

АДМІНІСТРУВАННЯ ПОДАТКІВ ТА ОБОВ'ЯЗКОВИХ ПЛАТЕЖІВ

Харків
2016

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ХАРКІВСЬКИЙ ДЕРЖАВНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
ХАРЧУВАННЯ ТА ТОРГІВЛІ

Авторський колектив:
А.С. Крутова, І.С. Андрющенко

АДМІНІСТРУВАННЯ ПОДАТКІВ ТА ОBOB'ЯЗКОВИХ ПЛАТЕЖІВ

Навчальний посібник

Харків
2016

УДК 336.225.6 (075.8)
ББК 65.261.9
К 84

Рецензенти:

П.Є. Житний, доктор екон. наук, проф., завідувач кафедри бухгалтерського обліку, фінансів та банківської справи Луганського національного університету ім. Т. Шевченка;

В.Я. Міщенко, доктор екон. наук, проф., завідувач кафедри фінансів Харківського національного політехнічного університету «Політех»

*Рекомендовано до друку вченою радою Харківського державного університету харчування та торгівлі
(протокол № 4 від 22 листопада 2016 р.)*

К 84 Адміністрування податків та обов'язкових платежів : навч. посібник / А. С. Крутова, І. С. Андрющенко ; Харк. держ. ун-т харч. та торгівлі. – Харків: Видавець Іванченко І. С., 2016. – 139 с.

Навчальний посібник розкриває сутність адміністрування податків та обов'язкових платежів в Україні. Висвітлюються питання обліку платників податків та податкових надходжень, порядок погашення податкового боргу, контроль діяльності податкових органів, види та підстави проведення податкових перевірок, відповідальність за порушення податкового законодавства. Матеріал викладено з урахуванням положень Податкового кодексу України та інших нормативних актів.

Посібник призначений для студентів вищих навчальних закладів економічних спеціальностей, викладачів, аспірантів.

УДК 336.225.6 (075.8)
ББК 65.261.9

© Крутова А.С, Андрющенко І.С., 2016.
© Харківський державний університет харчування та торгівлі, 2016.

ЗМІСТ

Тема 1. ТЕОРЕТИЧНІ, ПРАВОВІ ТА ОРГАНІЗАЦІЙНІ ЗАСАДИ АДМІНІСТРУВАННЯ ПОДАТКІВ ТА ОБОВ'ЯЗКОВИХ ПЛАТЕЖІВ

1. Загальні положення адміністрування податків, зборів (обов'язкових платежів).....	6
2. Система органів податкового контролю.....	12
3. Права, обов'язки й відповідальність посадових осіб органів державної фіскальної служби.....	15
4. Права та обов'язки платників податків.....	21

Тема 2. ОБЛІК ПЛАТНИКІВ ПОДАТКІВ

1. Організація обліку платників податків в органах ДФС.....	26
2. Порядок взяття на облік та зняття з обліку платників податків в органах ДФС.....	30
3. Державний реєстр фізичних осіб – платників податків та інших обов'язкових платежів.....	36
4. Облік платників ПДВ.....	40

Тема 3. ОБЛІК ПОДАТКОВИХ НАДХОДЖЕНЬ

1. Оперативний облік платежів.....	45
2. Автоматизація обліково-перевірочної роботи податкових органів.....	48
3. Інформаційне забезпечення АІС фіскальної служби.....	49
4. Подання звітів в електронному вигляді та впровадження програмних комплексів.....	50

Тема 4. ПОРЯДОК ПОГАШЕННЯ ПОДАТКОВОГО БОРГУ ПЛАТНИКІВ ПОДАТКІВ

1. Джерела сплати грошових зобов'язань та погашення податкового боргу платників податків.....	55
2. Повноваження органів податкового контролю щодо примусового стягнення податкового боргу.....	58
3. Порядок погашення грошових зобов'язань та податкового боргу платників податків.....	66
4. Підстави та порядок надання відстрочення та розстрочення грошових зобов'язань або сплати податкового боргу.....	73
5. Списання безнадійного податкового боргу.....	75

