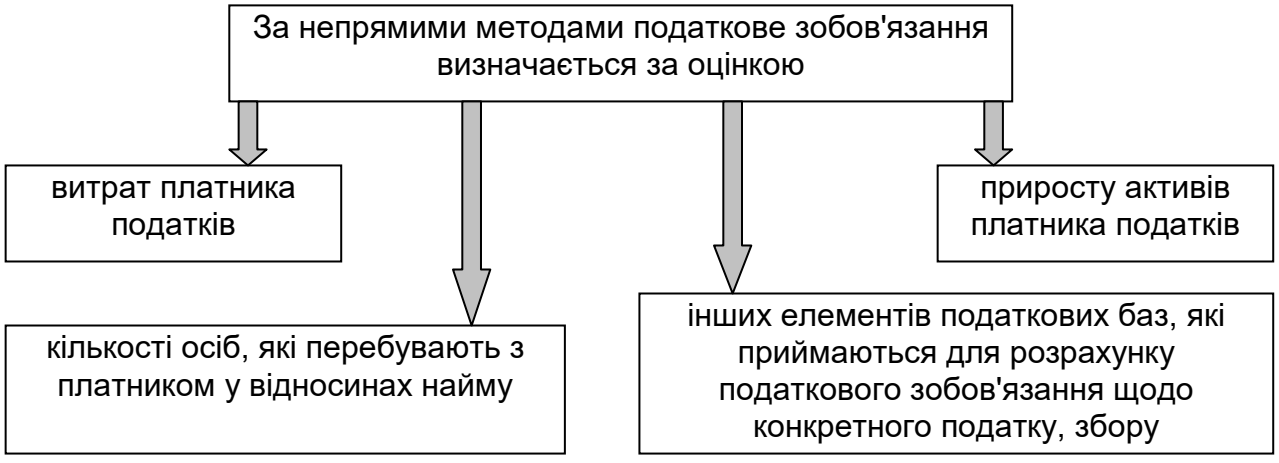


Рис. 6.2. **Варіанти визначення податкових зобов’язань непрямими методами**

В період з 2002 по 2004 рік в якості нормативної основи застосування непрямих методів використовувалася Методика визначення сум податкових зобов'язань за непрямими методами, затверджена постановою Кабінету Міністрів України від 27 травня 2002 р. № 697, що суперечило світовій практиці щодо виключно законодавчого врегулювання цього питання. Власне кажучи, ця Методика не втратила своєї чинності, але починаючи з середини 2004 року її практичне застосування суперечить зміненому в цей час пп. 4.3.3 ст. 4 Закону № 2181, відповідно до якого вона має затверджуватися законом і є загальною для всіх платників податків. Оскільки в тексті Закону № 2181 ця Методика не встановлена, слід очікувати прийняття спеціального закону, до вступу в силу якого застосування інших методик не є можливим.

По-третє, - законодавством має бути визначений конкретний перелік податків і зборів, податкові зобов’язання за якими можуть бути встановлені за непрямими методами. Як правило, застосування непрямих методів обмежено тими податками і зборами, які мають найбільшу питому вагу в бюджетних надходженнях. Зв’язаний такий підхід з тим, що розрахунки податкових зобов’язань в цьому випадку є трудомісткими, що обумовлює значні адміністративні витрати. Тому, виходячи з необхідності забезпечення ефективності податкового адміністрування, використання непрямих методів за деякими податками і зборами є недоцільним у разі, якщо розраховані податкові зобов’язання не перевищуватимуть витрати на адміністрування.

В Законі № 2181 конкретний перелік об’єктів застосування непрямих методів не встановлений. Такий перелік містився в урядовій Методиці визначення сум податкових зобов'язань за непрямими методами. До таких податків і зборів були віднесені:

- податок на додану вартість;
- акцизний збір;
- податок на прибуток підприємств;
- податок з доходів фізичних осіб (щодо суб'єктів підприємницької діяльності - фізичних осіб);

- податок з реклами;
- рентні платежі;
- збір за геологорозвідувальні роботи, виконані за рахунок державного бюджету;
- збір за спеціальне використання природних ресурсів;
- збір за забруднення навколишнього природного середовища.

Очевидно, відповідний новий перелік має бути встановлений на законодавчому рівні при затвердженні методики застосування непрямих методів.

По-четверте, - слід чітко визначити додаткові умови застосування непрямих методів, до яких, зокрема, відноситься встановлення граничного рівня відповідних показників. Це в першу чергу стосується методу контролю витрат та доходів фізичних осіб. Цей метод має застосовуватися тільки у випадку суттєвого перевищення витрат платника над доходами, що були ним задекларовані. При цьому в більшості країн встановлені конкретні числові значення різниці між наведеними показниками. На жаль, в українському законодавстві такий граничний рівень на цей час не встановлений.

По-п'яте, - чіткого законодавчого врегулювання потребує проблема балансу прав та обов'язків контролюючих органів та платників податків в процедурі визначення податкового зобов'язання за непрямими методами, його оскарження та погашення.

Відповідно до п. 4.3.5 ст. 4 Закону № 2181 право застосування непрямих методів надане не всім контролюючим органам, а виключно органам державної податкової служби. Рішення про визначення податкових зобов'язань платника непрямими методами, за наявності визначених законом підстав, приймається податковим органом за місцезнаходженням платника податків.

Рішення про сплату податкових зобов'язань приймається у судовому порядку за поданням керівника (його заступника) відповідного податкового органу. Це означає, що розраховане податкове зобов'язання може вважатися узгодженим тільки після прийняття відповідного судового рішення. Слід звернути увагу на те, що обов'язок доведення в суді правомірності застосування непрямих методів та

обґрунтованості визначених сум податкових зобов’язань платника покладено на податкові органи, незалежно від того, за яким податком визначені податкові зобов’язання та від статусу платника (юридична чи фізична особа). Саме такий підхід відповідає принципу „презумпції невинності” платника податків.

У випадку, коли підставою для застосування непрямих методів є невстановлення фактичного місцезнаходження підприємства чи його структурного підрозділу, місцезнаходження фізичної особи - платника податків, на податковий орган покладається також обов'язок доведення того, що він здійснив достатні заходи для встановлення місцезнаходження такого платника податків.

І ще один момент. Обвинувачення особи в ухиленні від сплати податків не може ґрунтуватися на визначенні податковим органом податкового зобов'язання з використанням непрямого методу. Але це законодавчо встановлене обмеження діє тільки до остаточного вирішення справи судом.

Далі слід розглянути види узгодження, а також **процедуру оскарження податкових зобов’язань**.

Апеляційне узгодження - узгодження податкового зобов'язання в порядку і строки, які визначені цим Законом за процедурами адміністративного або судового оскарження.

Перелік рішень органів податкової служби, які можуть бути оскаржені, наведений на рис. 6.3.

При оскарженні контролюючий орган зобов'язаний прийняти вмотивоване рішення та надіслати його протягом двадцяти календарних днів від дня отримання скарги платника податків на його адресу поштою з повідомленням про вручення або надати йому під розписку.

У разі коли контролюючий орган надсилає платнику податків рішення про повне або часткове незадоволення його скарги, такий платник податків має право звернутися протягом десяти календарних днів, наступних за днем отримання відповіді, з повторною скаргою до контролюючого органу вищого рівня, а при повторному повному або частковому незадоволенні скарги - до контролюючого органу вищого рівня із дотриманням зазначеного десятиденного строку для кожного

випадку оскарження та зазначеного двадцятиденного строку для відповіді на нього.

Керівник відповідного контролюючого органу (або його заступник) може прийняти рішення про продовження строків розгляду скарги платника податків понад строки, визначені вище, але не більше шістдесяти календарних днів, та письмово повідомити про це платника податків до закінчення двадцятиденного строку, зазначеного вище.

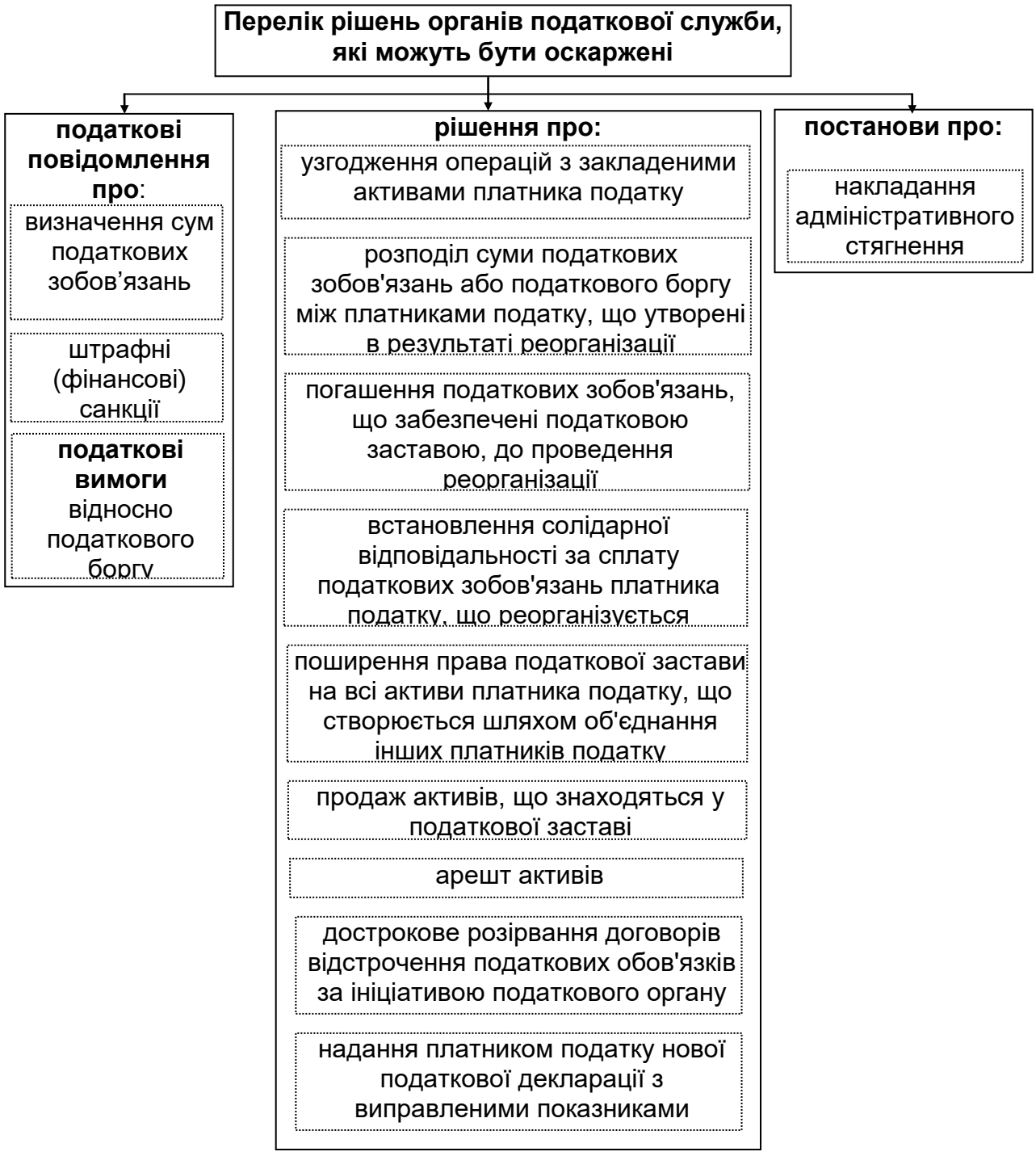


Рис. 6.3. **Перелік актів органів податкової служби, які можуть бути оскаржені платниками податку**

У випадках, коли вмотивоване рішення за скаргою платника податків не надсилається платнику податків протягом двадцятиденного строку або протягом строку, продовженого за рішенням керівника контролюючого органу (або його заступника), така скарга вважається повністю задоволеною на користь платника податків з дня, наступного за останнім днем зазначених строків.

Скарга вважається також повністю задоволеною на користь платника податків, якщо рішення керівника контролюючого органу (або його заступника) про продовження строків її розгляду не було надіслано платнику податків до закінчення двадцятиденного строку.

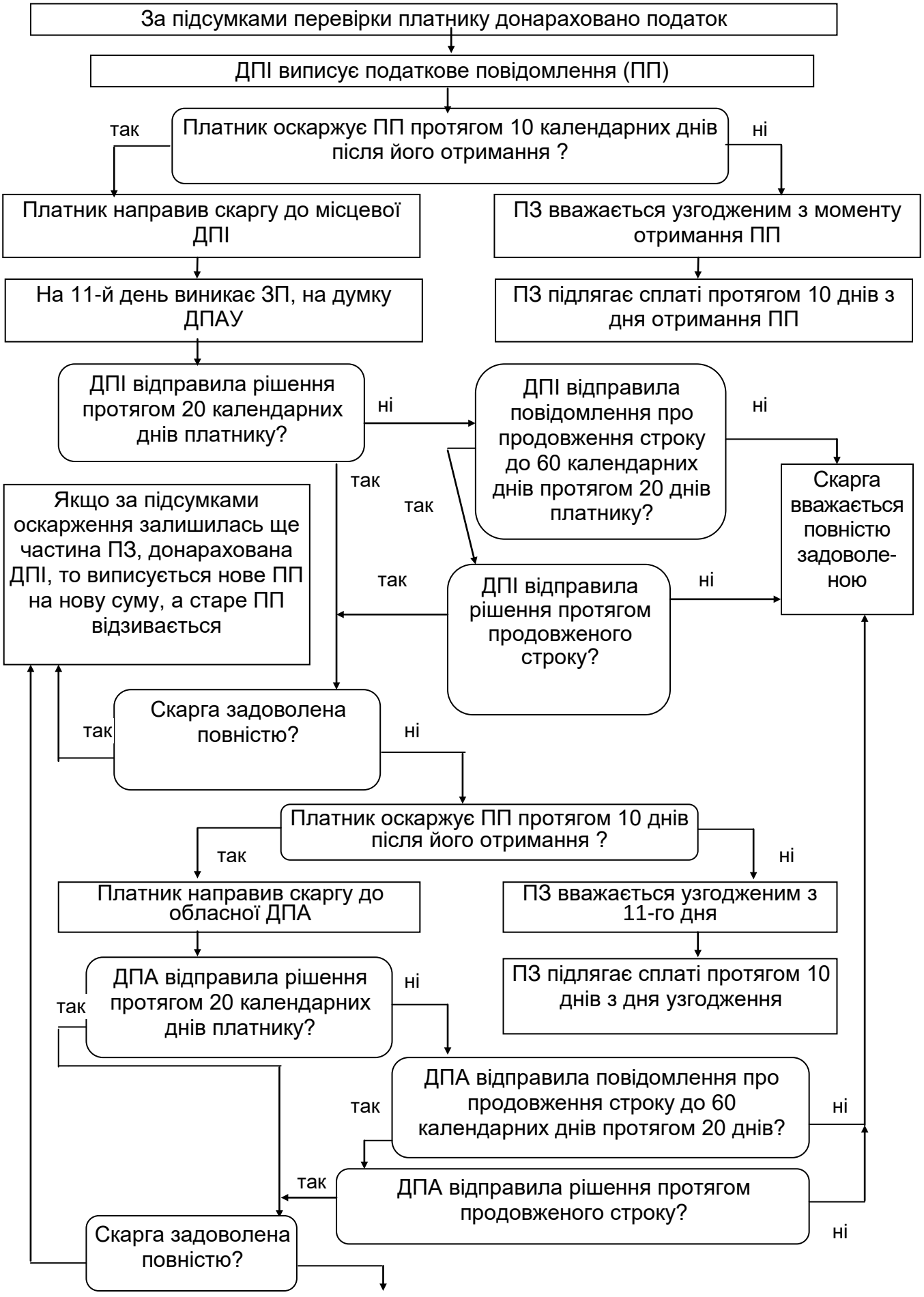
Остаточне рішення вищого (центрального) органу контролюючого органу за заявою платника податків не підлягає подальшому адміністративному оскарженню, але може бути оскаржене в судовому порядку.

Механізм адміністративного оскарження наведений на рис. 6.4.

Якщо відповідно до закону контролюючий орган самостійно визначає податкове зобов'язання платника податків за причинами, не пов'язаними із порушенням податкового законодавства, такий платник податків має право на адміністративне оскарження рішень контролюючого органу протягом тридцяти календарних днів від дня отримання податкового повідомлення або відповіді контролюючого органу на скаргу, замість десятиденного строку.

У разі коли останній день строків, зазначених для подачі скарги та її розгляду контролюючим органом (або його заступником), припадає на вихідний або святковий день, останнім днем таких строків вважається перший наступний робочий день.

Заява, подана із дотриманням строків, передбачених для оскарження, зупиняє виконання платником податків податкових зобов'язань, визначених у податковому повідомленні, на строки від дня подання такої заяви до контролюючого органу до дня закінчення процедури адміністративного оскарження. Протягом зазначеного строку податкові вимоги з податку, що оскаржується, не надсилаються, а сума податкового зобов'язання, що оскаржується, вважається неузгодженою.


За підсумками перевірки платнику донараховано податок
ДПІ виписує податкове повідомлення (ПП)
Платник оскаржує ПП протягом 10 календарних днів після його отримання ?
так
ні
Платник направив скаргу до місцевої ДПІ
ПЗ вважається узгодженим з моменту отримання ПП
На 11-й день виникає ЗП, на думку ДПАУ
ПЗ підлягає сплаті протягом 10 днів з дня отримання ПП
ДПІ відправила рішення протягом 20 календарних днів платнику?
ні
ДПІ відправила повідомлення про продовження строку до 60 календарних днів протягом 20 днів платнику?
ні
так
так
Скарга вважається повністю задоволе-ною
Якщо за підсумками оскарження залишилась ще частина ПЗ, донарахована ДПІ, то виписується нове ПП на нову суму, а старе ПП відзивається
так
ДПІ відправила рішення протягом продовженого строку?
ні
Скарга задоволена повністю?
так
ні
Платник оскаржує ПП протягом 10 днів після його отримання ?
так
ні
Платник направив скаргу до обласної ДПА
ПЗ вважається узгодженим з 11-го дня
ДПА відправила рішення протягом 20 календарних днів платнику?
так
ні
ПЗ підлягає сплаті протягом 10 днів з дня узгодження
ДПА відправила повідомлення про продовження строку до 60 календарних днів протягом 20 днів?
так
ні
ДПА відправила рішення протягом продовженого строку?
так
ні
Скарга задоволена повністю?

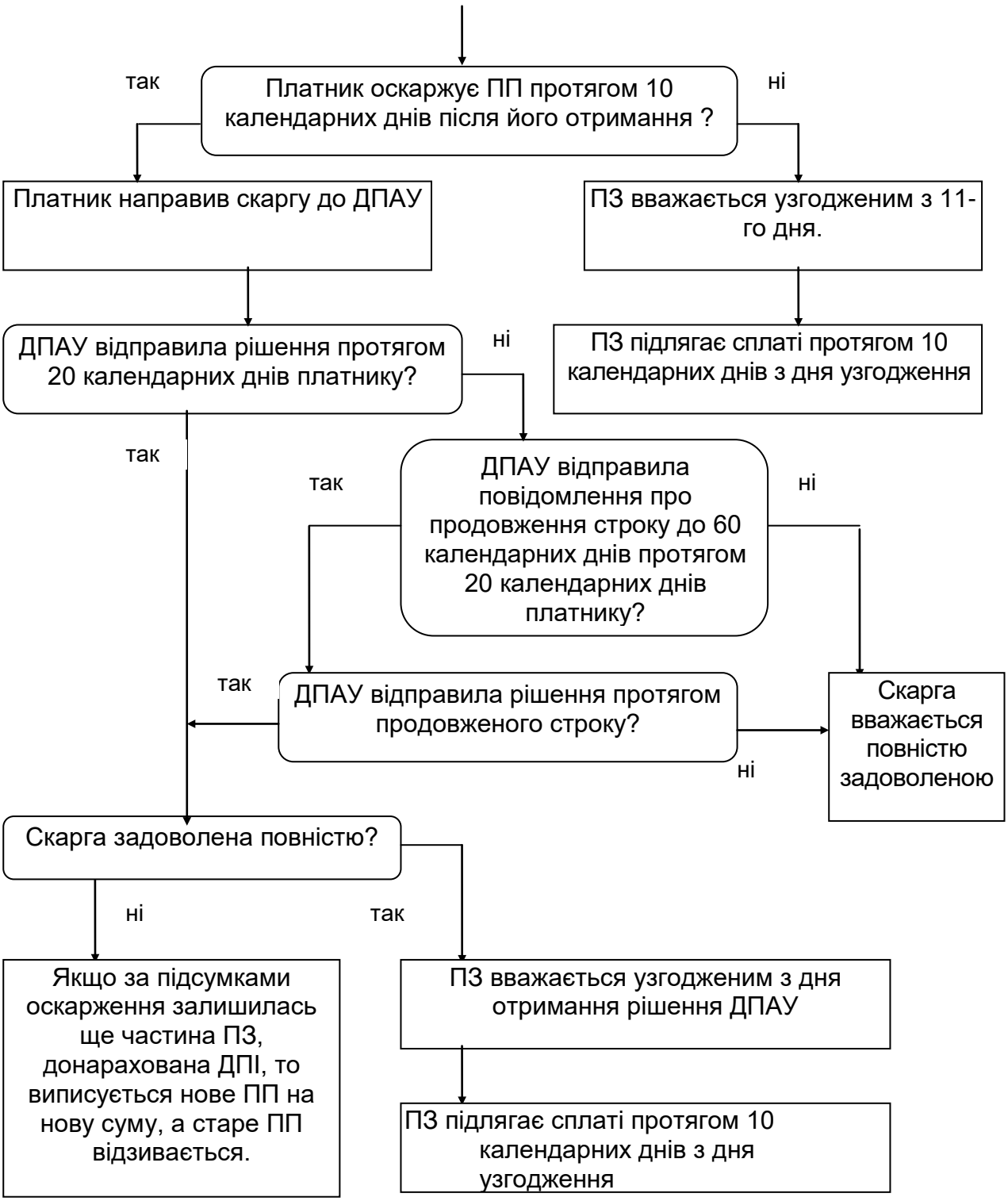


Рис. 6.4. **Механізм оскарження рішення органа державної податкової служби**

Процедура адміністративного оскарження закінчується:

останнім днем строку, передбаченого для подання заяви про перегляд рішення контролюючого органу, у разі коли така заява не була подана у зазначені строки;

днем отримання платником податків рішення контролюючого органу про повне задоволення скарги, викладеної в заяві;

днем отримання платником податків рішення контролюючого органу, що не підлягає подальшому адміністративному оскарженню.

День закінчення процедури адміністративного оскарження вважається днем узгодження податкового зобов'язання платника податків.

Далі розглянемо судове узгодження податкових зобов’язань.

При зверненні платника податків до суду з позовом щодо визнання недійсним рішення контролюючого органу податкове зобов'язання вважається неузгодженим до розгляду судом справи по суті та прийняття відповідного рішення.

З урахуванням строків давності платник податків має право оскаржити до суду рішення контролюючого органу про нарахування податкового зобов'язання в будь-який момент після отримання відповідного податкового повідомлення. У цьому випадку зазначене рішення контролюючого органу не підлягає адміністративному оскарженню.

Порівняльна характеристика адміністративного та судового оскарження рішень контролюючих органів в податковому адмініструванні наведена в табл. 6.1.

Таблиця 6.1

Порівняльна характеристика варіантів оскарження рішення органу податкової служби

Елементи	Подання скарги контролюючого органу	Подання позову до господарського суду
1. Термін подання	10 календарних днів з дати підписання акту або отримання рішення	Протягом 3 років
2. Період розгляду	Не більше 20 календарних днів з моменту отримання, але може бути подовжений керівником контролюючого органу до 60 календарних днів	Необмежений
3. Фінансові санкції	До закінченні процедури оскарження не стягуються	

ТЕСТОВІ ЗАВДАННЯ

Тест 1. Податковий орган є відповідальним за нарахування:

1) податку на прибуток;

2) прибуткового податку громадянам, що подають декларацію в податкову інспекцію;

3) податку на транспорт;

4) податку на дивіденди;

5) земельного податку громадянам.

Тест 2. Якщо сума податкового зобов'язання розраховується контролюючим органом, то платник не несе відповідальність за:

1) своєчасність нарахування такої суми;

2) достовірність нарахування такої суми;

3) повноту нарахування такої суми;

4) своєчасне і повне погашення такої суми;

5) несе відповідальність за своєчасність, достовірність та повноту нарахування такої суми.

Тест 3. Камеральною є перевірка, яка :

1) передбачена планом проведення перевірок;

2) проводиться з виїздом на місце здійснення підприємницької діяльності платником податків;

3) проводитися виключно на підставі даних, зазначених у податкових деклараціях;

4) проводитися контролюючим органом на підставі даних податкового обліку платника податків, податкових декларацій та фінансової звітності.

Тест 4. Податкові зобов’язання, визначені податковим органом у зв’язку з тим, що платник не подав декларацію, мають бути погашені (за відсутності процедури адміністративного або судового оскарження):

1) у строки, визначені в законі з відповідного податку;

2) протягом тридцяти календарних днів від дня отримання податкового повідомлення про таке нарахування;

3) протягом десяти календарних днів від дня отримання податкового повідомлення;

4) у строки, визначені в законі з відповідного податку, а за їх відсутності - протягом тридцяти календарних днів від дня отримання податкового повідомлення про таке нарахування.

Тест 5. Податкові зобов’язання, визначені податковим органом у за причинами, не пов'язаними із порушенням податкового законодавства, мають бути погашені:

1) у строки, визначені в законі з відповідного податку;

2) протягом тридцяти календарних днів від дня отримання податкового повідомлення про таке нарахування;

3) протягом десяти календарних днів від дня отримання податкового повідомлення;

4) у строки, визначені в законі з відповідного податку, а за їх відсутності - протягом тридцяти календарних днів від дня отримання податкового повідомлення про таке нарахування.

Тест 6. В яких з наведених випадків законодавство України дозволяє застосування непрямих методів визначення податкових зобов’язань:

1) платник податку несвоєчасно погасив податкове зобов’язання, узгоджене ним шляхом подання декларації;

2) платник податку не допустив службових осіб органу податкової службі для обстеження складських приміщень;

3) платник податку не представив декларацію і ухиляється від надання відомостей, передбачених законодавством;

4) платник податків представив декларацію своєчасно, але не веде податкового обліку?

Тест 7. Перелік підстав для застосування непрямих методів визначення податкових зобов’язань встановлюється:

1) виключно законами з питань оподаткування;

2) законами України та нормативними актами Кабінету Міністрів України;

3) виключно Законом України „Про погашення зобов'язань платників податків перед бюджетом та державними цільовими фондами";

4) наказами Державної податкової адміністрації України.

Тест 8. Органами, які відповідно до законодавства мають право визначати податкові зобов'язання непрямими методами, є:

1) контролюючі органи в розумінні Закону № 2181;

2) виключно органи державної податкової служби;

3) органи державної податкової служби та митної служби (стосовно податків та зборів, що справляються при переміщенні товару через митний кордон України).

Тест 9. Рішення про сплату податкових зобов'язань , визначених за непрямими методами приймається:

1) платником податків самостійно;

2) органом податкової служби за місцем реєстрації платник податків;

3) у судовому порядку за поданням керівника (його заступника) відповідного податкового органу.

Тест 10. Метод розрахунку грошових надходжень базується на визначенні:

1) показників (доходи, витрати та інші), які характеризують підприємницьку діяльність суб'єкта підприємницької діяльності - фізичної особи;

2) показника доходів, одержаних платником податків від провадження господарської діяльності;

3) взаємозв'язку і взаємозалежності різних економічних показників (валові доходи, валові витрати та інші), які характеризують господарську діяльність платника податків.

СИТУАЦІЙНІ ЗАВДАННЯ

Завдання 1.

Фізична особа – власник земельної ділянки у березні 2005 року отримала повідомлення від селищної ради про сплату земельного податку за 1999 – 2005 роки та штрафних санкцій і пені за несплату податку за 1999 – 2004 роки. Дайте оцінку правомірності дій органу місцевого самоврядування та визначте можливі дії платника податку.

Завдання 2.

Планова перевірка підприємства 20.03.2005 року виявила відсутність деяких документів, що підтверджують розмір витрат, віднесених до складу валових витрат в четвертого кварталу 2004 року. При поданні звітності за 2004 рік платником було в письмовому вигляді заявлено про втрату цих документів. Керівником податкової інспекції прийнято рішення про визначення податкового зобов'язання за 2004 рік з використанням непрямих методів. Платник не згоден з цим рішенням. Дайте оцінку ситуації, що склалася.

Завдання 3. Камеральною перевіркою декларації про прибуток підприємства виявлено арифметичні помилки, що призвели до заниження податкових зобов'язань платника. Органом податкової служби донараховано податкові зобов'язання та платнику надіслано відповідне податкове повідомлення. Охарактеризуйте послідовність дій платника у випадку, коли він не згоден з проведеним донарахуванням.

ТЕМАТИКА РЕФЕРАТІВ

1. Процедура визначення податкових зобов'язань контролюючим органом.
2. Позитивні сторони і недоліки методів визначення податкових зобов'язань за непрямими методами.
3. Практика застосування непрямих методів в Україні.

4. Порівняльна характеристика застосування непрямих методів за рубежем і в Україні.

5. Аналіз видів непрямих методів і сфера їх використання.

6. Права і обов’язки платників податків та контролюючих органів в процедурі застосування непрямих методів визначення податкових зобов’язань.

7. Процедура судового оскарження і проблеми, що виникають при її застосуванні.

8. Порівняльна характеристика оскарження рішень податкових органів в Україні і за рубежем.

9. Оскарження рішень і дій податкових органів при порушенні кримінальної справи про ухилення від сплати податків.

ПЕРЕЛІК КОНТРОЛЬНИХ ЗАПИТАНЬ

1. У яких випадках контролюючий орган самостійно визначає суму податкового зобов'язання платника?

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

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

4. У яких випадках застосовуються непрямі методи визначення податкових зобов'язань платника податку?

5. Які методи відносяться до непрямих методів визначення податкових зобов’язань?

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

7. Що таке апеляційне узгодження і які бувають види апеляційного узгодження?

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

9. Протягом якого терміну контролюючий орган повинний прийняти рішення по скарзі платника?

10. На який термін керівник податкового органа може продовжити термін розгляду скарги платника?

11. Що відбувається, якщо протягом установленого терміну податковий орган не відсилає платнику рішення, прийняте їм по скарзі платника?

РЕКОМЕНДОВАНА ЛІТЕРАТУРА

Основна

1. Закон України "Про порядок погашення зобов’язань платників податків перед бюджетам та державними цільовими фондами" від 21 грудня 2000 р. № 2181-III (зі змінами і доповненнями) / В кн. Основи податкового законодавства. Збірка основних законодавчих актів. – Харків: ВД «ІНЖЕК», 2004. – С. 39-88.

2. Порядок направлення органами державної податкової служби України податкових вимог платникам податків, затверджений наказом Державної податкової адміністрації України від 3 липня 2001 року № 266 // Офіційний Вісник України. – 2001. – №29. – Ст. 1339.

3. Положення про порядок подання та розгляду скарг платників податків державними податковими адміністраціями, Затверджене наказом Державної податкової адміністрації України від 11 грудня 1996 року № 29 // Офіційний Вісник України. – 2001. – №12. – Ст.509.

Додаткова

4. Іванов Ю.Б. Система оподаткування в схемах і таблицях. Частина 2. Оподаткування фізичних осіб. Частина 3. Податковий менеджмент: Навчальний посібник. – Харків: ВД «ІНЖЕК», 2004. – 304 с.

5. Лист Державної податкової адміністрації України від 14 березня 2003 року № 2232/5/23-1016 // www.liga.kiev.ua.

6. Лист Державної податкової адміністрації України від 26 березня 2003 року № 4839/7/19-3117 // www.liga.kiev.ua.

7. Лист Державної податкової адміністрації України від 22 січня 2003 року № 521/6/10-1116 // www.liga.kiev.ua.

8. Лист Державного комітету України з питань регуляторної політики та підприємництва від 4 грудня 2002 року № 2-221/6440 // www.liga.kiev.ua.

9. Лист Державного комітету України з питань регуляторної політики та підприємництва від 12 травня 2003 року № 2844 // www.liga.kiev.ua.

10. Методика визначення сум податкових зобов'язань за непрямими методами. Затверджена постановою Кабінету Міністрів України від 27 травня 2002 року № 697 // Бухгалтерія. – 2002. – № 22. – С. 34-35.

11. Основы налогового права / Под ред. проф. Н.П. Кучерявенко. – Харьков: Легас, 2003. – 384 с.

Тема 7. ПОДАТКОВІ ПОВІДОМЛЕННЯ ТА ПОДАТКОВІ ВИМОГИ

Чинним законодавством передбачено два види документів, які надсилаються або вручаються платникові податків органом податкової служби в процесі визначення, узгодження та погашення податкових зобов'язань: податкові повідомлення та податкові вимоги. Різниця між ними полягає в тому, що податкові повідомлення зв'язані з податковими зобов'язаннями, а податкові вимоги – з наявністю податкового боргу. Тобто останні надсилаються виключно за умови несвоєчасного погашення узгодженого податкового зобов'язання.

Форми цих документів та порядок їх оформлення чітко регламентовані нормативними актами ДПАУ (накази від 21 червня 2001 року № 253 та від 3 липня 2001 року № 266).

Першим (в хронологічному порядку) документом є податкове повідомлення.

Під податковим повідомленням розуміється письмове повідомлення податкового органу про обов'язок платника податків сплатити суму податкового зобов'язання, визначену податковим органом у випадках, передбачених законодавством.

Однією з форм податкового повідомлення є податкове повідомлення-рішення, під яким розуміється рішення керівника податкового органу (його заступника) щодо виявленого завищення бюджетного відшкодування, а також обов'язку платника податків:

- сплатити нараховану або донараховану суму податкового зобов'язання;
- сплатити суми застосованих штрафних (фінансових) санкцій (у тому числі пеню за порушення у сфері зовнішньоекономічної діяльності) за порушення податкового законодавства та інших нормативно-правових актів, що приймаються за результатами перевірок платника податків (у т. ч. камеральних);
- сплатити суми штрафних санкцій за порушення граничних строків сплати узгодженого податкового зобов'язання;

- сплатити штраф за самостійне відчуження активів, які перебувають у податковій заставі та потребують обов'язкової попередньої згоди податкового органу на таке відчуження.

Податкові повідомлення направляються контролюючим органом платнику податків у таких випадках:

а) платник податків не подає у встановлені строки податкову декларацію;

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

в) контролюючий орган внаслідок проведення камеральної перевірки виявляє арифметичні або методологічні помилки у поданій платником податків податковій декларації, які призвели до заниження або завищення суми податкового зобов'язання.

г) згідно з законами з питань оподаткування особою, відповідальною за нарахування окремого податку або збору (обов'язкового платежу), є контролюючий орган.

ґ) в інших випадках, коли здійснення такого розрахунку передбачено чинним законодавством.

У податковому повідомленні зазначається підстава для нарахування, посилання на норму податкового закону, відповідно до якої був зроблений розрахунок або перерахунок податкових зобов'язань, сума податку чи збору (обов'язкового платежу), належного до сплати, та штрафних санкцій за їх наявності, граничні строки їх погашення, а також попередження про наслідки їх несплати у встановлені строки та граничні строки, передбачені законом для оскарження нарахованого податкового зобов'язання (штрафних санкцій за їх наявності).

Чинним законодавством встановлено 6 форм податкових повідомлень:

1) Форма "Ф" - для платників податків - фізичних осіб. Цю форму, використовують якщо відповідно до закону податковий орган самостійно визначає податкове зобов'язання платника податків, за причинами, не пов'язаними із порушенням податкового або іншого законодавства. Фор-

ма "Ф" має назву податкового повідомлення, а всі наступні форми – податкового повідомлення-рішення;

2) Форма "Р" – використовують за наслідками проведення документальних або камеральних перевірок;

3) Форма "Ш" – надсилається за порушення граничних строків сплати узгодженої суми податкового зобов'язання;

4) Форма "З" – використовують у випадках, коли платник податків самостійно відчує активи, які перебувають у податковій заставі та потребують обов'язкової попередньої згоди податкового органу на таке відчуження;

5) Форма "Н" – застосовують коли податкове зобов'язання визначається із застосуванням непрямих методів;

6) Форма "В" – надсилається при завищенні суми бюджетного відшкодування.

Зверніть увагу: податкове повідомлення складається на розраховану суму податкового зобов'язання (з урахуванням штрафних (фінансових) санкцій за їх наявності) щодо кожного окремого податку, збору (обов'язкового платежу). Якщо податковий орган здійснив розрахунок сум податкових зобов'язань за декількома податками, то складається відповідна кількість податкових повідомлень.

Якщо згідно із законами з питань оподаткування передбачено декілька термінів сплати розрахованого податковим органом податкового зобов'язання, то суми, які необхідно сплатити, та відповідні терміни сплати проставляються в окремих рядках податкового повідомлення.

На суму податкового зобов'язання, визначеного із застосуванням непрямих методів, а також на суму завищення бюджетного відшкодування виписуються окремі податкові повідомлення.

До податкового повідомлення додається розрахунок податкового зобов'язання (штрафних (фінансових) санкцій), якщо надання такого розрахунку передбачено чинним законодавством.

Нижче наведена схема надсилання (вручення) і обороту податкових повідомлень (рис. 7.1).

Рис. 4.- **Схема обороту податкових повідомлень**

Податкове повідомлення вважається надісланим (врученим) юридичній особі, якщо його передано посадовій особі такої юридичної особи під розписку або надіслано листом з повідомленням про вручення. У випадку, коли адресатом податкового повідомлення є фізична особа, воно вважається надісланим (врученим) якщо його вручено особисто такій фізичній особі або її законному представнику чи надіслано листом на її адресу за місцем проживання або останнього відомого місця її знаходження із повідомленням про вручення.

У разі, коли податковий орган або пошта не може вручити платнику податків податкове повідомлення або податкові вимоги у зв'язку з незнаходженням посадових осіб, їх відмовою прийняти податкове повідомлення або податкову вимогу, незнаходженням фактичного місця розташування (місцезнаходження) платника податків, податковий орган розміщує

податкове повідомлення або податкові вимоги на дошці податкових оголошень, установленій на вільному для огляду місці біля входу до приміщення податкового органу. При цьому день розміщення такої податкової вимоги вважається днем її вручення.

Розглянемо схему надсилання (вручення) податкових повідомлень за результатами розгляду скарги платника (табл. 7.1).

Таблиця 7.1

Особливості оформлення податкових повідомлень у випадку зміни розміру податкових зобов'язань у зв'язку з їх оскарженням

Рішення податкової цілком скасовується	Рішення податкової частково скасовується	Рішення податкової не змінюється	Податкові зобов'язання збільшуються за результатами розгляду скарги
Податкове повідомлення вважається відкликаним з дня ухвалення рішення про скасування рішення, що оскаржується	Старе податкове повідомлення вважається відкликаним з моменту ухвалення рішення про часткове скасування рішення., що оскаржується. Платнику направляється нове податкове повідомлення з новим номером, меншою сумою і новим граничним терміном сплати	З метою доведення до платника нового граничного терміну сплати, йому направляється податкове повідомлення зі старим номером, але іншою цифрою після дробу (в залежності від того, перша, друга або третя скарга розглядалася) і з новим граничним терміном сплати	З метою доведення до платника нового граничного терміну сплати, йому направляється податкове повідомлення зі старим номером, але з іншою цифрою після дробу (у залежності від того, перша, друга або третя скарга розглядалася) і з новим граничним терміном сплати. Крім того, платнику направляється нове податкове повідомлення з новим номером на суму збільшення податкового зобов'язання

Чинним законодавством встановлено також порядок відкликання податкових повідомлень (табл. 7.2).

Таблиця 7.2

Порядок відкликання податкових повідомлень

Підстави для відкликання	**Дата відкликання податкового повідомлення**
1	2
1. Сума податкового зобов'язання і штрафних санкцій самостійно погашається платником	День, протягом якого відбулося погашення податкового зобов'язання і штрафів

Закінчення табл. 7.2

1	2
2. Податковий орган скасовує або змінює раніше прийняте рішення про нарахування суми податкового зобов'язання (штрафних санкцій) внаслідок їхнього адміністративного оскарження (очевидно, за винятком ситуації, описаної в п. 7 цієї таблиці)	День прийняття податковим органом рішення про скасування або зміну раніше нарахованої суми податкового зобов'язання (штрафних санкцій)
3. Рішення про нарахування податкових зобов'язань скасовується або змінюється судом (арбітражним судом)	День одержання платником відповідного рішення суду
4. Досягнення податкового компромісу по нарахованих податкових зобов'язаннях	День одержання платником нової суми податкового зобов'язання
5, Розстрочка або відстрочка податкових зобов'язань	День прийняття податковим органом рішення про розстрочку або відстрочку
6, Платник відмовляється узгодити податкове зобов'язання, нараховане податковим органом з використанням непрямого методу, про що вказується в заяві (скарзі), що повинна бути подана їм у податковий орган протягом 10 календарних днів, наступних за днем одержання відповідного податкового повідомлення.	День подачі в податковий орган заяви (скарги) про відмовлення погодити податкове зобов'язання, нараховане податковим органом з використанням непрямого методу.
7. Нарахована сума зменшується внаслідок її адміністративного оскарження	Старе податкове повідомлення відзивається в день одержання платником нового повідомлення
8. Порушення термінів представлення платнику мотивованого висновку за його скаргою або рішення про продовження термінів її розгляду	День, наступний за останнім днем відповідного терміну

У разі коли платник податків не сплачує узгоджену суму податкового зобов'язання в установлені строки, податковий орган надсилає такому платнику податків податкові вимоги.

Відповідно до п. 1.10 ст. 1 Закону № 2181 **під податковою вимогою розуміється письмова вимога податкового органу до платника податків погасити суму податкового боргу**.

У випадках, коли контролюючий орган, що провів процедуру узгодження суми податкового зобов'язання з платником податків, не є податковим органом, такий контролюючий орган надсилає відповідному податковому органу подання про здійснення заходів з погашення податкового боргу платника податків, а також розрахунок його розміру, на підставі якого податковий орган надсилає податкові вимоги.

Всі податкові вимоги повинні містити:

- суму податкового боргу, пені, штрафних санкцій, що треба сплатити;
- посилання на підстави її виникнення;
- перелік запропонованих заходів по забезпеченню сплати суми податкового боргу.

Крім наведених вище даних, перша податкова вимога містить повідомлення про факт узгодження податкового зобов'язання та виникнення права податкової застави на активи платника податків, обов'язок погасити суму податкового боргу та можливі наслідки його непогашення.

Перша податкова вимога формується структурним підрозділом стягнення податкового боргу податкового органу не пізніше п'ятого робочого дня після закінчення граничного строку сплати узгодженої суми податкового зобов'язання (отримання відповідного подання від іншого контролюючого органу).

Перша податкова вимога направляється платнику податку у разі виникнення податкового боргу по одному з платежів у розмірі від 10 гривень.

У разі якщо в період з дати виникнення податкового боргу за одним з платежів у розмірі, більшому ніж 10 грн., до дати формування першої податкової вимоги (не пізніше п'ятого робочого дня від дати виникнення такого податкового боргу) сума податкового боргу з цього платежу зменшилася (стала дорівнювати або менше 10 грн.), перша податкова вимога не формується.

Нижче наведена схема формування, відправлення і обороту податкових вимог (рис. 7.2).

Якщо платник податків не погасив в повному обсязі суму податкового боргу протягом 30 календарних днів від дня направлення (вручення) йому першої податкової вимоги, структурний підрозділ стягнення податкового боргу не пізніше п'ятого робочого дня, починаючи з останнього із зазначених 30 календарних днів, формує **другу податкову вимогу**.

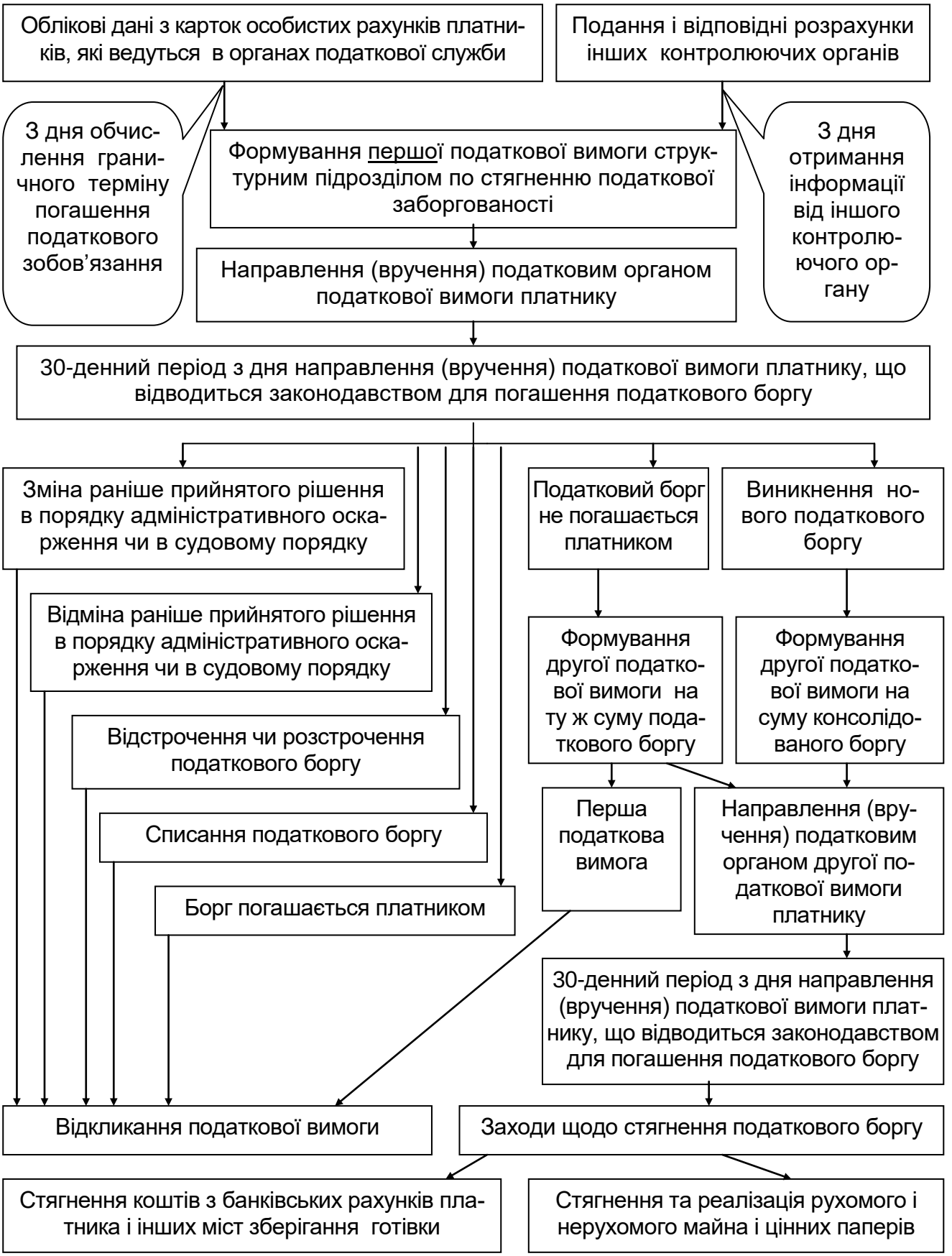


Рис. 7.2. **Схема обороту податкових вимог**

Друга податкова вимога додатково до відомостей, викладених у першій податковій вимозі, може містити повідомлення про дату та годину проведення опису активів платника податків, що перебувають у податковій заставі, а також дату та годину проведення публічних торгів з їх продаж. У випадку, коли друга податкова вимога формується на підставі подання іншого контролюючого органу, - то не пізніше п'ятого робочого дня від дня отримання відповідної інформації про непогашення суми податкового боргу.

Дати виникнення податкового боргу в першій та другій податкових вимогах збігаються за умови, що в період від першої до другої податкової вимоги не було жодного дня, коли в платника податків не існувало податкового боргу.

Якщо сума податкового боргу самостійно повністю погашається платником податків до виставлення другої податкової вимоги, то друга податкова вимога не формується та не виставляється.

Порядок надсилання (вручення) податкових вимог в основному відповідає аналогічному порядку, встановленому для податкових повідомлень, але в цьому випадку існують деякі особливості.

Якщо у платника податків, якому було надіслано першу податкову вимогу, виникає новий податковий борг, то друга податкова вимога формується на суму консолідованого боргу. При цьому окрема податкова вимога щодо такого нового податкового боргу не формується та не виставляється.

Консолідованим вважається борг, визначений у першій податковій вимозі, збільшений на суму податкового боргу, що виник до виставлення другої податкової вимоги, та зменшений на суму фактично погашеного податкового боргу за цей період.

На закінчення вивчення цієї теми розглянемо порядок відкликання податкових вимог (табл. 7.3).

Таблиця 7.3

Порядок відкликання податкових вимог

Підстави для відкликання	Дата відкликання податкової вимоги
1. Сума податкового боргу, а також пеня та штрафні (фінансові) санкції (за їх наявності), самостійно погашається платником податків	День, протягом якого відбулося погашення суми податкового боргу
2. Контролюючий орган скасовує або змінює раніше прийняте рішення про нарахування суми податкового зобов'язання (пені і штрафних санкцій) або податкового боргу внаслідок їх адміністративного оскарження	День прийняття контролюючим органом рішення про скасування або зміну раніше нарахованої суми податкового зобов'язання (пені і штрафних санкцій) або податкового боргу
3. Рішення контролюючого органу про нарахування суми податкового зобов'язання (пені, штрафних санкцій) або стягнення податкового боргу скасовується чи змінюється судом (господарським судом)	День отримання платником податків відповідного рішення суду (господарського суду)
4. Податковий борг розстрочується або відстрочується, і про це зазначається у відповідному рішенні про розстрочку або відстрочку	День прийняття податковим органом рішення про розстрочку або відстрочку податкового боргу
5, Податковий борг визнається безнадійним	День прийняття податковим органом рішення про визнання податкового боргу безнадійним

Тестові завдання

Тест 1. При самостійному визначенні податкового зобов'язання воно вважається узгодженим:

1) з дня подачі відповідної податкової декларації

2) з дня проведення перевірки декларації на наявність арифметичних і методологічних помилок

3) з дня відображення суми податкового зобов'язання в особовому рахунку платника у відповідній податковій інспекції

Тест 2. Платник одержав податкове повідомлення в понеділок 15 жовтня. До якого числа повинна бути подана скарга у випадку, якщо платник не згодний з рішенням податкового органу:

1) не пізніше 25 жовтня (включно)

2) не пізніше 26 жовтня (включно)

3) не пізніше 30 жовтня (включно)

Тест 3. У випадку визначення суми податкового зобов'язання органом податкової служби, якщо платник його не оскаржить, таке зобов'язання вважається узгодженим:

1) з дня одержання платником податкового повідомлення

2) з дня одержання платником податкової вимоги

3) з дня сплати податку

Тест 4. Податкове повідомлення направляється платникові:

1) в усіх випадках

2) у випадку нарахування податкового зобов'язання контролюючим органом

3) у випадку нарахування податкового зобов'язання органом податкової служби

4) у випадку виникнення податкового боргу

5) у випадку несплати в термін податкового зобов'язання, визначеного в податковій декларації

Тест 5. Податкове повідомлення виставляється:

1) по кожному окремому податку (збору)

2) на загальну суму податкових зобов'язань без розшифровки по видах податків і зборів

3) на загальну суму податкових зобов'язань з визначенням суми податкового зобов'язання по кожному податку (збору)

Тест 6. Якщо за результатами першої скарги рішення податкової не змінюється:

1) направляється податкове повідомлення з тим же номером, але цифрою 1 через дріб, що містить новий термін сплати

2) старе повідомлення не відзивається і нове не направляється

3) старе повідомлення відзивається і направляється нове повідомлення з іншим номером і новим терміном сплати

Тест 7. Якщо за результатами другої скарги збільшується податкове зобов'язання, донараховане податковою інспекцією:

1) направляється одне нове повідомлення на загальну збільшену суму податкового зобов'язання

2) направляється 2 податкові повідомлення: одне з тим же номером, але цифрою 2 через дріб, що містить новий термін сплати, а інше з новим номером, що містить суму збільшення

3) направляється 2 податкові повідомлення: обоє з тим же номером, але цифрою 1 через дріб, що містять новий термін сплати

Тест 8. Податкове повідомлення вважається відкликаним, якщо:

1) податковий орган або пошта не можуть вручити його платнику податку

2) податковий борг визнається безнадійним

3) податкове зобов'язання самостійне погашається платником податків

Тест 9. Податкова вимога виставляється:

1) по кожному окремому податку (збору)

2) на загальну суму податкового боргу без розшифровки по видах податків і зборів

3) на загальну суму податкового боргу з визначенням суми податкового боргу по кожному податку (збору)

Тест 10. Податкова вимога вважається відкликаною, якщо рішення податкового органа про нарахування податкового зобов'язання скасовується судом:

1) з дня одержання платником відповідного рішення суду

2) з дня винесення судом відповідного рішення

3) з дня одержання податковим органом рішення суду

Ситуаційні завдання

Завдання № 1

Платник не подав у термін декларацію. Опишіть дії податкового органа в цьому випадку.

Завдання № 2

Платник подав у термін декларацію, але не сплатив у термін податок. Опишіть дії податкового органу в цьому випадку.

Завдання № 3

18 листопада платник одержав податкове повідомлення й оскаржив його аж до ГНАУ. У скарзі йому було відмовлено, але платити він все рівно не став. Якого числа він одержить другу податкову вимогу, якщо податкова відповіді направляла в останній день терміну, встановленого для розгляду, але термін розгляду не продовжувала? Платник теж направляв скарги в останній день встановленого терміну. При цьому день відправлення скарги (відповіді на скаргу) і день одержання збігаються. Податкові вимоги виписуються теж в останній день терміну, встановленого для їхньої виписки. Рік не високосний.

Тематика рефератів

1. Виписування податкових повідомлень і податкових вимог при застосуванні непрямих методів.
2. Оформлення податкових повідомлень і податкових вимог при донарахуванні податкових зобов'язань органами ДПІ.
3. Виписування податкових повідомлень і податкових вимог у випадку несплати самостійно узгоджених зобов'язань.
4. Податкові повідомлення і податкові вимоги у випадку відстрочення (розстрочення) податкових платежів.
5. Порівняльна характеристика повідомлення платників про донараховані суми податків в Україні і за рубежем.

Перелік контрольних запитань

1. Що таке податкове повідомлення, що така податкова вимога і чим вони відрізняються?
2. Які бувають форми податкових повідомлень?
3. Чим відрізняється перша податкова вимога від другого й у які терміни вони виписуються?
4. Коли вважається, що податкову вимогу надіслано (вручено) платнику?
5. Що відбувається з податковими повідомленнями, якщо за результатами оскарження відповідне рішення частково скасовується?
6. Що відбувається з податковими повідомленнями, якщо за результатами оскарження відповідне рішення не змінюється?
7. Що відбувається з податковими повідомленнями, якщо за результатами оскарження донараховані за рішенням податкові зобов'язання збільшуються?
8. Що таке консолідований податковий борг?

РЕКОМЕНДОВАНА ЛІТЕРАТУРА

Основна

1. Закон України "Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетам та державними цільовими фондами" від 21 грудня 2000 р. № 2181-III (зі змінами і доповненнями) / В кн. Основи податкового законодавства. Збірка основних законодавчих актів. – Харків: ВД «ІНЖЕК», 2004. – С. 39-88.

2. Порядок встановлення та експлуатації дошок податкових оголошень (повідомлень), затверджений наказом Державної податкової адміністрації України від 18 вересня 2001 року № 375 // www.liga.kiev.ua.

3. Порядок направлення органами державної податкової служби України податкових вимог платникам податків, затверджений наказом Державної податкової адміністрації України від 3 липня 2001 року № 266 // Офіційний Вісник України. – 2001. – №29. – Ст.1339.

4. Порядок направлення органами державної податкової служби України податкових повідомлень платникам податків, затверджений наказом Державної податкової адміністрації України від 21 червня 2001 року № 253 (у редакції наказу Державної податкової адміністрації України від 27 травня 2003 р. № 247) // // www.liga.kiev.ua.

Додаткова

5. Іванов Ю.Б. Система оподаткування в схемах і таблицях. Частина 2. Оподаткування фізичних осіб. Частина 3. Податковий менеджмент: Навчальний посібник. – Харків: ВД «ІНЖЕК», 2004. – 304 с.

6. Крисоватий А.І., Десятнюк О.М. Податкова система: Навчальний посібник. – Тернопіль: Карт-бланш, 2004. – 331 с.

7. Лист Державної податкової адміністрації України від 24 жовтня 2003 року № 16658/7/24-1117 // www.liga.kiev.ua.

8. Основы налогового права / Под ред. проф. Н.П. Кучерявенко. – Харьков: Легас, 2003. – 384 с.

9. Податкове роз'яснення положень статті 6 Закону України "Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами", затверджено наказом Державної податкової адміністрації України від 21 листопаду 2001 року № 465 // www.liga.kiev.ua.

Тема 8. ПОДАТКОВИЙ БОРГ

Перед тим як розпочати вивчення даної теми, необхідно визначити поняття податкового боргу.

Податковий борг (недоїмка) - податкове зобов'язання (з урахуванням штрафних санкцій за їх наявності), самостійно узгоджене платником податків або узгоджене в адміністративному чи судовому порядку, але не сплачене у встановлений строк, а також пеня, нарахована на суму такого податкового зобов'язання.

Виходячи з наведеного визначення, структура податкового боргу може бути представлена в такому вигляді (рис. 8.1):

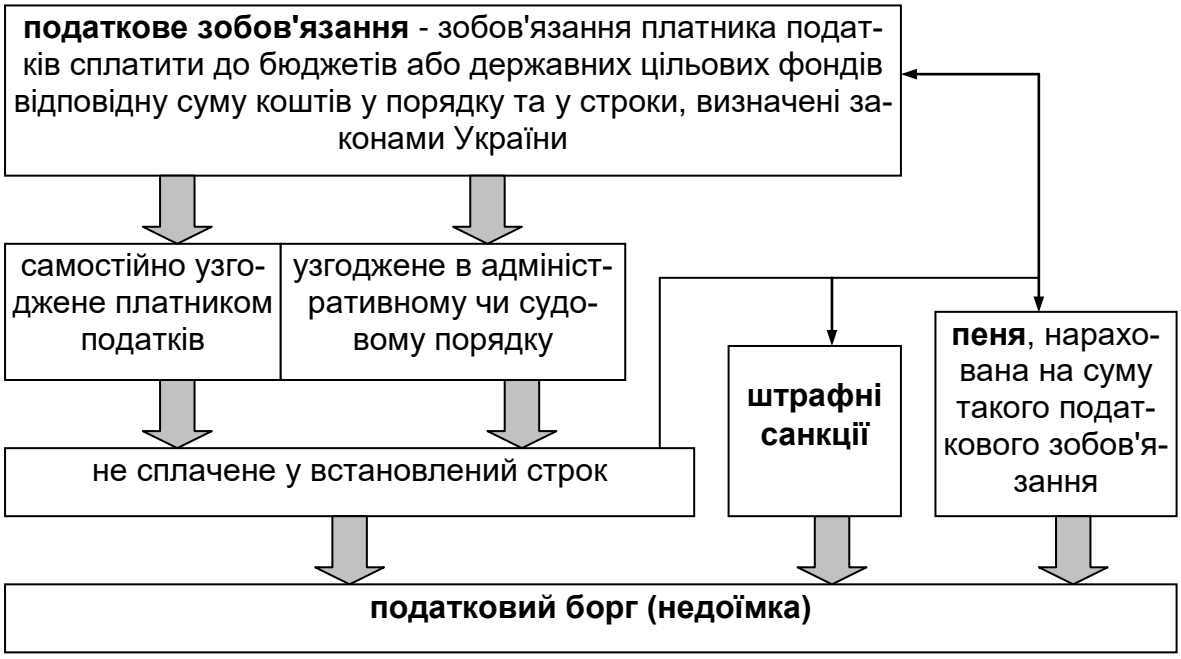


Рис. 8.1. **Структура податкового боргу (недоїмки)**

Принципово можливі два варіанти сплати податкового боргу: за рішенням платника (самостійна сплата) або за рішенням органу стягнення (примусове стягнення).

Законом № 2181 передбачені три варіанти самостійної сплати податкового боргу (ті ж самі джерела використовуються для погашення податкового зобов’язання (рис. 8.2). Разом з тим протягом 2003-2005 років проведення взаємозаліків з бюджетом призупинено, тому на практиці застосовуються перший і третій варіанти.

Основним джерелом погашення податкового боргу платника податків за рішеннями органу стягнення є будь-які активи платника податків (його філій, відділень, інших відокремлених підрозділів) з урахуванням обмежень, визначених Законом № 2181, а також іншими законами (див. рис. 8.2).

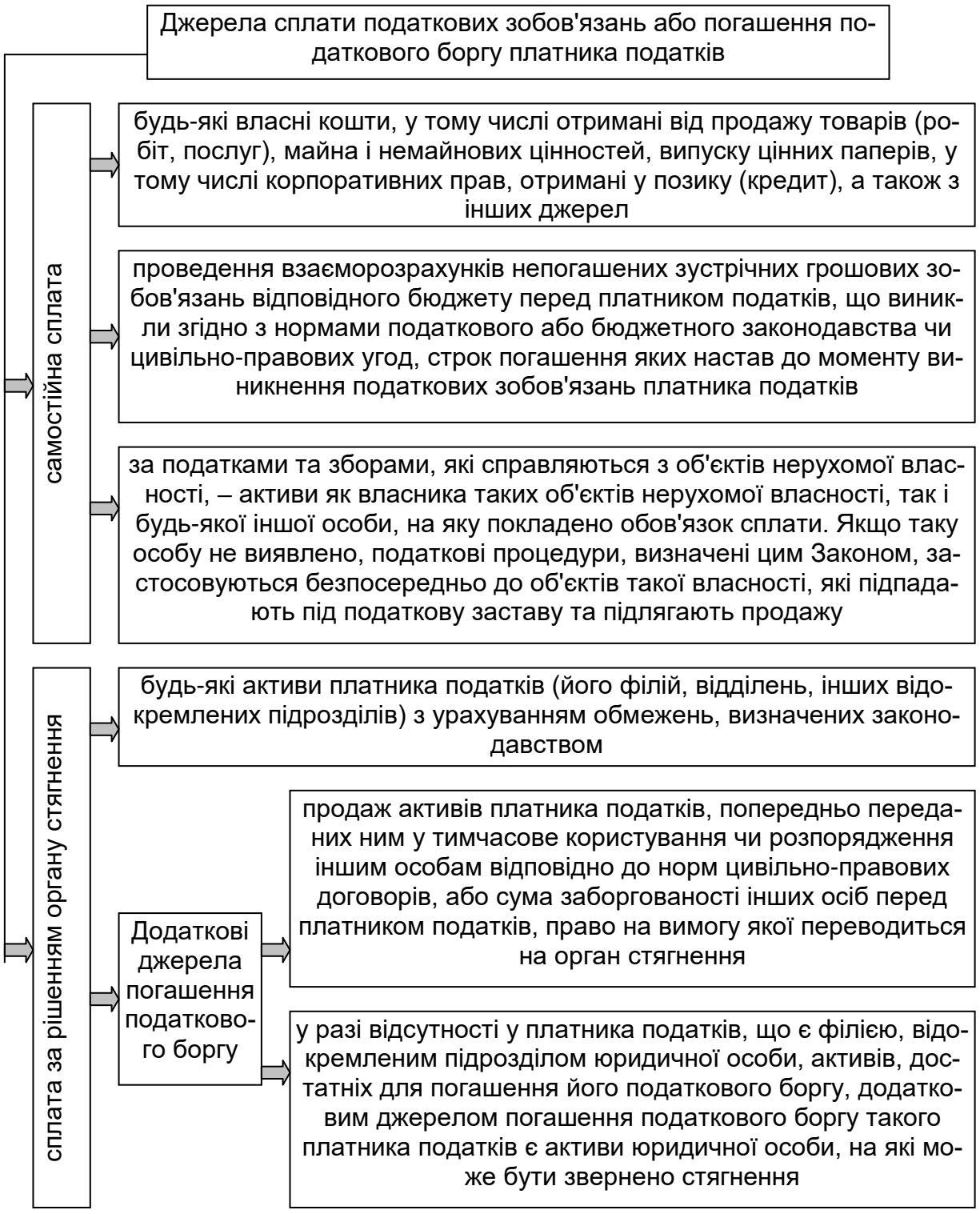


Рис. 8.2. **Джерела сплати податкових зобов’язань та податкового боргу**

У разі коли, заходи з продажу активів платника податків за рішенням органу стягнення не призвели до повного погашення суми податкового боргу, додатковим джерелом його погашення органом стягнення може бути визначена продаж активів платника податків, попередньо переданих їм у тимчасове користування чи розпорядження іншим особам відповідно до норм цивільно-правових договорів, або сума заборгованості інших осіб перед платником податків, право на вимогу якої переводитися на орган стягнення, включаючи право на отримання основної суми депозиту або кредиту, а також доходи за ними. Продаж або стягнення таких активів не зупиняє дію таких цивільно-правових договорів до кінця строків їх дії (крім депозитних договорів), а покупець таких активів набуває прав та обов'язків платника податків за такими договорами, у тому числі права на отримання доходу за ними. Якщо норми зазначеного цивільно-правового договору передбачають право кредитора на його дострокове припинення або збільшення розміру доходів за ним чи прийняття інших рішень, які приводять до швидшого повернення суми основного боргу та/або доходу за ним, орган стягнення зобов'язаний прийняти рішення про такі дії.

Разом з тим, чинним законодавством передбачені деякі обмеження щодо використання активів платника для погашення податкового боргу за його самостійним рішенням або за рішенням органу стягнення. Так, не можуть використовуватися для погашення податкового боргу:

а) майно платника податків, надане їм у заставу іншим особам, якщо така застава була належним чином зареєстрована в державних реєстрах застав рухомого або нерухомого майна відповідно до закону, до моменту виникнення права податкової застави;

б) активи, які належать на правах власності іншим особам та перебувають у тимчасовому розпорядженні або користуванні платника податків, у тому числі, але не виключно: майно, передане платнику податків у лізинг (оренду), схов (відповідальне зберігання), а також ломбардний схов, на комісію (консигнацію); давальницька сировина, надана підприємству для переробки, крім її частини, що надається платнику податків як оплата за такі послуги, а також активи інших осіб, прийняті платником

податків у заставу чи заклад, довірче та будь-які інші види агентського управління;

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

г) кошти інших осіб, надані платнику податків у внесок (депозит) або довірче управління, а також власні кошти юридичної особи, що використовуються для виплат заборгованості з основної заробітної плати за фактично відпрацьований час фізичним особам, які перебувають у трудових відносинах з такою юридичною особою, у розмірах та порядку, що встановлюються Кабінетом Міністрів України[1];

д) кошти кредитів або позик, наданих платнику податків кредитно-фінансовою установою, що обліковуються на позичкових рахунках, відкритих на користь такого платника податків, а також суми акредитивів, виставлених на ім'я платника податків, але не відкритих, до моменту такого відкриття;

е) майно, що включається до складу цілісних майнових комплексів державних підприємств, які не підлягають приватизації, у тому числі казенних підприємств. Порядок віднесення майна до такого, що включається до складу цілісного майнового комплексу державного підприємства, встановлюється Фондом державного майна України;

є) активи, чий вільний обіг заборонено або обмежено згідно із законодавством. У разі коли підприємницька діяльність з активами, що продаються, підлягає ліцензуванню відповідно до закону, покупцями таких активів можуть бути лише особи, які отримали відповідну ліцензію.

Що стосується фізичних осіб, то тут теж є деякі обмеження.

Законом України “Про виконавче провадження” встановлені додаткові обмеження при визначенні органом стягнення джерел для погашення податкового боргу платника податків - фізичної особи. У Перелік видів майна громадян, на яку не може бути звернено стягнення за виконавчими документами, зокрема, увійшли:

[1] На сьогодні не встановлено.

а) одяг - на кожну особу: одне літнє або осіннє пальто, одне зимове пальто або кожух, один зимовий костюм (для жінок - два зимових плаття), один літній костюм (для жінок - два літніх плаття), головні убори по одному на кожний сезон. Для жінок, крім того, дві літні хустки, одна тепла хустка (або шаль) та інший одяг, зношений більш, як на 50 відсотків;

б) взуття в кількості по одній парі літнього, осіннього, зимового та інше взуття, зношене більш, як на 50 відсотків;

в) меблі - по одному ліжку та стільцю на кожну особу, один стіл, одна шафа на сім'ю (крім меблевих гарнітурів, на які може бути звернене стягнення);

г) продукти харчування, потрібні для особистого споживання боржнику, членам його сім'ї та особам, які перебувають на його утриманні, - на три місяці;

д) інструменти, необхідні для особистих професійних занять (швейні, музичні та інші).

Існує персональна податкова відповідальність платників податків, яка полягає у тому, що існує заборона на будь-яку уступку податкового зобов'язання або податкового боргу платника податків третім особам, а також уступку контролюючим органом права вимоги податкового боргу платника податків іншим особам.

Слід звернути увагу на те, що черговість погашення податкового боргу чітко встановлена чинним законодавством (рис.8.3).

Податковий борг погашається попередньо погашенню податкових зобов'язань, які не є податковим боргом, у порядку календарної черговості його виникнення, а у разі одночасного його виникнення за різними податками, зборами (обов'язковими платежами) - у рівних пропорціях.

Суттєві відмінності має погашення податкового боргу державних або комунальних підприємств, особливості якого встановлені ст. 11 Закону № 2181 (рис. 8.4).

У разі коли платник податків, який перебуває в державній або комунальній власності, не погашає суму податкового боргу у строки, встановлені Законом № 2181, податковий орган здійснює заходи щодо продажу активів такого платника податків, які не входять до складу цілісного

майнового комплексу, що забезпечує здійснення основної діяльності платника податків.

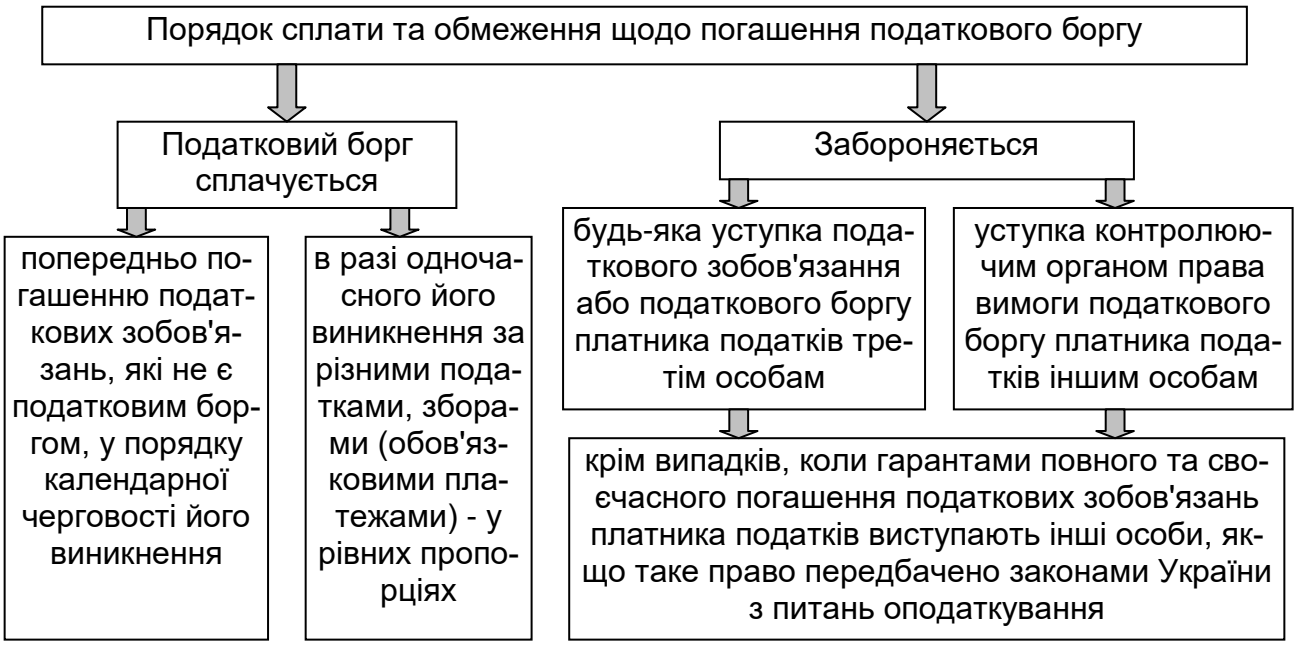


Рис. 8.3. **Порядок сплати та обмеження щодо погашення податкового боргу**

У випадках, коли сума коштів, отримана від такого продажу, не покриває суму податкового боргу та витрат, пов'язаних з продажем активів, податковий орган зобов'язаний звернутися до органу виконавчої влади, що здійснює управління таким платником податків, з пропозицією щодо прийняття рішення про продаж частини акцій корпоратизованого підприємства за кошти або під зобов'язання щодо погашення його податкового боргу протягом потокового бюджетного року.

Інформація зазначеного органу управління щодо прийняття або відхилення запропонованого рішення має бути надіслана податковому органу протягом тридцяти календарних днів з дня направлення такого звернення.

Організація такого продажу здійснюється за правилами й у строки, встановлені законодавством з питань приватизації.

У разі коли зазначений орган не приймає рішення про продаж частини акцій для погашення податкового боргу в зазначені вище строки, податковий орган зобов'язаний у місячний строк з дня отримання такої відмови або після закінчення встановленого для надання відповіді строк

звернутися до суду із заявою про визнання такого платника податків банкрутом.

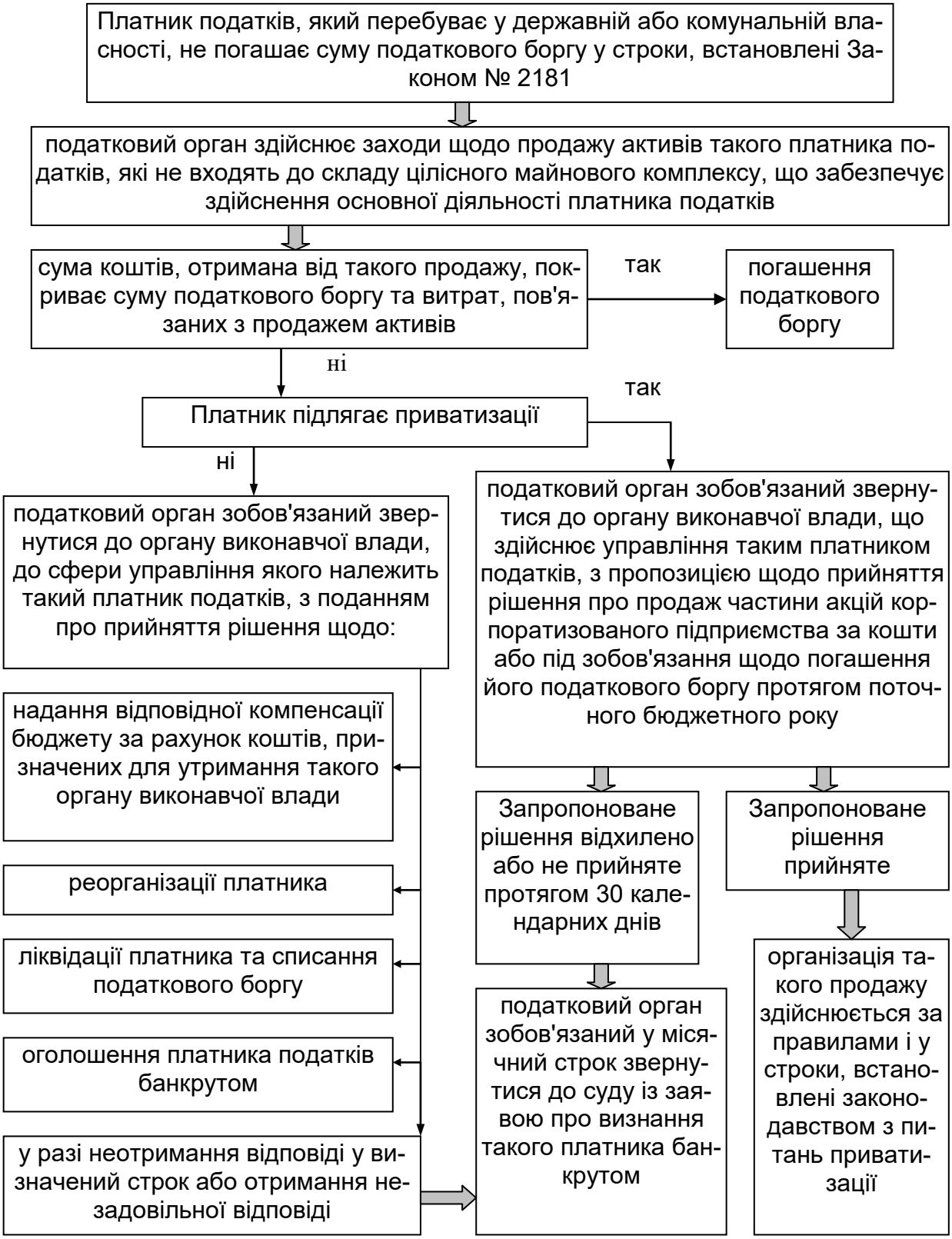


Рис. 8.4. **Особливості погашення податкового боргу державних і комунальних підприємств**

Далі розглянемо порядок погашення податкових зобов’язань або податкового боргу в разі ліквідації платника податків.

Особливості визначення процесу ліквідації підприємства, з точки зору оподаткування, наведені на рис. 8.5.

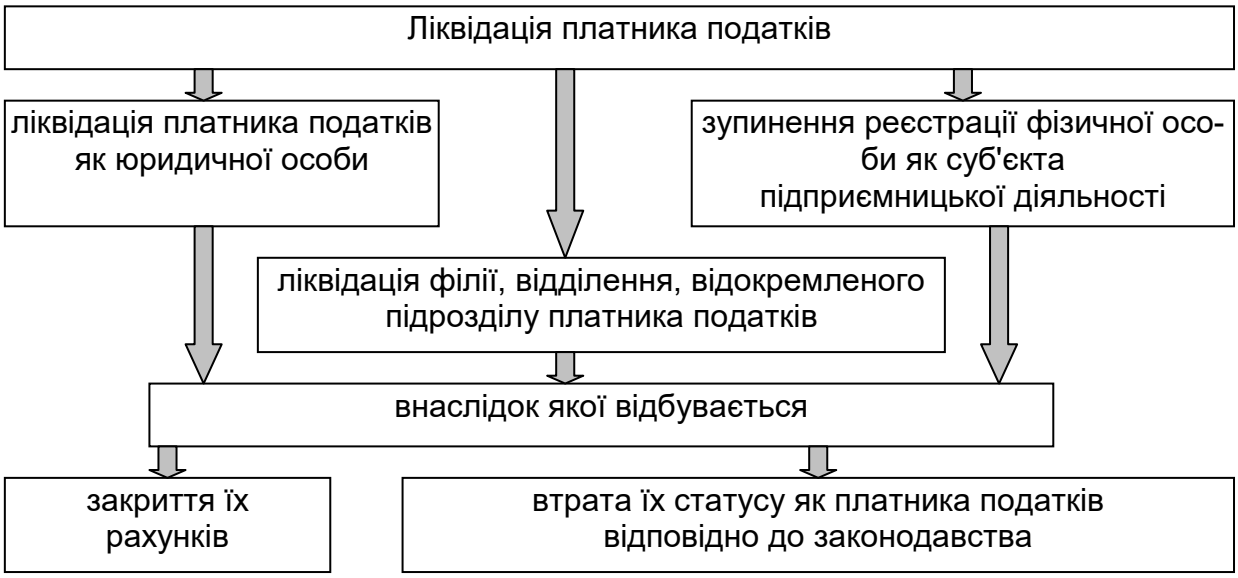


Рис. 8.5. **Поняття ліквідації платника податку з точки зору оподаткування**

Особливістю цього варіанту погашення податкового зобов’язання або податкового боргу є те, що в цій ситуації платник не завжди може виконати свої обов’язки особисто. Тому до процесу погашення залучаються інші особи, які певною мірою виступають правонаступниками суб’єкту, що ліквідується (рис. 8.6).

У разі коли внаслідок ліквідації платника податків частина його податкових зобов'язань чи податкового боргу залишається непогашеною у зв'язку з недостатністю його активів, така частина погашається за рахунок активів засновників або учасників такого підприємства, якщо вони несуть повну або додаткову відповідальність за зобов'язаннями платника податків згідно із законодавством, у межах повної або додаткової відповідальності.

У разі ліквідації філії, відділення чи іншого відокремленого підрозділу юридичної особи обов’язок юридичної особи щодо погашення податкового зобов’язання або податкового боргу такого підрозділу не залежить від того, чи є вона платником податку, збору (обов'язкового плате-

жу), стосовно якого виникло податкове зобов'язання або виник податковий борг.

Рис. 8.6. **Особи, відповідальні за погашення податкових зобов'язань або податкового боргу в разі ліквідації платника податків**

Загальний порядок погашення податкового боргу (податкового зобов’язання) підприємства, що ліквідується, наведений на рис. 8.7.

В інших випадках податкові зобов'язання або податковий борг, що залишаються непогашеними після ліквідації платника податків, вважаються безнадійним боргом і підлягають списанню.

Те ж саме стосується фізичної особи - платника податків, що помирає або визнається судом безвісно відсутнім або померлим чи недієздатним, за винятком випадків, коли з'являються інші особи, які вступають у права спадщини, незалежно від часу набуття таких прав.

При ліквідації платника податків можливою є ситуація, коли існує сума надміру сплачених або невідшкодованих державою сум податків і зборів (обов’язкових платежів). У цьому випадку ці суми зараховуються в рахунок зменшення податкових зобов’язань або податкового боргу такого платника перед застосуванням інших процедур забезпечення його зобов’язань (рис. 8.8).

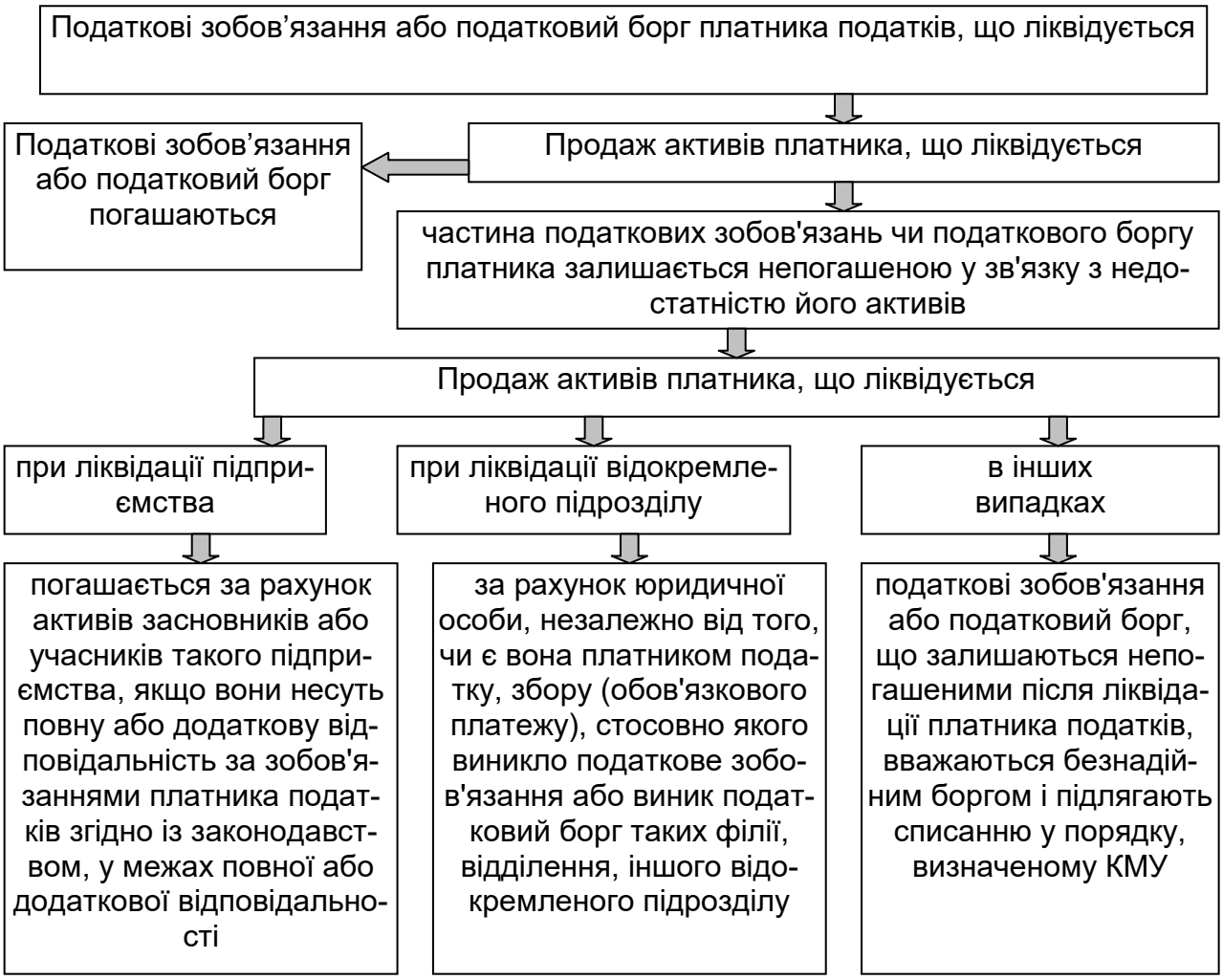


Рис. 8.7. **Порядок погашення податкових зобов’язань або податкового боргу платника податків, що ліквідується**

Рис. 8.8. **Порядок заліку надміру сплачених або невідшкодованих податкових платежів платника податків, що ліквідується**

У випадку якщо сума податкового боргу не була погашена після закінчення процедури продажу активів платника податків, застосовується спеціальний механізм погашення залишкового податкового боргу (рис. 8.9).

Рис. 8.9. **Механізм погашення залишкового податкового боргу за рахунок третіх осіб**

Певну специфіку має погашення податкових зобов’язань або податкового боргу при реорганізації платника податків.

Процес реорганізації платник податку, з точки зору оподаткування, має свої особливості (рис. 8.10).

У випадках, коли платник має податковий борг, що призвело до виникнення податкової застави його активів, або має реструктуризований шляхом розстрочення або відстрочення податковий борг, обов’язковою умовою проведення його реорганізації є попереднє узгодження процедури реорганізації з відповідним органом державної податкової служби. Останній має право або дати згоду на таку реорганізацію, або дозволити її проведення за дотримання певних умов, спрямованих на забезпечення погашення такого боргу до або після реорганізації (рис. 8.11).

В інших випадках узгодження реорганізації платника з податковим органом не є обов’язковим.

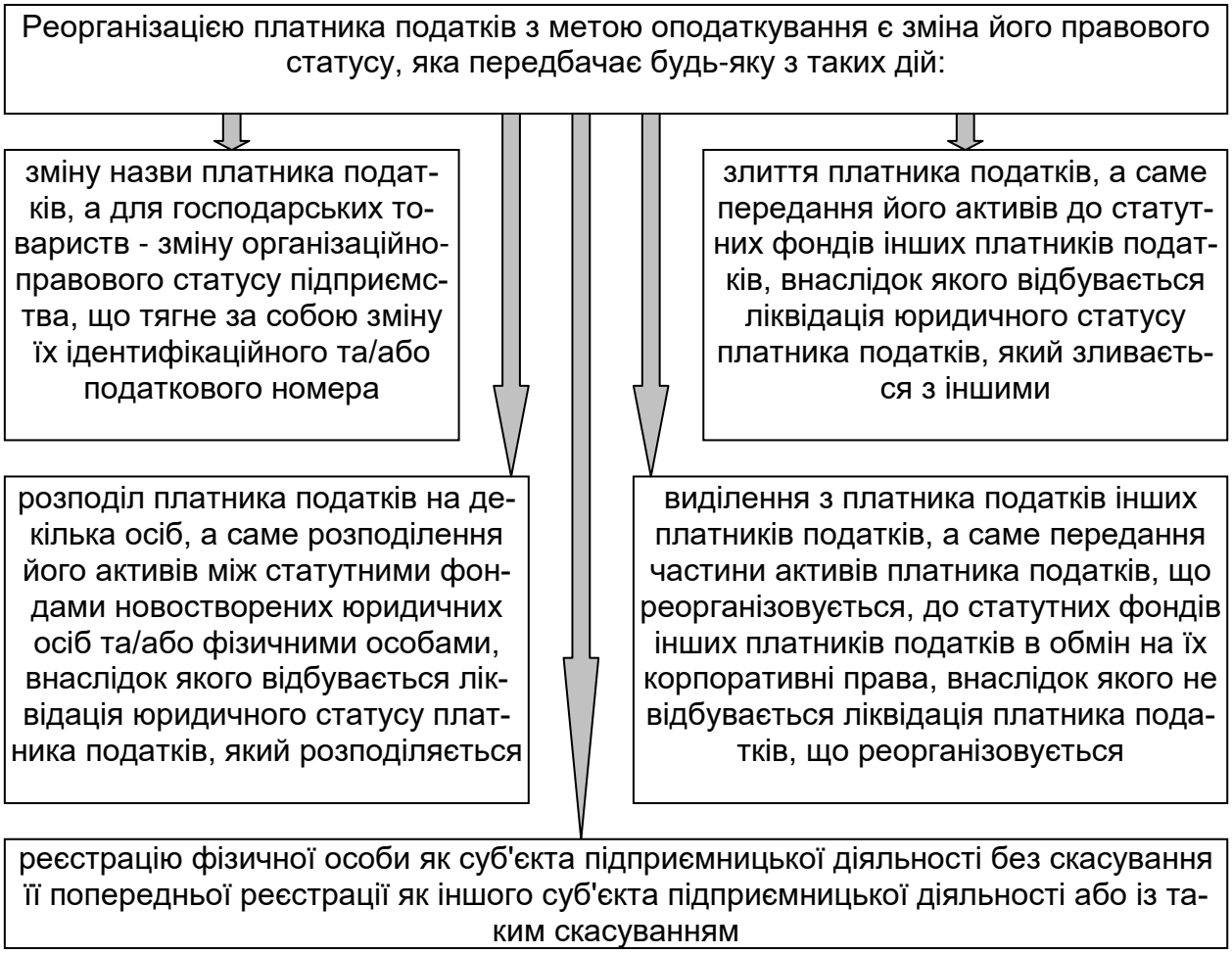


Рис. 8.10. **Ознаки реорганізації платника податку в цілях оподаткування**

У разі коли власник платника податків або уповноважений ним орган приймає рішення про реорганізацію такого платника податків, його податкова заборгованість або податковий борг підлягає врегулюванню в порядку, наведеному на рис. 8.12.