Тема 5. КОНТРОЛЬ ДІЯЛЬНОСТІ ПОДАТКОВИХ ОРГАНІВ. ПЛАНУВАННЯ ТА ОРГАНІЗАЦІЯ ПРОВЕДЕННЯ ПЕРЕВІРОК

1. Форми податкового контролю.....	78
2. Види та підстави проведення податкових перевірок.....	80
3. Порядок та строки проведення перевірок.....	81

4. Програма податкової перевірки.....	89
5. Вимоги до формлення документів за результатами податкових перевірок.....	91

Тема 6. ВІДПОВІДАЛЬНІСТЬ ЗА ПОРУШЕННЯ ПОДАТКОВОГО ЗАКОНОДАВСТВА

1. Відповідальність за порушення податкового законодавства.....	99
2. Порядок нарахування та сплати пені.....	103
3. Порядок оскарження дій посадових осіб органів ДФС.....	106

Тема 1. ТЕОРЕТИЧНІ, ПРАВОВІ ТА ОРГАНІЗАЦІЙНІ ЗАСАДИ АДМІНІСТРУВАННЯ ПОДАТКІВ ТА ОБОВ'ЯЗКОВИХ ПЛАТЕЖІВ

1. Загальні положення адміністрування податків, зборів (обов'язкових платежів).
2. Система органів податкового контролю.
3. Права, обов'язки й відповідальність посадових осіб органів державної податкової служби.
4. Права та обов'язки платників податків.

1. Загальні положення адміністрування податків, зборів (обов'язкових платежів)

Адміністрування податкових зобов'язань — це процедура реалізації прав і обов'язків суб'єктів податкового права щодо узгодження й погашення податкових зобов'язань.

У межах податкового адміністрування здійснюються такі дії: взяття на облік, декларування податкових зобов'язань, визначення податкових зобов'язань органами контролю, зміна строків виконання податкових зобов'язань, повернення зайво сплачених податків, стягнення несплачених податків, застосування забезпечувальних заходів (податкова застава, податкова порука, адміністративний арешт активів), оскарження рішень органів контролю і т. п.

Об'єктом адміністрування є процес узгодження й погашення податкових зобов'язань платників податків.

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

Основним документом, який сьогодні регулює процес адміністрування податкових зобов'язань в Україні, є Податковий кодекс України.

Суб'єктами адміністрування податків є:

- 1) платники податків, у тому числі ті, на яких покладено обов'язок утримувати податки (так звані податкові агенти);
- 2) органи контролю;
- 3) органи стягнення.

Система органів державної податкової служби України у межах податкового адміністрування спирається на інтелектуальну інформацію, до якої належить економічна, правова, соціальна, статистична та інші види інформації.

До особливостей інформації в органах державної податкової служби можна віднести наявність суб'єктів та об'єктів інформаційних відносин. Суб'єктами інформаційних відносин у процесі діяльності податкової служби є співробітники податкової служби, уповноважені на ведення цієї діяльності. Об'єктами інформаційних відносин є документована або публічно оголошена інформація

про події та явища в галузях економіки, міжнародній, соціальній та інших сферах. Ефективне інформаційне забезпечення залежить від відповідної інформаційної системи органів державної податкової служби України.

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

Дієвим способом вирішення проблем здійснення інформаційно-аналітичного забезпечення діяльності державної податкової служби є запровадження відповідного комплексу, який передбачає подання, приймання та комп'ютерну обробку податкової звітності та реєстрів податкових накладних в електронному вигляді, створення електронних реєстрів податкових накладних та використання аналітичних процедур для всебічного та оперативного аналізу даних податкової звітності.

Інформаційно-аналітичне забезпечення діяльності державної податкової служби є фактично одним із способів здійснення податкового контролю.

Створення інформаційно-аналітичного забезпечення органів державної податкової служби як цілісної системи, спрямованої на загальний аналіз результатів господарської діяльності платників податків, забезпечить покращання адміністрування, дозволить спрямувати податковий контроль на тих платників податків, які ухиляються від виконання податкового обов'язку, і зменшити навантаження на сумлінних платників податків.

Для адміністрування податків та зборів використовується інформація, що надійшла (Ст. 72 ПКУ):

1. від платників податків та податкових агентів, зокрема інформація:

- що міститься в податкових деклараціях, розрахунках, інших звітних документах;

- що міститься у наданих великими платниками податків в електронному вигляді копіях документів з обліку доходів, витрат та інших показників, пов'язаних із визначенням об'єктів оподаткування (податкових зобов'язань), первинних документах, які ведуться в електронному вигляді, реєстрах бухгалтерського обліку, фінансовій звітності, інших документах, пов'язаних з обчисленням та сплатою податків і зборів;

- про фінансово-господарські операції платників податків;

- про застосування реєстраторів розрахункових операцій;

2. від органів виконавчої влади, органів місцевого самоврядування та Національного банку України, зокрема інформація:

- про об'єкти оподаткування, що надаються та/або реєструються такими органами. Зазначена інформація повинна містити, зокрема, вид, характеристики, індивідуальні ознаки об'єкта оподаткування (в разі наявності), за якими його можна ідентифікувати;

- про результати здійснення державного контролю за господарською діяльністю платника податків;

- що міститься у звітних документах (крім персоніфікованої статистичної інформації, фінансових звітів), які подаються платником податків органам виконавчої влади та/або органам місцевого самоврядування;

- про встановлені органами місцевого самоврядування ставки місцевих податків, зборів та надані такими органами податкові пільги;

- про дозволи, ліцензії, патенти, свідоцтва на право провадження окремих видів діяльності, яка повинна містити, наступні обов'язкові реквізити:

- найменування платника податків, якому видані такі дозволи, ліцензії, патенти;

- податковий номер або реєстраційний номер облікової картки фізичної особи;

- вид дозвільного документа;

- вид діяльності, на провадження якої видано дозвільний документ;

- дату видачі дозвільного документа;

- строк дії дозвільного документа, інформацію про припинення (зупинення) дії дозвільного документа із зазначенням підстав такого припинення (зупинення). Така інформація надається органами виконавчої влади, органами місцевого самоврядування та Національного банку України, які видають зазначені дозволи, ліцензії, патенти, свідоцтва на право провадження окремих видів діяльності в межах своєї компетенції.

- про сплату належних платежів за видачу дозвільного документа;

- перелік місць провадження діяльності, на яку видано дозвільний документ;

- про експортні та імпорتنі операції платників податків;

3. від банків, інших фінансових установ - інформація про наявність та рух коштів на рахунках платника податків;

4. від органів влади інших держав, міжнародних організацій або нерезидентів;

5. від підрозділів податкової служби та митних органів - за результатами податкового контролю;

6. також використовується інша інформація, оприлюднена як така, що підлягає оприлюдненню відповідно до законодавства та/або добровільно чи за запитом надана органу державної податкової служби в установленому законом порядку.

Передбачається, що для здійснення адміністрування податків може бути також використана й інша інформація, яка не зазначена в переліку, але надійшла до податкових органів з ініціативи джерела інформації або за запитом податкового органу.

Податкова інформація - це сукупність відомостей і даних, що створені або отримані суб'єктами інформаційних відносин у процесі поточної діяльності й необхідні для реалізації покладених на органи державної податкової служби завдань і функцій. Порядок подання податкової інформації органам державної податкової служби визначається Кабінетом Міністрів України. Система

податкової інформації, її джерела та режим визначаються Податковим кодексом України та іншими нормативно-правовими актами.

Водночас згідно з Кодексом, якщо за наслідками отримання податкової інформації виявлено факти, що свідчать про можливі порушення платником податків податкового, валютного та іншого законодавства, це є підставою документальної позапланової виїзної перевірки (пункт 78.1.1, пункт 78.1 статті 78). Відповідно, не може бути джерелом податкової інформації інформація, що є суб'єктивною або поширюється з метою дискредитації того чи іншого платника податків. Тому в Податковому кодексі України акцентовано увагу на тому, що податковою інформацією можна вважати виключно ту інформацію, яка офіційно визнана як така, що підлягає оприлюдненню відповідно до законодавства.

Інформація органам державної податкової служби надається на безоплатній основі. Періодичність надання такої інформації встановлюється Кодексом. Крім того, інформація може бути надана на письмовий запит податкового органу.

Періодична інформація надається джерелом такої інформації самостійно у визначений законом час.