При цьому кожний з варіантів реорганізації має свої особливості.

Зверніть увагу, реорганізація платника податків шляхом виділення з його складу іншого платника податків або внесення частини активів платника податків до статутного фонду іншого платника податків без ліквідації платника податків, який реорганізується, не тягне за собою розподілу податкових зобов'язань чи податкового боргу між таким платником податків та особами, створеними в процесі його реорганізації, чи встановлення їх солідарної податкової відповідальності, за винятком випадків, коли за висновками податково-

го органу така реорганізація може призвести до неналежного виконання податкових зобов'язань платником податків, який реорганізовується.

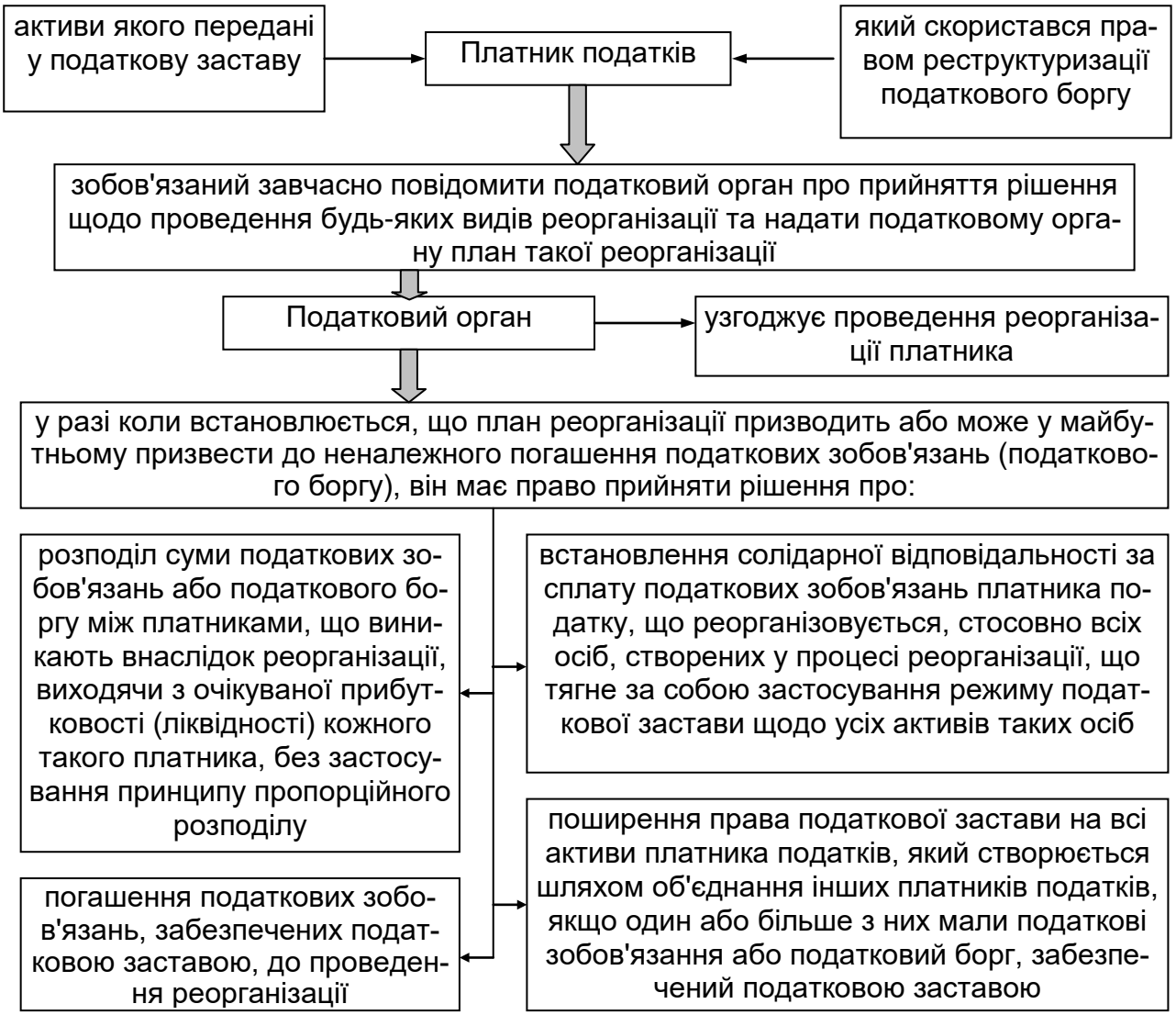


Рис. 8.11. **Механізм узгодження плану реорганізації платника з податковим органом**

У випадку, коли на момент реорганізації платник податку має надміру сплачені або невідшкодовані суми податків або зборів (обов’язкових платежів), вони враховуються в процедурі погашення податкового боргу (рис. 8.13).

Закінчуючи вивчення даної теми треба визначити порядок списання безнадійного податкового боргу.

Під терміном "безнадійний" слід розуміти:

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

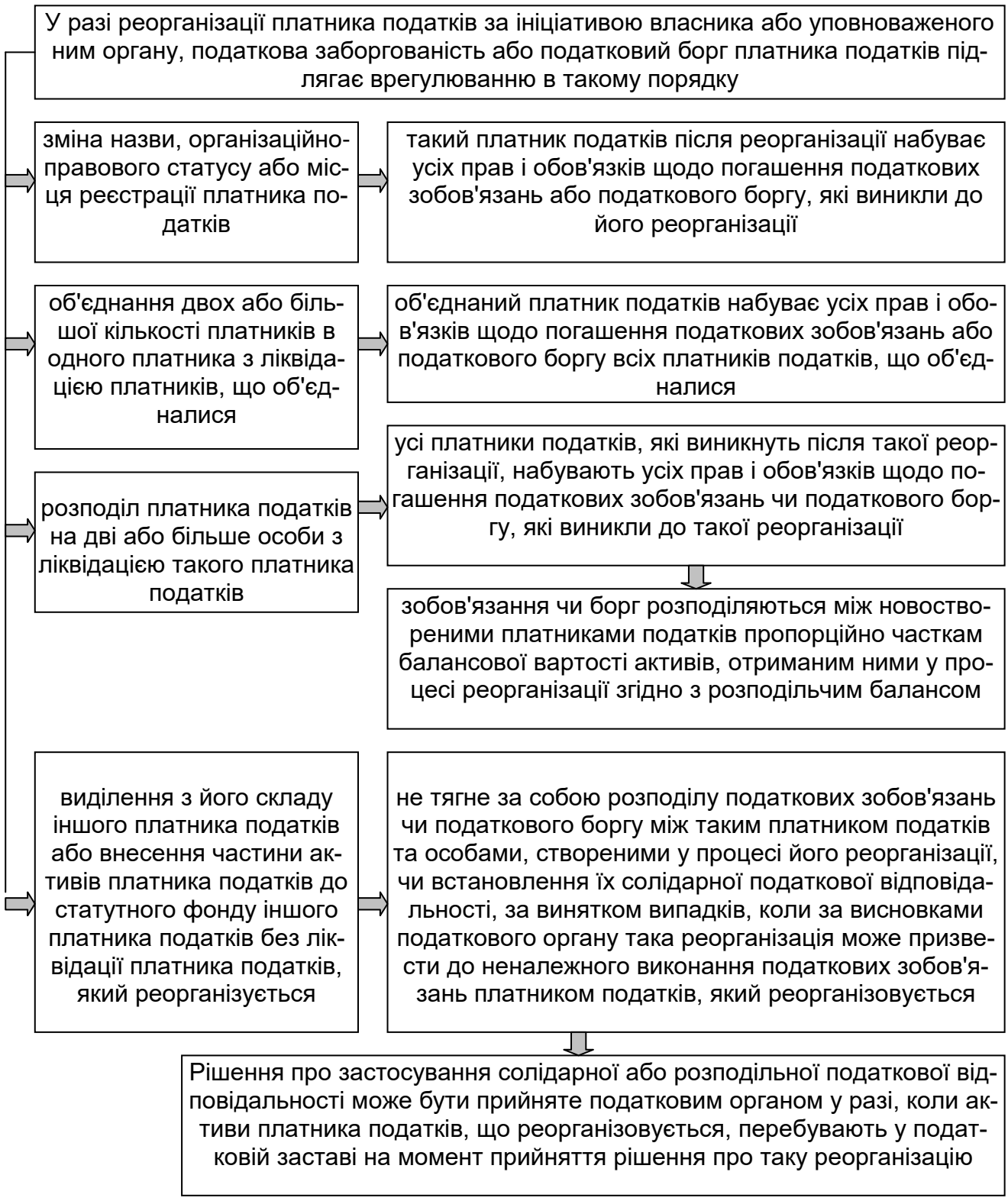


Рис. 8.12. **Сплата податкових зобов’язань та податкового боргу при різних варіантах реорганізації платника**

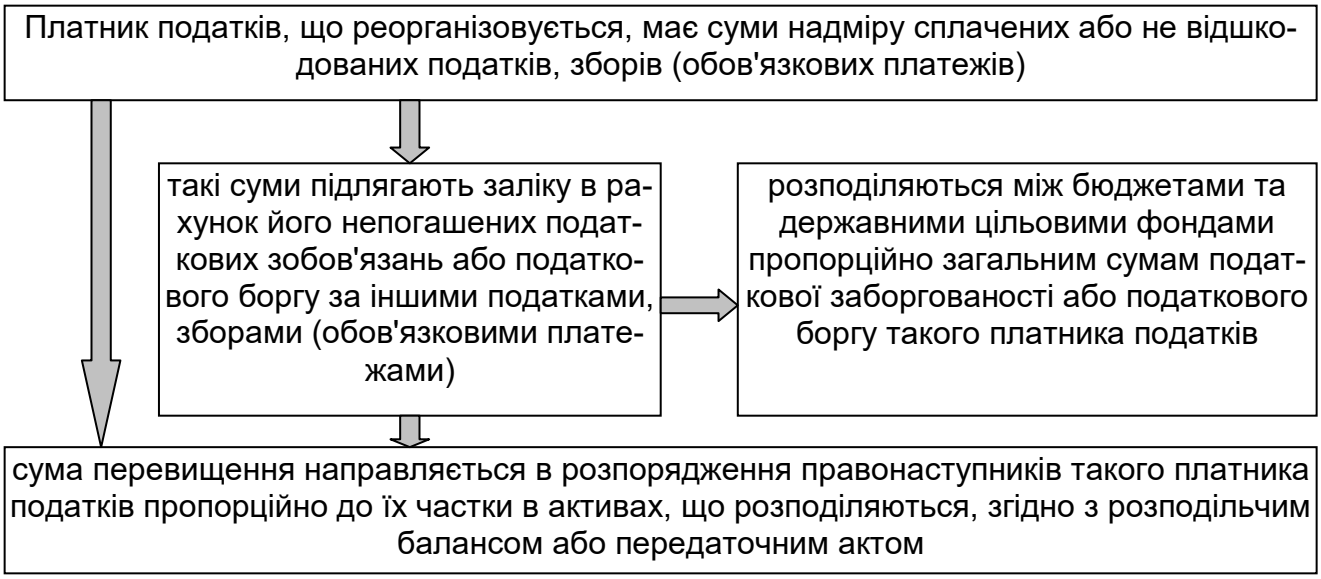


Рис. 8.13. **Механізм заліку надміру сплачених або не відшкодованих податкових платежів в процесі реорганізації платника податку**

б) податковий борг фізичної особи, яка:

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

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

- понад 720 днів перебуває у розшуку;

в) податковий борг юридичних та фізичних осіб, стосовно якого минув строк позовної давності;

г) податковий борг юридичних або фізичних осіб, що виник внаслідок обставин непереборної сили (форс-мажорних обставин);

д) податковий борг юридичних осіб, визнаних фіктивними відповідно до закону.

У 2005р. списання боргу по підставах „в” і „г” припинено Законом України „Про державний бюджет України на 2005 рік” від 23.12.2004 р. від 2285-IV.

У разі коли фізична особа, яка визнана у судовому порядку безвісно відсутньою або померлою, з'являється або фізичну особу, яка перебувала у розшуку понад 720 днів, розшукано, списана заборгованість та-

ких осіб підлягає відновленню та стягненню у загальному порядку, без дотримання строків позовної давності.

Безнадійний податковий борг, у тому числі пеня, нарахована на такий податковий борг, а також штрафні санкції, відповідно до Закону № 2181 підлягає списанню.

Особливої уваги заслуговує процедура списання податкового боргу, що виник внаслідок обставин непереборної сили.

Податковим боргом юридичних або фізичних осіб, що виник в результаті обставин непереборної сили вважають борг, який виник внаслідок дії форс-мажорних обставин, наприклад: стихії (блискавки, пожежі, бурі, повені, землетрусу, нагромадження снігу або ожеледі, тощо), дії суспільного ворога, оголошеної та неоголошеної війни, загрози війни, терористичного акту, вибуху, блокади, революції, заколоту, повстання, масових заворушень, громадської демонстрації і т. ін., які неможливо попередити своїми заходами за умови, що дані обставини безпосередньо вплинули на своєчасне виконання податкових зобов'язань. Тобто, виникає такий борг не з вини платника податків

Такий факт непереборної сили має бути документально підтвердженим:

- Торгово-промисловою палатою України - про настання обставин непереборної сили чи стихійного лиха на території України;

- уповноваженими органами іншої держави, які легалізовані консульськими установами України, - у разі настання обставин непереборної сили чи стихійного лиха на території такої держави;

- рішеннями Президента України про запровадження надзвичайної екологічної ситуації в окремих місцевостях України, затвердженими Верховною Радою України, або рішеннями Кабінету Міністрів України про визнання окремих місцевостей України потерпілими від повені, посухи, пожежі та інших видів стихійного лиха;

- висновками інших органів, уповноважених згідно із законодавством засвідчувати обставини форс-мажору.

Визначення сум безнадійного податкового боргу, що підлягає списанню органами державної податкової служби, здійснюється:

- за даними карток особових рахунків платників податків, що ведуться в органах державної податкової служби в установленому порядку, за станом на день виникнення безнадійного податкового боргу;

- за даними довідки відповідного контролюючого органу про наявність безнадійного податкового боргу на день виникнення безнадійного податкового боргу.

Відповідно до першої редакції п. 4.2 Порядку списання безнадійного податкового боргу платників податків, затвердженого наказом Державної податкової адміністрації України від 14 березня 2001 року № 103 податкові органи списували тільки той податковий борг, що існував у платника на дату виникнення форсу-мажору.

Потім ДПАУ взагалі відмовилася (лист Державної податкової адміністрації України від 12.06.2003 р. № 9337/7/24-1117) списувати податковий борг при форс-мажорі, „образившись" на рішення суду, яким була визнана незаконною попередня редакція п. 4.2 даного Порядку.

Але після 9 місяців ДПАУ все-таки змінила Порядок і тепер списанню підлягає податковий борг, що дійсно виник внаслідок форс-мажору. Тобто коли форс-мажор виник у січні — виходить, ПДВ за січень (при місячному періоді) і податок на прибуток за 1 квартал можна цілком не сплачувати.

Однак існують і виключення з даного правила, тому в даний час усі податки, з точки зору механізму списання безнадійного податкового боргу, поділяються на три види:

1) податки, розрахунки по яким здійснюються попередньо (фіксований сільськогосподарський податок, податок на землю, податок із власників транспортних засобів, єдиний податок для приватних підприємців на єдиному податку). Правда, ДПАУ в цей список чомусь додає комунальний податок, хоча розрахунки по ньому попередніми не є, а плата за торговий патент у цьому списку відсутня;

2) податок з доходів фізичних осіб, не відображений у картках особових рахунків у ДПІ;

3) всі інші податки, що не потрапили в 1-й або 2-й види, у тому числі податок з доходів фізичних осіб, донарахований за результатами документальних перевірок.

Безнадійний борг по податках 1-го виду (крім єдиного податку) списується починаючи з податкового боргу, що виникає після дня виникнення форс-мажору, і до закінчення термінів сплати останньої частини цих податків за відповідний рік (тобто до закінчення термінів сплати за грудень або IV квартал відповідного року). На відміну від податків 3-го виду, тут не підлягає списанню податковий борг, що існує на момент виникнення форс-мажору. По єдиному податку, в принципі, діє те ж правило, тільки враховується не рік, у якому виник форс-мажор, а квартал.

По 2-му виду списується безнадійний борг за період, починаючи з місяця, у якому виник форс-мажор, і закінчуючи останнім місяцем кварталу, у якому виник форс-мажор.

По податках 3-го виду списується весь податковий борг, що числився в картках особових рахунків наступного дня за граничним терміном погашення податків за період, у якому виник форс-мажор.

Певною протилежністю податковому боргу є ***надміру сплачені податки, збори (обов'язкові платежі)***.

Визначення терміна "надміру сплачені податки, збори (обов'язкові платежі)" безпосередньо в Законі № 2181 відсутнє. Це визначення надане в узагальнюючому податковому роз'ясненні п. 15.3 ст. 15 Закону № 2181 (затверджене наказом ДПАУ від 25 квітня 2003 року № 197). Відповідно до цього роз’яснення **термін "надміру сплачені" (або "переплата") слід розуміти як суми податків, зборів (обов'язкових платежів), які на певну дату зараховані до бюджету понад узгоджені суми податкових зобов'язань (у тому числі штрафних санкцій), граничний термін сплати яких настав на таку дату**.

У цьому визначенні слід звернути увагу на такі моменти:

По-перше, - до переплати, що представляється цілком природним, відносяться не будь-які суми бюджетних платежів, а тільки суми податків і зборів. Іншими словами, перерахована в бюджет, наприклад, плата за оренду державного або комунального майна, не відноситься до податків і зборів, а отже, і терміни податкової давності (ст. 15 Закону № 2181) для таких платежів незастосовні. У цьому випадку діють терміни позовної давності, встановлені Цивільним кодексом України.

По-друге, надміру сплачені податки і збори містять у собі тільки суми таких платежів, що перераховані в бюджет понад суму узгоджених податкових зобов'язань (у т.ч. фінансових санкцій), тобто обов'язковою умовою є перерахування таких платежів у бюджет, а податкові зобов'язання і суми фінансових санкцій повинні бути узгоджені (або шляхом подання декларації, або по факту одержання податкового повідомлення або за підсумками апеляційного узгодження). Слід звернути увагу на ту обставину, що у визначенні суми переплати суми пені окремо не згадуються, а згідно зі ст. 1 Закону № 2181 пеня не включається у фінансові санкції.

По-третє, сума переплати визначається на певну дату, причому при визначенні суми надміру сплачених податків і зборів фактично перераховані суми порівнюються не просто з узгодженими на цей момент сумами податкових зобов'язань, а тільки з тими з них, граничний термін сплати яких на цю дату вже настав. Це означає, що з моменту узгодження податкового зобов'язання (або суми фінансових санкцій) і до моменту витікання граничного строку його сплати в розрахунок переплати такі суми не попадають.

Чинним законодавством передбачене три варіанти напрямів зарахування таких коштів:

- на поточний (вкладний) рахунок платника податків в установі банку;

- на погашення податкового зобов'язання (податкового боргу) за іншими податками, зборами (обов'язковими платежами), що контролюються органами державної податкової служби, незалежно від виду бюджету, щодо якого обліковується такий борг;

- шляхом повернення готівковими коштами за чеком у разі відсутності у платника податків рахунку в банку.

Поверненню з бюджету за заявою платника податків, зокрема, підлягають:

- помилково сплачені податки, збори (обов'язкові платежі);

- переплата, яка виникла внаслідок скасування чи зміни судом рішення контролюючого органу про нарахування або донарахування суми податкового зобов'язання, якщо така сума була сплачена (стягнута);

- переплата, яка виникла внаслідок сплати платником податків коштів понад суми податкових зобов'язань такого платника податків, за якими настав граничний термін сплати.

Повернення платникам податків помилково та/або надміру сплачених платежів здійснюється з того бюджету, до якого зараховується у поточному бюджетному році платіж, який підлягає поверненню. Якщо платіж, що повертається, був сплачений до загального фонду державного або місцевих бюджетів, але згідно з законодавством не передбачений серед джерел надходжень бюджетів у поточному бюджетному році, то повернення здійснюється за рахунок надходжень інших податків або інших неподаткових надходжень відповідного бюджету.

Орган державної податкової служби України на підставі даних особових рахунків платників готує висновки, два примірники Реєстру висновків за платежами, належними державному бюджету, та три примірники Реєстру висновків за платежами, належними місцевим бюджетам. Згідно з цими реєстрами орган державної податкової служби України, відповідний районний (міський) фінансовий орган та орган Державного казначейства України проводять приймання-передавання висновків про повернення помилково та/або надміру сплачених податків, зборів (обов'язкових платежів).

Термін підготовки та передання висновків органами державної податкової служби - не пізніше ніж п'ять робочих днів від дати отримання заяви платника.

Висновки щодо платежів, належних державному бюджету, передаються безпосередньо на виконання відповідному територіальному органу Державного казначейства України.

За платежами, належними місцевим бюджетам, орган державної податкової служби України передає висновки для погодження відповідному районному (міському) фінансовому органу. Останній у термін не пізніше ніж два робочих дні здійснює погодження отриманих висновків шляхом завірення підписом керівника районного (міського) фінансового органу, засвідченим печаткою, та повертає їх згідно з Реєстром висновків відповідному органу державної податкової служби України. Не пізніше наступного робочого дня від дати отримання погодженого висновку орган

державної податкової служби України передає його органу Державного казначейства України

На підставі отриманих висновків органи Державного казначейства України протягом п'яти робочих днів здійснюють повернення помилково та/або надміру сплачених податків, зборів (обов'язкових платежів) платникам податків відповідно до Порядку повернення платникам помилково та/або надміру сплачених податків, зборів (обов'язкових платежів), затвердженого наказом Державного казначейства України від 10 грудня 2002 року № 226.

Повернення помилково та/або надміру сплачених податків, зборів (обов'язкових платежів) готівкою фізичним особам, що не мають рахунків в установах банків, здійснюється органами Державного казначейства України:

- з відповідних рахунків, відкритих органами Державного казначейства України в установах банків, уповноважених згідно з укладеними договорами здійснювати виплату готівки на підставі чека, виписаного на ім'я фізичної особи;
- з рахунків установ банків, уповноважених згідно з укладеними договорами здійснювати виплату готівки за реєстром одержувачів коштів (далі - Реєстр), підготовленим органом державної податкової служби України;
- поштовим переказом на адресу, визначену у заяві платника або у річній декларації про майновий стан і доходи (податковій декларації), через підприємства поштового зв'язку за Реєстром, підготовленим органом державної податкової служби України.

Орган Державного казначейства України протягом п'яти робочих днів повідомляє орган державної податкової служби України про перерахування сум помилково та/або надміру сплачених податків, зборів (обов'язкових платежів) на рахунки банків та до підприємств поштового зв'язку, уповноважених здійснювати готівкові розрахунки з платниками податків, після чого орган державної податкової служби України у термін не пізніше п'яти робочих днів повідомляє платників податків про можливість отримання належних йому коштів.

Оплата послуг банків та підприємств поштового зв'язку при поверненні платникам податків готівкою помилково та/або надміру сплачених (утриманих) податків, зборів (обов'язкових платежів) здійснюється за рахунок коштів бюджету, до якого зараховується цей податок.

Надміру утримана (сплачена) сума податку з доходів фізичних осіб підлягає поверненню платнику податку протягом 60 календарних днів від дня отримання органом державної податкової служби податкової декларації на банківський рахунок, вказаний у податковій декларації, у разі його наявності у платника податку, або на рахунок установи банку, який здійснюватиме виплату коштів готівкою, або на рахунок підприємства поштового зв'язку за податковою адресою платника податку, зазначеною в податковій декларації.

Якщо останній день терміну виплати зазначеної суми надміру сплаченого платежу припадає на вихідний, святковий або інший неробочий день, то днем закінчення терміну такої виплати є перший робочий день, що настає за ним.

Повернення надміру утриманої (сплаченої) суми податку з доходів фізичних осіб на банківський рахунок платника податку здійснюється органом Державного казначейства України на підставі висновку, поданого органом державної податкової служби України до відповідного органу Державного казначейства України не пізніше ніж за п'ять робочих днів до закінчення шістдесятиденного терміну від дня отримання органами державної податкової служби України податкової декларації.

Повернення надміру утриманої (сплаченої) суми податку з доходів фізичних осіб готівкою здійснюється:

на підставі чека на одержання готівки, виписаного на ім'я фізичної особи;

на підставі Реєстру, складеного органом державної податкової служби України у чотирьох примірниках в якому зазначаються: прізвище, ім'я та по батькові одержувача, його ідентифікаційний номер (у разі його наявності), сума, що підлягає поверненню, та дата отримання податкової декларації (при поверненні через підприємства поштового зв'язку додатково зазначається податкова адреса одержувача коштів, зазначена у декларації).

Тестові завдання

Тест 1. Джерелами самостійної сплати податкового боргу платника може бути:

1) виручка від продажу об’єктів основних фондів, що знаходяться в податковій заставі;

2) готівка з каси дочірнього підприємства;

3) виручка від продажу орендованого автомобіля.

Тест 2. До складу податкового боргу не входить:

1) податкове зобов’язання, нараховане платником;

2) податкове зобов’язання, самостійно узгоджене платником та не сплачене в строк;

3) пеня, нарахована на суму податкового зобов’язання, самостійно узгодженого платником та не сплаченого в строк;

4) штрафні (фінансові) санкції.

Тест 3. Продаж активів філії юридичної особи може бути джерелом сплати податкового боргу:

1) у випадку самостійної сплати;

2) при сплаті за рішенням органу стягнення;

3) ні в жодному з цих варіантів.

Тест 4. До додаткових джерел погашення податкового боргу відноситься:

1) проведення взаєморозрахунків непогашених зустрічних грошових зобов'язань відповідного бюджету перед платником податків;

2) продаж активів платника податків, попередньо переданих ним у тимчасове користування чи розпорядження іншим особам;

3) готівкові кошти з каси підприємства.

Тест 5. Не може бути джерелом погашення податкового боргу:

1) будь-які кошти кредитів або позик, наданих платнику податків кредитно-фінансовою установою;

2) активи, які належать на правах власності іншим особам та перебувають у тимчасовому розпорядженні або користуванні платника податків;

3) нерухоме майно платника податків, надане їм у заставу іншим особам після виникнення права податкової застави.

Тест 6. Джерелами погашення податкового боргу платника – фізичної особи може бути:

1) взуття в кількості по одній парі літнього, осіннього, зимового;
2) одяг, зношений більш, як на 50 відсотків;
3) меблевий гарнітур.

Тест 7. Податковий борг погашається:

1) після сплати поточних податкових зобов'язань;

2) попередньо погашенню поточних податкових зобов'язань, починаючи з податкового боргу, який виник останнім;

3) попередньо погашенню поточних податкових зобов'язань у порядку календарної черговості його виникнення.

Тест 8. Надміру сплачені або невідшкодовані державою суми податків і зборів (обов'язкових платежів) на момент ліквідації платника:

1) зараховуються в дохід бюджету;

2) зараховуються в рахунок зменшення податкових зобов'язань або податкового боргу такого платника перед застосуванням інших процедур забезпечення його зобов'язань;

3) зараховуються в рахунок зменшення податкових зобов'язань або податкового боргу такого платника після застосування інших процедур забезпечення його зобов'язань.

Тест 9. Реорганізація платника податків включає:

1) зміну юридичної адреси платника;
2) створення дочірнього підприємства;

3) створення відокремленого підрозділу за місцезнаходженням платника.

Тест 10. Попереднє узгодження процедури реорганізації з відповідним органом державної податкової служби:

1) необхідне в будь-якому випадку;

2) необхідне за наявності непогашеного податкового зобов'язання;

3) необхідне за наявності податкового боргу, що призвело до виникнення податкової застави його активів, або реструктуризованого податкового боргу.

Задачі для практичних занять

Задача 1

Платник податку А реорганізується шляхом виділення з нього двох нових юридичних осіб Б и В. Активи платника А складаються з:

- основних коштів – 450000грн. по первісній вартості (знос – 250000грн.)
- нематеріальних активів – 170000грн. по первісній вартості (знос – 70000грн.)
- матеріалів – 300000грн.
- готової продукції – 240000грн.
- товарів – 65000грн.
- коштів – 74000грн.
- дебіторської заборгованості – 5200000грн.
- цінних паперів – 21000грн.

До підприємства Б по розподільчому балансі перейшли всі автомобілі підприємства А по первісній вартості в 56000грн. (знос – 26000грн.). коштів – 15000грн., дебіторської заборгованості на 780000грн. і цінних паперів на 21000грн.

До підприємства В перейшов магазин первісною вартістю в 125000грн. (знос – 35000грн.), товари – 65000грн., кошти – 25000грн., дебіторська заборгованість у сумі 1278000грн.

На момент виділення в підприємства А був податковий борг на суму 150000грн., у т.ч. по податку з власників транспортних засобів – 10000грн.).

Як розподілиться сума податкового боргу між підприємствами А, Б и В?

Задача 2

У підприємства на 05.05.2004р. числився податковий борг у розмірі 250грн. 05.05.2004р. у результаті сильних заморозків був знищений яблучний сад, що належить підприємству. У результаті цього підприємство не змогло погасити податкові зобов'язання, що виникли у вересні в сумі 14000грн. Довідку про знищення саду в результаті заморозків підприємство одержало в ТПП 15 травня 2004р. На 15.05.04р. податковий борг підприємства склав 780грн. Який розмір податкового боргу повинний бути визнаний безнадійним у цього підприємства?

Ситуаційні завдання

Завдання 1

За платником податку числиться податковий борг із терміном більш 1095 днів. Фактичне місцезнаходження платника не відоме більш року і він протягом цього періоду не надає податкової звітності. Чи може ДПІ списати цей борг без заяви платника за рішенням начальника ДПІ?

Завдання 2

Керівний орган підприємства прийняв рішення про реорганізацію шляхом виділення відокремленого підрозділу в самостійне дочірнє підприємство. Податкового боргу на момент подання заяви підприємство не має. Орган податкової служби відмовляється узгодити таку реорганізацію, мотивуючи таке рішення можливістю неналежного погашення податкових зобов'язань в майбутньому. Оцініть дії платника податків та контролюючого органу.

Тематика рефератів:

1. Майнові і немайнові права як активи, які використовуються для погашення податкового боргу.
2. Рішення органа стягнення і виконавчі документи щодо стягнення податкового боргу.
3. Проблеми, що виникають при залученні додаткових джерел погашення податкового боргу.
4. Особливості погашення податкових зобов'язань і податкового боргу при ліквідації підприємства-банкрута.
5. Погашення податкових зобов'язань і податкового боргу при реорганізації підприємства шляхом виділення та при здійсненні внеску в статутний фонд іншої юридичної особи.
6. Списання податкового боргу внаслідок природних катаклізмів у сільському господарстві.
7. Списання податкового боргу у зв’язку з закінченням терміну давнини.

Перелік контрольних запитань

1. Що таке податковий борг?
2. Чим відрізняються джерела самостійної сплати податкового зобов'язання та погашення податкового боргу від джерел погашення податкового боргу за рішенням органу стягнення?
3. Які активи не можуть бути використані як джерела погашення податкового боргу і чому?
4. Які є додаткові джерела погашення податкового боргу?
5. У чому полягає рівність бюджетних інтересів і як її можливо дотриматися?
6. У чому складаються особливості погашення боргу державних і комунальних підприємств?
7. У яких випадках залучаються при погашенні податкового боргу засновники ліквідованого підприємства?

8. Як розподіляється податковий борг при виділенні з одного підприємства ще двох підприємств?

9. Який борг вважається безнадійним?

10. Ким підтверджується факт непереборної сили?

11. По яких документах здійснюється визначення сум безнадійного податкового боргу, що підлягає списанню органами державної податкової служби?

12. Яка проблема існує при списанні податкового боргу внаслідок виниклих форс-мажорних обставин?

13. У яких випадках списана заборгованість підлягає відновленню?

РЕКОМЕНДОВАНА ЛІТЕРАТУРА

Основна

1. Закон України "Про порядок погашення зобов’язань платників податків перед бюджетам та державними цільовими фондами" від 21 грудня 2000 р. № 2181-III (зі змінами і доповненнями) / В кн. Основи податкового законодавства. Збірка основних законодавчих актів. – Харків: ВД «ІНЖЕК», 2004. – С. 39-88.

2. Порядок використання додаткових джерел погашення податкового боргу за рішенням органу стягнення. Затверджений наказом Державної податкової адміністрації України від 19 вересня 2003 року № 439 // Офіційний Вісник України. – 2003. – № 43. – Ст.2277.

3. Порядок списання безнадійного податкового боргу платників податків. Затверджений наказом Державної податкової адміністрації України від 14 березня 2001 року № 103 // Налоги и бухгалтерский учет. – 2002. – № 8. – С.13.

4. Порядок повернення платникам помилково та/або надміру сплачених податків, зборів (обов'язкових платежів). Затверджений наказом Державного казначейства України від 10 грудня року № 226 // Офіційний Вісник України. – 2002. – №52. – Ст.2425.

5. Про затвердження узагальнюючого податкового роз'яснення положень пункту 15.3 Закону України "Про порядок погашення зобов'я-

зань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами" у частині визначення терміну "надміру сплачені податки, збори (обов'язкові платежі)" та граничних строків їх повернення. Наказ Державної податкової адміністрації України від 25 квітня 2003 року № 197// Налоги и бухгалтерский учет. – 2003. – № 38. – С.4.

Додаткова

6. Єфімов С. Примусове стягнення податкового боргу. // В зб. систематизованого законодавства «Податкове адміністрування». –Бухгалтерія. – 2002. – № 16/1. – С. 220-225.

7. Іванов Ю.Б. Система оподаткування в схемах і таблицях. Частина 2. Оподаткування фізичних осіб. Частина 3. Податковий менеджмент: Навчальний посібник. – Харків: ВД «ІНЖЕК», 2004. – 304 с.

8. Лист Вищого арбітражного суду України від 23 жовтня 2000 року № 01-8/556 “Про деякі приписи чинного законодавства, що регулює підприємницьку діяльність громадян” // www.liga.kiev.ua.

9. Лист Державної податкової адміністрації України від 24 грудня 2001 року № 17655/7/24-1117 // www.liga.kiev.ua.

10. Лист Державної податкової адміністрації України від 12 червня 2003 року № 9337/7/24-1117 // www.liga.kiev.ua.

11. Лист Державної податкової адміністрації України від 4 листопада 2003 року 17199/7/24-1117 // www.liga.kiev.ua.

12. Лист Національного банку України від 6 травня 2003 року № 25-110/607-3275 // www.liga.kiev.ua.

13. Основы налогового права / Под ред. проф. Н.П. Кучерявенко. – Харьков: Легас, 2003. – 384 с.

14. Сухомлін І. Права платників податків на визначення джерел самостійної сплати податкового зобов’язання або погашення податкового боргу. // В зб. систематизованого законодавства «Права платників податків». – Бухгалтерія. –2004. – Вип. 11. – С. 83-84.

Тема 9. ПОДАТКОВА ЗАСТАВА

У звичайній ситуації платник сплачує податкові зобов’язання самостійно. Але у разі несумлінного виконання обов’язків платника контролюючі органи мають право вживати заходів, спрямованих на забезпечення податкових надходжень до бюджету та державних цільових фондів. До таких заходів належить, зокрема, податкова застава.

Відповідно до п. 1.17 Закону України № 2181 **під податковою заставою розуміється спосіб забезпечення податкового зобов'язання платника податків, не погашеного у строк.**

Наслідки процедури податкової застави для платників та права органів податкової служби наведені на рис. 9.1.

Рис. 9.1. **Податкова застава: наслідки для платника та права податкового органу**

Право податкової застави виникає згідно із законом та не потребує письмового оформлення.

Загальний механізм податкової застави наведений на рис. 9.2.

Розглянемо випадки виникнення права податкової застави.

Відповідно до підпункту 8.2.1 ст.8 Закону № 2181 право податкової застави виникає у разі:

а) неподання або несвоєчасного подання платником податків податкової декларації - з першого робочого дня, наступного за останнім

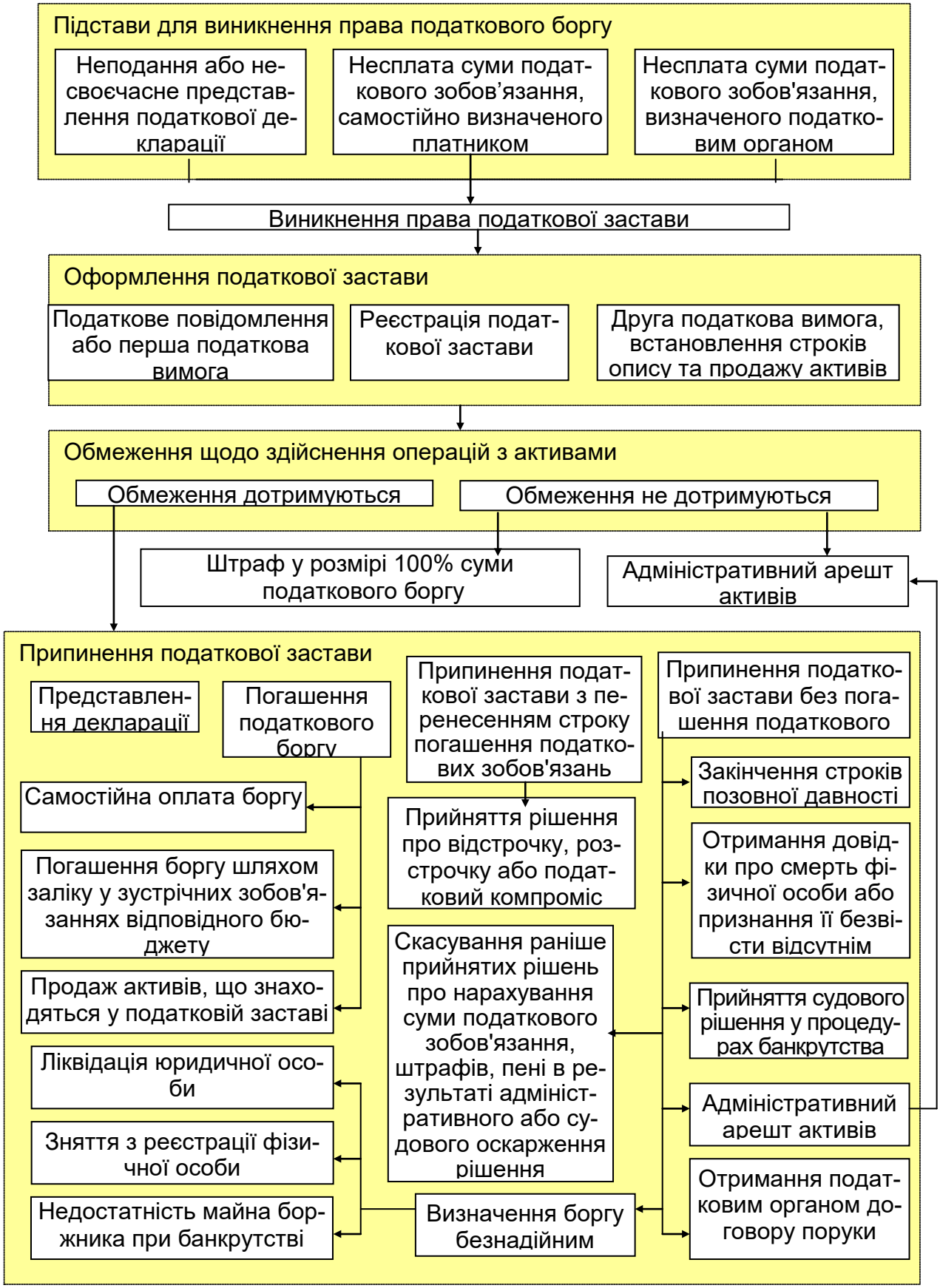


Рис. 9.2. **Механізм застосування податкової застави**

днем строку, встановленого законом про відповідний податок, збір (обов'язковий платіж) для подання такої податкової декларації. В цьому випадку податкове зобов’язання ще не є узгодженим, тому воно не може вважатися на погашеним у строк. Виходячи з цього більш коректним було б визначення податкової застави як способу забезпечення будь-якого податкового зобов’язання, в т.ч. такого, що має виникнути в майбутньому;

б) несплати у строки, встановлені Законом № 2181, суми податкового зобов'язання, самостійно визначеної платником податків у податковій декларації, - з дня, наступного за останнім днем зазначеного строку. В цьому варіанті слід звернути увагу на ту обставину, що виникнення права податкової застави чітко зв’язане з зі строками, встановленими саме Законом № 2181. Якщо ж строки сплати встановлені не цим законом, а іншими законодавчими актами, - право податкової застави за такими податками і зборами виникнути не може.;

в) несплати у строки, встановлені Законом № 2181, суми податкового зобов'язання, визначеної контролюючим органом, - з дня, наступного за останнім днем граничного строку такого погашення, визначеного в податковому повідомленні. Виходячи з цієї умови, ДПАУ зробила висновки, що незалежно від того, чи оскаржить платник суму податкового зобов'язання, визначену йому контролюючим органом, чи ні, його активи попадають у податкову заставу з 11-го дня після одержання першого податкового повідомлення, якщо до цього моменту він не погасить суму податкового зобов'язання, зазначеного в цьому податковому повідомленні (податкове роз'яснення, затверджене наказом ДПАУ №271 від 06.06.02). Цей висновок уявляється некоректним, оскільки у випадку апеляційного узгодження строк сплати податкового зобов’язання дорівнює 10 календарним дням, після дати апеляційного узгодження. Тому десятиденний строк сплати з дня отримання податкового повідомлення встановлений Законом № 2181 тільки для узгодження “за замовчуванням”. Виходячи з цього, безумовно, важливим є той факт, чи оскаржить платник суму податкового зобов'язання, визначену контролюючим органом, чи ні. І якщо він оскаржить, те податкова застава виникне не раніш закінчення 10 днів з моменту апеляційного узгодження.

Право податкової застави поширюється на будь-які види активів платника податків, які перебували в його власності (повному господарському віданні) у день виникнення такого права, а також на будь-які інші активи, на які платник податків набуде прав власності в майбутньому, до моменту погашення його податкових зобов'язань або податкового боргу.

Пріоритет податкової застави встановлюється з моменту його реєстрації. Зареєстрована податкова застава не має пріоритету над обтяженнями, зареєстрованими раніше моменту реєстрації податкової застави (рис. 9.3), а також над обтяженнями рухомих речей, що є предметом купівлі-продажу в кредит і обтяженнями, що виникли внаслідок передачі прав по цінних паперах.

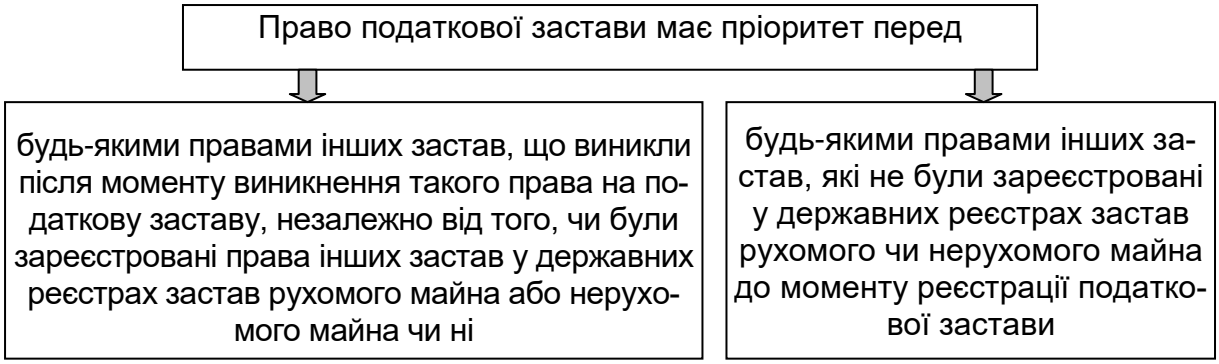


Рис. 9.3. **Пріоритет податкової застави**

Далі слід розглянути порядок реєстрації податкової застави.

Реєстрація податкових застав всіх активів платника, у тому числі і нерухомого майна, здійснюється в Державному реєстрі обтяжень рухомого майна у порядку, встановленому Інструкцією про порядок ведення Державного реєстру обтяжень рухомого майна та заповнення заяв, затвердженою наказом Міністерства юстиції України від 29 липня 2004 року № 73/5.

Деякі особливості має податкова застава рухомого майна. Згідно ст. 37 Закону України «Про забезпечення вимог кредиторів і реєстрацію обтяжень» від 18.11.2003 р. № 1255-IV, що набрав сили з 01.01.04 р., така податкова застава набирає сили з моменту його реєстрації в Державному реєстрі обтяжень рухомого майна. На підставі цього ДПАУ доручила податковим інспекціям на місцях (лист Державної податкової адміністрації України від 26.01.2004 р. № 1184/7/24-1117) реєструвати податко-

ву заставу в Державному реєстрі в день виникнення податкової застави, установлений Законом №2181.

Для захисту інтересів кредиторів, платник податків, активи якого перебувають у податковій заставі, зобов'язаний письмово повідомити наступних кредиторів про таку податкову заставу та про характер і розмір забезпечених цією заставою зобов'язань, а також відшкодувати збитки кредиторів, що можуть виникнути у разі неподання зазначеного повідомлення.

Сутність податкової застави полягає в системі обмежень прав платника на вільне розпорядження майном, що знаходиться в його власності (рис. 9.4).

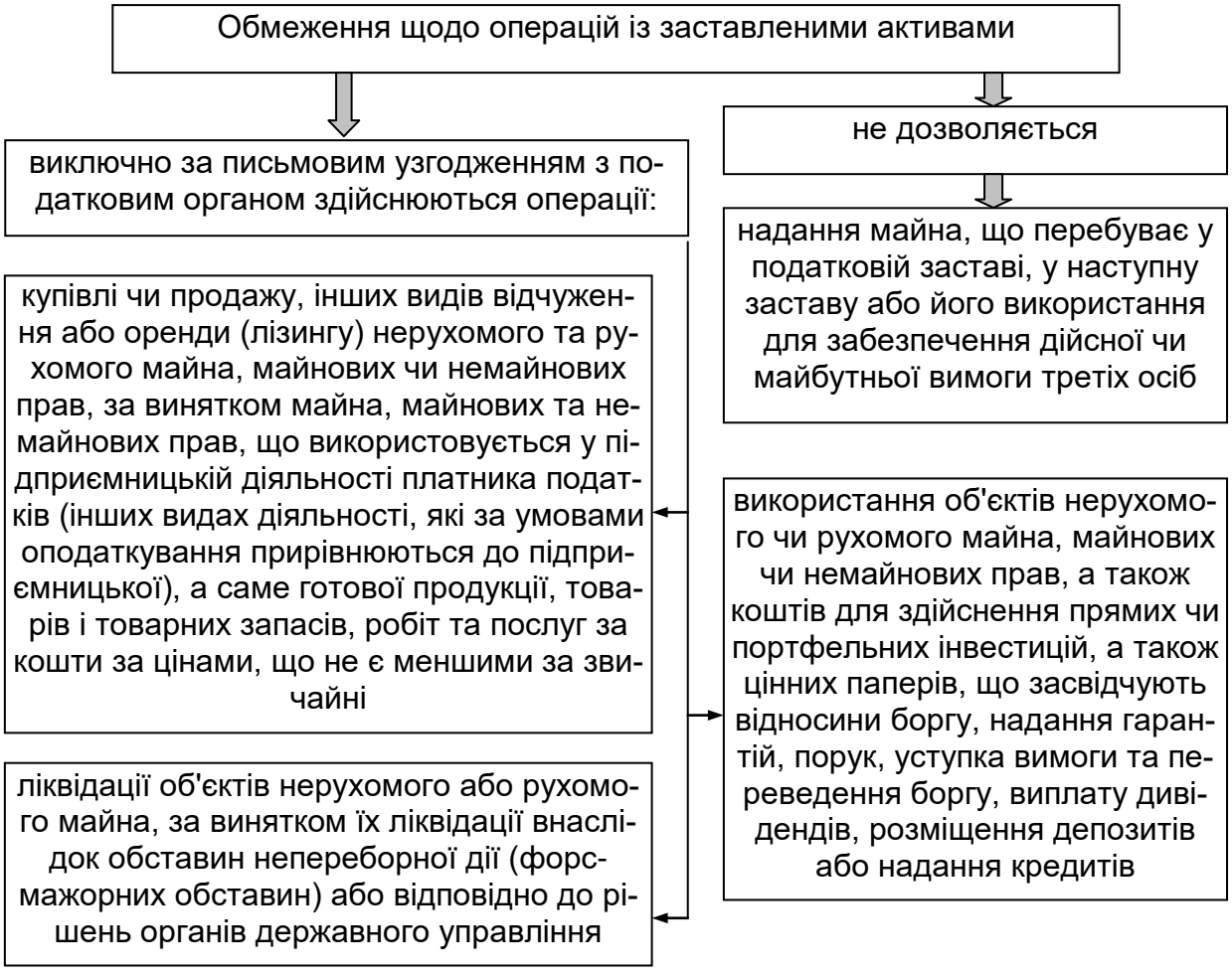


Рис. 9.4. **Обмеження щодо здійснення операцій із заставленими активами**

Для своєчасного узгодження операцій з активами платника податків, а також для здійснення заходів щодо погашення податкового боргу платників податків призначається податковий керуючий.

Податковий керуючий - посадова особа органу державної податкової служби, на яку покладається виконання передбачених Законом № 2181 функцій, спрямованих на погашення податкового боргу платника податків.

До функцій податкового керуючого належать:

1. Заведення на кожного платника, який має податковий борг, справи (файлові, папки). У цьому файлі (папці, справі) мають зберігатися в хронологічному порядку всі документи, які стосуються заходів стягнення, звернених на платника;

2. Надсилання платнику не пізніше п'ятого робочого дня після закінчення граничного строку сплати узгодженої суми податкового зобов'язання (отримання відповідного подання від іншого контролюючого органу) першої податкової вимоги, у якій міститься повідомлення про факт узгодження суми та виникнення права податкової застави на активи платника податків, обов'язок погасити суми та можливі наслідки непогашення їх у строк;

3. Надсилання платнику другої податкової вимоги у разі непогашення їм у повному обсязі суми податкового боргу протягом 30 календарних днів після надіслання йому першої вимоги, але не пізніше п'ятого робочого дня після закінчення зазначених 30 календарних днів;

4. Реєстрація податкової застави у відповідному державному реєстрі застав за умови строку дії такої податкової застави більш як десять календарних днів;

5. Звільнення окремих видів активів платника з-під податкової застави;

6. Узгодження операцій з активами платника (опрацювання запиту платника щодо узгодження окремої операції на підставі відповідної цивільно-правової угоди). Видання припису про заборону здійснення окремої операції на підставі відповідної цивільно-правової угоди у разі, коли за висновками податкового керуючого цінові умови та/або форми розрахун-

ку за такою операцією призведуть до зменшення спроможності платника податків вчасно або в повному обсязі погасити податковий борг.

Зверніть увагу, у випадках, коли припис не видається протягом десяти робочих днів з моменту надходження запиту платника, операція вважається узгодженою.

Права податкового керуючого наведені на рис. 9.5.

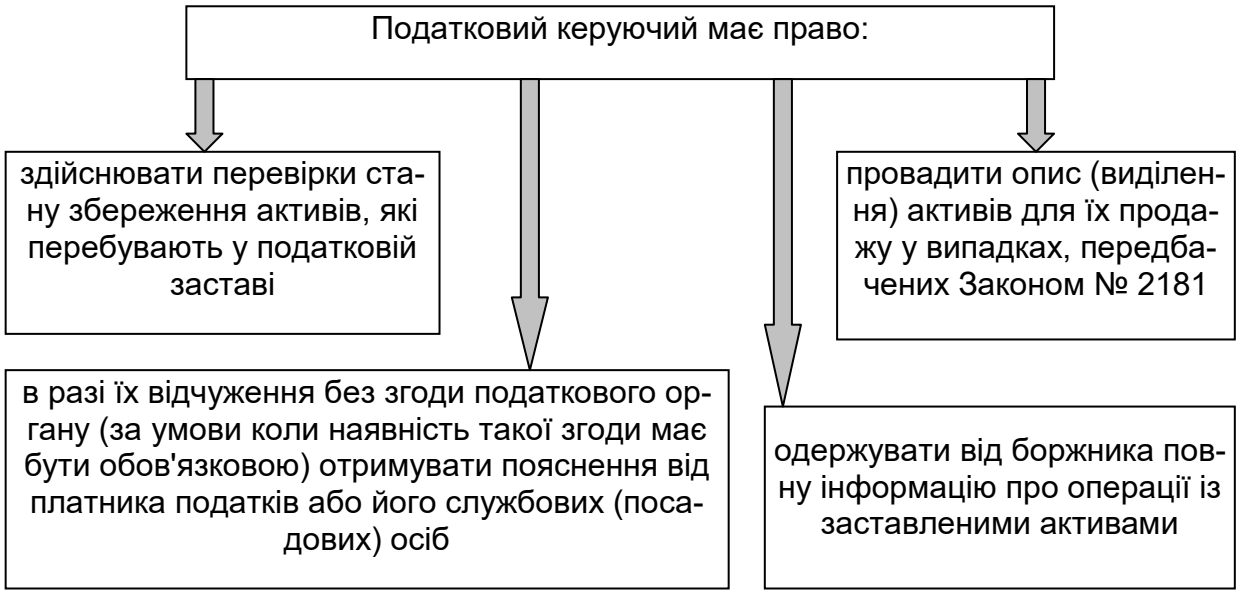


Рис. 9.5. **Права податкового керуючого**

Наступне питання, на яке слід звернути увагу – порядок узгодження операцій з активами, активами, які перебувають у податковій заставі.

Платник податків, активи якого перебувають у податковій заставі, здійснює вільне розпорядження ними, за винятком операцій, що підлягають письмовому узгодженню з податковим органом (рис. 9.6):

а) купівлі чи продажу, інших видів відчуження або оренди (лізингу) нерухомого та рухомого майна, майнових чи немайнових прав, за винятком майна, майнових та немайнових прав, що використовується в підприємницькій діяльності платника податків (інших видах діяльності, які за умовами оподаткування прирівнюються до підприємницької), а саме готової продукції, товарів і товарних запасів, робіт та послуг за кошти за цінами, що не є меншими за звичайні;

б) використання об'єктів нерухомого чи рухомого майна, майнових чи немайнових прав, а також коштів для здійснення прямих чи портфе-

льних інвестицій, а також цінних паперів, що засвідчують відносини боргу, надання гарантій, поручительств, поступки вимоги та переведення боргу, виплату дивідендів, розміщення депозитів або надання кредитів;

в) ліквідації об'єктів нерухомого або рухомого майна, за винятком їх ліквідації внаслідок обставин непереборної дії (форс-мажорних обставин) або відповідно до рішень органів державного управління.

Рис. 9.6. **Порядок узгодження операцій з активами, що знаходяться у податковій заставі**

Слід звернути увагу на деякі особливості здійснення операцій з активами, які перебувають у податковій заставі.

Платник податків, активи якого перебувають у податковій заставі, має право здійснювати операції з коштами без їх узгодження з податковим органом, за винятком операцій, визначених у підпункті "б".

Надання майна, що перебуває в податковій заставі, у наступну заставу або його використання для забезпечення дійсної чи майбутньої вимоги третіх осіб не дозволяється.

Для узгодження окремої операції на підставі відповідної цивільно-правової угоди платник податків надає податковому керуючому запит, у якому роз'яснюється зміст операції та фінансово-економічні наслідки її проведення. Податковий керуючий має право видати припис про заборону здійснення такої операції, у разі коли за його висновками цінові умови та/або форми розрахунку за такою операцією призведуть до зменшення спроможності платника податків вчасно або в повному обсязі погасити податковий борг. Зазначений припис має бути затверджений керівником відповідного податкового органу. У разі коли припис не видається протягом десяти робочих днів з моменту надходження зазначеного запиту, операція вважається узгодженою.

Наступне питання, до якого слід перейти при вивченні даної теми – це **звільнення активів платників податків з податкової застави**.

Активи платника податків звільняються з податкової застави з дня:

а) отримання податковим органом копії платіжного документу, завіреного обслуговуючим банком, що засвідчує факт перерахування до бюджету повної суми податкового зобов'язання, а у разі виникнення права податкової застави у зв'язку із неподанням або несвоєчасним поданням податкової декларації - з дня отримання такої податкової декларації контролюючим органом;

б) визнання податкового боргу безнадійним, у тому числі внаслідок ліквідації платника податків як юридичної особи або зняття фізичної особи з реєстрації як суб'єкта підприємницької діяльності чи у зв'язку з недостатністю майна особи, оголошеної банкрутом;

в) отримання податковим органом довідки про смерть фізичної особи - платника податків або про визнання її померлою чи безвісно відсутньою згідно із законодавством, за винятком випадків, коли активи такої фізичної особи переходять за правом спадщини у власність інших осіб;

г) закінчення строків позовної давності щодо такого податкового боргу;

д) отримання податковим органом договору поруки на повну суму податкового боргу платника податків або інших видів його забезпечення, передбачених податковим законодавством;

е) прийняття рішення про арешт активів платника податків - на строки дії такого арешту;

є) отримання платником податків рішення відповідного органу про скасування раніше прийнятих рішень щодо нарахування суми податкового зобов'язання або його частини (пені та штрафних санкцій) внаслідок проведення процедури адміністративного або судового оскарження;

ж) прийняття податковим органом рішення про розстрочення, відстрочення суми податкових зобов'язань (крім податкового боргу) або досягнення податкового компромісу у разі коли умови, визначені в рішенні про розстрочення, відстрочення або податковий компроміс, передбачають зупинення права податкової застави;

з) прийняття окремого рішення судом у межах процедур, визначених законодавством з питань банкрутства.

Чинним законодавством передбачена можливість звільнення з-під податкової застави окремих активів платника за його заявою (рис. 9.7).

Рис. 9.7. **Механізм звільнення окремих видів активів з-під податкової застави**

Перейдемо до вивчення питання податкової поруки, яка теж є одним із способів забезпечення погашення податкових зобов’язань платника.

Загальна схема податкової поруки наведена на рис. 9.8.

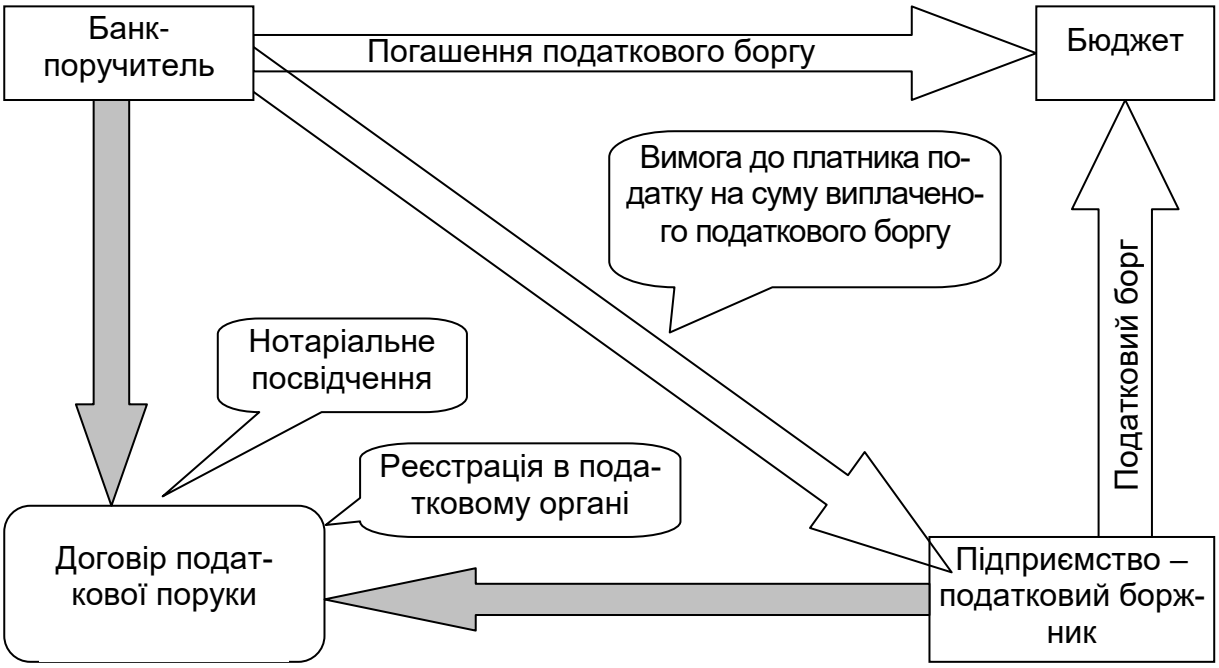


Рис. 9.8. **Схема здійснення операції податкової поруки**

Податковий орган зобов'язаний відмовитися від права податкової застави активів платника податків у разі коли банк-резидент поручається за нього.

За договором податкової поруки банк-поручитель зобов'язується перед податковим органом відповідати за належне виконання платником податків обов'язків із погашення його податкового зобов'язання або податкового боргу у строки та за процедурою, визначеними цим Законом.

У разі невиконання платником податків обов'язків із погашення податкового зобов'язання або податкового боргу банк-поручитель приймає на себе відповідальність за таке погашення в такому ж обсязі, як і платник податків.

Банк-поручитель, який виконав зобов'язання з погашення податкового зобов'язання або податкового боргу платника податків, має право зворотної вимоги до такого платника податків у розмірі виплаченої суми.

Договір податкової поруки набирає чинності після його підвідомчої реєстрації в податковому органі за місцезнаходженням (місцем податкової реєстрації) платника податків, що здійснюється на підставі надання податковому органу нотаріально посвідченого договору поруки.

Податковий орган зобов'язаний видати платнику податків протягом одного робочого дня, наступного за днем отримання договору поруки, довідку про реєстрацію такого договору, на підставі якої активи платника податків вважаються звільненими з-під податкової застави.

Договір поруки не може бути відкликаним поручителем до повного погашення податкового боргу. Поручитель не має права передоручати виконання зобов'язань за таким договором поруки третім особам.

Банк-поручитель набуває усіх прав і обов'язків платника податків щодо строків погашення узгодженого податкового зобов'язання такого платника податків або його податкового боргу, а також щодо оскарження дій податкового органу в порядку, визначеному Законом № 2181.

У разі коли інші, передбачені Законом № 2181, заходи з погашення податкового боргу не дали позитивного результату, податковий орган здійснює за платника податків та на користь держави заходи щодо залучення додаткових джерел погашення суми податкового боргу шляхом стягнення коштів, які перебувають у його власності, а за їх недостатності - шляхом продажу інших активів такого платника податків.

З цією метою активи платника класифікуються таким чином (рис. 9.10):

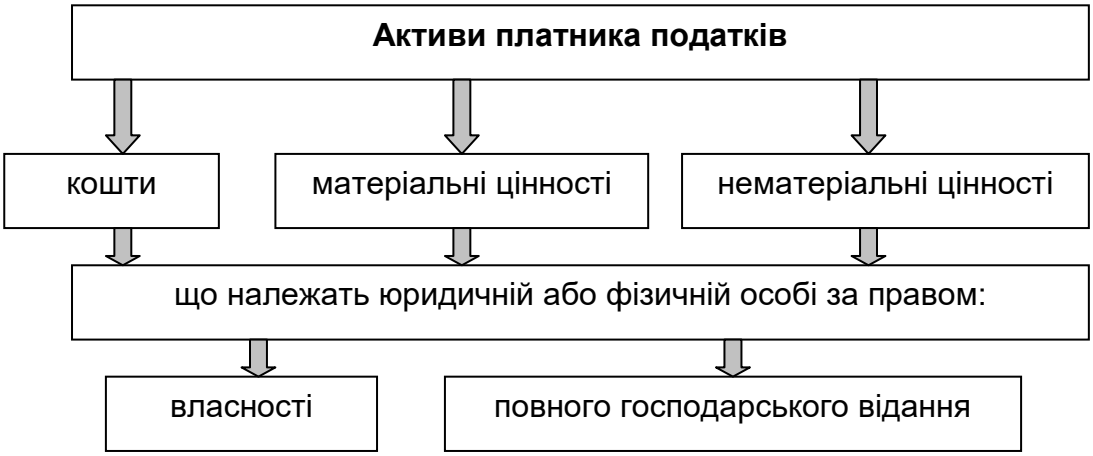


Рис. 9.10. **Структура активів платника податків**

Розглянемо порядок продажу активів, що перебувають у податковій заставі.

Готівкові кошти, виявлені податковим органом у касі, у тому числі скриньці реєстратора розрахункових операцій (електронного контрольно-касового апарата), та інших місцях зберігання, **за згодою** платника податків спрямовуються в рахунок погашення його податкового боргу.

У цьому разі посадові особи податкового органу в присутності матеріально відповідальної особи платника податків складають акт вилучення готівки в рахунок погашення податкового боргу такого платника податків в порядку, передбаченому п. 9 постанови КМУ від 15 квітня 2002 року №538 “Про затвердження Порядку стягнення коштів та продаж інших активів платника податків, які перебувають у податковій заставі” .

Якщо вилучених коштів недостатньо для сплати податкового боргу, проводиться комплекс заходів щодо підготовки інших активів платника податку до продажу (рис. 9.11)

Рис. 9.11. **Загальна схема підготовки до продажу активів, що знаходяться в податковій заставі**

Стягнення коштів та продаж інших активів платника податків провадяться не раніше тридцятого календарного дня з моменту надіслання йому другої податкової вимоги.

Платник податків (для державних і комунальних підприємств - за узгодженням з органом, уповноваженим управляти його майном) самостійно визначає склад і черговість продаж своїх активів виходячи з принципів збереження цілісності майнового комплексу, що забезпечує ведення його основної виробничої діяльності, та повного погашення суми податкового боргу.

Якщо податковий керуючий вирішує, що платник податків визначає для продажу активи, чия звичайна ціна є свідомо нижчою, ніж сума податкового боргу, такий податковий керуючий зобов'язаний самостійно визначити склад активів, що підлягають продажу, виходячи із принципів збереження цілісності майнового комплексу та з урахуванням того, що звичайна (оціночна) вартість таких активів не перевищує двократного розміру податкового боргу.

Таке рішення податкового керуючого може бути оскаржене в порядку, визначеному Законом № 2181 для оскарження рішень податкового органу щодо визначення сум податкових зобов'язань або податкового боргу. При цьому протягом строків такого оскарження продаж активів платника податків, визначених за рішенням податкового керуючого, не здійснюється.

У разі недостатності коштів, отриманих від продажу активів, які не входять до складу цілісного майнового комплексу платника податків, що забезпечує ведення його основної господарської діяльності, податковий керуючий зобов'язаний прийняти рішення про продаж цілісного майнового комплексу або його частини, без застосування обмежень щодо їх вартості.

Податковий керуючий не може прийняти рішення про продаж частини цілісного майнового комплексу, внаслідок якого платник податків позбувається можливості ведення його основної господарської діяльності, - у цьому випадку продажу підлягає цілісний майновий комплекс.

Загальна схема продажу активів платника наведена на рис.9.12.

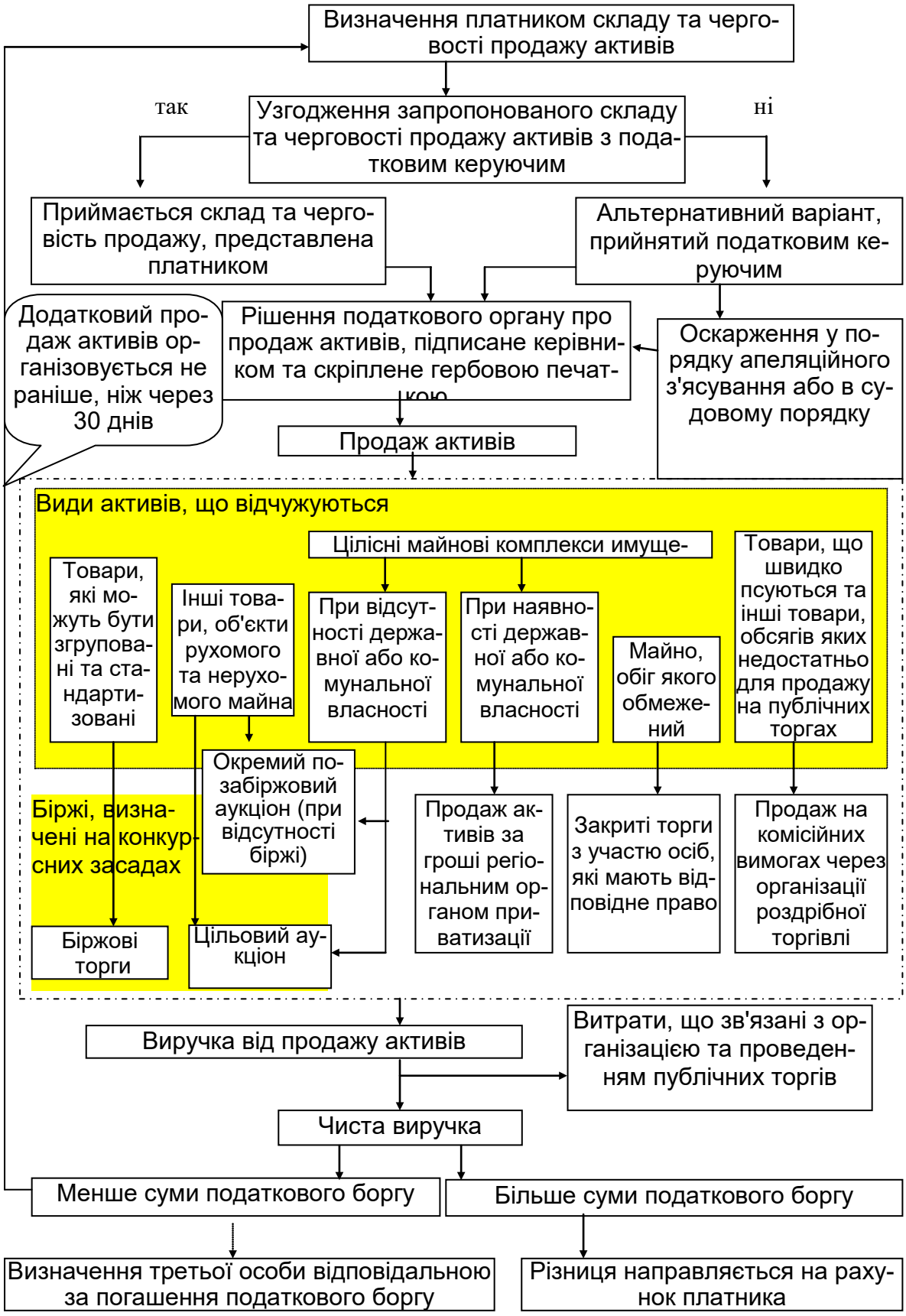


Рис. 9.12. **Загальна схема продажу активів платника, що знаходяться в податковій заставі**

У випадках коли сума коштів, отримана за наслідками продажу активів платника податків, перевищує суму його податкової заборгованості, різниця направляється на рахунки такого платника податків або його правонаступників і використовується у встановленому ними порядку.

У разі коли сума коштів, отримана за наслідками продаж частини активів платника податків, є недостатньою для погашення його податкової заборгованості, різниця покривається шляхом додаткового продажу його активів, що організується не раніше тридцяти календарних днів, наступних за днем проведення попереднього продажу.

Наступним кроком у вивченні даної теми є розгляд порядку продажу активів платників податків на публічних торгах.

Продаж активів платника податків на публічних торгах на умовах змагальності здійснюється в такому порядку:

а) товари, які можуть бути згруповані та стандартизовані, підлягають продажу за кошти виключно на біржових торгах, що проводяться біржами, створеними відповідно до Закону України "Про товарну біржу", які визначаються центральним податковим органом на конкурсних засадах;

б) інші товари, об'єкти рухомого чи нерухомого майна, а також цілісні майнові комплекси підприємств підлягають продажу за кошти виключно на цільових аукціонах, які організовуються за поданням відповідного податкового органу на зазначених біржах. У разі коли на території району або міста, де знаходяться активи платника податків, що продаються, відсутня товарна біржа, визначена центральним податковим органом, податковий орган організовує окремий позабіржовий аукціон.

Продовольчі товари, що швидко псуються, а також інші товари, обсяги яких не є достатніми для організації публічних торгів, підлягають продажу за кошти на комісійних умовах через організації роздрібної торгівлі, визначені податковим органом на конкурсних засадах.

Майно боржника, щодо обігу якого встановлено обмеження законом, продається на закритих торгах, які проводяться на умовах змагальності. У таких закритих торгах беруть участь особи, які відповідно до законодавства можуть мати зазначене майно у власності чи на підставі іншого речового права.

Важливим етапом, що передує продажу активів платника, є оприлюднення інформації про продаж активів (рис. 9.13).

Рис. 9.13. **Вимоги щодо оприлюднення інформації про продаж активів платників**

Інформація про склад активів платників податків, призначених для продаж, оприлюднюється центральним податковим органом.

Інформація про час та умови проведення прилюдних торгів активами платників податків оприлюднюється:

- при продажу активів на біржовому ринку - відповідною товарною біржею;

- при продажу активів на позабіржовому аукціоні та через організації роздрібної торгівлі - відповідним податковим органом.

Платник податків зобов'язаний надати комісії інформацію про активи, які перебувають у податковій заставі, а також забезпечити на першу вимогу комісії безперешкодний доступ її представників і учасників публічних торгів до огляду та оцінки активів, що пропонуються на продаж. Податковий керуючий має право здійснювати періодичні перевірки стану збереження активів, які перебувають у податковій заставі, отримувати від платника податків інформацію та документи про операції із заставле-

ними активами, пояснення в разі відчуження таких активів без згоди податкового керуючого.

Скасування рішення податкових органів щодо звільнення активів платників податків з-під податкової застави та скасування рішення про продаж активів відбувається якщо платник податків у будь-який момент до укладення договору купівлі-продажу його активів повністю погашає суму податкової заборгованості.

В інтересах кредиторів, у випадках коли сума податкового боргу не погашена після закінчення процедури продажу активів платника податків, податковий орган може визначити відповідальною за погашення залишкового податкового боргу такого платника податків третю особу, яка протягом одного року до останнього дня граничного строку погашення суми податкового зобов'язання такого платника податків придбала від нього активи за цінами, меншими ніж звичайні, або отримала їх у власність на безоплатній основі чи як безповоротну фінансову допомогу (крім благодійних внесків або пожертв неприбутковим організаціям або іншим набувачам благодійної допомоги відповідно до законодавства).

Розмір зазначеної відповідальності за погашення залишкового боргу платника податків не може перевищувати суми, що дорівнює звичайній ціні активів, придбаних третьою особою від платника податків, зменшеній на фактичну ціну придбання таких активів третьою особою.

З 16 лютого 2005р. набрав сили Закон від 2 січня 2005 року № 2322-IV „Про внесення змін до деяких законодавчих актів України (щодо посилення правового захисту громадян та запровадження механізмів реалізації конституційних прав громадян на підприємницьку діяльність, особисту недоторканність, безпеку, повагу до гідності особи, правову допомогу, захист)”, яким були запроваджені зміни в ст.11 Закону «Про державну податкову службу в Україні». Тепер згідно з п.11 ст.11 цього Закону фінансові (штрафні) санкції, суми недоїмки, пені, накладені (застосовані) органами державної податкової служби України, сплачуються платниками податків добровільно або стягуються в судовому порядку. Таким чином, у даний час, зважаючи на все, стягнення податкового боргу, якщо він виник у результаті донарахувань платнику податковим органом, може бути здійснено тільки в судовому порядку. При цьому представляється

не зовсім зрозумілим, хто буде виконувати судове рішення: чи органи податкової служби в порядку, передбаченому Законом № 2181, чи державна виконавча служба в порядку, передбаченому для стягнень по виконавчих документах.

Тестові завдання

Тест 1. Право податкової застави виникає у разі:

1) неподання або несвоєчасного подання платником податків податкової декларації;

2) якщо податковий борг визнається безнадійним;

3) у разі коли відповідно до закону контролюючий орган самостійно визначає податкове зобов'язання платника податків;

4) при зверненні платника податків до суду з позовом щодо визнання недійсним рішення контролюючого органу;

5) несплати у строки суми податкового зобов'язання, самостійно визначеної платником податків у податковій декларації;

6) несплати у строки суми податкового зобов'язання, визначеної контролюючим органом.

Тест 2. Право податкової застави поширюється:

1) майнові права інших осіб, надані платнику податків у тимчасове користування;

2) на будь-які види активів платника податків, які перебували в його власності (повному господарському віданні) у день виникнення такого права;

3) майно, передане платнику податків у лізинг (оренду), схов (відповідальне зберігання);

4) на будь-які активи, на які платник податків набуватиме прав власності у майбутньому, до моменту погашення його податкових зобов'язань або податкового боргу.

Тест 3. Податковий орган зареєструвати податкову заставу у відповідному державному реєстрі застав:

1) зобов'язаний;

2) зобов'язаний за умови строку дії такої податкової застави більш як десять календарних днів;

3) зобов'язаний за умови строку дії такої податкової застави більш як двадцять календарних днів;

4) має право.

Тест 4. Право податкової застави має пріоритет перед:

1) будь-якими правами інших застав, що виникли після моменту виникнення такого права на податкову заставу, незалежно від того, чи були зареєстровані права інших застав у державних реєстрах застав рухомого майна або нерухомого майна чи ні;

2) будь-якими правами інших застав, які були зареєстровані у державних реєстрах застав рухомого чи нерухомого майна до виникнення права на таку податкову заставу;

3) будь-якими правами інших застав, які не були зареєстровані у державних реєстрах застав рухомого чи нерухомого майна до виникнення права на таку податкову заставу;

4) будь-якими правами інших застав, що виникли до моменту виникнення такого права на податкову заставу, незалежно від того, чи були зареєстровані права інших застав у державних реєстрах застав рухомого майна або нерухомого майна чи ні;

5) будь-якими правами інших застав.

Тест 5. У разі коли право податкової застави виникає в той самий день, в який виникло або було зареєстровано право іншої застави на майно платника податків у державних реєстрах застав рухомого чи нерухомого майна, пріоритет має право:

1) іншої застави;

2) податкової застави.

Тест 6. До законодавчого запровадження системи реєстрації майна у державних реєстрах застав нерухомого майна:

1) реєстрація договору іншої застави у державному реєстрі застав рухомого майна прирівнюється до зазначеної реєстрації;

2) застава нерухомого майна ніколи не вважається зареєстрованою;

3) факт нотаріального посвідчення договору іншої застави прирівнюється до зазначеної реєстрації.

Тест 7. Платник податків, активи якого перебувають у податковій заставі, зобов'язаний письмово повідомити про таку податкову заставу:

1) орган державної податкової служби України;

2) органи Пенсійного фонду України;

3) органи фондів загальнообов'язкового державного соціального страхування;

4) наступних кредиторів;

5) органи місцевого самоврядування.

Тест 8. Зазначене повідомлення платник податків має здійснити:

1) протягом 10 днів;

2) протягом 20 днів;

3) протягом місяця;

4) строк не встановлено.

Тест 9. Платник податків, активи якого перебувають у податковій заставі, здійснює вільне розпорядження ними, за винятком операцій, що підлягають письмовому узгодженню з податковим органом:

1) купівлі чи продажу готової продукції, товарів і товарних запасів, робіт та послуг за кошти за цінами, що не є меншими за звичайні;

2) використання об'єктів нерухомого чи рухомого майна, майнових чи немайнових прав, а також коштів для здійснення внеску в статутний фонд іншого платника;

3) оренди (лізингу) нерухомого та рухомого майна;

4) ліквідації об'єктів нерухомого або рухомого майна внаслідок обставин непереборної дії (форс-мажорних обставин).

Тест 10. Надання майна, що перебуває у податковій заставі, у наступну заставу:

1) не дозволяється;

2) дозволяється;

3) дозволяється тільки з дозволу податкового органу.

Тест 11. Податковий керуючий має право видати припис про заборону здійснення операції на підставі відповідної цивільно-правової угоди, у разі:

1) закінчення строків позовної давності щодо податкового боргу;

2) у разі невиконання платником податків обов'язків із погашення податкового зобов'язання або податкового боргу;

3) коли за його висновками цінові умови та/або форми розрахунку за такою операцією призведуть до зменшення спроможності платника податків вчасно або у повному обсязі погасити податковий борг.

Тест 12. Податковий керуючий має право здійснювати:

1) проводити в порядку провадження дізнання і за дорученням слідчих органів у кримінальних справах обшуки, вилучення, допити та інші слідчі дії відповідно до кримінально-процесуального законодавства;

2) перевірки стану збереження активів, які перебувають у податковій заставі;

3) здійснювати фото -, кіно-, відеозйомку і звукозапис;

4) одержувати від боржника повну інформацію про операції із заставленими активами.

Тест 13. Активи платника податків звільняються з податкової застави з дня:

1) отримання податковим органом копії платіжного документа, завіреного обслуговуючим банком, що засвідчує факт перерахування до бюджету повної суми податкового зобов'язання;

2) з дня звернення платника податків до суду з позовом щодо визнання недійсним рішення контролюючого органу;

3) з дня отримання неподаної раніше податкової декларації контролюючим органом.

Тест 14. Коли банк-резидент поручається за платника податків, то:

1) податковий орган зобов'язаний зареєструвати податкову заставу у відповідному державному реєстрі застав;

2) податковий орган має право відмовитися від права податкової застави активів;

3) податковий орган зобов'язаний відмовитися від права податкової застави активів.

Тест 15. За запитом платника податків, що має податковий борг, податковий орган може видати письмове повідомлення про звільнення окремих видів активів такого платника податків з-під податкової застави, якщо такий податковий орган визначає:

1) що звичайна вартість звільнених активів більше суми податкового боргу, забезпеченого такою податковою заставою, у два чи більше разів;

2) що звичайна вартість інших активів, які залишаються у податковій заставі, більше суми податкового боргу, забезпеченого такою податковою заставою, у два чи більше разів;

3) що цінові умови та/або форми розрахунку за операцією з звільненими активами призведуть до збільшення спроможності платника податків вчасно або у повному обсязі погасити податковий борг.

Ситуаційні завдання

Завдання 1

За результатами документальної перевірки ДПІ донарахувала платнику суму податкових зобов'язань. Платник не погодився з рішенням ДПІ і почав адміністративне оскарження отриманого від ДПІ податкового повідомлення. Чи вважаються активи платника такими, що перебувають у податковій заставі протягом періоду апеляційного оскарження?

Завдання 2

Підприємство несвоєчасне сплатило податок. У результаті цього ДПІ нарахувала підприємству пеню в розмірі 1 грн. і не сповістила про це підприємство. Підприємство, нічого не знаючи про пеню, продало основні фонди на суму 100000грн. Довідавшись про це, ДПІ зажадала від підприємства сплати штрафу в силу того, що підприємство знаходилося в податковій заставі і провело операцію без узгодження з ДПІ. Чи права ДПІ?

Завдання 3

За результатами документальної перевірки ДПІ донарахувала платнику суму податкових зобов'язань. Платник не погодився з рішенням ДПІ і почав судове оскарження отриманого від ДПІ податкового повідомлення. За результатами оскарження податкове повідомлення ДПІ було скасовано як неправильне. Однак у цей час платник зробив відчуження основних фондів. ДПІ вирішило оштрафувати підприємство, вважаючи, що в період судового оскарження підприємство знаходилося в податковій заставі. Чи права ДПІ?

Завдання 4

1 серпня 2004р. платник звернувся в ДПІ з заявою про звільнення теплохода з податкової застави. 5 серпня 2004р. ДПІ видала підприємству повідомлення про звільнення верстата з ЧПУ з податкової застави, що датовано так само 5 серпня. У результаті цього платник 6 серпня зробив відчуження цього верстата. Однак з Державного реєстру обтя-

жень рухомого майна верстат був виключений лише 9 серпня. ДПІ порахувала, що підприємство порушило закон. Чи права ДПІ?

Тематика рефератів

1. Пріоритет податкової застави.
2. Виконання судових рішень у випадку перебування підприємства в податковій заставі.
3. Податкова застава і ліквідація платника податку.
4. Банкрутство, мирова угода і податкова застава.
5. Податкова застава у світовій практиці
6. Відповідальність за порушення платником правил податкової застави.
7. Реєстрація і пріоритет податкової застави.
8. Податкова застава цінних паперів.
9. Податкова застава майнових прав.
10. Податкова порука та її відмінності від інших способів забезпечення сплати податкового боргу.

Перелік контрольних запитань

1. Що таке податкова застава та в чому полягає її зміст?
2. У яких випадках виникає податкова застава?
3. З якого моменту виникає податкова застава?
4. У яких випадках припиняється податкова застава?
5. З якого моменту припиняється податкова застава?
6. Які активи попадають у податкову заставу?
7. Яка процедура звільнення окремих видів активів з податкової застави?
8. Що таке податкова порука?
9. Яка процедура продажу активів платника з метою погашення його податкового боргу?

РЕКОМЕНДОВАНА ЛІТЕРАТУРА

Основна

1. Закон України "Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетам та державними цільовими фондами" від 21 грудня 2000 р. № 2181-III (зі змінами і доповненнями) / В кн. Основи податкового законодавства. Збірка основних законодавчих актів. – Харків: ВД «ІНЖЕК», 2004. – С. 39-88.

2. Положення про призначення, звільнення та компетенцію податкового керуючого. Затверджене наказом Державної податкової адміністрації України від 2 серпня 2001 року № 312 // Офіційний Вісник України. – 2001. – №37. – Ст.1704.

3. Порядок застосування податкової застави органами державної податкової служби. Затверджений наказом Державної податкової адміністрації України від 28 серпня 2001 року № 338 // Офіційний Вісник України. – 2001. – №40. – Ст.1816.

4. Порядок проведення позабіржових аукціонів з продаж активів платника податків, які перебувають у податковій заставі. Затверджений наказом Державної податкової адміністрації України від 27 травня 2002 року № 243 // Офіційний Вісник України. – 2002. – №24. – Ст.1186.

5. Порядок проведення цільових аукціонів з продаж активів платника податків, які перебувають у податковій заставі. Затверджений наказом Державної податкової адміністрації України від 26 червня 2002 року № 294 // Офіційний Вісник України. – 2002. – №27. – Ст.1297.

6. Про реєстрацію податкових застав нерухомого майна. Наказ Міністерства юстиції України, Державної податкової адміністрації України від 7 лютого 2003 року № 9/5/59 // Офіційний Вісник України. – 2003. – №8. – Ст. 325.

7. Порядок стягнення коштів та продаж інших активів платника податків, які перебувають у податковій заставі. Затверджений постановою Кабінету Міністрів України від 15 квітня 2002 року №538 // www.liga.kiev.ua.

Додаткова

8. Іванов Ю.Б. Система оподаткування в схемах і таблицях. Частина 2. Оподаткування фізичних осіб. Частина 3. Податковий менеджмент: Навчальний посібник. – Харків: ВД «ІНЖЕК», 2004. – 304 с.

9. Інструкція про порядок реєстрації застав рухомого майна в Державному реєстрі застав рухомого майна, затвердженою наказом Міністерства юстиції України від 26 лютого 1999 року № 13/5 // www.liga.kiev.ua.

10. Карпов Л. Н. Аренда при налоговом залоге; отсутствие налогового залога при неуплаченной пене // Бухгалтер. – 2003. – №39. – С. 44–46.

11. Лист Державної податкової адміністрації України від 11 листопада 2003 року № 17579/7/24-1117 // www.liga.kiev.ua.

12. Лист Державної податкової адміністрації України від 04 листопада 2003 року № 17199/7/24-1117 // www.liga.kiev.ua.

13. Лист Державної податкової адміністрації України від 20 березня 2003 року № 4556/7/24-1117 // www.liga.kiev.ua.

14. Основы налогового права / Под ред. проф. Н.П. Кучерявенко. – Харьков: Легас, 2003. – 384 с.

15. Податкове роз'яснення положень абзацу 4 підпункту 8.2.1 пункту 8.2 статті 8 Закону України від 21 грудня 2000 року № 2181-III «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами». Затверджене наказом Дердавної податкової адміністрації України від 06.06.02 №271 // www.liga.kiev.ua.

16. Сухомлін І. Податкова застава. Грек Г. Судовий порядок оскарження податкового зобов’язання. // В зб. систематизованого законодавства «Податкове адміністрування». –Бухгалтерія. – 2002. – № 16/1. – С. 206-214.

17. Сухомлін І. Права платника податків, активи якого знаходяться у податковій заставі. // В зб. систематизованого законодавства «Права платників податків». – 2004. – Вип. 11. – С. 87-88.

Тема 10. АДМІНІСТРАТИВНИЙ АРЕШТ АКТИВІВ

Адміністративний арешт активів платника податків (далі - арешт активів) є виключним способом забезпечення можливості погашення його податкового боргу.

Сутність арешту активів наведена на рис. 10.1.

Рис. 10.1. **Сутність та сфера застосування адміністративного арешту активів платників податків**

Арешт активів може бути застосовано, якщо з'ясовується одна з таких обставин:

а) платник податків порушує правила відчуження активів, що знаходяться в податковій заставі;

б) фізична особа, яка має податковий борг, виїжджає за кордон;

в) платника податків, який отримав податкове повідомлення або має податковий борг, визнано неплатоспроможним за зобов'язаннями, іншими ніж податкові, крім випадків, коли стосовно такого платника податків запроваджено мораторій на задоволення вимог кредиторів у зв'язку з порушенням щодо нього провадження у справі про банкрутство;

г) платник податків відмовляється від проведення документальної перевірки за наявності законних підстав для її проведення або від допуску посадових осіб податкового органу до обстеження приміщень, що використовуються для одержання доходів або пов'язані з отриманням ін-

ших об'єктів оподаткування, електронних контрольно-касових апаратів, комп'ютерних систем, що застосовуються для розрахунків за готівку або з використанням карток платіжних систем, вага-касових комплексів, систем та засобів штрихового кодування;

д) відсутні свідоцтва про державну реєстрацію суб'єктів підприємницької діяльності, спеціальні дозволи (ліцензії) на її здійснення, торгові патенти, сертифікати відповідності електронних контрольно-касових апаратів, комп'ютерних систем;

е) відсутня реєстрація особи як платника податків в органі державної податкової служби, якщо така реєстрація є обов'язковою відповідно до закону, або коли платник податків, що отримав податкове повідомлення або має податковий борг, здійснює дії з переведення активів за межі України, їх приховування або передачі іншим особам.

Підстави для арешту активів наведені на рис. 10.2, а процедура його застосування – на рис. 10.3.

Арешт може бути накладеним на будь-які активи юридичної особи, а для фізичної особи - на будь-які її активи, крім тих, що не підлягають арешту згідно із законодавством (докладніше див. розділ 9).

Наступним питанням, на яке слід з’ясувати, які саме види арешту активів застосовують контролюючі органи, а потім детально проаналізувати особливості кожного виду арешту.

Існують два види арешту активів:

- повний;
- умовний.

Повним арештом активів визнається виключна заборона платнику податків на реалізацію прав розпорядження або користування його активами з їх тимчасовим вилученням або без такого. При вилученні активів ризик, пов'язаний з їх зберіганням або втратою їх функціональних чи споживчих якостей, покладається на орган, який прийняв рішення про таке вилучення.

Умовним арештом активів визнається обмеження платника податків щодо реалізації прав власності на такі активи, яке полягає в обов'язковому попередньому отриманні дозволу керівника відповідного податкового органу на здійснення будь-якої операції платника податків з такими активами. Зазначений дозвіл може бути наданий керівником податко-

вого органу, якщо за висновком податкового керуючого здійснення окремої операції платником податків не призведе до збільшення його податкового боргу або до зменшення ймовірності його погашення.

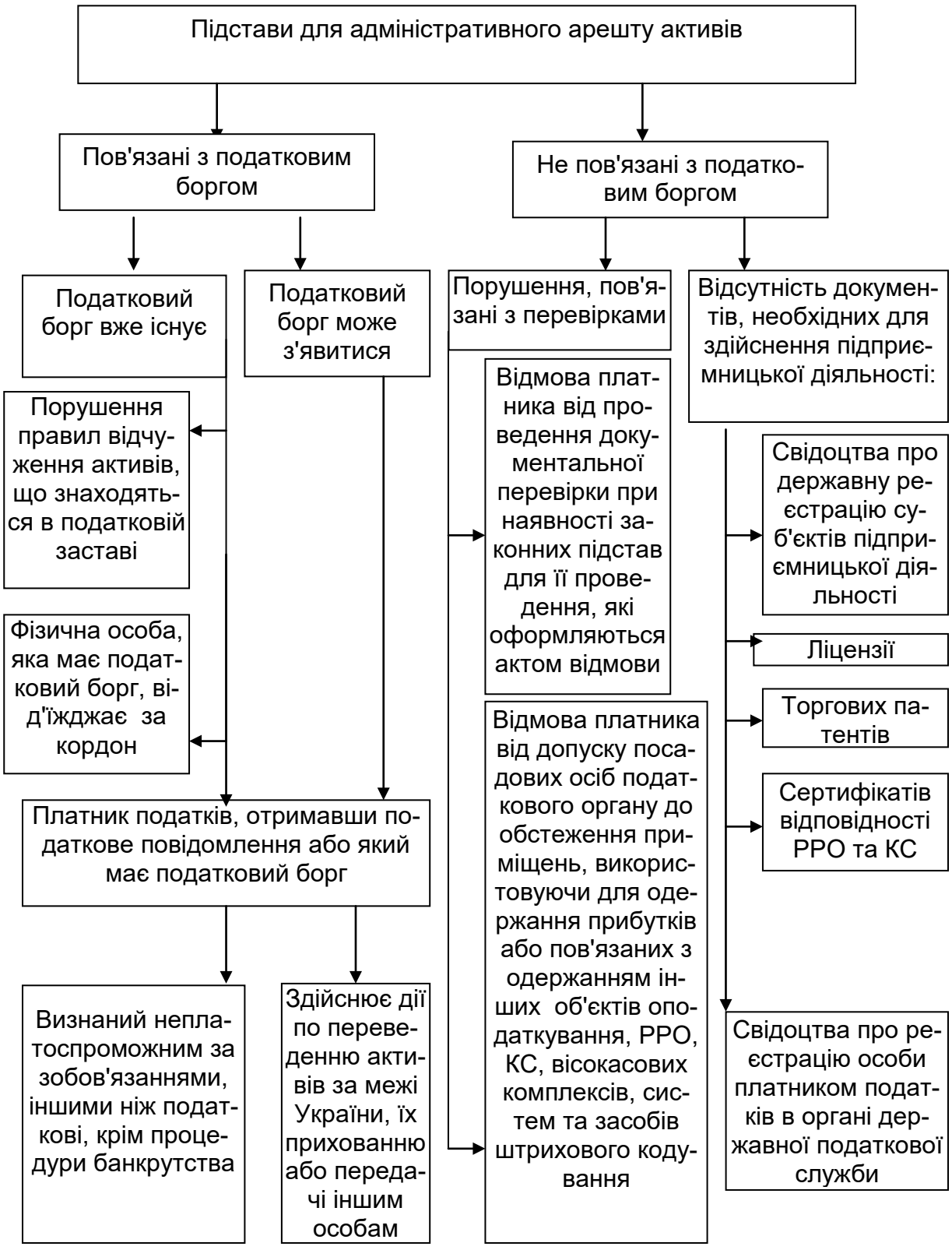


Рис. 10.2. **Підстави для застосування адміністративного арешту активів платника**

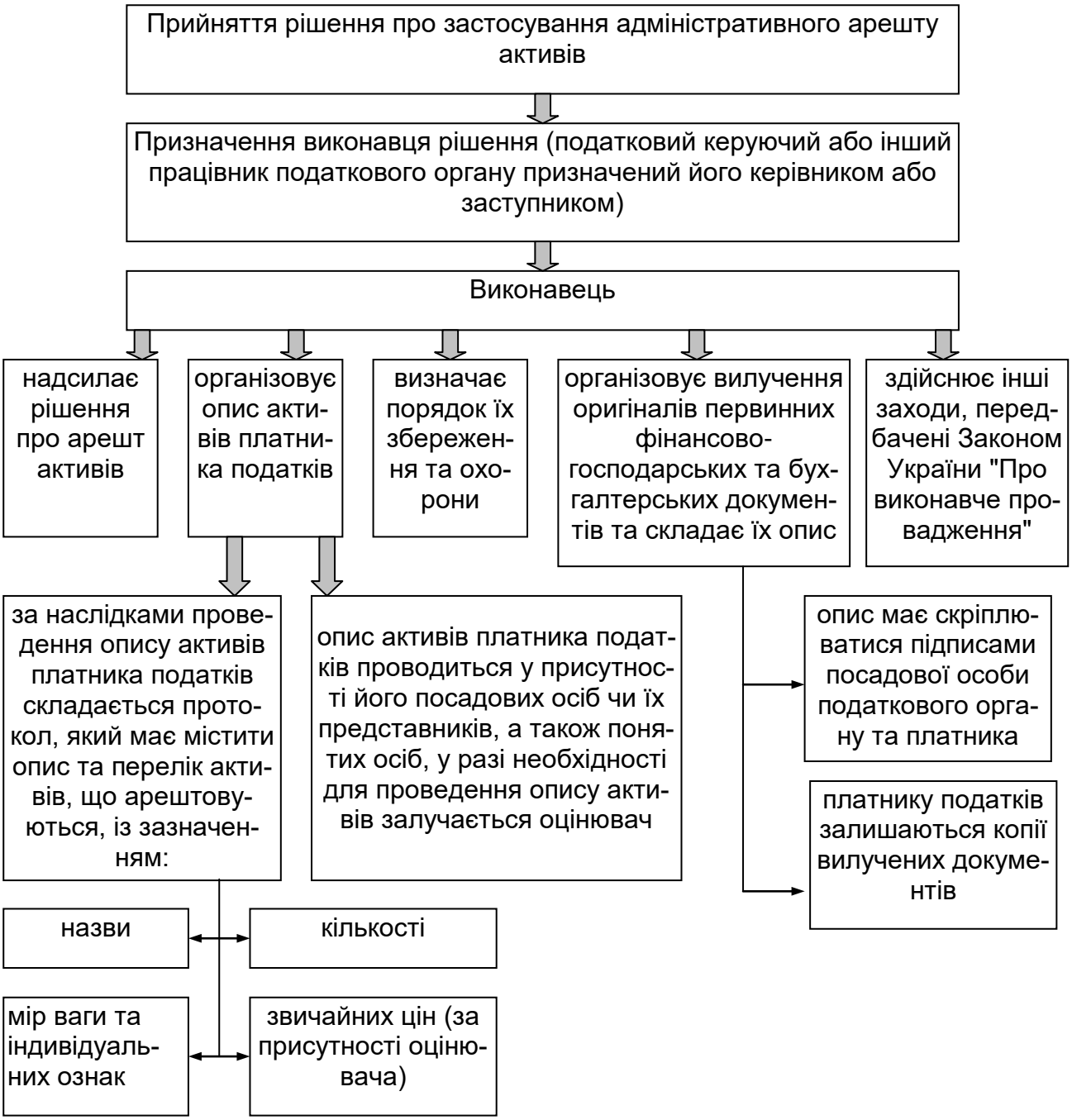


Рис.10.3. **Процедура застосування адміністративного арешту**

Крім того, застосовується також адміністративний арешт окремих тимчасово затриманих активів, власника яких не виявлено.

Порівняльна характеристика різних видів адміністративного арешту активів наведена в табл. 10.1.

Таблиця 10.1

Характеристики видів адміністративного арешту активів

Особливості застосування	Різновиди адміністративного арешту активів			
	Арешт окремих тимчасово затриманих активів	Умовний арешт	Повний арешт	
			З тимчасовим вилученням	Без тимчасового вилучення
1	2	3	4	5
Сфера застосування	1. Товари, які виготовляються, зберігаються, переміщуються або реалізуються з порушенням митного законодавства та законодавства з питань обкладення акцизним збором. 2. Товари та валютні цінності, які продаються з порушенням встановленого законодавством порядку.	Для юридичних осіб – будь-які активи; Для фізичних осіб – будь-які активи, крім тих, які не підлягають арешту по законодавству		
Призупинення активних операцій із рахунків платника	Не передбачено	Призупиняються активні операції з рахунків платника, за винятком операцій з: погашення податкових зобов'язань та податкового боргу; сплаті боргу по виконавчим документам або задоволеним претензіям у порядку доарбітражного урегулювання суперечок, що вступили в силу до моменту виникнення права податкової застави.		
Тимчасова заборона третьою особою на відчуження активів платника, що у них знаходяться	Не застосовується	Рішення про застосування адміністративного арешту висилається третій особі		
Ризики загибелі або псування активів	Законодавчо не урегульовано, однак, оскільки такі активи вилучаються, ризики повинні бути покладені на орган податкової служби, що приймає рішення про арешт	Платник	Платник	Орган, що приймає рішення про вилучення активів

Закінчення табл. 10.1

1	2	3	4	5
Терміни застосування	Тимчасова затримка – на строк до 24 години робочого дня, наступного за днем складання протоколу; арешт – до 96 годин з часу підпису відповідного рішення. В разі, якщо власник не встановлений, активи знаходяться під режимом адміністративного арешту на протязі строку визнання їх безхазяйними або на протязі граничного строку, визнаного законодавством для швидкопсувних активів.	До 96 годин з часу підписання відповідного рішення. Далі адміністративний арешт може бути продовжений виключно за рішенням суду, яке повинно бути винесене на протязі 48 годин з моменту отримання звернення керівника (заступника) податкового органу		
Обмеження прав власності на активи	Власнику (якщо він виявлений) заборонено здійснювати будь-які дії з арештованими активами, крім дій по їх охороні, зберіганню та підтримці в належному функціональному та якісному стані у порядку, визначеному податковим керуючим або спеціально назначеним робітником податкового органу.	Обов'язкове попереднє отримання дозволу керівника відповідного податкового органу (на представлення податкового управляючого) на здійснення будь-якої господарської операції з такими активами	Виняткова заборона платнику на реалізацію прав розпорядження або використання його активів крім дій по їх охороні, зберіганню та підтримці в належному функціональному та якісному стану у порядку, визначеному податковим управляючим або спеціально назначеним робітником податкового органу, на якого покладені функції виконавчого рішення про арешт	

Рішення про застосування адміністративного арешту активів приймається керівником відповідного органу державної податкової служби або його заступником (рис.10.4).

Арешт активів може бути також застосований до товарів, які виготовляються, зберігаються, переміщуються або реалізуються з порушенням правил, визначених митним законодавством чи законодавством з питань оподаткування акцизним збором, а також до товарів, у т.ч. валю-

тних цінностей, які продаються з порушенням порядку, визначеного законодавством, без попереднього встановлення їх власника.

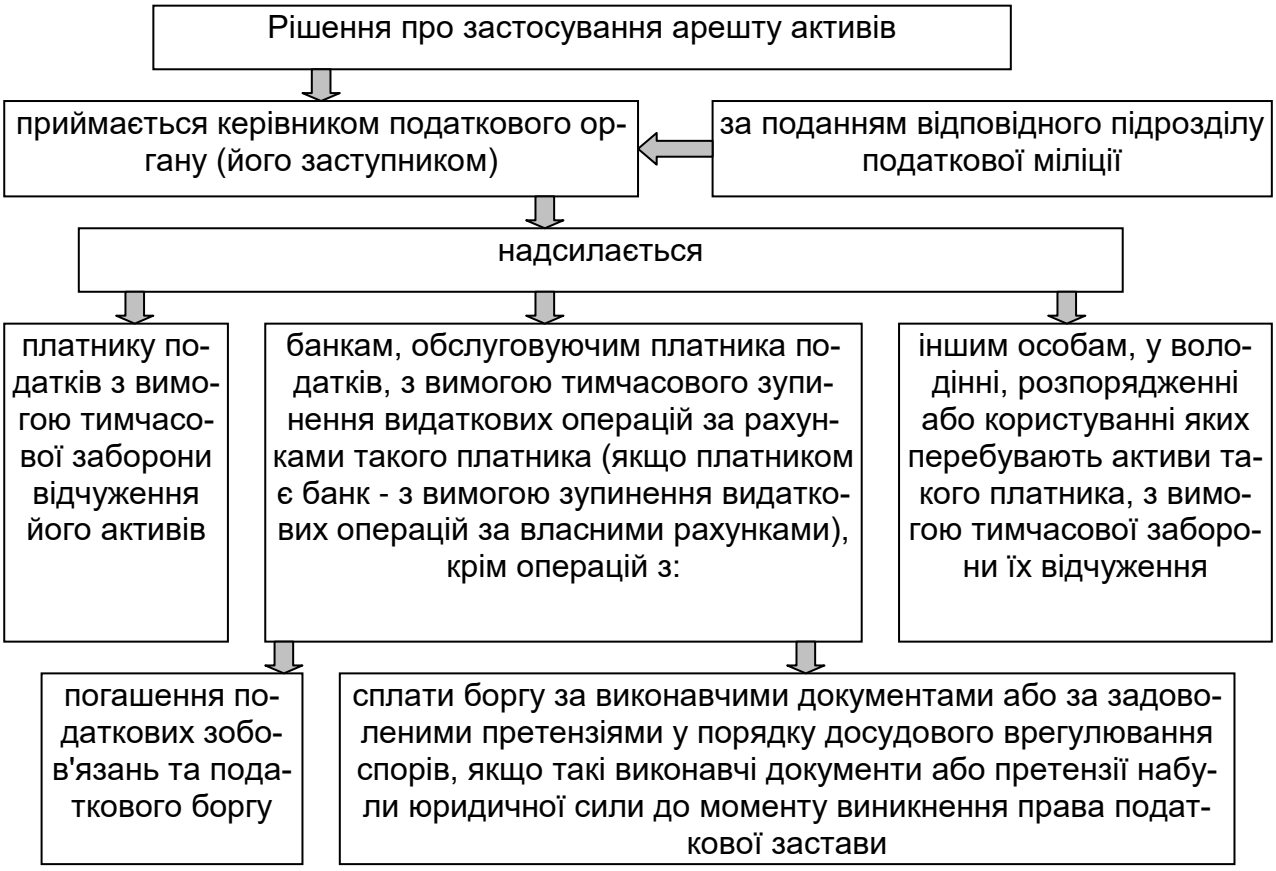


Рис. 10.4. **Порядок прийняття рішення про застосування адміністративного арешту активів**

У цьому випадку службові особи органів податкової міліції або інших правоохоронних органів, відповідно до їх компетенції, мають право тимчасово затримувати такі активи з складанням протоколу, який має містити:

- відомості про причини такого затримання із посиланням на порушення конкретної законодавчої норми;
- опис активів, їх родових ознак та кількості;
- відомості про особу (особи), у якої було вилучено такі товари (за їх наявності);
- перелік прав та обов'язків таких осіб, що виникають у зв'язку із таким вилученням.

Керівник підрозділу правоохоронного органу, у підпорядкуванні якого перебуває службова особа, яка склала протокол про тимчасове затримання активів, зобов'язаний невідкладно проінформувати керівника податкового органу (його заступника), на території якого здійснено таке затримання. На підставі відомостей, зазначених у протоколі, керівник податкового органу (його заступник) має право прийняти рішення про накладення арешту на такі активи або відмовити в ньому шляхом неприйняття такого рішення.

Рішення про накладення арешту активів має бути прийняте до 24 години робочого дня, наступного за днем складання протоколу про тимчасове затримання активів, але, коли відповідно до законодавства податковий орган закінчує роботу раніше, то такий строк закінчується в момент закінчення роботи. У разі коли рішення про арешт активів не приймається протягом зазначеного строку, активи вважаються звільненими з-під режиму тимчасового затримання, а посадові чи службові особи, які перешкоджають такому звільненню, несуть відповідальність, установлену законодавством.

Арешт може бути накладено на активи строком до 96 часів від години підписання відповідного рішення керівником податкового органу (його заступником). Зазначений строк не може бути продовжено в адміністративному порядку, у тому числі за рішенням інших державних органів, за винятком випадків, коли власника заарештованих активів не встановлено (не виявлено). У цьому випадку такі активи перебувають під режимом адміністративного арешту протягом строків, визначених законодавством для визнання їх безхазяйними[1].

---

[1]Безхазяйною є річ, яка немає власника або власник якої невідомий.

Безхазяйні нерухомі речі беруться на облік органом, що здійснює державну реєстрацію прав на нерухоме майно, за заявою органу місцевого самоврядування, на території якого вони розміщені. Про взяття безхазяйної нерухомої речі на облік робиться оголошення у друкованих засобах масової інформації. Після закінчення одного року з дня взяття на облік безхазяйної нерухомої речі вона за заявою органу, уповноваженого управляти майном відповідної територіальної громади, може бути передана за рішенням суду у комунальну власність.

У разі коли такі безхазяйні активи є такими, що швидко псуються, граничний термін їх адміністративного арешту не може перевищувати - визначеного законодавством граничного строку, після якого вони підлягають продажу.

Керівник відповідного податкового органу (його заступник) має право звернутися до суду з поданням про продовження строків арешту активів платника податків за наявності достатніх підстав вважати, що звільнення активів з-під адміністративного арешту може загрожувати їх зникненням або знищенням, а суд винний прийняти відповідне рішення протягом 48 годин від моменту отримання зазначеного звернення.

Ці строки не включають часи, що припадають на вихідні та святкові дні.

Проведення адміністративного арешту активів у період з 20-ї години до 9-ї години наступного дня не допускається, за винятком випадків, коли такий арешт є невідкладним у зв'язку з обставинами кримінальної справи відповідно до закону.

Функції виконавця рішення про арешт активів платника податків покладаються на податкового керуючого.

Виконавець:

- надсилає рішення про арешт активів;

- організовує опис активів платника податків;

- організовує вилучення оригіналів первинних фінансово-господарських та бухгалтерських документів, складає їх опис, що має скріплюватися підписами посадової особи податкового органу та платника податків, і залишає платнику податків копії таких документів.

Опис активів платника податків проводитися в присутності його посадових осіб чи їх представників, а також понятих осіб. У разі відсутності посадових осіб платника податків або їх представників опис його активів здійснюється в присутності понятих осіб. У разі необхідності для проведення опису активів залучається оцінювач.

Представникам платника податків, активи якого підлягають адміністративному арешту, письмово роз'яснюються їх права та обов'язки.

Понятими особами не можуть бути працівники податкових органів або правоохоронних органів.

При проведенні опису активів платника податків особи, які його проводять, зобов'язані пред'явити посадовим особам такого платника податків або їх представникам відповідне рішення про накладення адміністративного арешту, а також документи, що засвідчують їх повноваження на проведення такого опису.

За наслідками проведення опису активів платника податків складається протокол, який має містити опис та перелік активів, що арештовуються, із зазначенням назви, кількості, мір ваги та індивідуальних ознак і, за присутності оцінювача, - звичайних цін.

Усі активи, що підлягають опису, пред'являються посадовим особам платника податків або їх представникам та понятим особам, а за відсутності посадових осіб або їх представників - понятим особам, для візуального контролю.

Далі слід розглянути випадки та порядок зупинення податкового арешту активів платника податків. Чинним законодавством встановлено підстав для зупинення адміністративного арешту активів платника податків (рис. 10.5).

У разі коли активи платника податків звільняються з-під адміністративного арешту в зв'язку із закінченням граничного строку його застосування, повторне накладення адміністративного арешту за підставами накладення першого адміністративного арешту не дозволяється.

Тестові завдання

Тест 1. Арешт активів може бути застосовано, якщо з'ясовується одна з таких обставин:

1) неподання або несвоєчасного подання платником податків податкової декларації;

2) платник податків порушує правила відчуження активів;

3) фізична особа, яка має податковий борг, виїжджає за кордон;

4) платник податків відмовляється від проведення документальної перевірки за наявності законних підстав для її проведення;

5) несплати у строки суми податкового зобов'язання, визначеної контролюючим органом.

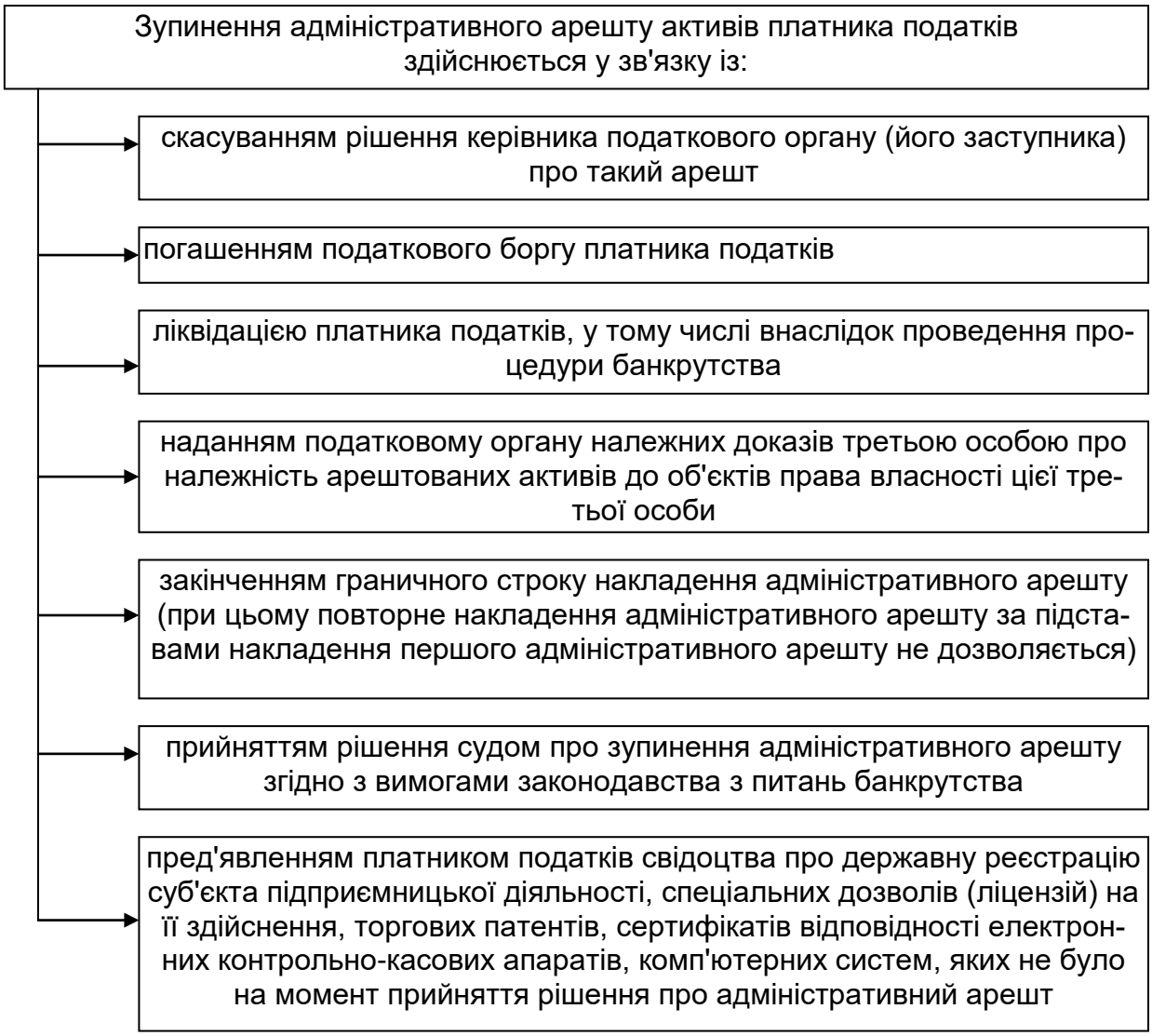


Рис. 10.5. **Підстави для зупинення адміністративного арешту активів**

Тест 2. Виключна заборона платнику податків на реалізацію прав розпорядження або користування його активами з їх тимчасовим вилученням може бути класифікована як:

1) повний арешт;
2) умовний арешт;
3) змішаний арешт.

Тест 3. Виключна заборона платнику податків на реалізацію прав розпорядження або користування його активами без тимчасового вилучення:

1) повний арешт;
2) умовний арешт;
3) змішаний арешт.

Тест 4. Обмеження платника податків щодо реалізації прав власності на активи, яке полягає в обов'язковому попередньому отриманні дозволу керівника відповідного податкового органу на здійснення будь-якої операції платника податків з активами:

1) повний арешт;
2) умовний арешт;
3) змішаний арешт.

Тест 5. Керівник податкового органу (його заступник) може прийняти рішення про застосування арешту активів платника податків за поданням:

1) правоохоронного органу;
2) контролюючого органу;
3) відповідного підрозділу податкової міліції.

Тест 6. Службові особи органів податкової міліції або інших правоохоронних органів, відповідно до їх компетенції, мають право тимчасово затримувати такі активи:

1) товари, які виготовляються, зберігаються, переміщуються або реалізуються з порушенням правил, визначених митним законодавством;

2) товари, які зберігаються з порушенням порядку, визначеного законодавством;

3) товари, які виготовляються, зберігаються, переміщуються або реалізуються з порушенням правил, визначених законодавством з питань оподаткування акцизними зборами;

4) товари, у тому числі валютні цінності, які продаються з порушенням порядку, визначеного законодавством;

5) товари, які продаються без погодження з податковим керуючим.

Тест 7. Рішення про застосування арешту активів має бути прийняте не пізніше:

1) трьох робочих днів, наступних за днем складання протоколу про тимчасове затримання активів;

2) 96 годин, наступних за днем складання протоколу про тимчасове затримання активів;

3) 24-ї години робочого дня, наступного за днем складання протоколу про тимчасове затримання активів;

Тест 8. Арешт може бути накладено на активи строком до:

1) 96 годин;

2) 48 годин;

3) 24 годин.

Тест 9. Термін арешту може бути продовжений судом до:

1) 5 днів;

2) 30 днів;

3) 180 днів;

4) граничний строк не визначений.

Тест 10. Зупинення адміністративного арешту активів платника податків здійснюється у зв'язку із:

1) отримання податковим органом договору поруки на повну суму податкового боргу платника податків;

2) прийняття податковим органом рішення про розстрочення, відстрочення суми податкових зобов'язань;

3) скасуванням рішення керівника податкового органу (його заступника) про такий арешт;

4) закінченням граничного строку накладення адміністративного арешту;

5) наданням податковому органу належних доказів третьою особою про належність арештованих активів до об'єктів права власності цієї третьої особи;

6) досягненням податкового компромісу.

Ситуаційні завдання

Завдання 1

Платник податку продав свої активи, що знаходяться під адміністративним арештом. Опишіть можливі наслідки цієї ситуації та дії органу податкової служби.

Завдання 2

Активи платника знаходяться під адміністративним арештом протягом 48 годин. Податковий керуючий приймає рішення про продовження терміну адміністративного арешту ще на 120 годин. Оцініть обґрунтованість рішення податкового керуючого та можливі наслідки такого рішення.

Завдання 3

Чи можна застосувати адміністративний арешт активів до платника, що не знаходиться за своєю юридичною адресою?

Завдання 4

За інформацією, отриманою податковим керуючим, директор підприємства, у якого існує податковий борг, оформляє закордонний паспорт. Як запобіжну міру пропонується застосувати адміністративний арешт активів цього підприємства. Чи обґрунтованим буде таке рішення органу податкової служби?

Завдання 5

При проведенні перевірки підприємства, що здійснює діяльність, яка підлягає ліцензуванню, ліцензія на цю діяльність пред'явлена не була. Це було пояснене тим, що ліцензія знаходиться у заступника директора, що відвіз її із собою у відрядження для пред'явлення потенційному замовнику. На активи підприємства був накладений адміністративний

арешт. Через якийсь час заступник директору повернувся і привіз ліцензію. Чи буде відмінено адміністративний арешт?

Тематика рефератів

1. Відповідальність за порушення платником правил адміністративного арешту.
2. Невстановлення власника товару й адміністративний арешт цього товару.
3. Адміністративний арешт у випадку обстеження приміщень, зв'язаних з одержанням доходу.
4. Адміністративний арешт цінних паперів.
5. Застосування адміністративного арешту в закордонній практиці.
6. Аналіз української практики застосування адміністративного арешту.
7. Незаконні випадки застосування адміністративного арешту.

Перелік контрольних запитань

1. Що таке адміністративний арешт активів?
2. У яких випадках застосовується адміністративний арешт і для чого?
3. Які бувають види адміністративного арешту?
4. Хто приймає рішення про застосування адміністративного арешту?
5. На який термін може бути накладений арешт?
6. На який термін може бути продовжений адміністративний арешт?
7. Хто може продовжити термін адміністративного арешту?
8. Хто є виконавцем рішення про адміністративний арешт?
9. Коли припиняється адміністративний арешт активів?

РЕКОМЕНДОВАНА ЛІТЕРАТУРА

Основна

1. Закон України "Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетам та державними цільовими фондами" від 21 грудня 2000 р. № 2181-III (зі змінами і доповненнями) / В кн. Основи податкового законодавства. Збірка основних законодавчих актів. – Харків: ВД «ІНЖЕК», 2004. – С. 39-88.

2. Про затвердження форми протоколу про тимчасове затримання активів. Постанова Кабінету Міністрів України від 26 жовтня 2001 року № 1412 // Офіційний Вісник України. – 2001. – №44. – Ст.1972.

3. Положення про призначення, звільнення та компетенцію податкового керуючого. Затверджене наказом Державної податкової адміністрації України від 2 серпня 2001 року № 312 // Офіційний Вісник України. – 2001. – №37. – Ст.1704.

4. Порядок застосування податкової застави органами державної податкової служби. Затверджений наказом Державної податкової адміністрації України від 28 серпня 2001 року № 338 // Офіційний Вісник України. – 2001. – №40. – Ст.1816.

5. Порядок застосування адміністративного арешту активів платників податків. Затверджений наказом Державної податкової адміністрації України від 25 вересня 2001 р. N 386

Додаткова

6. Азаров Л. Адміністративний арешт активів : Як це робиться на Україні. // В зб. систематизованого законодавства «Податкове адміністрування». –Бухгалтерія. – 2002. – № 16/1. – С. 215-219.

7. Іванов Ю.Б. Система оподаткування в схемах і таблицях. Частина 2. Оподаткування фізичних осіб. Частина 3. Податковий менеджмент: Навчальний посібник. – Харків: ВД «ІНЖЕК», 2004. – 304 с.

8. Лист Державної податкової адміністрації України від 26 березня 2002 року № 5062/7/24-1117 "Методичні рекомендації щодо роботи

податкових керуючих з платниками податків, які мають податковий борг” // www.liga.kiev.ua.

9. Лист Вищого господарського суду України від 20 серпня 2002 року № 06-4/943 “Про деякі питання розгляду господарськими судами подань органів ДПС про продовження строку адміністративного арешту активів платника податків” // www.liga.kiev.ua.

10. Лист Національного банку України від 22 липня 2002 року № 18-109/2711-4557 // www.liga.kiev.ua.

11. Лист Комітету Верховної Ради України з питань фінансів та банківської діяльності від 09 вересня 2002 року № 06-10/364 // www.liga.kiev.ua.

12. Основы налогового права / Под ред. проф. Н.П. Кучерявенко. – Харьков: Легас, 2003. – 384 с.

Тема 11. РОЗСТРОЧЕННЯ ТА ВІДСТРОЧЕННЯ ПОДАТКОВИХ ЗОБОВ’ЯЗАНЬ ПЛАТНИКА ПОДАТКІВ

При вивченні цієї теми насамперед необхідно з’ясувати визначення і порядок розстрочення і відстрочення податкових зобов’язань.

Відповідно до Закону № 2181 під **розстроченням податкових зобов'язань розуміється надання платнику податків бюджетного кредиту на основну суму його податкових зобов'язань без урахування сум пені на умовах податкового кредиту, за якими основна сума кредиту та нараховані на неї проценти погашаються рівними частками, починаючи з податкового періоду, наступного за періодом надання такого кредиту**.

Зверніть увагу, якщо до складу розстроченої суми входить пеня, то для розрахунку процентів за користування податковим кредитом береться сума за виключенням суми пені.

Відстрочення податкових зобов'язань – це перенесення сплати основної суми податкових зобов'язань платника податків на умовах податкового кредиту без урахування сум пені, за якими основна сума податкових зобов'язань та нараховані на неї проценти сплачуються рівними частками, починаючи з будь-якого податкового періоду, визначеного відповідним податковим органом, але не пізніше закінчення 12 календарних місяців з моменту виникнення такого податкового зобов'язання, або одноразово у повному обсязі.

Якщо до складу відстроченої суми входить пеня, то для розрахунку процентів за користування податковим кредитом береться сума за виключенням суми пені.

Механізм розстрочення та відстрочення податкових зобов’язань наведений на рис. 11.1.

Податковий період при сплаті розстрочених (відстрочених) сум дорівнює календарному місяцю.

Проценти за користування податковим кредитом нараховуються на суму розстроченого (відстроченого) податкового зобов'язання за кожний календарний день розстрочення (відстрочення) податкових зобов'язань.

Рис. 11.1. **Механізм розстрочення та відстрочення податкових зобов’язань**

Сума нарахованих процентів, не сплачена платником податків у строк, визнається сумою податкового боргу платника податків.

Розмір процентів дорівнює 120 відсотків річних облікової ставки Національного банку України, діючої на день виникнення розстрочення (відстрочення) або на день його (його частини) погашення, залежно від того, яка з величин таких ставок є більшою, за кожний календарний день.

Відстрочення та розстрочення податкових зобов'язань можуть надаватися в межах повноважень по кожному окремому випадку:

Державною податковою адміністрацією України - без обмежень суми;

державними податковими адміністраціями в Автономній Республіці Крим, областях, містах Києві та Севастополі - на суму не більше 3 млн. гривень;

державними податковими інспекціями в містах з районним поділом (крім міст Києва і Севастополя), в районах, містах без районного поділу,

районах у містах, міжрайонних та об'єднаних державних податкових інспекціях - на суму не більше 30 тис. гривень.

Далі слід з’ясувати порядок надання розстрочення або відстрочення податкових зобов'язань (рис. 11.2).

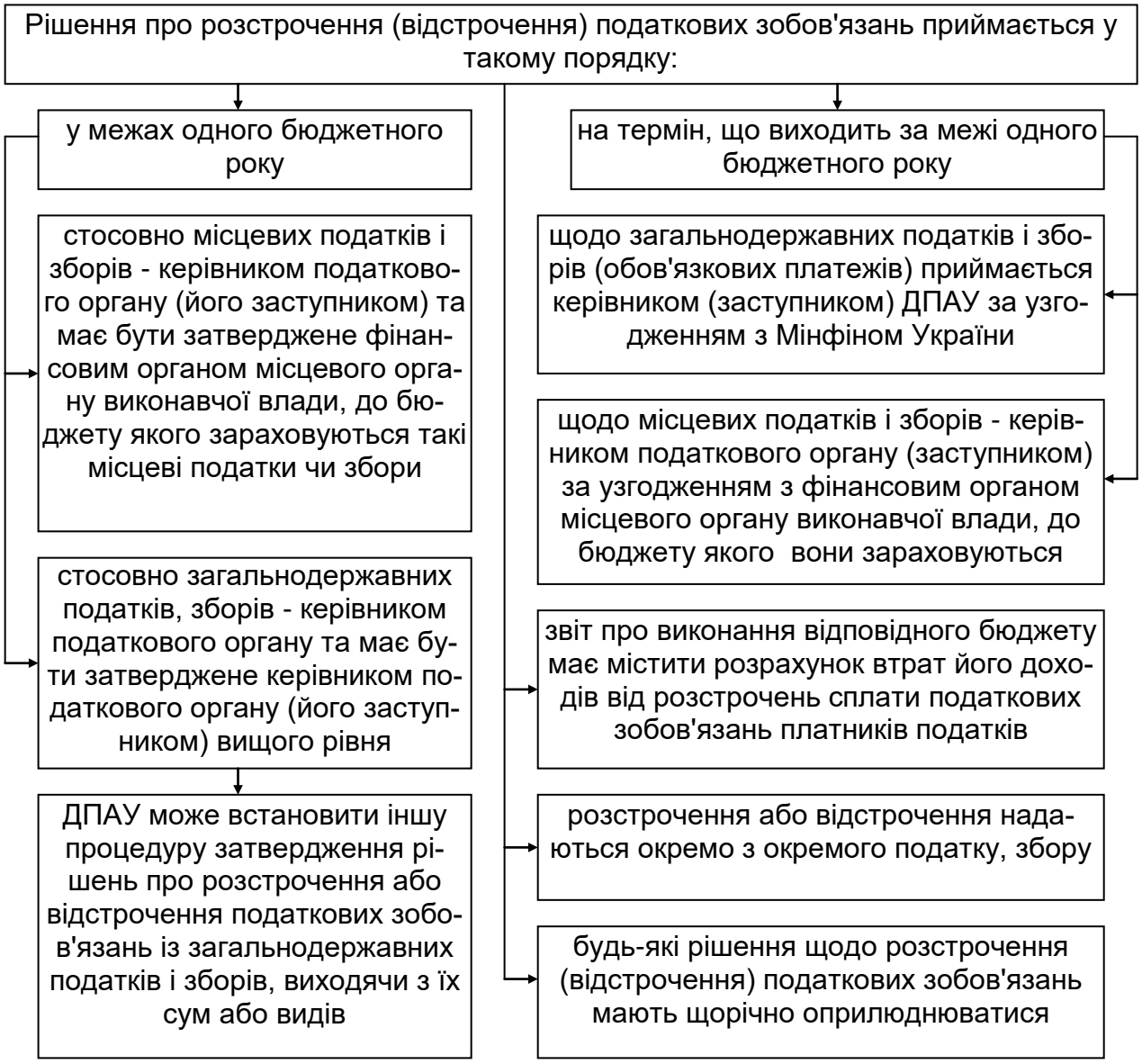


Рис. 11.2. **Порядок прийняття рішення щодо розстрочення та відстрочення податкових зобов’язань**

Копії рішень про розстрочення, відстрочення, що виходять за межі бюджетного року, мають бути відіслані відповідним податковим органом Міністерству фінансів України протягом 15 днів від дня їх прийняття.

Для розстрочення (відстрочення) податкових зобов'язань платник податків звертається до підрозділу стягнення податкового боргу органу

державної податкової служби за місцем своєї реєстрації або за місцем обліку такого податкового зобов'язання з письмовою заявою, в якій зазначаються суми податків, зборів, інших платежів, сплату яких просить розстрочити (відстрочити), а також термін розстрочення (відстрочення). При цьому окремо вказуються суми, термін сплати яких ще не настав, а також термін сплати яких вже минув.

До заяви додається економічне обґрунтування, яке складається з:

- аналізу фінансового стану платника податків;
- графіку погашення розстрочених (відстрочених) сум;
- розрахунків прогнозних доходів платника, що гарантують виконання графіка погашення.

Підставою для розстрочення податкових зобов'язань платника податків є надання ним достатніх доказів щодо існування загрози виникнення або накопичення податкового боргу (рис. 11.3)

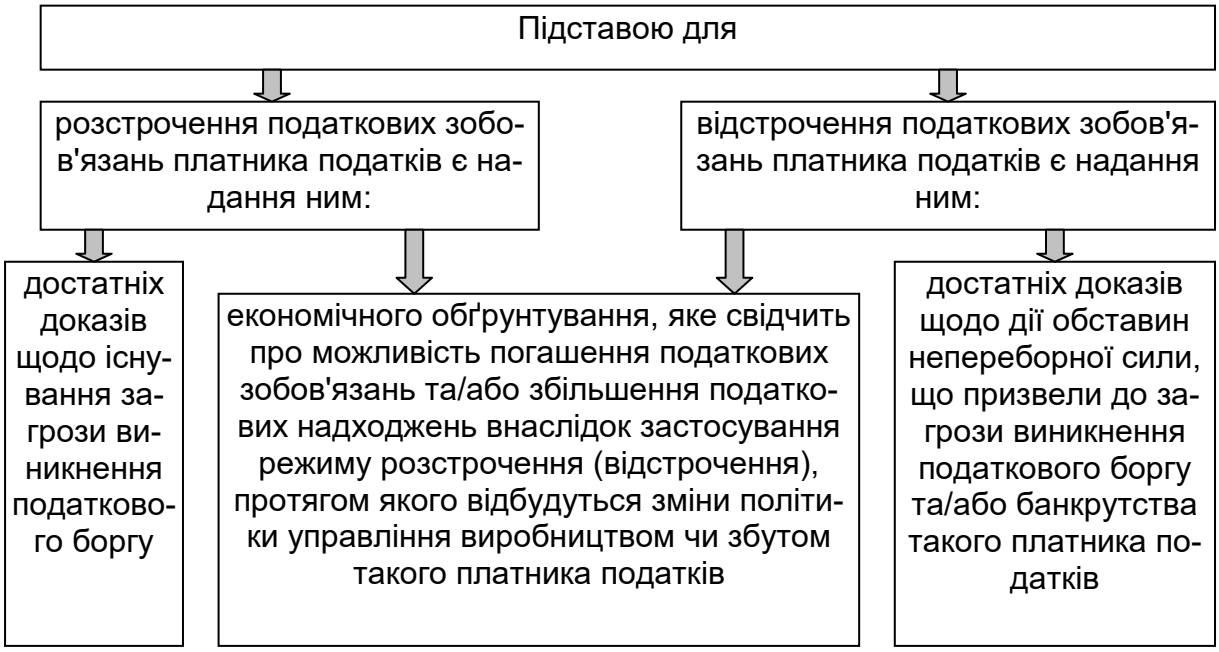


Рис. 11.3. **Підстави для розстрочення (відстрочення) податкових зобов’язань**

Підставою для відстрочення податкових зобов'язань платника податків є надання ним достатніх доказів щодо дії обставин непереборної сили, які призвели до загрози виникнення або накопичення податкового боргу та/або банкрутства такого платника податків.

За результатами розгляду керівник (його заступник) органу державної податкової служби в місячний термін від дати подання заяви:

- приймає рішення про розстрочення (відстрочення) податкових зобов'язань;

- відмовляє платнику в розстроченні (відстроченні) в письмовій формі з викладенням причин відмови.

Рішення про розстрочення (відстрочення) податкових зобов'язань складається у двох примірниках: перший - для платника податків, другий - для органу державної податкової служби. Якщо рішення про розстрочення (відстрочення) податкових зобов'язань приймається органом державної податкової служби вищого рівня, рішення виписується в трьох примірниках: перший - для платника податків, другий - для органу державної податкової служби за місцем реєстрації такого платника податків (за місцем обліку такого податкового зобов'язання), третій - органу державної податкової служби, який приймає рішення.

Розстрочення (відстрочення) надається окремо з кожного платежу.

Після прийняття або отримання рішення орган державної податкової служби за місцем реєстрації платника податків (або за місцем обліку його податкового зобов'язання) укладає з цим платником договір про розстрочення (відстрочення).

Термін дії договору починається від дати його укладення.

Основною умовою надання та дії розстрочення (відстрочення) податкових зобов'язань є недопущення утворення платником податків нового податкового боргу, а саме: обов'язкова сплата всіх поточних платежів, своєчасна сплата чергової частки розстроченої (відстроченої) суми та нарахованих на таку суму процентів.

Якщо на дату підписання договору суми податкових зобов'язань платника податків були вже частково погашені, то за згодою платника в договорі вказується сума податкового зобов'язання, визначеного в картці особового рахунку платника на момент підписання договору.

Якщо договір про розстрочення (відстрочення) укладається пізніше дня прийняття відповідного рішення, то таке рішення є підставою для скасування пені та штрафних санкцій, нарахованих за несвоєчасну сплату узгодженого податкового зобов'язання, сума якого підлягає відстро-

ченню (розстроченню), за період з початку дії розстрочки (відстрочки) до дати підписання договору.

Наступне питання яке слід розглянути у рамках цієї теми – гласність та запобігання корупції.

Будь-які рішення щодо розстрочення або відстрочення податкових зобов'язань окремих платників податків мають щорічно оприлюднюватися.

Розстрочення, відстрочення не можуть надаватися чи встановлюватися щодо податкових зобов'язань із ввізного мита, акцизних зборів, податку на додану вартість при ввезенні товарів (робіт, послуг) на митну територію України.

Будь-який платник податків має право вимагати розстрочення чи відстрочення його податкових зобов'язань, а орган, уповноважений приймати рішення з таких розстрочень, відстрочень, зобов'язаний задовольнити таку вимогу у разі коли підстави, надані платником податків як обґрунтування такого розстрочення, відстрочення, є тотожними підставам, наданим іншими платниками податків, щодо податкових зобов'язань яких були прийняті відповідні рішення.

Наприкінці вивчення даної теми розглянемо підстави для дострокового розірвання договорів про розстрочення або відстрочення податкових зобов’язань (рис. 11.4).

Платник податків має право достроково сплатити розстрочену (відстрочену) суму податкового зобов'язання або її частину разом із сумою нарахованих на цю суму процентів.

Від дня, наступного за днем розірвання договору, на розстрочені (відстрочені) суми, що залишились не сплаченими, нараховується пеня та штрафні санкції у розмірах, передбачених чинним законодавством.

Якщо розірвання договору про розстрочення (відстрочення) здійснюється пізніше дня прийняття рішення про скасування розстрочення (відстрочення) податкових зобов'язань, то нарахування пені за період від дня прийняття рішення про скасування до дня розірвання договору здійснюється в автоматичному режимі.

Рис. 11.4. **Підстави для дострокового розірвання договорів про розстрочення (відстрочення) податкових зобов’язань**

Від дня дострокового розірвання договору платник податків зобов'язаний сплатити невнесену суму розстрочених (відстрочених) податкових зобов'язань та суму процентів, нарахованих за фактичний термін дії розстрочення (відстрочення).

Розстрочені (відстрочені) суми податкових зобов'язань та суми нарахованих процентів, що залишилися не сплаченими на день прийняття рішення про скасування розстрочення (відстрочення), стягуються та погашаються у загальному порядку, установленому законодавством для стягнення та погашення податкового боргу.

Тестові завдання

Тест 1. Надання платнику податків бюджетного кредиту на основну суму його податкових зобов'язань без урахування сум пені на умовах податкового кредиту, за якими основна сума кредиту та нараховані на неї проценти погашаються рівними частками, починаючи з податкового періоду, наступного за періодом надання такого кредиту, це:

1) розстрочення податкових зобов'язань;
2) відстрочення податкових зобов'язань;
3) податковий компроміс.

Тест 2. Перенесення сплати основної суми податкових зобов'язань платника податків на умовах податкового кредиту без урахування сум пені, за якими основна сума податкових зобов'язань та нараховані на неї проценти сплачуються рівними частками, починаючи з будь-якого податкового періоду, визначеного відповідним податковим органом, але не пізніше закінчення 12 календарних місяців з моменту виникнення такого податкового зобов'язання, або одноразово у повному обсязі, це:

1) розстрочення податкових зобов'язань;
2) відстрочення податкових зобов'язань;
3) податковий компроміс.

Тест 3. Платник податків, який звертається до податкового органу з заявою про розстрочення (відстрочення) податкових зобов'язань:

1) вважається таким, що узгодив суму такого податкового зобов'язання;
2) не вважається таким, що узгодив суму такого податкового зобов'язання;
3) узгодження податкового зобов’язання ніяк не зв’язане з процедурою розстрочення або відстрочення.

Тест 4. Надання достатніх доказів щодо дії обставин непереборної сили, які призвели до загрози виникнення або накопичення податкового боргу та/або банкрутства такого платника податків розглядаються як:

1) підстава для відстрочення податкових зобов'язань;
2) підстава для розстрочення податкових зобов'язань;
3) не впливає на рішення щодо відстрочення та розстрочення.

Тест 5. Надання достатніх доказів щодо існування загрози виникнення або накопичення податкового боргу є:

1) підставою для відстрочення податкових зобов'язань;

2) підставою для розстрочення податкових зобов'язань;

3) не впливає на рішення щодо відстрочення та розстрочення.

Тест 6. Рішення про розстрочення або відстрочення податкових зобов'язань стосовно загальнодержавних податків, зборів (обов'язкових платежів) у межах одного бюджетного року приймається:

1) керівником податкового органу та має бути затверджене керівником податкового органу (його заступником) вищого рівня;

2) керівником податкового органу (його заступником) та має бути затверджене фінансовим органом місцевого органу виконавчої влади;

3) керівником (його заступником) податкового органу без будь-якого затвердження.

Тест 7. Розмір процентів за розстрочення (відстрочення) податкових зобов’язань дорівнює:

1) 120 відсотків річних облікової ставки Національного банку України, діючої на день виникнення розстрочення (відстрочення) або на день його (його частини) погашення, залежно від того, яка з величин таких ставок є більшою, за кожний календарний день;

2) річної облікової ставки Національного банку України, діючої на день виникнення розстрочення (відстрочення);

3) річної облікової ставки Національного банку України, діючої на день виникнення розстрочення (відстрочення) або на день його (його частини) погашення, залежно від того, яка з величин таких ставок є більшою, за кожний календарний день.

Тест 8. Після прийняття або отримання рішення про розстрочення (відстрочення) податкових зобов’язань орган державної податкової служби за місцем реєстрації платника податків:

1) скасовує рішення про адміністративний арешт активів;

2) укладає з цим платником договір про розстрочення (відстрочення);

3) розпочинає процедуру продажу активів платника податку;

4) виписує податкове повідомлення на суму розстрочених (відстрочених) податкових зобов’язань.

Тест 9. Договори про розстрочення, відстрочення можуть бути достроково розірвані за ініціативою податкового органу, у разі якщо:

1) платник податків самостійно обчислює суму податкового зобов'язання;

2) платник податків накопичує новий податковий борг, тобто не сплачує поточних платежів до бюджету після укладення договору про розстрочення (відстрочення);

3) платник податків своєчасно не сплачує чергової частки розстроченої (відстроченої) суми та нараховані на неї проценти;

4) коли платник податків згідно із законами з питань оподаткування уповноважений утримувати податок, збір (обов'язковий платіж), якими оподатковуються інші особи.

Тест 10. Розстрочення, відстрочення не можуть надаватися чи встановлюватися щодо податкових зобов'язань із:

1) податку на прибуток підприємств;

2) ввізного мита;

3) акцизних зборів;

4) податку з доходів фізичних осіб;

5) податку на додану вартість при ввезенні товарів на митну територію України;

6) збору на розвиток виноградарства, садівництва і хмелярства.

Ситуаційні завдання

Завдання 1

Платник податку, що має податковий борг, звернувся до податкового керуючого із заявою про розстрочення податкових зобов’язань поточ-

ного періоду на суму 1,5 млн. грн. Необхідні документи додані до заяви. Опишіть дії податкового керуючого.

Завдання 2

Підприємство у зв’язку з освоєнням нової продукції прогнозує суттєве погіршення фінансових показників протягом наступного календарного року. 30 грудня підприємство звернулося до податкової інспекції яз заявою про відстрочення сплати податку на прибуток за наступний рік на 48 календарних місяців. До заяви додані прогнозні показники оподаткованого прибутку. Орган податкової служби відмовив підприємству в укладенні договору відстрочення погашення податкових зобов’язань. Дайте оцінку діям платника і податкової інспекції.

Завдання 3

Акціонерне товариство звернулося до органу податкової інспекції за місцезнаходженням дочірнього підприємства із заявою про розстрочення податкових зобов’язань дочірнього підприємства. Орган податкової служби відмовив у розстроченні податкового зобов’язання, мотивуючи цю відмову неподанням плану-графіку погашення відстроченого зобов’язання. Дайте оцінку діям платника і податкової інспекції.

Тематика рефератів

1. Відстрочення і розстрочення податку на прибуток.
2. Строки позовної давнини і їх зв'язок з відстроченням та розстроченням податкових зобов’язань.
3. Застосування фінансових санкцій до відстрочених і розстрочених сум.
4. Вимоги до оформлення документів, що подаються в податкову інспекцію для отримання рішення про відстрочення сплати податкових зобов'язань.
5. Проблемні питання розстрочення податкових зобов'язань.

Перелік контрольних запитань

1. В яких випадках орган податкової служби може застосовувати розстрочення та відстрочення податкових зобов’язань?
2. Які відомості має вказувати платник в заяві про розстрочення податкових зобов’язань?
3. За яких умов орган податкової служби може відмовити платнику в розстроченні податкового зобов’язання?
4. В чому полягають відмінності між розстроченням та відстроченням податкових зобов’язань?
5. Який процент може бути встановлений за договорами розстрочення та відстрочення податкових зобов’язань?
6. До якого органу має звертатися платник у випадку необхідності відстрочення сплати податкового зобов’язання на суму 2 млн. грн.?

РЕКОМЕНДОВАНА ЛІТЕРАТУРА

Основна

1. Закон України "Про порядок погашення зобов’язань платників податків перед бюджетам та державними цільовими фондами" від 21 грудня 2000 р. № 2181-III (зі змінами і доповненнями) / В кн. Основи податкового законодавства. Збірка основних законодавчих актів. – Харків: ВД «ІНЖЕК», 2004. – С. 39-88.
2. Порядок розстрочення та відстрочення податкових зобов'язань платників податків. Затверджений наказом Державної податкової адміністрації України від 18 вересня 2001 року № 378 // Офіційний Вісник України. – 2001. – №44. – Ст. 1997.

Додаткова

3. Іванов Ю.Б. Система оподаткування в схемах і таблицях. Частина 2. Оподаткування фізичних осіб. Частина 3. Податковий менеджмент: Навчальний посібник. – Харків: ВД «ІНЖЕК», 2004. – 304 с.

4. Лист Державної податкової адміністрації України від 4 листопада 2003 року № 17199/7/24-1117 // www.liga.kiev.ua.

5. Лист Державної податкової адміністрації України від 23 березня 2002 року № 4954/7/24-1117 // www.liga.kiev.ua.

6. Основы налогового права / Под ред. проф. Н.П. Кучерявенко. – Харьков: Легас, 2003. – 384 с.

7. Самарченко Є. Нема грошей на податки? Позичте у держави... // В зб. систематизованого законодавства «Податкове адміністрування». – Бухгалтерія. – 2002. – № 16/1. – С.164-169.

Тема 12. СТРОКИ ДАВНОСТІ ТА ЇХ ЗАСТОСУВАННЯ

Строки давності є принциповим моментом у взаємовідносинах платників податків та контролюючих органів. До введення в дію Закону № 2181 ці строки суттєво відрізнялися в залежності від того, чи застосовувалися вони для платників чи для контролюючих органів. Так, платник, як правило, мав змогу повернути надміру сплачені суми податків і зборів тільки протягом поточного року, а права податкових органів щодо стягнення несплачених у строк податків і зборів у більшості випадків граничними строками не обмежувалися. Крім того, існували суттєві відмінності щодо граничних строків давності за різними податками і зборами.

Тому введення Законом № 2181 уніфікованих граничних строків давності в оподаткуванні було принциповим кроком вперед, з точки зору забезпечення рівності прав учасників податкового процесу.

Податковий орган має право самостійно визначити суму податкових зобов'язань платника податків у випадках, встановлених Законом № 2181, не пізніше закінчення 1095 дня, наступного за останнім днем граничного строку подання податкової декларації, а у разі, коли така податкова декларація була надана пізніше, - за днем її фактичного подання.

Слід звернути увагу на те, що у випадку подання уточненої декларації змінене (нове) податкове зобов’язання вважається узгодженим в момент її подання. Тому в цих випадках відлік встановлених 1095 календарних днів починається з моменту подання такої уточненої декларації.

Якщо протягом зазначеного строку податковий орган не визначає суму податкових зобов'язань, платник податків вважається вільним від такого податкового зобов'язання, а спір стосовно такої декларації не підлягає розгляду ані в адміністративному ані в судовому порядку.

Податкове зобов'язання може бути нараховане або провадження у справі про стягнення такого податку може бути розпочате без дотримання строку давності у разі коли:

а) податкову декларацію за період, коли виникло податкове зобов'язання, не було подано;

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

Відлік строку давності зупиняється на будь-який період, протягом якого платник податку перебуває поза межами України при обов’язковому дотриманні двох умов:

такий період має бути безперервним;

загальна тривалість такого періоду має дорівнювати чи бути більшою за 180 днів.

Наступне питання, яке слід розглянути – граничні строки стягнення податкового боргу.

У разі коли податкове зобов'язання було нараховане податковим органом до закінчення строку давності, податковий борг, що виник у зв'язку з відмовою у самостійному погашенні податкового зобов'язання, може бути стягнутий протягом наступних 1095 календарних днів від дня узгодження податкового зобов'язання. Якщо платіж стягується за рішенням суду, строки стягнення встановлюються до повного погашення такого платежу або до визнання боргу безнадійним.

Далі розглянемо граничні строки, встановлені для подачі заяв платників на повернення надміру сплачених податків і зборів (обов'язкових платежів).

Повернення помилково та/або надміру сплачених податків, зборів (обов'язкових платежів) у випадках, передбачених податковими законами, здійснюється виключно на підставі заяви платника податку (за винятком повернення надміру утриманих (сплачених) сум податку з доходів фізичних осіб), яка може бути подана не пізніше 1095 дня наступного за днем виникнення такої переплати.

Переплата, щодо якої впродовж 1095 днів, наступних за днем її виникнення, платником податків не було подано заяви на її повернення, підлягає списанню на підставі відповідного рішення керівника органу державної податкової служби, яке у довільній формі готується підрозділом адміністрування облікових показників та звітності, шляхом

коригування на відповідну суму сальдо розрахунків платника податків з бюджетом (зменшення переплати).

Заява на повернення надміру сплачених податків і зборів подається платником податків до органу державної податкової служби за місцем перебування на податковому обліку в довільній формі. Обов'язковим реквізитом заяви є визначення платником податків напрямів зарахування коштів, що повертаються як помилково та/або надміру сплачені.

Визначення терміна "надміру сплачені податки і збори" має винятково важливе значення з погляду можливості повернення сум переплати, оскільки відповідні заяви можуть бути подані платником не пізніше 1095 днів, наступних за днем здійснення такої переплати. Необхідно відзначити, що Законом № 2181, проти чого не заперечує і ДПАУ, обмежений термін подачі таких заяв, але не термін повернення сум надміру сплачених податків. Тому якщо заява подана навіть в останній день установленого терміну, то суми переплати повинні бути відшкодовані в будь-якому випадку, у т.ч. і після витікання 1095 календарних днів з моменту виникнення переплати.

Особливої уваги в цьому відношенні заслуговує ситуація, коли податкове зобов'язання було узгоджено платником шляхом подачі декларації, а потім, у наступних податкових періодах (але в межах 1095 днів) ним же була виявлена помилка і подана уточнена декларація, що зменшує суми податкових зобов'язань. У цьому випадку датою узгодження податкових зобов'язань стає дата подачі уточненої декларації (п. 2 податкового роз'яснення щодо граничних термінів сплати податкового зобов'язання, визначеного платником у новій (уточненої) податкової декларації, що містить виправлені показники, - наказ ДПАУ від 22 жовтня 2002 року № 503). А граничним строком погашення такого податкового зобов'язання стає граничний строк погашення податкового зобов'язання за той період, коли була подана уточнена податкова декларація. Іншими словами, сам факт переплати виникає не в той момент, коли помилково завищена сума податку була перерахована в бюджет, а в момент витікання терміну сплати по уточненій декларації, з

якого і почнеться відлік 1095-денного терміну для подачі заяви на повернення надміру сплаченої суми податків і зборів.

Відносно граничних термінів подачі платником заяви на зарахування сум переплати в зменшення податкових зобов'язань майбутніх податкових періодів безпосередньо в пп. 15.3.1 ст. 15 Закону № 2181 нічого не сказано. Проте, ДПАУ в третьому абзаці узагальнюючого податкового роз'яснення № 197 робить висновок про те, що й у цьому випадку застосовується граничний термін давності, встановлений для подання заяви на повернення переплати. З таким висновком ДПАУ, видимо, слід погодитися, оскільки зарахування на поточний рахунок платника є одним з варіантів повернення сум переплати.

Узагальнені правила застосування строків давності в оподаткуванні наведені на рис. 12.1.

Рис. 12.1. **Варіанти застосування строків давності в оподаткуванні**

Наступним важливим питанням є можливості платників податків щодо продовження граничних строків давності (рис. 12.2).

Ці спеціальні умови зміни граничних строків для подання податкової декларації, заяв про перегляд рішень контролюючих органів, заяв про повернення надміру сплачених податків, зборів (обов'язкових платежів)поширюються на:

- платників податків - фізичних осіб;

- посадових осіб юридичної особи, у разі коли протягом зазначених граничних строків така юридична особа не мала інших посадових осіб, уповноважених відповідно до законодавства нараховувати, стягувати та вносити до бюджету податки, збори (обов'язкові платежі), а також вести податковий облік та звітність.

Рис. 12.2. **Зупинення та продовження граничних строків**

Штрафні санкції за неподання податкової декларації у строки, визначені законодавством, не застосовуються протягом строків продовження граничних строків подання податкової декларації.

Строк давності відносно поточної дати визначається як календарний день, наступний за поточною датою, що настав на три роки раніше поточної дати, якщо вказаний період охоплював один високосний рік. Дата строку давності збігається із поточною датою, коли вказаний період не включав високосного року.

Тестові завдання

Тест 1. Податковий орган має право самостійно визначити суму податкових зобов'язань платника податків, не пізніше закінчення:

1) 1095 дня, наступного за останнім днем граничного строку подання податкової декларації, а у разі, коли така податкова декларація була надана пізніше, - за днем її фактичного подання;

2) 1095 дня, наступного за днем подання податкової декларації;

3) 365 дня, наступного за останнім днем граничного строку подання податкової декларації, а у разі, коли така податкова декларація була надана пізніше, - за днем її фактичного подання;

4) 365 дня, наступного за днем подання податкової декларації.

Тест 2. Податкове зобов'язання може бути нараховане або провадження у справі про стягнення такого податку може бути розпочате без дотримання строку давності у разі коли:

1) податкову декларацію за період, коли виникло податкове зобов'язання, не було подано;

2) платника податків, який отримав податкове повідомлення або має податковий борг, визнано неплатоспроможним;

3) судом встановлено скоєння злочину посадовими особами платника податків або фізичною особою - платником податків щодо умисного ухилення від сплати зазначеного податкового зобов'язання;

4) відсутні свідоцтва про державну реєстрацію суб'єктів підприємницької діяльності.

Тест 3. Відлік строку давності зупиняється на будь-який період, протягом якого платник податку:

1) перебуває поза межами України;

2) перебуває поза межами України, якщо такий період є безперервним та дорівнює чи є більшим за 180 днів;

3) перебував у місцях позбавлення волі за вироком суду.

Тест 4. Граничні строки для подання податкової декларації, заяв про перегляд рішень контролюючих органів, заяв про повернення надміру сплачених податків, зборів (обов'язкових платежів), підлягають продовженню керівником податкового органу (його заступником) за письмовим запитом платника податків, якщо такий платник податків протягом зазначених строків:

1) оскаржував рішення контролюючих органів до суду;

2) перебував на сесії у вищому навчальному закладі, який знаходиться в іншому місці;

3) перебував за межами України;

4) перебував у плаванні на морських судах за кордоном України у складі команди (екіпажу) таких суден;

5) перебував у місцях позбавлення волі за вироком суду.

Тест 5. Заява про продовження граничних строків:

1) подається платником податків протягом 20 календарних днів;

2) подається платником податків протягом 20 робочих днів;

3) подається платником податків протягом 30 календарних днів;

4) подається платником податків протягом 30 робочих днів;

5) подається платником податків протягом 60 календарних днів;

6) подається платником податків протягом 60 робочих днів.

Тест 6. Податковий орган зобов'язаний прийняти вмотивоване рішення щодо подовження граничних строків:

1) протягом 20 календарних днів від дня отримання заяви платника податків;

2) протягом 20 робочих днів від дня отримання заяви платника податків;

3) протягом 30 календарних днів від дня отримання заяви платника податків;

4) протягом 30 робочих днів від дня отримання заяви платника податків;

5) протягом 60 календарних днів від дня отримання заяви платника податків;

6) протягом 60 робочих днів від дня отримання заяви платника податків.

Тест 7. Орган Державного казначейства України здійснює повернення помилково та/або надміру сплачених податків, зборів (обов'язкових платежів):

1) не пізніше п'яти робочих днів від дати отримання висновку;

2) не пізніше трьох робочих днів від дати отримання заяви платника;

3) не пізніше п'яти календарних днів від дати отримання висновку;

4) не пізніше трьох календарних днів від дати отримання заяви платника.

Ситуаційні завдання

Завдання 1

Підприємству 10.02.2000р. донараховано 100 тис. грн., які на підставі рішення про застосування та стягнення фінансових санкцій були 17.03.2000 р. відображені в картці особового рахунку платника податків та своєчасно не сплачені. 20.06.2000 р. підприємство сплатило 20 тис. грн. З якого моменту і по якій сумі відраховується термін давності?

Завдання 2

21.04.2001 р. податковим органом укладено договір з платником податків про розстрочення суми податкового боргу, який рахувався в обліку станом на 01.10.2000 р. на 60 місяців - кінцевий термін дії договору 21.04.2005 р. У зв'язку з накопиченням нового податкового боргу договір був достроково розірваний 20.07.2003 р.

Коли закінчується термін давності по такому боргу?

Завдання 3

Підприємство має переплату з податку на прибуток за 2000 рік. Підприємство подало в податкову інспекцію заяву на повернення цієї переплати. Чи поверне ДПІ підприємству цю переплату?

Завдання 4

Підприємство одержало податкову накладну від постачальника з запізненням у 3,5 роки. Чи може підприємство включити в податковий кредит суму ПДВ за цій податковій накладною?

Тематика рефератів

1. Застосування термінів давності відносно податкового зобов’язання та податкового боргу у закордонній практиці.
2. Застосування термінів давності до податків, по яких не передбачене представлення податкових декларацій.
3. Застосування термінів давності у відношенні пенсійних і інших страхових внесків.
4. Застосування термінів давності до пені за порушення термінів повернення валютного виторгу, санкцій за порушення правил обігу готівки і правил застосування реєстраторів розрахункових операцій.
5. Застосування термінів давності у відношенні податку на доходи громадян.
6. Податкова накладна і терміни давності.
7. Ухилення від сплати податків і терміни давності.

Перелік контрольних запитань

1. Протягом якого терміну ДПІ може визначити податкове зобов'язання платника?

2. У яких випадках податкове зобов'язання платнику може бути нараховано без обчислення термінів давності?

3. Який термін установлений для стягнення погодженої суми податкового зобов'язання?

4. Протягом якого терміну платник може зажадати повернення переплати з бюджету?

5. У яких випадках продовжується термін вимоги повернення переплати з бюджету?

6. Який порядок повернення платнику зайво перерахованих сум у бюджет?

РЕКОМЕНДОВАНА ЛІТЕРАТУРА

Основна

1. Закон України "Про порядок погашення зобов’язань платників податків перед бюджетам та державними цільовими фондами" від 21 грудня 2000 р. № 2181-ІІІ (зі змінами і доповненнями) / В кн. Основи податкового законодавства. Збірка основних законодавчих актів. – Харків: ВД «ІНЖЕК», 2004. – С. 39-88.

2. Порядок взаємодії органів державної податкової служби України, фінансових органів та органів державного казначейства України в процесі повернення помилково та/або надміру сплачених податків, зборів (обов'язкових платежів) платникам податків, затверджений наказом Державної податкової адміністрації України, Міністерства фінансів України, Державного казначейства України від 3 лютого 2005 р. № 58/78/22 // www.liga.kiev.ua.

3. Порядок застосування норм пункту 15.4 статті 15 Закону України "Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами". Затверджений наказом Державної податкової адміністрації України від 19 березня 2001 р. № 113

// В зб. систематизованого законодавства «Права платників податків». – Бухгалтерія. – 2004. – Вип. 11. – С. 87-88.

4. Порядок повернення платникам помилково та/або надміру сплачених податків, зборів (обов'язкових платежів). Затверджений наказом Державного казначейства України від 10 грудня року № 226 // Офіційний Вісник України. – 2002. – №52. – Ст.2425.

5. Про затвердження узагальнюючого податкового роз'яснення положень пункту 15.3 Закону України "Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами" у частині визначення терміну "надміру сплачені податки, збори (обов'язкові платежі)" та граничних строків їх повернення. Наказ Державної податкової адміністрації України від 25 квітня 2003 року № 197// Налоги и бухгалтерский учет. – 2003. – № 38. – С.4.

Додаткова

6. Іванов Ю.Б. Система оподаткування в схемах і таблицях. Частина 2. Оподаткування фізичних осіб. Частина 3. Податковий менеджмент: Навчальний посібник. – Харків: ВД «ІНЖЕК», 2004. – 304 с.

7. Лист Державної податкової адміністрації України від 28 березня 2001 року № 4065/7/19-1117 “Про Методичні вказівки по дотриманню строків давності при поверненні надміру сплачених сум податків і зборів (обов'язкових платежів) та стягненні податкового боргу” // www.liga.kiev.ua.

8. Лист Державної податкової адміністрації України від 30 січня 2002 року № 608/6/15-1116 // www.liga.kiev.ua.

9. Лист Державної податкової адміністрації України від 13 червня 2002 року № 9433/7/23-5317 // www.liga.kiev.ua.

10. Основы налогового права / Под ред. проф. Н.П. Кучерявенко. – Харьков: Легас, 2003. – 384 с.

Тема 13. ШТРАФНІ САНКЦІЇ ТА ПЕНЯ

Одним з найбільш складних та проблемних питань податкового адміністрування є застосування штрафних (фінансових) санкцій за порушення податкового законодавства.

Загальні принципи застосування та методика обчислення фінансових санкцій встановлені ст. 17 Закону № 2181 та мають універсальний характер – застосовуються до більшості податків і зборів. Разом з тим, паралельно із цією загальною системою штрафів застосовуються спеціальні штрафи за окремими податками і зборами, а також за окремі неподаткові порушення, які входять в сферу контролю державної податкової служби. До таких спеціальних санкцій, зокрема, відносяться:

- штрафи за порушення порядку реєстрації платників ПДВ;
- штрафи за порушення порядку застосування торгових патентів;
- штрафна санкція у вигляді пені за порушення термінів надходження валютної виручки (встановлена валютним законодавством);
- штрафи, пов’язані із порушеннями в сфері застосування реєстраторів розрахункових операцій;
- штрафи за нестворені робочі місця для інвалідів тощо.

Загальна система штрафних санкцій в оподаткуванні (табл. 13.1) включає в себе чотири групи штрафів:

1) за порушення порядку подання податкової декларації;
2) за помилки в декларації;
3) за несвоєчасне погашення податкового зобов’язання;
4) за інші порушення.

Таблиця 13.1

Класифікація штрафних санкцій по видах порушень податкового законодавства

Вид порушення	Розмір штрафу	Примітки
Штрафи за порушення порядку подання податкової декларації		
1. Неподання декларації у встановлений термін.	10 неоподатковуваних мінімумів доходів громадян (НМДГ)	Застосовується за кожне порушення

Продовження таблиці 13.1

2. Непредставлення (несвоєчасне подання) декларації фізичними особами, що займають посади, що відносяться до суб'єктів корупційних дій	30 НМДГ	Застосовується за кожне таке порушення протягом терміну заняття такої посади.
3. Затримка подання податкової декларації.	10% податкового зобов'язання за кожен повний або неповний місяць затримки податкової декларації, але не більш 50% суми податкового зобов'язання і не менш 10 НМДГ.	Застосовується додатково до санкцій, перерахованих у п.п. 1 або 2, якщо контролюючий орган самостійно нараховує податкові зобов'язання в зв'язку з тим, що платник не представляє податкову декла-рацію у встановлений термін
Помилки в декларації		
4. Донарахування суми податкового зобов'язання контролюючим органом у випадку, якщо дані податкових перевірок свідчать про заниження або завищення суми податкових зобов'язань, заявлених у податкових деклараціях	10% від суми недоплати (заниження суми податкового зобов'язання), але не більш 50% такої суми і не менш 10 НМДГ сукупно за весь термін недоплати, не залежно від кількості минулих податкових періодів	Штраф обчислюється за кожний з податкових періодів, встановлених для такого податку (збору), починаючи з податкового періоду, на який приходиться недоплата, і закінчуючи періодом, на який приходиться одержання платником податкового повідомлення від контролюючого органу
5. Донарахування суми податкового зобов'язання контролюючим органом у випадку, виявлення арифметичних або методологічних помилок в податковій декларації внаслідок проведення камеральної перевірки, що привели до заниження або завищення суми податкового зобов'язання	5% суми донарахованого податкового зобов'язання, але не менш 1 НМДГ сукупно за весь термін недоплати, не залежно від кількості минулих податкових періодів	Максимальний розмір штрафу не обмежений. Штраф не застосовується у випадках неправомірного відмовлення від прийому податкової декларації

Закінчення таблиці 13.1

Несвоєчасне погашення податкового зобов'язання		
6. Несплата погодженої суми податкового зобов'язання протягом граничних термінів	10% погашеної суми податкового боргу – при затримці до 30 календарних днів, наступних за останнім днем граничного терміну сплати; 20% погашеної суми податкового боргу – при затримці від 31 до 90 календарних днів включно, наступних за останнім днем граничного терміну сплати; 50% погашеної суми податкового боргу – при затримці, що перевищує 90 календарних днів, наступних за останнім днем граничного терміну сплати погодженої суми податкового зобов'язання	Платник сплачує один з цих штрафів відповідно до загального терміну затримки незалежно від того, чи минулого застосовані перераховані вище штрафи
7. Продаж товарів або здійснення грошових виплат без попереднього нарахування податку або збору (якщо таке нарахування або сплата є обов'язковою)	Штраф у подвійному розмірі від суми зобов'язання по такому податку або збору	Сплата цього штрафу не звільняє платника від адміністративної або кримінальної відповідальності і/або конфіскації таких товарів (продукції) або коштів відповідно до закону
Інші порушення		
8. Відчуження активів, що знаходяться в податковій заставі без одержання попередньої згоди органа ДПС	100% суми такого відчуження, визначеної за звичайними цінами	За умови, що одержання такої згоди є обов'язковим
9. Осудження платника (посадової особи платника) за здійснення злочину за ухилення від сплати податків або декларування недооцінених або переоцінених об'єктів оподатковування, що приводить до заниження податкового зобов'язання у великих розмірах.	50% від суми недоплати, але не менш 100 НМДГ сукупно за весь термін недоплати, не залежно від кількості минулих податкових періодів	Застосовується додатково до інших штрафів, при наявності основ для їхнього нарахування. Заниженням податкового зобов'язання у великих розмірах вважається сума недоплати, що встановлюється на рівні, визначеному Кримінальним кодексом України [4] (у даний час – 250 і більш розмірів податкової соціальної пільги).

У разі неподання податкової декларації у строки, визначені законодавством, платник податків сплачує штраф у розмірі десяти неоподаткованих мінімумів доходів громадян за кожне таке неподання або його затримку.

Якщо платник податків не подає у встановлені терміни податкову декларацію і контролюючий орган самостійно визначає суму податкового зобов'язання платника податків, у тому числі за даними документальних перевірок, то додатково за кожний звітний податковий період, в якому виникає податкове зобов'язання, окрім штрафу у розмірі десяти неоподатковуваних мінімумів доходів громадян, платник податків сплачує штраф у розмірі десяти відсотків суми податкового зобов'язання за кожний повний або неповний місяць затримки податкової декларації, але не більше п'ятдесяти відсотків суми нарахованого податкового зобов'язання, та не менше десяти неоподатковуваних мінімумів доходів громадян.

У разі коли за даними документальних перевірок результати діяльності платника податків свідчать про заниження суми його податкових зобов'язань, заявлених у податкових деклараціях, і контролюючий орган самостійно донараховує суму податкового зобов'язання платника податків, такий платник податків зобов'язаний сплатити штраф у розмірі десяти відсотків від суми недоплати за кожний з податкових періодів, встановлених для такого податку, збору (обов'язкового платежу), починаючи з податкового періоду, на який припадає така недоплата, та закінчуючи податковим періодом, на який припадає отримання таким платником податків податкового повідомлення від контролюючого органу, але не більше п'ятдесяти відсотків такої суми та не менше десяти неоподатковуваних мінімумів доходів громадян сукупно за весь строк недоплати, незалежно від кількості податкових періодів, що минули.

Якщо за результатами перевірки виявлено в окремих податкових періодах суми недоплат, то за кожний з таких податкових періодів нараховуються штрафні (фінансові) санкції у визначених порядку та розмірах.

Для дотримання вимог щодо максимального (п'ятдесяти відсотків) та мінімального (десять неоподаткованих мінімумів доходів громадян) розміру штрафних (фінансових) санкцій:

1) визначається сукупно сума недоплат за кожною з декларацій за всіма податковими періодами, в яких вони виявлені;

2) визначається сукупно сума штрафних (фінансових) санкцій за всіма податковими періодами, у яких були виявлені суми недоплат та за якими нараховані такі штрафні (фінансові) санкції;

3) здійснюється розрахунок максимального та мінімального розміру штрафних (фінансових) санкцій від сукупної суми недоплат та порівнюється із фактично нарахованою сумою штрафних (фінансових) санкцій, визначеною сукупно за всі податкові періоди, в яких були виявлені суми недоплат.

До сплати визначаються суми штрафних (фінансових) санкцій, що не перевищують максимальний розмір та не є нижчими від мінімального розміру.

З метою практичного застосування цих вимог періодом, на який припадає недоплата, слід вважати період, на який припадає граничний термін подання податкової декларації.

Для розрахунку штрафів під базовим податковим (звітним) періодом для земельного податку, фіксованого сільськогосподарського податку та податку з власників транспортних засобів береться календарний місяць.

У разі коли контролюючий орган внаслідок проведення камеральної перевірки виявляє арифметичні або методологічні помилки в поданій платником податків податковій декларації, які призвели до заниження суми податкового зобов'язання, і самостійно донараховує суму податкового зобов'язання платника податків, такий платник податків зобов'язаний (крім випадків, коли податкова декларація не приймається всупереч нормам Закону № 2181) сплатити штраф у розмірі п'яти відсотків суми донарахованого податкового зобов'язання, але не менше одного неоподатковуваного мінімуму доходів громадян сукупно за весь строк недоплати, незалежно від кількості податкових періодів, що минули.

Під терміном "***арифметична помилка***" слід розуміти помилки або описки, допущені платником податку при заповненні декларацій (розрахунків) або додатків до них, зокрема при виконанні арифметичних дій, передбачених при обчисленні об'єкта оподаткування з метою визначен-

ня податкових зобов'язань з податку, збору, обов'язкового платежу (додавання або вирахування відповідних рядків), а також описки, допущені при перенесенні даних із додатків, на підставі яких заповнюються відповідні рядки декларації (неправильно поставлена кома при застосуванні одиниці виміру, неправильно перенесений підсумок з додатка та ін.).

Під "***методологічною помилкою***" слід розуміти помилку, допущену платником податків при складанні ним декларації, яка полягає у неправильному застосуванні або незастосуванні ставок оподаткування чи коефіцієнтів при визначенні податкового зобов'язання з того чи іншого податку, збору (обов'язкового платежу).

У разі коли контролюючий орган самостійно визначає суму податкового зобов'язання платника податків за умови, коли згідно із законодавством з питань оподаткування особою, відповідальною за нарахування окремого податку або збору (обов'язкового платежу), є контролюючий орган, штрафні санкції не застосовуються за винятком випадків, коли платник податків не сплачує (не погашає) узгоджену суму податкового зобов'язання протягом граничних строків, визначених законодавством.

У випадку, якщо платник податків декларує переоцінені (завищені) або недооцінені (занижені) об'єкти оподаткування, що призводить до заниження податкового зобов'язання (з конкретного податку, збору, обов'язкового платежу) у великих розмірах, до такого платника додатково до штрафів, визначених вище, за наявності підстав для їх накладання, застосовуються штрафні санкції у розмірі 50 відсотків від суми недоплати, але не менше ста неоподатковуваних мінімумів доходів громадян сукупно за весь строк недоплати, незалежно від кількості податкових періодів, що минули.

Цей штраф застосовується у разі, якщо загальна сума у такий спосіб донарахованого податкового зобов'язання (з конкретного податку, збору, обов'язкового платежу) за актом перевірки (сукупно із урахуванням недоплат в одних періодах та завищення сум податкових зобов'язань в інших періодах) дорівнює або в три тисячі і більше разів перевищують встановлений законодавством неоподатковуваний мінімум доходів громадян.

Якщо платника податків (посадову особу платника податків) засуджено за скоєння злочину щодо ухилення від сплати податків, такий платник податків додатково до штрафів, визначених вище, за наявності підстав для їх накладання, сплачує суми штрафних санкцій у розмірі 50 відсотків від суми недоплати, але не менше ста неоподатковуваних мінімумів доходів громадян, сукупно за весь строк недоплати, незалежно від кількості податкових періодів, що минули.

У разі, коли платник податків не сплачує (не погашає) узгоджену суму податкового зобов'язання протягом граничних строків, визначених законодавством, такий платник податку зобов'язаний сплатити штраф у таких розмірах:

- при затримці до 30 календарних днів, наступних за останнім днем граничного строку сплати узгодженої суми податкового зобов'язання, - у розмірі десяти відсотків погашеної суми податкового боргу;

- при затримці від 31 до 90 календарних днів включно, наступних за останнім днем граничного строку сплати узгодженої суми податкового зобов'язання, - у розмірі двадцяти відсотків погашеної суми податкового боргу;

- при затримці, що є більшою 90 календарних днів, наступних за останнім днем граничного строку сплати узгодженої суми податкового зобов'язання, - у розмірі п'ятдесяти відсотків погашеної суми податкового боргу.

Платник податків сплачує один із зазначених вище штрафів відповідно до загального строку затримки.

У разі коли платник податків, активи якого перебувають у податковій заставі, відчужив такі активи без попередньої згоди податкового органу, якщо отримання такої згоди є обов'язковим згідно з вимогами Закону України "Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами", платник податків додатково сплачує штраф у розмірі суми такого відчуження, визначеної за звичайними цінами.

У випадку коли платник податків здійснює продаж (відчуження) товарів (продукції) або здійснює грошові виплати без попереднього нарахування та сплати податку, збору (обов'язкового платежу), якщо відпові-

дно до законодавства таке нарахування та сплата є обов'язковою передумовою такого продажу (відчуження) або виплати, такий платник податків сплачує штраф у подвійному розмірі від суми зобов'язання з такого податку, збору (обов'язкового платежу). При цьому, сплата зазначеного штрафу не звільняє платника податків від адміністративної або кримінальної відповідальності та/або конфіскації таких товарів (продукції) або коштів відповідно до закону.

З точки зору способу встановлення штрафу, всі перелічені вище штрафні санкції поділяються на такі, що встановлені у фіксованому розмірі, та такі, що обчислюються у відсотках від суми податкового зобов’язання (рис. 13.1).

З усіх способів встановлення розміру штрафів найбільш простим та однозначним є встановлення суми санкцій у фіксованому розмірі. Саме таким способом (у прив'язці до неоподатковуваного мінімуму доходів громадян, який зараз використовується виключно для визначення розмірів фінансових та адміністративних штрафів) установлена санкція за несвоєчасну подачу декларації. При незмінному розмірі неоподатковуваного мінімуму сума штрафної санкції за кожне порушення такого роду буде однаковою. При рівні НМДГ 17 грн. розмір санкції за неподання декларації в строк становитиме 170 грн.

Не викликає особливих проблем і розрахунок розміру штрафних санкцій, що встановлені у відсотках від суми податкового зобов'язання (недоплати або податкового боргу) без додаткових законодавчо встановлених обмежень. Розмір штрафу в цьому випадку прямо пропорційний розмірові податкового зобов'язання або іншого показника, що характеризує відповідне порушення.

Досить просто визначається сума штрафу й у тих випадках, коли поряд із процентною ставкою санкції застосовується обмеження її мінімального розміру (пп. 17.1.4 і 17.1.6 Закону № 2181). Сума штрафу розраховується як добуток донарахованого податкового зобов'язання на відповідну процентну ставку. Отриманий результат порівнюється з мінімальним розміром санкції, встановленим у неоподатковуваних мінімумах доходів громадян. У випадку, якщо розрахована сума санкції розмір перевищує її мінімальний рівень, застосовується розрахунковий розмір

штрафу. У протилежному випадку штраф стягується в мінімальному розмірі.

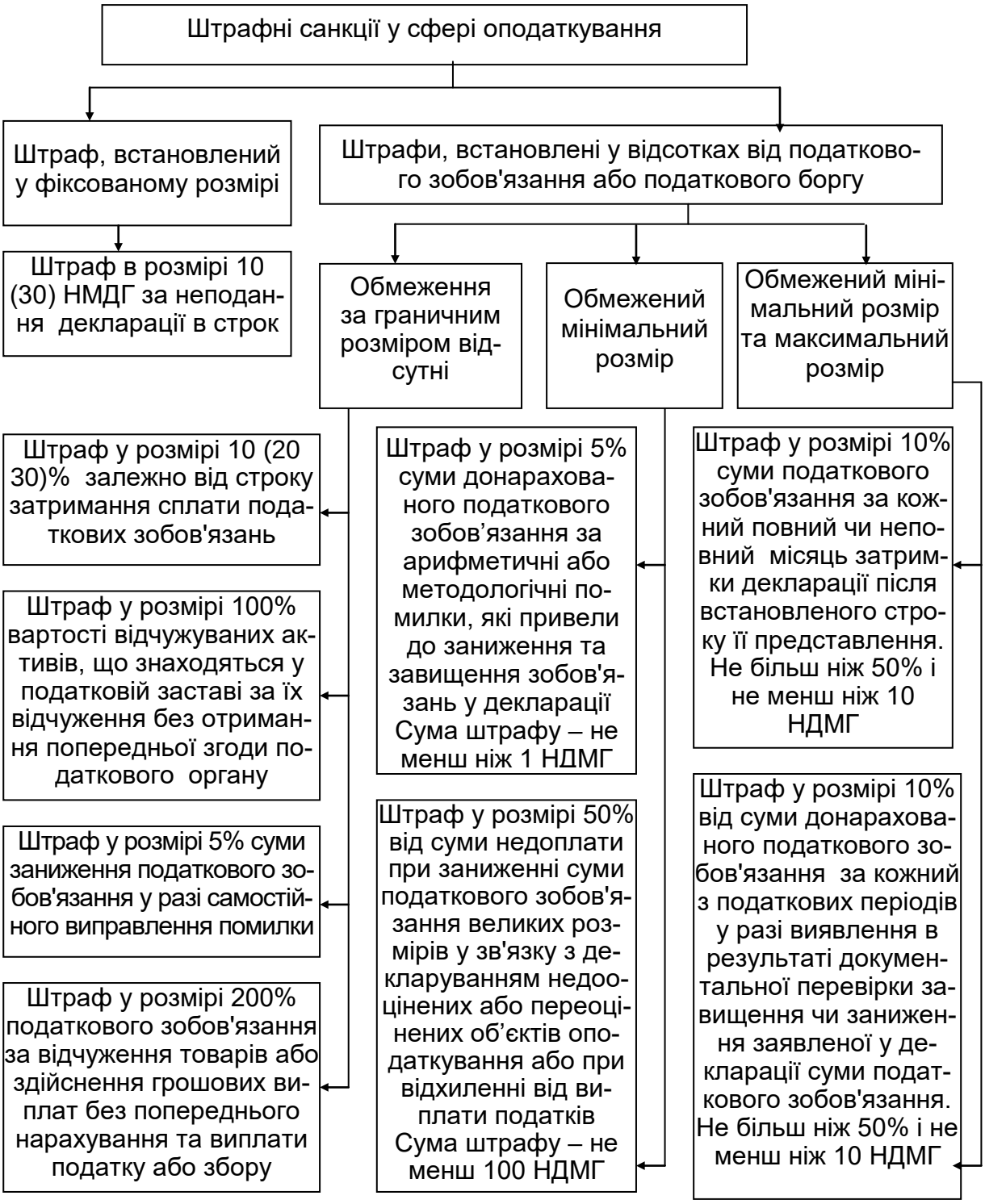


Рис. 13.1. **Класифікація штрафних санкцій залежно від способу встановлення розміру штрафу**

Найбільш складною є ситуація, коли розрахунок розміру штрафу здійснюється по відсотковій ставці з одночасним обмеженням її максимальної і мінімальної величини.

Необхідно відзначити, що по таким санкціям в обох випадках (див. рис. 13.1) фактором, що впливає на розрахунковий розмір штрафу, є тривалість існування порушення. Причому в розрахунок приймаються не тільки повні, але і неповні податкові періоди, а момент закінчення періоду, за який нараховується штрафна санкція, визначається виключно органом податкової служби.

Як наслідок цього - висока ймовірність штучного завищення періоду існування порушення. Так, наприклад, податкове повідомлення на сплату штрафу за результатами проведеної 25 вересня документальної перевірки може бути датовано не вереснем, а жовтнем. Така невелика затримка приведе до стрибкоподібного збільшення "штрафного" періоду і досить істотно впливатиме на суму штрафу.

Обмеження розмірів штрафних санкцій у графічному виді можна представити таким чином (рис. 13.2):

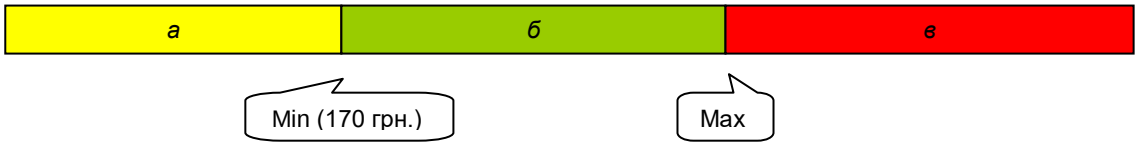


Рис. 13.2. **Обмеження щодо розмірів штрафних санкцій (загальний випадок)**

У тому випадку, якщо визначений у результаті розрахунку по процентній ставці розмір штрафу (***Ш_р***) попадає в область "а", незалежно від того, наскільки він нижче мінімуму (***Ш_{min}***), застосовується мінімально-припустимий розмір санкції, що складає в обох варіантах 170 грн. Тобто витримується співвідношення:

$$Ш_р > Ш_{min}.$$

У ситуаціях, коли розрахований розмір санкції перевищує максимально припустимий її рівень (область "в" на рис. 13.2), застосовується максимальний розмір штрафу (***Ш_{max}***):

$$Ш_{max} > Ш_{р}.$$

При цьому не має значення, наскільки велика сума перевищення розрахункового розміру штрафу над максимально-допустимим.

Якщо ж розрахунковий розмір штрафу знаходиться в діапазоні "б", не порушується жодне з установлених Законом № 2181 обмежень і застосовується саме цей розмір санкції. При цьому дотримується подвійна нерівність:

$$Ш_{max} > Ш_{р} > Ш_{min}.$$

На перший погляд, такий комбінований метод установлення суми штрафу - цілком зрозумілий та логічний, однак це - тільки перше враження. Проблема полягає в тім, що принципи встановлення розрахункового розміру штрафної санкції, а також її верхньої і нижньої границь не збігаються.

По обох санкціях мінімальний їхній розмір відповідає 10 неоподатковуваним мінімумам доходів громадян, тобто, по суті, встановлений у фіксованій сумі (при незмінному неоподатковуваному мінімумі) і складає в даний час 170 грн.

Верхня границя встановлена у відсотках і змінюється прямо пропорційно зміні суми податкового зобов'язання (або недоплати).

Розрахунковий же розмір штрафу по обох санкціях залежить уже від двох перемінних: від суми податкового зобов'язання (недоплати) і від тривалості періоду існування порушення.

Як наслідок цього, на практиці можливі варіанти, коли мінімальний і максимальний розмір штрафів на приведеній схемі міняються місцями (рис. 13.3):

Іншими словами, область "а" у такому варіанті відповідає розрахунковому розмірові штрафу, що не перевищує одночасно і мінімальне і максимальне обмеження; область "в" означає те, що розрахунковий штраф перевищує обох встановлених обмежень, а діапазон "б" є попросту ірраціональним - у ньому розрахункова сума штрафу одночасно перевищує максимально припустимий розмір і залишається при цьому менше 170 грн.

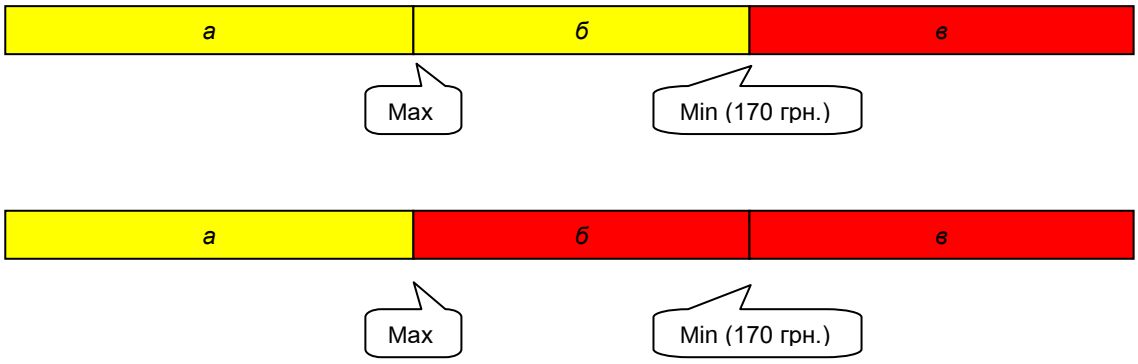


Рис. 13.3. **Можливі варіанти співвідношення мінімального та максимального розміру штрафних санкцій**

Проілюструємо останню ситуацію наступним прикладом.

Декларація про прибуток підприємства за перший квартал представляється платником 5 жовтня одночасно з декларацією за третій квартал. Податкова інспекція самостійно визначила суму податкового зобов'язання за перший квартал у сумі 200 грн.

Термін представлення податкової декларації з податку на прибуток підприємств за перший квартал згідно п. 4.1.4 "б" Закону № 2181 - протягом 40 календарних днів, наступних за останнім календарним днем звітного (податкового) кварталу, тобто не пізніше 10 травня. Період затримки подання податкової декларації складає шість місяців, з яких чотири (червні, липень, серпень і вересень) - повні, і два (травні і жовтень) - неповні.

Розрахункова сума штрафу, застосовуваного відповідно до пп. 17.1.2 Закону № 2181 (інші штрафні санкції, що можуть бути застосовані в такій ситуації, у даному прикладі не розглядаються), складатиме:

200 х 10% х 6 = 120 грн.

Максимальна сума даного виду штрафу не може перевищувати 50% суми нарахованого зобов'язання, тобто:

200 х 50% = 100 грн.

Разом з тим, розмір штрафу, нарахованого за таке порушення не може бути менш 170 грн.

У цій ситуації: по-перше, фактично нарахований штраф перевищує максимально-припустимий розмір; по-друге, він менше, ніж мінімальний рівень штрафу, а по-третє, максимальний розмір штрафу менше мінімального.

Нескладно підрахувати, що така ситуація буде виникати по будь-якому податку або збору, при одночасній наявності двох умов:

- період затримки подання декларації перевищує 6 місяців (у цьому випадку автоматично порушується максимальне обмеження) незалежно від того, який податковий період є базовим по конкретному податку або збору;
- розрахунково визначений розмір штрафу за весь період затримки не перевищує суму 170 грн. (порушується обмеження по мінімальній сумі штрафу);

Максимальна сума податкових зобов'язань (***ПЗ$_{max}$***), при яких мінімально-допустима сума штрафів буде більше встановленого законом максимального рівня, може бути визначена з виразу:

$$ПЗ_{max} \times 10\% \times n \leq 170 \text{ грн.},$$

де: n - період затримки декларації, місяців ($n \geq 6$);

10% - ставка штрафу;

170 грн. - мінімальний розмір штрафу, що складає 10 НМДГ.

Так, у випадку затримки представлення декларації на шість місяців максимальна сума податкових зобов'язань складатиме:

$$ÏÇ_{\max} = \frac{170}{10\% \times 6} = 283{,}33 ãðí.$$

Для більш тривалих термінів затримки представлення декларації сума податкового зобов'язання, при якій мінімально-допустима сума штрафів буде більше встановленого законом максимального рівня, дорівнюватиме (табл. 13.2)

Таким чином, у випадках, якщо суми донарахованих податкових зобов'язань не перевищують граничні значення цього показника для відповідного періоду існування порушення, обчислений розмір штрафу буде

перевищувати максимальний його розмір, при цьому залишаючись нижче мінімально-допустимого рівня.

Таблиця 13.2

Умови, при яких мінімальний рівень штрафу перевищуватиме максимально-припустимий його рівень

Умови, що впливають на рівень штрафу	Варіанти				
Період затримки представлення декларації (кількість повних і неповних місяців)	6	7	8	9	10
Максимальна сума нарахованого органом податкової служби зобов'язання, грн.	283,33	242,86	212,50	188,88	170,00

Тепер знову повернемося до рис. 13.3.

Розрахунковий розмір штрафу може потрапити в область "а" у тому випадку, якщо тривалість існування порушення менше, ніж п'ять місяців або п'ять податкових періодів відповідно. Якщо в цій ситуації штраф буде встановлений на рівні розрахункового його розміру, обмеження щодо максимального розміру санкції дотримується, але порушується вимога Закону № 2181 щодо мінімально-допустимої суми штрафу. Якщо ж установити штраф на рівні 170 грн., то вимоги Закону знову не будуть виконуватися, оскільки сума штрафу перевищить гранично допустимий максимальний його рівень. Установлення штрафу в розмірі, що відповідає верх-йому обмеженню, також буде порушенням норм Закону, оскільки при цьому не буде дотримане обмеження вже по нижній границі санкції.

Аналогічні ситуації виникнуть і в тому випадку, якщо розрахунковий розмір штрафу потрапить в область "в" (що стає можливим, якщо донараховані податкові зобов'язання перевищать приведені в прикладах суми для кожного з варіантів періоду існування порушення) або в діапазон "б".

Таким чином, кожний з можливих варіантів установлення суми штрафу для будь-якого діапазону (див. рис.13.3) суперечить нормам ст. 17 Закону № 2181, а податковий орган, який, власне, і має нарахувати цей штраф, при всьому бажанні не в змозі одночасно виконати обидва обмеження одночасно.

Таким чином, у випадках, коли при застосуванні норм пп. 17.1.2 і 17.1.3 гранично допустима максимальна величина штрафу не перевищує 170 грн., виходячи з принципу конфлікту інтересів слід вважати, що

максимально-допустимий розмір санкції одночасно є і мінімально припустимим. Іншими словами, у всіх ситуаціях визначення розміру санкції за відсотковою ставкою втрачає економічний сенс, а сума штрафу повинна встановлюватися на максимально-допустимому його рівні (50% від суми нарахованого податкового зобов'язання або від суми недоплати відповідно до пп. 17.1.3) незалежно від розрахункового розміру санкції.

Далі розглянемо розмір та порядок нарахування штрафних санкцій при самостійному виявленні факту заниження податкового зобов'язання минулих податкових періодів.

Платник податків має право виправити допущені та самостійно виявлені помилки, що містяться в раніше поданій ним податковій декларації до початку перевірки, у такому порядку.

Якщо платник податків до початку його перевірки контролюючим органом самостійно виявляє факт заниження податкового зобов'язання минулих податкових періодів, то такий платник зобов'язаний:

а) або надіслати уточнений розрахунок і сплатити суму такої недоплати та штраф у розмірі п'яти відсотків від такої суми не пізніше дня подання такого уточненого розрахунку;

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

Якщо після подання декларації за звітний період платник податків подає нову декларацію з виправленими показниками до закінчення граничного строку подання декларації за такий самий звітний період, то штрафи, визначені вище, не застосовуються.

Загальний порядок дій платника при самостійному виправленні помилок в податковій звітності наведений на рис. 13.4.

Наступний блок питань, який заслуговує на особливу увагу при вивченні цієї теми, – це пеня.

Відповідно до визначення ст. 16. Закону № 2181 ***під пенею розуміється плата у вигляді процентів, нарахованих на суму податкового боргу (без урахування пені), що справляється з платника податків у зв'язку з несвоєчасним погашенням податкового зобов'язання***.

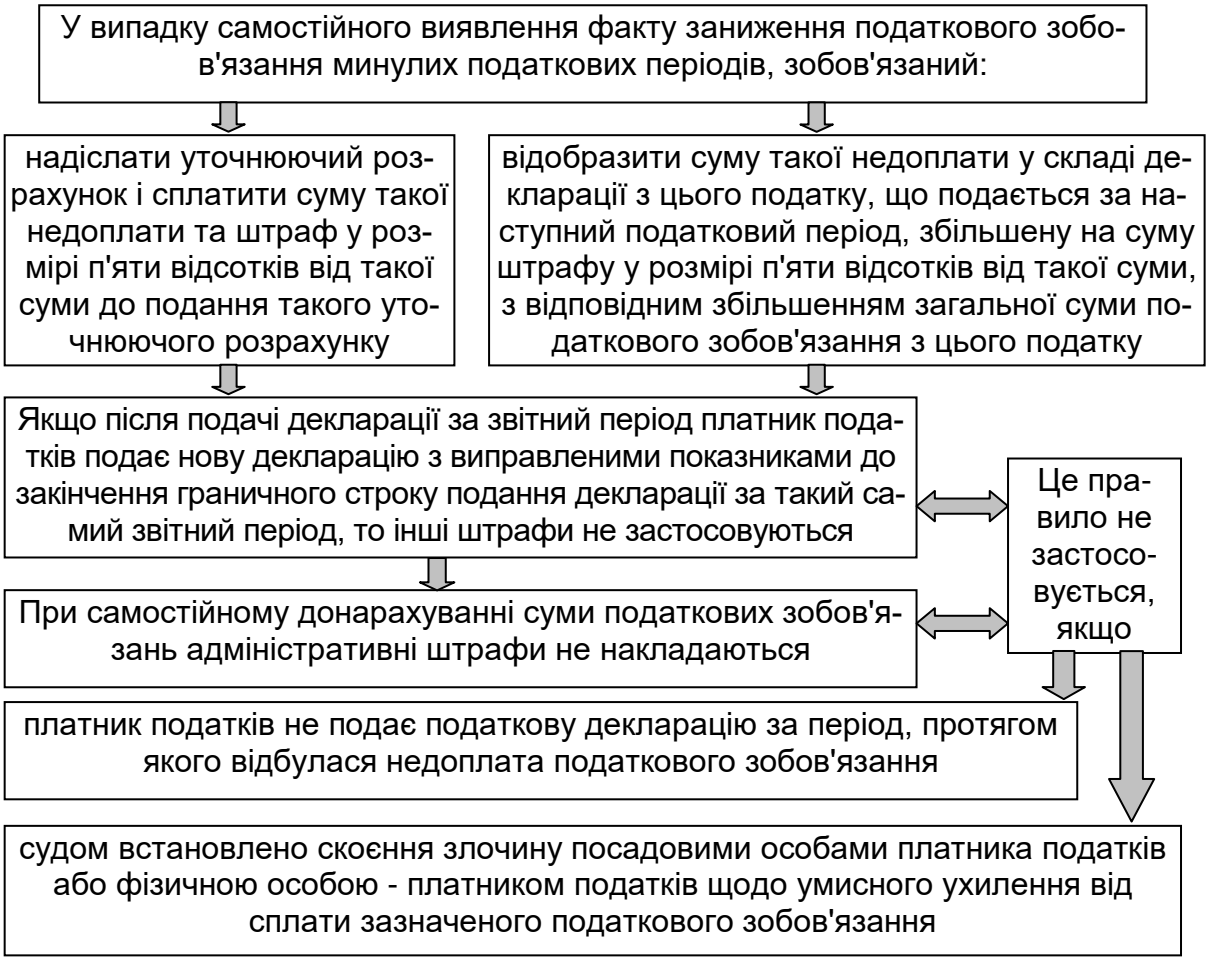


Рис. 13.4. Дії **платника у разі самостійного виявлення заниження податкових зобов’язань**

Пеня нараховується на суму податкового боргу (включаючи суму штрафних санкцій за їх наявності) із розрахунку 120 відсотків річних облікової ставки Національного банку України, діючої на день виникнення такого податкового боргу або на день його (його частини) погашення, залежно від того, яка з величин таких ставок є більшою, за кожний календарний день прострочення у його сплаті.

Зазначений розмір пені діє щодо всіх видів податків і зборів (обов'язкових платежів), крім пені щодо порушення строків розрахунків у сфері зовнішньоекономічної діяльності, що встановлюється окремим законодавством.

Порядок визначення періоду, за який нараховується пеня, наведений на рис. 13.5.

Загальна методика визначення суми пені наведена на рис. 13.6

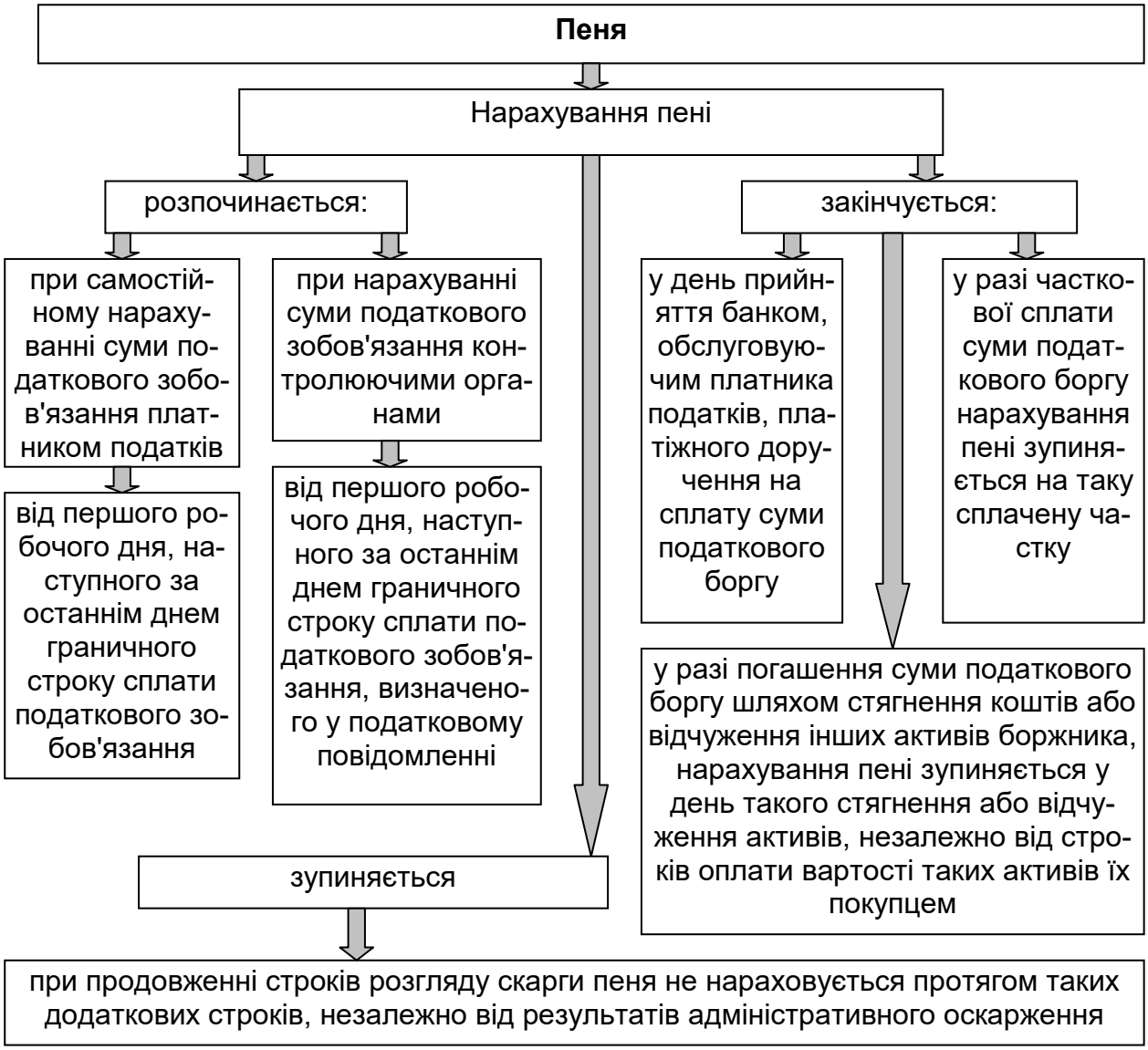


Рис. 13.5. **Порядок визначення періоду, за який нараховується пеня**

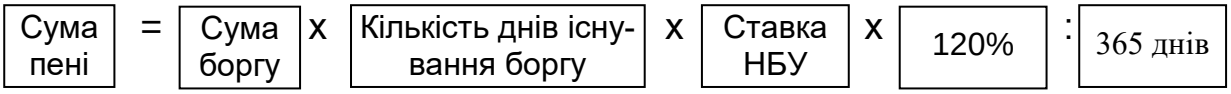


Рис. 13.6. **Алгоритм розрахунку суми пені**

В розрахунках пені використовується облікова ставка НБУ, розмір якої періодично переглядається (табл. 13.3).

Таблиця 13.3

Динаміка облікових ставок НБУ і зв'язаних з ними одноденних розмірів пені за несвоєчасну сплату податкового зобов'язання за період з 01.01.2000 р. по 01.02.2005 р.

Дата встановлення	Облікова ставка НБУ, %	одноденна ставка пені, %
24.05.99 р.	45,00	0,15
01.02.2000 р.	35,00	0,11
24.03.2000 р.	32,00	0,10
10.04.2000 р.	29,00	0,10
15.08.2000 р.	27,00	0,09
10.03 2001 р.	25,00	0,08
07.04.2001 р.	21,00	0,07
11.06.2001 р.	19,00	0,06
09.08.2001 р.	17,00	0,06
10.09 2001 р.	15,00	0,05
10.12.2001 р.	12,50	0,04
11.03 2002 р.	11,50	0,04
04.04.2002 р.	10,00	0,03
05.07.2002 р.	8,00	0,03
05.12.2002 р.	7,00	0,02
09.06.2004 р.	7,50	0,02
07.10.2004 р.	8,00	0,03
09.11.2004 р.	9,00	0,03

Єдиним виключенням з встановленого загального порядку нарахування пені, є сплата платником самостійно виявленого ним податкового, яке не було погашене в строк (рис. 13.7).

Далі розглянемо відповідальність банків за порушення строків зарахування податків.

За порушення строків перерахування податків, зборів (обов'язкових платежів) до бюджетів або державних цільових фондів, встановлених Законом України "Про платіжні системи та переказ грошей в Україні"[1] банк сплачує пеню за кожний день прострочення, включаючи день сплати, із розрахунку 120 відсотків річних облікової ставки Національного ба-

[1] Банк зобов'язаний виконати доручення клієнта, що міститься в розрахунковому документі, який надійшов протягом операційного часу банку, в день його надходження.

У разі надходження розрахункового документа клієнта до обслуговуючого банку після закінчення операційного часу банк зобов'язаний виконати доручення клієнта, що міститься в цьому розрахунковому документі, не пізніше наступного робочого дня.

Банки та їх клієнти мають право передбачати в договорах інші строки виконання доручень клієнтів.

нку України, діючої на день виникнення такого боргу або на день його (його частини) погашення, залежно від того, яка з величин таких ставок є більшою, та штрафні санкції, встановлені за затримку сплати узгодженої суми податкового зобов'язання. При цьому платник податків, зборів (обов'язкових платежів) звільняється від відповідальності за несвоєчасне або неповне зарахування таких платежів до бюджетів та державних цільових фондів, включаючи нараховану пеню або штрафні санкції.

Рис. 13.7. **Умови, при дотриманні яких пеня не нараховується**

Запам’ятайте, пеня не нараховується:

а) на пеню;

б) на штрафи, що накладаються на посадових осіб за адміністративні правопорушення;

в) на несвоєчасно або неповністю зараховані суми податкових зобов'язань до бюджетів та державних цільових фондів, якщо таке несвоєчасне або неповне зарахування сталося через порушення банком строків перерахування податків, зборів (обов'язкових платежів) до бюджетів або державних цільових фондів, встановлених Законом України "Про платіжні системи та переказ грошей в Україні".

Тестові завдання

Тест 1. У поданій декларації виявлена арифметична помилка на суму 200 грн. Сума штрафу за це порушення складатиме:

1) 10 грн.;

2) 17 грн.;

3) 170 грн.;

4) штраф може не нараховуватися за рішенням керівника органу податкової служби.

Тест 2. Які міри відповідальності можуть бути застосовані до платника, який здійснив продаж основних фондів, що знаходяться у податковій заставі:

1) адміністративний арешт активів;

2) штраф у розмірі 5% від вартості відчужених активів;

3) штраф у розмірі 5% від суми податкового боргу, по якій виникла податкова застава;

4) штраф у розмірі 10% від вартості відчужених активів;

5) штраф у розмірі 10% від суми податкового боргу, по якій виникла податкова застава;

6) штраф у розмірі 100% від вартості відчужених активів;

7) штраф у розмірі 100% від суми податкового боргу, по якій виникла податкова застава;

8) пеня;

9) адміністративний штраф до посадових осіб.

Тест 3. Підприємство виплатило фізичній особі заробітну плату без утримання з неї прибуткового податку. Який розмір штрафної санкції за таке порушення:

1) 10 відсотків від суми недоутриманого податку;

2) 50 відсотків від суми недоутриманого податку;

3) 100 відсотків від суми недоутриманого податку;

4) 200 відсотків від суми недоутриманого податку.

Тест 4. Методологічна помилка – це:

1) помилка, допущена платником податку при заповненні декларацій (розрахунків) або додатків до них, зокрема при виконанні арифметичних дій, передбачених при обчисленні об'єкта оподаткування з метою визначення податкових зобов'язань з податку, збору, обов'язкового платежу;

2) помилка, допущена платником податків при складанні їм декларації, яка полягає у невірному застосуванні або незастосуванні ставок оподаткування чи коефіцієнтів при визначенні податкового зобов'язання з того чи іншого податку, збору (обов'язкового платежу);

3) помилка, допущена платником податку при перенесенні даних податкового обліку з регістрів у декларацію підприємства.

Тест 5. Штрафна санкція за неподання або несвоєчасне подання податкової декларації встановлюється:

1) у відсотках від суми податкового зобов'язання;

2) у фіксованій сумі;

3) спосіб встановлення штрафу визначається відповідним податковим органом.

Тест 6. Базою для нарахування штрафної санкції, встановленої у відсотках, є:

1) сума не погашеного у строк податкового зобов'язання;

2) сума пені;

3) сума штрафних санкцій, нарахованих раніше.

Тест 7. Для запобігання штрафних санкцій у випадку самостійного виявлення факту заниження податкового зобов'язання платник має:

1) самостійно погасити суму недоплати;

2) сплатити пеню;

3) сплатити штраф у розмірі 5 відсотків від суми недоплати;

4) подати скориговану декларацію за період, у якому було виявлено помилку;

5) сплатити адміністративний штраф.

Тест 8. Чи застосовуються до платників фінансові санкції у випадку, коли установою банку не проведено перерахування сум податків до бюджету:

1) застосовуються;

2) не застосовуються;

3) питання застосування штрафів вирішується відповідним органом державної податкової служби.

Тест 9. За результатами документальної перевірки підприємству був нарахований штраф у розмірі 10% від суми недоплати. Сума штрафу склала 1000грн. Підприємство, погодившись із сумою штрафу, сплатило неї з простроченням у 45 днів. У якому розмірі штраф буде накладено на підприємство за прострочення:

1) 200 грн;
2) 100 грн;
3) 500 грн;
4) 0 грн;
5) 170 грн.

Тест 10. За результатами перевірки 10 вересня 2003 року підприємству донараховано податок за січень 2003 р., який треба було сплатити не пізніше 1 березня. Підприємство не погодилося з донарахуванням і оскаржило суму донарахування в місцеву ДПІ, а коли це не допомогло, то і в обласну ДПІ. Однак, обласна ДПІ теж не погодилася з підприємством і винесла рішення за скаргою не на користь підприємства. Це рішення платник одержав 25 жовтня. Далі оскаржувати він не став, але й платити не став. З якого числа починає нараховуватися пеня?

1) з 1 березня;
2) з 10 вересня;
3) з 20 вересня;
4) з 25 жовтня;
5) з 26 жовтня;
6) з 5 листопаду;

7) з 15 листопаду.

Тест 11. Якщо у платіжному дорученні окремо не виділені податковий борг і пеня, то який орган за Законом № 2181 робить самостійно розподіл сплаченої суми між сумою податкового боргу і пенею?

1) податковий;
2) контролюючий;
3) орган Державного казначейства;
4) орган внутрішніх справ.

Тест 12. Підприємству за результатами перевірки донараховано податкове зобов'язання. Підприємство не згодне з цим і оскаржує це донарахування. Чи може нараховуватися пеня, поки підприємство оскаржить суму донарахування:

1) може;
2) не може;
3) може за згодою органу державної податкової служби?

Тест 13. Ставка пені в сфері зовнішньоекономічної діяльності дорівнює:

1) 0,3% за кожний день прострочення;
2) 120% ставки НБУ за кожний день прострочення;
3) 10 неоподаткованих мінімумів за кожний день прострочення.

Тест 14. Термін для імпорту товарів в Україну у випадку перерахування передоплати у валюті за кордон складає:

1) 120 днів з моменту оформлення ВМД;
2) 90 днів з моменту оформлення ВМД;
3) 90 днів з моменту перетинання товаром кордону України.

Тест 15. Пеня в сфері ЗЄД припиняє нараховуватися з моменту:

1) оформлення ДМД на імпортований товар;

2) перетинання товаром кордону України;

3) переходу права власності на товар до резидента.

Тест 16. Неправильне застосування ставок оподаткування слід класифікувати як:

1) арифметичну помилку;

2) методологічну помилку;

3) ухилення від оподаткування.

Задачі для практичних занять

Задача 1

Підприємство не сплатило у строк податок і в нього на 15.06.04 року утворився податковий борг у розмірі 2000 грн. 25.08.04 року підприємство погасило 1300 грн. податкового боргу. А 18.10.03 року – 200 грн. Облікова ставка НБУ на 15.06.04 дорівнювала 25% річних, на 25.08.03 – 14%, а на 18.10.03 – 12%. Розрахувати суму пені і штрафу, накладених на підприємство.

Задача 2

Перевіркою, проведеної в грудні 2004 року було встановлено, що підприємство занизило податкові зобов'язання в бюджет по ПДВ: За лютий – 800 грн., за травень – 1200 грн., за серпень – 12300 грн. Розрахувати суму штрафу, накладеного на підприємство. Податкове повідомлення підприємство одержало теж у грудні.

Задача 3

Платник податків 12.11.2004 року здійснює сплату платежу до бюджету у сумі 1145 грн.

При цьому платник податків має податковий борг, який виник у зв'язку з несплатою узгодженого податкового зобов'язання, останнім днем граничного строку сплати якого було 10.02. 2004 року.

Сума податкового боргу платника податків за станом на 10.02.2004 року без урахування наявної в нього пені складає 1350 грн.

Сума нарахованої та несплаченої платником пені за станом на 10.02.2004 року складає 250,25 грн.

Розрахувати як буде розподілена сплачена сума.

Задача 4

Підприємство не погасило у строк податкові зобов'язання на суму 1000 грн. Протягом перших 5 днів прострочення підприємство заплатило 100 грн., протягом наступних 15 днів підприємство заплатило ще 300 грн. На 45-й день з моменту прострочення підприємство заплатило ще 200 грн. Через 50 днів із дня останнього платежу підприємство заплатило суму, що залишилася, у 400грн. Визначити розмір штрафу, що має бути накладений на підприємство за таке порушення.

Тематика рефератів

1. Застосування фінансових санкцій у практиці закордонних країн.
2. Застосування фінансових санкцій до платників єдиного податку, по торгових патентах і податку на землю.
3. Самостійне виправлення помилок в податковій звітності.
4. Застосування фінансових санкцій за порушення, зв'язані з поданням декларації з ПДВ.
5. Застосування фінансових санкцій за неправильні показання по додаткових рядках декларації з податку на прибуток.
6. Застосування фінансових санкцій у випадку завищення бюджетного відшкодування по ПДВ.
7. Специфіка застосування фінансових санкцій в оподаткуванні фізичних осіб.

Перелік контрольних запитань

1. Який штраф передбачений за неподання у встановлений термін декларації?
2. Який штраф застосовується в разі коли за даними документальних перевірок результати діяльності платника податків свідчать про заниження суми його податкових зобов'язань, заявлених у податкових деклараціях?
3. Який штраф застосовується в разі коли контролюючий орган унаслідок проведення камеральної перевірки виявляє арифметичні або

методологічні помилки в поданій платником податків податковій декларації, які призвели до заниження суми податкового зобов'язання?

4. Що таке арифметичної і методологічної помилки?

5. Який штраф застосовується в разі, коли платник податків не сплачує (не погашає) узгоджену суму податкового зобов'язання протягом граничних строків, визначених законодавством?

6. Який штраф застосовується в разі коли платник податків, активи якого перебувають у податковій заставі, відчужує такі активи без попередньої згоди податкового органу?

7. Який штраф застосовується в разі коли платник податків здійснює продажів (відчуження) товарів (продукції) або здійснює грошові виплати без попереднього нарахування та сплати податку, збору (обов'язкового платежу), якщо відповідно до законодавства таке нарахування та сплата є обов'язковою передумовою такого продаж (відчуження) або виплати?

8. Який порядок виправлення помилок, допущених платником податку в декларації?

9. Який встановлений розмір пені за порушення податкового законодавства?

10. З якого дня починається нарахування пені?

11. Який порядок сплати пені у випадку часткового погашення податкового боргу?

РЕКОМЕНДОВАНА ЛІТЕРАТУРА

Основна

1. Закон України "Про порядок погашення зобов’язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами" від 21 грудня 2000 р. № 2181-III (зі змінами і доповненнями) / В кн. Основи податкового законодавства. Збірка основних законодавчих актів. – Харків: ВД «ІНЖЕК», 2004. – С. 39-88.

2. Інструкція про порядок застосування та стягнення сум штрафних (фінансових) санкцій органами державної податкової служби. За-

тверджена наказом Державної податкової адміністрації України від 17 березня 2001 року № 110 // Офіційний Вісник України. – 2001. – №13. – Ст.578.

3. Інструкція про порядок нарахування та погашення пені за платежами, що контролюються органами державної податкової служби. Затверджена наказом Державної податкової адміністрації України від 11 червня 2003 року № 290 // Офіційний Вісник України. – 2003. – №27. – Ст.1347.

4. Податкове роз'яснення щодо черговості погашення та окремих питань стягнення сум податкового боргу. Затверджене наказом Державної податкової адміністрації України від 13 листопада 2002 року № 540 // Налоги и бухгалтерский учет. – 2002. – № 94. – С.5.

5. Про затвердження податкового роз'яснення щодо відповідальності за порушення граничних термінів сплати узгодженого податкового зобов'язання з податку на прибуток підприємств і податку на додану вартість. Наказ Державної податкової адміністрації України від 17 липня 2002 року № 343 // Налоги и бухгалтерский учет. – 2002. – № 60. – С.3.

6. Про затвердження податкового роз'яснення щодо граничних строків сплати податкового зобов'язання, визначеного платником у новій (уточненій) податковій декларації, що містить виправлені показники. Наказ Державної податкової адміністрації України від 22 жовтня 2002 року № 503 // Налоги и бухгалтерский учет. – 2002. – № 88. – С.8.

Додаткова

7. Іванов Ю.Б. Система оподаткування в схемах і таблицях. Частина 2. Оподаткування фізичних осіб. Частина 3. Податковий менеджмент: Навчальний посібник. – Харків: ВД «ІНЖЕК», 2004. – 304 с.

8. Ісаншина Г.Ю. Податковий менеджмент: Навч. посіб. Київ: ЦУЛ, 2003, – 260 с.

9. Карпов Л. Н. Как уменьшить пеню // Бухгалтер. – 2003. – №6. – С. 47–48.

10. Карпов Л. Н. О штрафах, связанных с РРО // Бухгалтер. – 2003. – № 9. – С. 46–48.

11. Кітела І. Фінансова відповідальність платників податків зобов'язання. // В зб. систематизованого законодавства «Податкове адміністрування». –Бухгалтерія. – 2002. – № 16/1. – С. 193-199.

12. Лист Вищого господарського суду України від 14 лютого 2002 року № 01-8/157 // www.liga.kiev.ua.

13. Лист Державної податкової адміністрації України від 6 липня 2001 року № 9018/7/23-3317 // www.liga.kiev.ua.

14. Лист Державної податкової адміністрації України від 30 січня 2002 року № 1650/7/15-1216 // www.liga.kiev.ua.

15. Лист Державної податкової адміністрації України від 17 березня 2003 року №4367/7/15-2317 // www.liga.kiev.ua.

16. Лист Державної податкової адміністрації України від 10 серпня 2003 року № 14160/7/15-0117 // www.liga.kiev.ua.

17. Ляшенко Ю.І., Солдатенков О.В. Оподаткування в Україні (практикум): Навчальний посібник. – Ірпінь: Академія ДПС України, 2003. – 272 с.

18. Мурзов В. Проведення документальних перевірок податковими органами. // В зб. систематизованого законодавства «Податкове адміністрування». – Бухгалтерія. – 2002. – № 16/1. – С.174-181.

19. Основы налогового права / Под ред. проф. Н.П. Кучерявенко. – Харьков: Легас, 2003. – 384 с.

ТЕМА 14. КОНФЛІКТ ІНТЕРЕСІВ. ПОДАТКОВІ РОЗ'ЯСНЕННЯ.

В практиці оподаткування непоодинокими є суперечності між окремими нормами податкового законодавства, що призводить до численних конфліктних ситуацій між платниками та контролюючими органами. До таких же наслідків призводить нечіткість законодавчих та нормативних визначень податкових термінів та механізмів оподаткування. В цих випадках виникає ***конфлікт інтересів*** суб'єктів податкового процесу.

Механізм розв'язання конфлікту інтересів (рис. 14.1) врегульований підпунктом 4.4.1 статті 4 Закону № 2181, що, певною мірою, є визнанням якості чинного податкового законодавства.

Рис. 14.1. **Механізм вирішення конфлікту інтересів**

Законодавче врегулювання механізму вирішення конфлікту інтересів стало одним з найвагоміших внесків у подолання традиційного для українського оподаткування підходу, що базується на презумпції винності платника податку. Дійсно, платник невинний у вадах податкового законодавства, що припускають можливість різного тлумачення норм законодавства, а тому наказувати його за це – не можна. Але, на жаль, практика вирішення податкових спорів свідчить про те, що цей механізм майже не застосовується органами податкової служби в порядку адміністративного оскарження. А от судова влада, навпаки, використовує механізм розв'язання конфлікту інтересів дуже активно, відстоюючи інтереси платників податків.

З проблемою нечіткості чинного законодавства пов’язані ***податкові роз’яснення***. Місце податкових роз’яснень в системі законодавчого та інформаційного забезпечення оподаткування наведене на рис. 14.2.

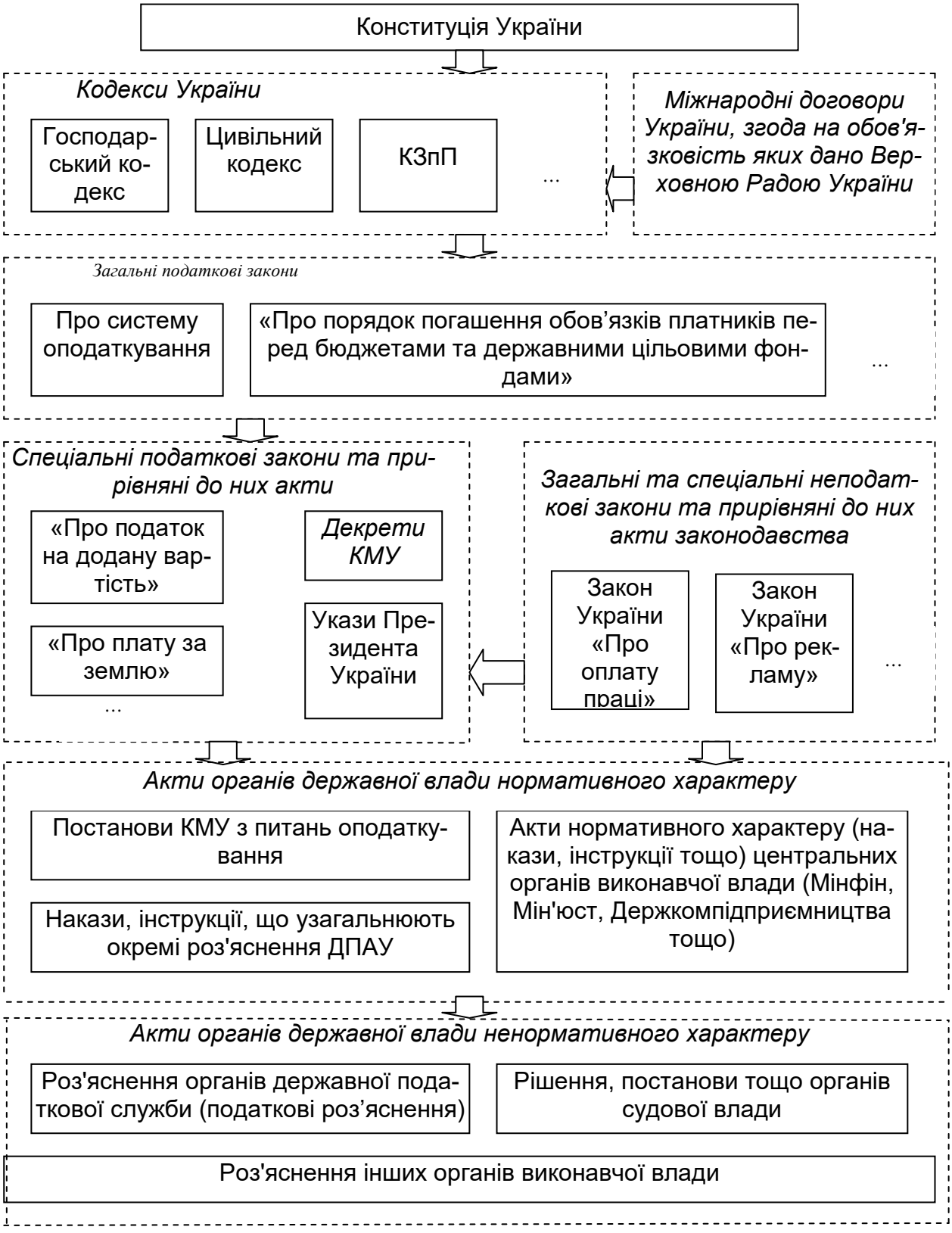


Рис. 14.2.**Законодавче й інформаційне забезпечення оподаткування**

Об’єктивна необхідність цих документів, які не є актами нормативного характеру, обумовлено тим, що за допомогою роз’яснень регламентуються ті питання оподаткування, які мають неоднозначне тлумачення.

Під податковим роз’ясненням розуміється оприлюднення офіційного розуміння окремих положень податкового законодавства контролюючими органами у межах їх компетенції, які використовується при обґрунтуванні їх рішень під час проведення апеляційних процедур. Податковими роз'ясненнями вважаються будь-які відповіді контролюючого органу на запити зацікавлених осіб з питань оподаткування.

Характеристика податкових роз’яснень відповідно до Закону № 2181 наведена на рис. 1.3.

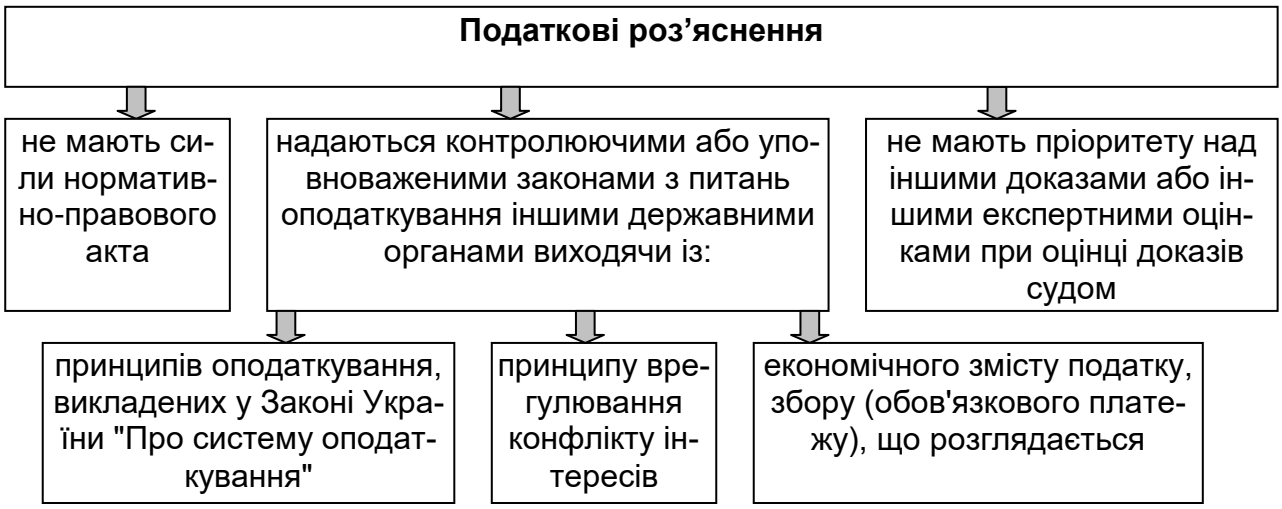


Рис. 14.3. **Характеристика податкових роз’яснень**

Роз'яснення податковими органами окремих положень податкового законодавства здійснюється шляхом надання узагальнюючих податкових роз'яснень і податкових роз'яснень.

Узагальнюючі податкові роз'яснення надаються Державною податковою адміністрацією України і затверджуються її наказом.

Податкові органи всіх рівнів при підготовці податкових роз'яснень та під час проведення апеляційних процедур користуються узагальнюючими податковими роз'ясненнями.

Узагальнюючими податковими роз'ясненнями мають право користуватися усі платники податків при обрахуванні сум податкових зобов'язань та під час проведення апеляційних процедур.

Податковим роз'ясненням вважаються будь-які відповіді податкового органу з питань окремих положень податкового законодавства, надані на запит зацікавленої особи.

Податковим роз'ясненням, наданим на запит платника податків, користується платник податків при обрахуванні ним сум податкових зобов'язань та під час проведення ним апеляційних процедур.

Узагальнюючі податкові роз'яснення і податкові роз'яснення містять у назві посилання на основну статтю (пункт) нормативно-правового акта, щодо якої вони видаються.

У випадку, коли за одним й тим же питанням видано декілька податкових роз’яснень, на перший план виступає проблема їх пріоритетності, з точки зору рівня їх видання (рис. 14.4).

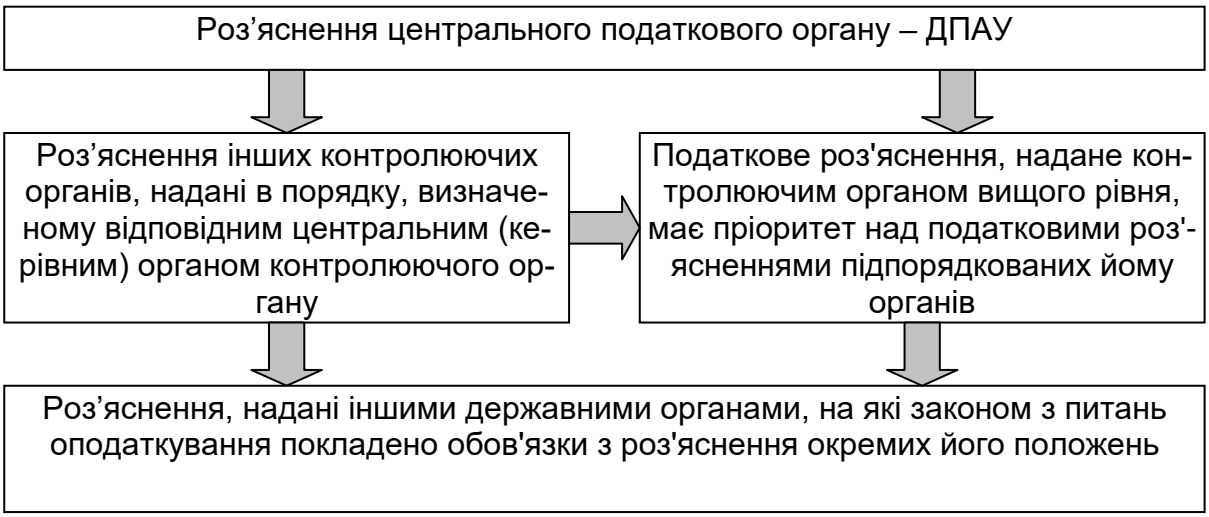


Рис. 14.4. **Пріоритетність податкових роз’яснень**

У випадку, коли існує два чи більше податкових роз’яснень одного рівня видання за одним й тим же питанням – пріоритет має те з них, яке датоване більш пізньою датою.

Узагальнюючі податкові роз'яснення мають пріоритет над податковими роз'ясненнями, наданими податковими та іншими контролюючими органами всіх рівнів.

Податкові роз'яснення, надані Державною податковою адміністрацією України, мають пріоритет над податковими роз'ясненнями, наданими державними податковими адміністраціями в Автономній Республіці Крим, областях, містах Києві та Севастополі, державними податковими інспекціями, а також іншими контролюючими органами всіх рівнів.

Податкові роз'яснення, надані державними податковими адміністраціями в Автономній Республіці Крим, областях, містах Києві та Севастополі, мають пріоритет над податковими роз'ясненнями, наданими підпорядкованими державними податковими інспекціями.

Узагальнюючі податкові роз'яснення та податкові роз'яснення, що надані податковими органами, мають пріоритет над роз'ясненнями окремих положень податкового законодавства, наданими державними органами, не віднесеними статтею 2 Закону України "Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами" до контролюючих.

Чинним законодавством встановлені обов’язки Державної податкової адміністрації щодо видання податкових роз’яснень (рис. 14.5).

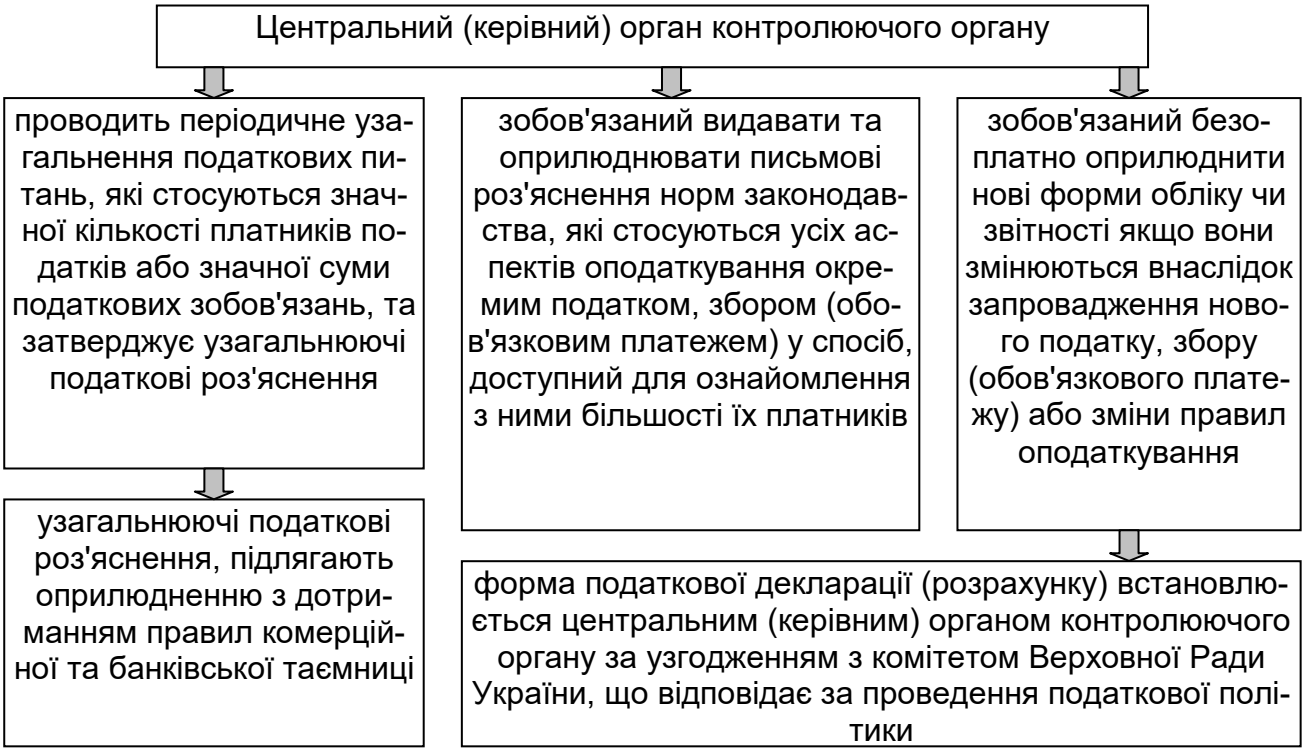


Рис. 14.5. **Обов’язки центрального (керівного) органу контролюючого органу щодо видання податкових роз’яснень**

Підставами для видання узагальнюючих податкових роз'яснень є:

1) рішення (резолюція керівника) Державної податкової адміністрації України про необхідність надання узагальнюючого податкового роз'яснення за результатами:

- щоквартального періодичного узагальнення інформації від регіональних державних податкових адміністрацій щодо необхідності видання узагальнюючого податкового роз'яснення;

- розгляду запитів, що надійшли до центрального податкового органу від платників податків;

- розгляду запитів, що надійшли до центрального податкового органу від регіональних державних податкових адміністрацій;

- проведення аналізу законодавчих та інших нормативно-правових актів з питань оподаткування;

2) норма закону чи іншого нормативно-правового акта, виданого на підставі закону, або норми різних законів чи різних нормативно-правових актів, чи податкових роз'яснень, наданих іншими, ніж податкові, контролюючими органами, припускають неоднозначне (множинне) трактування прав та обов'язків платників податків або контролюючих органів, унаслідок чого може бути прийняте рішення як на користь платника податків, так і на користь контролюючого органу;

3) запровадження нового виду податку, збору (обов'язкового платежу) або внесення змін до правил оподаткування.

Підставами для видання податкового роз'яснення, яке надається на запит платника податків, направленого податковому органу відповідного рівня, є:

- необхідність обґрунтування рішення податкового органу відповідного рівня під час проведення апеляційних процедур;

- запровадження нового виду податку, збору (обов'язкового платежу) або внесення зміни до правил оподаткування;

- норма закону чи іншого нормативно-правового акта, виданого на підставі закону, або норми різних законів чи різних нормативно-правових актів припускають неоднозначне (множинне) трактування прав та обов'язків платників податків або контролюючих органів, унаслідок чого може

бути прийняте рішення як на користь платника податків, так і на користь контролюючого органу;

- необхідність зміни виданого раніше податкового роз'яснення у зв'язку з виданням податкового роз'яснення, що має пріоритет.

Податкове роз'яснення видається у тому разі, якщо не існує податкового роз'яснення з порушеного платником податків питання, що має пріоритет. В іншому разі у відповіді, що направляється податковим органом платнику податків, посилається на податкове роз'яснення, що має пріоритет.

Права платників податків у зв’язку з податковими роз’ясненнями наведені на рис 14.6.

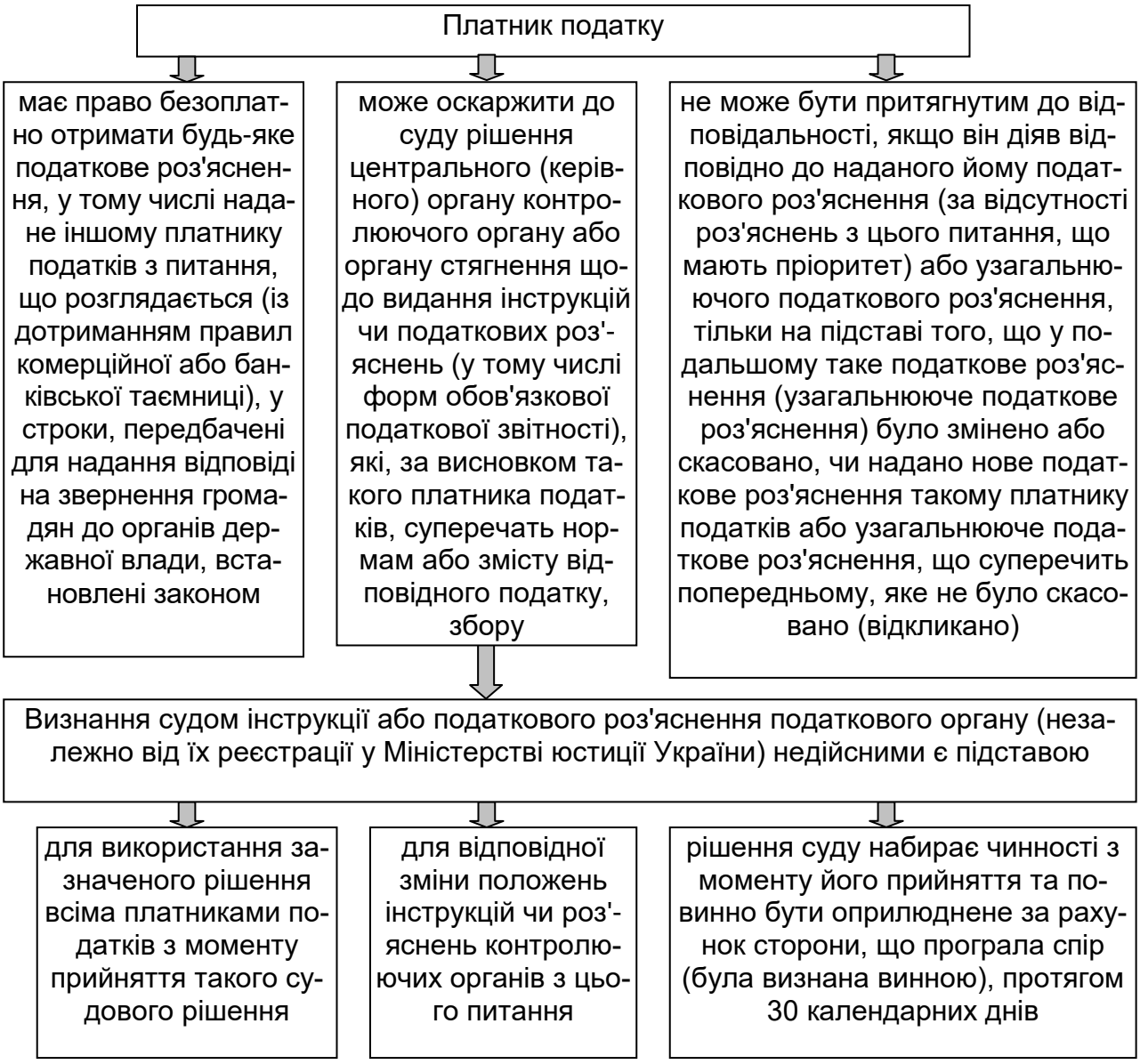


Рис. 14.6. **Права платників у зв’язку з податковими роз’ясненнями**

Узагальнюючі податкові роз'яснення і податкові роз'яснення застосовуються протягом терміну дії відповідної норми податкового законодавства.

Податкові роз'яснення на запит платників податків надаються у терміни, установлені законом для надання відповіді на звернення громадян до органів державної влади.[1]

Структурний підрозділ ДПА України, який готував узагальнююче податкове роз'яснення, у триденний термін від дня його затвердження передає його структурному підрозділу ДПА України, відповідальному за оприлюднення узагальнюючих податкових роз'яснень у засобах масової інформації.

Структурний підрозділ ДПА України, відповідальний за оприлюднення узагальнюючих податкових роз'яснень у засобах масової інформації, у десятиденний термін від дня затвердження узагальнюючого податкового роз'яснення оприлюднює його у відповідних друкованих засобах масової інформації та розміщує на веб-сайті Державної податкової адміністрації України в мережі Інтернет.

Тестові завдання

Тест 1. Якщо норма закону або різних законів допускає неоднозначну (множинну) трактування, то за Законом № 2181:

1) рішення приймається на користь платника податків;

2) рішення приймається на користь контролюючого органу;

3) рішення приймається виключно в судовому порядку;

4) рішення не приймається взагалі.

Тест 2. За одним й тим же питанням є два податкових роз’яснення: Мінфіну України та ДПАУ. Яке з них має пріоритет:

1) роз’яснення Мінфіну України;

[1] Звернення розглядаються і вирішуються у термін не більше одного місяця від дня їх надходження, а ті, які не потребують додаткового вивчення, - невідкладно, але не пізніше п'ятнадцяти днів від дня їх отримання. Якщо в місячний термін вирішити порушені у зверненні питання неможливо, керівник органу або його заступник встановлюють необхідний термін для його розгляду, про що повідомляється особі, яка подала звернення. При цьому загальний термін вирішення питань, порушених у зверненні, не може перевищувати сорока п'яти днів.

2) роз’яснення ДПА України;

3) обидва роз’яснення мають рівну силу.

Тест 3. Фізична особа – платник податку з доходів фізичних осіб звернувся до податкової інспекції із запитом щодо особливостей документального підтвердження податкового кредиту. Отримана відповідь:

1) може бути класифікована як узагальнююче податкове роз’яснення;

2) може бути класифікована як податкове роз’яснення;

3) не є податковим роз’ясненням;

Тест 4. Наказом органу податкової служби затверджуються:

1) виключно узагальнюючі податкові роз’яснення;

2) виключно податкові роз’яснення, які не мають статусу узагальнюючих;

3) всі податкові роз’яснення;

4) вимога про затвердження податкових зобов’язань наказами органа державної податкової служби чинним законодавством не передбачена.

Тест 5. при наданні податкових роз’яснень органи податкової служби не враховують :

1) принцип конфлікту інтересів;

2) попередні податкові роз’яснення з відповідного питання;

3) економічний зміст відповідного податку;

4) принципи оподаткування, викладені в Законі України «Про систему оподаткування».

Тест 6. У випадку запровадження нового податку або збору (обов’язкового платежу):

1) може видаватися виключно узагальнююче податкове роз’яснення;

2) може видаватися виключно податкове роз’яснення, що не має статусу узагальнюючого;

3) може видаватися податкове роз’яснення будь-якого статусу.

Тест 7. ДПІ не може видавати на запит платника податкове роз’яснення:

1) у випадку, коли запит платника не скріплений печаткою;

2) за питанням, за яким вже видане узагальнююче податкове роз’яснення (у випадку надання іншого вирішення спірного питання);

3) у випадку, коли пряма відповідь на запит платника міститься в законодавчому акті;

4) за питанням, яке зв’язане не з податковим законодавством, а з порядком використання реєстраторів розрахункових операцій.

Тест 8. Податкові роз’яснення можуть видаватися районною ДПІ:

1) на платній основі виключно за встановленими тарифами;

2) на платній основі за договірними тарифами;

3) виключно на безоплатній основі.

Тест 9. Податкове роз'яснення, яке, за висновком платника податків, суперечать нормам або змісту відповідного податку, збору:

1) може бути оскаржене в апеляційному порядку;

2) може бути оскаржене в судовому порядку;

3) не є предметом оскарження.

Тест 10. Податкове роз’яснення застосовується:

1) протягом строку, визначеному в цьому роз’ясненні;

2) починаючи з моменту його прийняття без визначення строку;

3) починаючи з моменту його прийняття до моменту його скасування;

4) протягом терміну дії відповідної норми податкового законодавства.

Ситуаційні завдання:

Завдання 1

Оцінить правильність такої норми наказу ДПАУ:

«Державним податковим адміністраціям в Автономній Республіці Крим, областях, містах Києві та Севастополі застосовувати це податкове роз'яснення з 1 серпня 2002 року.

Це податкове роз'яснення стосується застосування норми Закону № 2181, що вступив у силу з 01.04.01р».

Завдання 2

Підприємству «Навігатор» ДПАУ написала лист, у якому роз’яснюється, що продаж продукції за ціною нижче ціни придбання не спричиняє зменшення валових витрат. Даний лист був надрукований у пресі і їм скористалося підприємство «Тюльпан». Через якийсь час вийшло узагальнююче роз'яснення від ДПАУ, у якому було написано, що продаж продукції за ціною нижче ціни придбання спричиняє зменшення валових витрат. Обґрунтуйте відповідь чи будуть оштрафовані вищевказані підприємства і чому.

Тематика рефератів:

1. Податкові роз’яснення та їх співвідношення із законодавчими та нормативно-правовими актами.
2. Оскарження рішення щодо адміністративного арешту активів платника.
3. Практика застосування правила про конфлікт інтересів.
4. Презумпція винності чи невинності платника податків у податковому законодавстві закордонних країн.
5. Практика застосування правила про конфлікт інтересів в Україні.
6. Строки вступу в силу податкових роз'яснень. Дія податкових роз'яснень у часі.

Перелік контрольних запитань

1. Чим відрізняються узагальнюючі податкові роз'яснення від звичайних?
2. Що є підставами для надання податкових роз'яснень?
3. В які терміни надаються роз'яснення за запитом платника?
4. Ієрархія податкових роз’яснень?
5. Чи має право суд при розгляді позову платника про неправильне рішення ДПІ до нього застосовувати правило про конфлікт інтересів?

РЕКОМЕНДОВАНА ЛІТЕРАТУРА

Основна

1. Закон України "Про порядок погашення зобов’язань платників податків перед бюджетам та державними цільовими фондами" від 21 грудня 2000 р. № 2181-III (зі змінами і доповненнями) / В кн. Основи податкового законодавства. Збірка основних законодавчих актів. – Харків: ВД «ІНЖЕК», 2004. – С. 39-88.
2. Порядок надання роз'яснень окремих положень податкового законодавства, затверджений наказом Державної податкової адміністрації України від 12 квітня 2003 року № 176 // Податки та бухгалтерський облік. – 2003. – № 37. – с. 11.
3. Ісаншина Г.Ю. Податковий менеджмент: Навч. посіб. Київ: ЦУЛ, 2003, – 260 с.

Додаткова

4. Батищев В. Адміністративне оскарження як самий простий шлях вирішення конфліктів з податковими органами. // В зб. систематизованого законодавства «Податкове адміністрування». – Бухгалтерія. – 2002. – № 16/1. – С.181-187.
5. Грек Г. Судовий порядок оскарження податкового зобов’язання. // В зб. систематизованого законодавства «Податкове адміністрування». –Бухгалтерія. – 2002. – № 16/1. – С. 188-192.

6. Іванов Ю.Б. Система оподаткування в схемах і таблицях. Частина 2. Оподаткування фізичних осіб. Частина 3. Податковий менеджмент: Навчальний посібник. – Харків: ВД «ІНЖЕК», 2004. – 304 с.

7. Основы налогового права / Под ред. проф. Н.П. Кучерявенко. – Харьков: Легас, 2003. – 384 с.

ЗМІСТ

Вступ 3
Програма курсу «Адміністрування податків»..... 7
Тема 1. Сутність адміністрування податків..... 13
Тема 2. Склад та функції контролюючих органів..... 36
Тема 3. Організація обліку платників податків..... 57
Тема 4. Порядок здійснення органами державної податкової служби оперативного обліку податків і зборів..... 85
Тема 5. Порядок та строки подання податкової декларації.... 104
Тема 6. Визначення податкового зобов'язання контролюючими органами..... 118
Тема 7. Податкові повідомлення та податкові вимоги..... 140
Тема 8. Податковий борг..... 156
Тема 9. Податкова застава..... 185
Тема 10. Адміністративний арешт активів..... 212
Тема 11. Розстрочення та відстрочення податкових зобов'язань платника податків..... 229
Тема 12. Строки давності та їх застосування..... 242
Тема 13. Штрафні санкції та пеня..... 253
Тема 14. Конфлікт інтересів. Податкові роз'яснення..... 281
Література..... 294

.

ЛІТЕРАТУРА

Законодавчі та нормативні акти

1. Закон України “Про державну податкову службу в Україні” від 4 грудня 1990 року № 509-XII / В кн. Основи податкового законодавства. Збірка основних законодавчих актів. – Харків: ВД «ІНЖЕК», 2004. – С. 15-31.

2. Закон України "Про внесення змін до Закону України "Про систему оподаткування" від 18 лютого 1997 р. № 77/97-ВР (зі змінами і доповненнями) / В кн. Основи податкового законодавства. Збірка основних законодавчих актів. – Харків: ВД «ІНЖЕК», 2004. – С. 5-14.

3. Закон України “Про порядок здійснення розрахунків в іноземній валюті” від 23 вересня 1994 року № 185/94-ВР // Відомості Верховної Ради України. – 1994. – №40. – Ст. 365.

4. Закон України “Про регулювання товарообмінних (бартерних) операцій у галузі зовнішньоекономічної діяльності” від 23 грудня 1998 року № 351-XIV // Відомості Верховної Ради України. – 1999. – №5-6. – Ст. 44.

5. Закон України "Про порядок погашення зобов’язань платників податків перед бюджетам та державними цільовими фондами" від 21 грудня 2000 р. № 2181-III (зі змінами і доповненнями) / В кн. Основи податкового законодавства. Збірка основних законодавчих актів. – Харків: ВД «ІНЖЕК», 2004. – С. 39-88.

6. Закон України “Про міліцію” від 20 грудня 1990 року № 565-XII / В кн. Основи податкового законодавства. Збірка основних законодавчих актів. – Харків: ВД «ІНЖЕК», 2004. – С. 32-39.

7. Закон України “Про оперативно-розшукову діяльність” від 18 лютого 1992 року № 2135-XII // Відомості Верховної Ради України. – 1992. – №22. – Ст.304.

8. Закон України “Про оподаткування прибутку підприємств” (в редакції Закону України від 22 травня 1997 року № 283/97-ВР) / В кн. Основи податкового законодавства. Збірка основних законодавчих актів. – Харків: ВД «ІНЖЕК», 2004. – С. 89-176.

9. Закон України “Про податок на додану вартість” від 3 квітня 1997 року № 168/97-ВР (зі змінами і доповненнями) / В кн. Основи податкового законодавства. Збірка основних законодавчих актів. – Харків: ВД «ІНЖЕК», 2004. – С. 176-219.

10. Закон України "Про державну реєстрацію юридичних осіб і фізичних осіб - підприємців" від 15 травня 2003 року № 755-IV // Офіційний вісник України. – 2003. – № 25.– Ст. 1172.

11. Указ Президента України “Про затвердження Положення про Державну податкову адміністрацію України” від 13 липня 2000 року № 886/2000 // Урядовий кур’єр. – 2000. – №166. – С.2.

12. Указ Президента України “Про Положення про Пенсійний фонд України” від 1 березня 2001 року № 121/2001 // Офіційний Вісник України. – 2001. – №9. – Ст.350.

13. Указ Президента України “Питання Державної митної служби України” від 24 серпня 2000 року № 1022/2000 // Офіційний Вісник України. – 2000. – №35. – Ст.1477.

14. Указ Президента України “Про спрощену систему оподаткування, обліку і звітності суб’єктів малого підприємництва” від 3 липня 1998 року № 727/98 в редакції Указу Президента України від 28 червня 1999 року № 746/99 / В кн. Основи податкового законодавства. Збірка основних законодавчих актів. – Харків: ВД «ІНЖЕК», 2004. – С. 283-287.

15. Указ Президента України “Про деякі зміни в оподаткуванні” від 07 серпня 1998 року № 857/98 // Урядовий кур'єр. – 1998. – 20 серпня.

16. Інструкція про порядок ведення державними податковими інспекціями оперативно-бухгалтерського обліку податків і неподаткових платежів. Затверджена наказом Головної державної податкової інспекції України від 12 квітня 1994 року № 37 (у редакції наказу Державної податкової адміністрації України від 3 вересня 2001 р. № 342) // Офіційний вісник України. – 2001. – № 43.– Ст. 1937

17. Інструкція про порядок ведення органами державної податкової служби оперативного обліку податків і зборів (обов'язкових платежів), що надходять до бюджетів та до державних цільових фондів. Затверджена наказом Головної державної податкової інспекції України від 12 травня

1994 року № 37, (у редакції наказу Державної податкової адміністрації України від 3 вересня 2001 року № 342) // Офіційний вісник України. – 2001. – № 43.– Ст. 1937.

18. Інструкція про порядок обліку платників податків. Затверджена наказом Державної податкової адміністрації України від 19 лютого 1998 року № 80 (у редакції наказу Державної податкової адміністрації України від 3 квітня 2002 року № 149) // Офіційний вісник України. – 2002. – № 18.– Ст. 950.

19. Інструкція про порядок застосування та стягнення сум штрафних (фінансових) санкцій органами державної податкової служби. Затверджена наказом Державної податкової адміністрації України від 17 березня 2001 року № 110 // Офіційний Вісник України. – 2001. – №13. – Ст.578.

20. Інструкція про порядок нарахування та погашення пені за платежами, що контролюються органами державної податкової служби. Затверджена наказом Державної податкової адміністрації України від 11 червня 2003 року № 290 // Офіційний Вісник України. – 2003. – №27. – Ст. 1347.

21. Методичні рекомендації щодо організації обліку платників податків в органах державної податкової служби України та Порядку взаємодії підрозділів органів державної податкової служби України щодо організації обліку платників податків. Затверджені наказом Державної податкової адміністрації України від 9 червня 2003 року № 280 // www.liga.kiev.ua.

22. Методика визначення сум податкових зобов'язань за непрямими методами. Затверджена постановою Кабінету Міністрів України від 27 травня 2002 року № 697 // Бухгалтерія. – 2002. – № 22. – С. 34-35.

23. Податкове роз'яснення щодо відповідальності платника податків за порушення термінів сплати сум податкових зобов'язань при перерахуванні платником коштів на рахунки, які відкриті не за місцем його реєстрації, неправильні коди бюджетної класифікації тощо. Затверджене наказом Державної податкової адміністрації України від 15 січня 2002 року № 25 // www.liga.kiev.ua.

24. Податкове роз’яснення щодо застосування норм статті 56 Закону України від 27 листопада 2003 року № 1344-IV "Про Державний бюджет України на 2004 рік. Затверджене наказом Державної податкової адміністрації України від 12 березня 2004 року № 134 // Налоги и бухгалтерский учет. – 2004. – № 24. – С.4.

25. Податкове роз'яснення щодо черговості погашення та окремих питань стягнення сум податкового боргу. Затверджене наказом Державної податкової адміністрації України від 13 листопада 2002 року № 540 // Налоги и бухгалтерский учет. – 2002. – № 94. – С.5.

26. Податкове роз'яснення положень статті 6 Закону України "Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами", затверджено наказом Державної податкової адміністрації України від 21 листопаду 2001 року № 465 // www.liga.kiev.ua.

27. Податкове роз'яснення положень абзацу 4 підпункту 8.2.1 пункту 8.2 статті 8 Закону України від 21 грудня 2000 року № 2181-III «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами». Затверджене наказом Державної податкової адміністрації України від 06.06.02 №271 // www.liga.kiev.ua.

28. Положення про порядок справляння та обліку фіксованого сільськогосподарського податку. Затверджене наказом Державної податкової адміністрації України від 12 серпня 1998 року № 398 // Офіційний Вісник України. – 1998. – №35. – Ст.1314.

29. Положення про призначення, звільнення та компетенцію податкового керуючого. Затверджене наказом Державної податкової адміністрації України від 2 серпня 2001 року № 312 // Офіційний Вісник України. – 2001. – №37. – Ст.1704.

30. Положення про порядок подання та розгляду скарг платників податків державними податковими адміністраціями, Затверджене наказом Державної податкової адміністрації України від 11 грудня 1996 року № 29 // Офіційний Вісник України. – 2001. – №12. – Ст.509.

31. Порядок взаємодії між органами державної податкової служби України, Міністерства фінансів України та державного казначейства

України в процесі відшкодування податку на додану вартість за висновками органів державної податкової служби України та погашення простроченої бюджетної заборгованості з податку на додану вартість шляхом видачі облігацій внутрішньої державної позики. Затверджено наказом державної податкової адміністрації України, Міністерства фінансів України, державного казначейства України від 3 серпня 2004 р. № 451/501/132 // www.liga.kiev.ua.

32. Порядок взаємодії органів державної податкової служби України, фінансових органів та органів державного казначейства України в процесі повернення помилково та/або надміру сплачених податків, зборів (обов'язкових платежів) платникам податків, затверджений наказом Державної податкової адміністрації України, Міністерства фінансів України, Державного казначейства України від 3 лютого 2005 р. № 58/78/22 // www.liga.kiev.ua.

33. Порядок відшкодування податку на додану вартість. Затверджений наказом Державної податкової адміністрації України та Головного управління Державного казначейства України від 2 липня 1997року № 209/72 у редакції наказу Державної податкової адміністрації України і Державного казначейства України від 21 травня 2001 р. № 200/86 // Офіційний вісник України. – 2001. – № 24.– Ст. 1087.

34. Порядок заповнення та подання податкової декларації з податку на додану вартість, затверджений наказом Державної податкової адміністрації України від 30 травня 1997 року № 166 // Налоги и бухгалтерский учет. – 1997. – № 31. – С.11.

35. Порядок оформлення поштових відправлень з вкладенням матеріалів звітності, розрахункових документів і декларацій, затверджений постановою Кабінету Міністрів України від 28 липня 1997 року № 799 // Офіційний Вісник України. – 1997. – №31. – Ст.2325.

36. Порядок складання декларації про прибуток підприємства, затверджений наказом Державної податкової адміністрації України від 29 березня 2003 року № 143 / В зб. систематизованого законодавства «Оподаткування прибутку підприємств». – Бухгалтерія. – 2004. – Вип. 1. – С. 149-152.

37. Порядок встановлення та експлуатації дошок податкових оголошень (повідомлень), затверджений наказом Державної податкової адміністрації України від 18 вересня 2001 року № 375 // www.liga.kiev.ua.

38. Порядок направлення органами державної податкової служби України податкових вимог платникам податків, затверджений наказом Державної податкової адміністрації України від 3 липня 2001 року № 266 // Офіційний Вісник України. – 2001. – №29. – Ст. 1339.

39. Порядок направлення органами державної податкової служби України податкових повідомлень платникам податків, затверджений наказом Державної податкової адміністрації України від 21 червня 2001 року № 253 (у редакції наказу Державної податкової адміністрації України від 27 травня 2003 р. № 247) // // www.liga.kiev.ua.

40. Порядок використання додаткових джерел погашення податкового боргу за рішенням органу стягнення. Затверджений наказом Державної податкової адміністрації України від 19 вересня 2003 року № 439 // Офіційний Вісник України. – 2003. – № 43. – Ст. 2277.

41. Порядок списання безнадійного податкового боргу платників податків. Затверджений наказом Державної податкової адміністрації України від 14 березня 2001 року № 103 // Налоги и бухгалтерский учет. – 2002. – № 8. – С.13.

42. Порядок застосування податкової застави органами державної податкової служби. Затверджений наказом Державної податкової адміністрації України від 28 серпня 2001 року № 338 // Офіційний Вісник України. – 2001. – №40. – Ст. 1816.

43. Порядок надання роз'яснень окремих положень податкового законодавства, затверджений наказом Державної податкової адміністрації України від 12 квітня 2003 року № 176 // Податки та бухгалтерський облік. – 2003. – № 37. – с. 11.

44. Порядок проведення позабіржових аукціонів з продаж активів платника податків, які перебувають у податковій заставі. Затверджений наказом Державної податкової адміністрації України від 27 травня 2002 року № 243 // Офіційний Вісник України. – 2002. – №24. – Ст. 1186.

45. Порядок проведення цільових аукціонів з продаж активів платника податків, які перебувають у податковій заставі. Затверджений

наказом Державної податкової адміністрації України від 26 червня 2002 року № 294 // Офіційний Вісник України. – 2002. – №27. – Ст. 1297.

46. Порядок стягнення коштів та продаж інших активів платника податків, які перебувають у податковій заставі. Затверджений постановою Кабінету Міністрів України від 15 квітня 2002 року №538 // www.liga.kiev.ua.

47. Порядок застосування податкової застави органами державної податкової служби. Затверджений наказом Державної податкової адміністрації України від 28 серпня 2001 року № 338 // Офіційний Вісник України. – 2001. – №40. – Ст. 1816.

48. Порядок застосування адміністративного арешту активів платників податків. Затверджений наказом Державної податкової адміністрації України від 25 вересня 2001 р. N 386

49. Порядок розстрочення та відстрочення податкових зобов'язань платників податків. Затверджений наказом Державної податкової адміністрації України від 18 вересня 2001 року № 378 // Офіційний Вісник України. – 2001. – №44. – Ст. 1997

50. Порядок взаємодії органів державної податкової служби України, фінансових органів та органів державного казначейства України в процесі повернення помилково та/або надміру сплачених податків, зборів (обов'язкових платежів) платникам податків, затверджений наказом Державної податкової адміністрації України, Міністерства фінансів України, Державного казначейства України від 3 лютого 2005 р. № 58/78/22 // www.liga.kiev.ua.

51. Порядок застосування норм пункту 15.4 статті 15 Закону України "Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами". Затверджений наказом Державної податкової адміністрації України від 19 березня 2001 р. № 113 // В зб. систематизованого законодавства «Права платників податків». – Бухгалтерія. – 2004. – Вип. 11. – С. 87-88.

52. Порядок повернення платникам помилково та/або надміру сплачених податків, зборів (обов'язкових платежів). Затверджений наказом Державного казначейства України від 10 грудня року № 226 // Офіційний Вісник України. – 2002. – №52. – Ст.2425.

53. Про порядок присвоєння реєстраційних номерів платників податків. Наказ Державної податкової адміністрації України від 3 серпня 1998 року № 380 // Офіційний вісник України. – 1998. – № 36.– Ст. 1333.

54. Про затвердження форми протоколу про тимчасове затримання активів. Постанова Кабінету Міністрів України від 26 жовтня 2001 року № 1412 // Офіційний Вісник України. – 2001. – №44. – Ст.1972.

55. Про реєстрацію податкових застав нерухомого майна. Наказ Міністерства юстиції України, Державної податкової адміністрації України від 7 лютого 2003 року № 9/5/59 // Офіційний Вісник України. – 2003. – №8. – Ст. 325.

56. Про затвердження узагальнюючого податкового роз'яснення положень пункту 15.3 Закону України "Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами" у частині визначення терміну "надміру сплачені податки, збори (обов'язкові платежі)" та граничних строків їх повернення. Наказ Державної податкової адміністрації України від 25 квітня 2003 року № 197// Налоги и бухгалтерский учет. – 2003. – № 38. – С.4.

57. Про затвердження податкового роз'яснення щодо відповідальності за порушення граничних термінів сплати узгодженого податкового зобов'язання з податку на прибуток підприємств і податку на додану вартість. Наказ Державної податкової адміністрації України від 17 липня 2002 року № 343 // Налоги и бухгалтерский учет. – 2002. – № 60. – С.3.

58. Про затвердження податкового роз'яснення щодо граничних строків сплати податкового зобов'язання, визначеного платником у новій (уточненій) податковій декларації, що містить виправлені показники. Наказ Державної податкової адміністрації України від 22 жовтня 2002 року № 503 // Налоги и бухгалтерский учет. – 2002. – № 88. – С.8.

Основна

1. Ісаншина Г.Ю. Податковий менеджмент: Навч. посіб. Київ: ЦУЛ, 2003, – 260 с.

2. Иванов Ю.Б. Налогообложение: терминология законодательных и нормативных актов. Словарь-справочник. – Харків: Видавничий дім “Інжек”. – 2003. – 704 с.

3. Іванов Ю.Б. Система оподаткування в схемах і таблицях. Частина 2. Оподаткування фізичних осіб. Частина 3. Податковий менеджмент: Навчальний посібник. – Харків: ВД «ІНЖЕК», 2004. – 304 с.

4. Крисоватий А.І., Податкова система: Навчальний посібник. – / А.І. Крисоватий, О.М. Десятнюк– Тернопіль: Карт-бланш, 2004. – 331 с.

Додаткова

1. Азаров Л. Адміністративний арешт активів : Як це робиться на Україні. // В зб. систематизованого законодавства «Податкове адміністрування». –Бухгалтерія. – 2002. – № 16/1. – С. 215-219.

2. Батищев В. Адміністративне оскарження як самий простий шлях вирішення конфліктів з податковими органами. // В зб. систематизованого законодавства «Податкове адміністрування». – Бухгалтерія. – 2002. – № 16/1. – С.181-187.

3. Грек Г. Судовий порядок оскарження податкового зобов’язання. // В зб. систематизованого законодавства «Податкове адміністрування». –Бухгалтерія. – 2002. – № 16/1. – С. 188-192.

4. Данілов О. Д. Податки в Україні. – /О. Д. Данілов, Н. П. Фліссак. – К.: УкрІНТЕІ, 2003. – 348 с.

5. Деркач Т. Перевірка податкової звітності у ДПІ. // В зб. систематизованого законодавства «Податкове адміністрування». – Бухгалтерія. – 2002. – № 16/1. – С.169-174.

6. Дикань Л.В. Податкова система. – / Л.В. Дикань, Т.С. Воїнова – Харків: Вид. ХДЕУ, 2002. – 252 с.

7. Єфімов С. Примусове стягнення податкового боргу. // В зб. систематизованого законодавства «Податкове адміністрування». –Бухгалтерія. – 2002. – № 16/1. – С. 220-225.

8. Журавська І. Самостійне узгодження та сплата податкового зобов’язання. // В зб. систематизованого законодавства «Податкове

адміністрування». –Бухгалтерія. – 2002. – № 16/1. – С. 149-163.

9. Иванов Ю.Б. Налогообложение: терминология законодательных и нормативных актов. Словарь-справочник. – Харків: Видавничий дім “Інжек”. – 2003. – 704с.

10. Іванов Ю. Б. Альтернативні системи оподаткування. – Харків: ХДЕУ, 2003. – 520 с.

11. Карпов Л. Н. Аренда при налоговом залоге; отсутствие налогового залога при неуплаченной пене // Бухгалтер. – 2003. – №39. – С. 44–46.

12. Карпов Л. Н. Если уточнили почти своевременно // Бухгалтер. – 2004. – №35. – С. 48–49.

13. Карпов Л. Н. Как уменьшить пеню // Бухгалтер. – 2003. – №6. – С. 47–48.

14. Карпов Л. Н. Наказывается ли исправление ошибки “не в той” декларации // Бухгалтер. – 2001. – №17–18. – С. 37–38.

15. Карпов Л. Н. О предварительной проверке ”прибыльной” декларации // Бухгалтер. – 2001. – №29. – С. 28–31.

16. Карпов Л. Н. О штрафах, связанных с РРО // Бухгалтер. – 2003. – № 9. – С. 46–48.

17. Карпов Л. Н. Списание налоговой переплаты по причине неподачи заявления // Бухгалтер. – 2001. – №5. – С. 23.

18. Карпов Л.Н. Как определить базу для начисления пени за нарушение 90 дней // Бухгалтер. – 2001. – №6. – С. 13.

19. Карпов Л.Н. Последствия неперехода в другую налоговую при смене местонахождения // Бухгалтер. – 2002. – №4. – С. 30–31.

20. Кітела І. Фінансова відповідальність платників податків зобов’язання. // В зб. систематизованого законодавства «Податкове адміністрування». –Бухгалтерія. – 2002. – № 16/1. – С. 193-199.

21. Кучерявенко Н. П. Налоговое право: Учебник. – Харьков: Легас, 2001. – 584 с.

22. Ляшенко Ю.І., Солдатенков О.В. Оподаткування в Україні (практикум): Навчальний посібник. – Ірпінь: Академія ДПС України, 2003. – 272 с.

23. Мурзов В. Проведення документальних перевірок податковими

органами. // В зб. систематизованого законодавства «Податкове адміністрування». – Бухгалтерія. – 2002. – № 16/1. – С.174-181.

24. Основы налогового права / Под ред. проф. Н.П. Кучерявенко. – Харьков: Легас, 2003. – 384 с.

25. Самарченко Є. Нема грошей на податки? Позичте у держави.... // В зб. систематизованого законодавства «Податкове адміністрування». – Бухгалтерія. – 2002. – № 16/1. – С.164-169.

26. Сухомлін І. Податкова застава. Грек Г. Судовий порядок оскарження податкового зобов'язання. // В зб. систематизованого законодавства «Податкове адміністрування». –Бухгалтерія. – 2002. – № 16/1. – С. 206-214.

27. Сухомлін І. Права платника податків, активи якого знаходяться у податковій заставі. // В зб. систематизованого законодавства «Права платників податків». – 2004. – Вип. 11. – С. 87-88.

28. Сухомлін І. Права платників податків на визначення джерел самостійної сплати податкового зобов'язання або погашення податкового боргу. // В зб. систематизованого законодавства «Права платників податків». – Бухгалтерія. –2004. – Вип. 11. – С. 83-84.

29. Тимченко О. М. Податковий менеджмент: Навч.-метод. посіб. для сам. вивчення дисципліни. – К.: КНЕУ, 2001. – 148 с.

30. Ярошенко Ф.О. Трансформація державної податкової служби України: Монографія. – Ірпінь: Національна академія ДПС України, 2004. – 368 с.