Так, щомісяця органами виконавчої влади та органами місцевого самоврядування протягом десяти календарних днів місяця, що настає за звітним, надається інформація про об'єкти оподаткування, що надаються та/або реєструються такими органами.

Органами виконавчої влади та органами місцевого самоврядування протягом 10 календарних днів з дня подання звітності надається інформація, що міститься у звітних документах (крім персоніфікованої статистичної інформації, фінансових звітів), які подаються платником податків до відповідних органів.

При підготовці запитів щодо отримання податкової інформації необхідно дотримуватись певних умов:

- запит підписується керівником або заступником керівника органу державної податкової служби;
- запит повинен містити перелік інформації, яка запитується;
- запит повинен містити перелік документів, що підтверджують інформацію;

• в запиті повинні бути визначені підстави для його надіслання. Письмовий запит направляється платнику податків або іншим суб'єктам інформаційних відносин за наявності однієї із підстав:

- за результатами аналізу податкової інформації, отриманої в установленому законом порядку, виявлено факти, які свідчать про порушення платником податків податкового, валютного законодавства, законодавства у сфері запобігання та протидії легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом, або фінансуванню тероризму та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на органи державної податкової служби;
- для визначення рівня звичайних цін на товари (роботи, послуги) під час проведення перевірок;
- в інших випадках, визначених Податковим кодексом.

Запит повинен бути надісланий поштою листом з повідомленням про вручення за податковою адресою або надано під розписку відповідному адресату.

Платників податків та інші суб'єкти інформаційних відносин за запитом зобов'язані надати таку інформацію в місячний термін. Причиною відмови в наданні податкової інформації може бути неналежним чином оформлений запит. У разі неналежно оформленого запиту платник податків звільняється від обов'язку надання податкової інформації.

Порядок отримання інформації органами державної податкової служби за письмовим запитом визначається Кабінетом Міністрів України.

Національний банк України, банки надають інформацію безоплатно в порядку та обсягах, встановлених Законом України «Про банки і банківську діяльність». Відповідно до зазначеного Закону інформація щодо юридичних та фізичних осіб, яка містить банківську таємницю, розкривається банками з письмового дозволу власника такої інформації або органам державної податкової служби України на їх письмову вимогу з питань оподаткування або валютного контролю стосовно операцій за рахунками конкретної юридичної особи або фізичної особи - суб'єкта підприємницької діяльності за конкретний проміжок часу.

Вимога відповідного податкового органу на отримання інформації, яка містить банківську таємницю, повинна:

1. бути викладена на бланку державного органу встановленої форми;
2. бути надана за підписом керівника державного органу (чи його заступника), скріпленого гербовою печаткою;
3. містити передбачені Законом України «Про банки і банківську діяльність» підстави для отримання цієї інформації;
4. містити посилання на норми закону, відповідно до яких державний орган має право на отримання такої інформації.

Інша, необхідна для здійснення контрольних функцій інформація надається виключно за рішенням суду.

Спеціальний запит про одержання або надання інформації з-за кордону – це запит про інформацію, яка може бути надана в результаті перевірки або розслідування дій платника податку щодо ухилення від сплати податків та інших порушень законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на органи державної податкової служби України, державною податковою службою України іноземному партнеру або іноземним партнером – державній податковій службі України. Спеціальний запит робиться у випадку, коли факти підтверджують, що необхідна інформація знаходиться за межами України, і всі зусилля одержати цю інформацію з джерел в Україні не призвели до бажаного результату.

Форма та зміст спеціального запиту про одержання або надання інформації з-за кордону, встановлюється міжнародним договором. У випадку, коли форму та зміст спеціального запиту не встановлено, вони можуть бути встановлені за взаємною домовленістю компетентних органів та виконуються Державною податковою адміністрацією України лише за наявності міжнародних договорів, якими передбачено обмін інформацією.

Відповідно до п. 73.5 статті 73 з метою отримання або підтвердження податкової інформації контролюючі органи мають право проводити зустрічні звірки. Зустрічною звіркою вважається співставлення даних первинних бухгалтерських та інших документів суб'єкта господарювання, що здійснюється органами державної податкової служби з метою документального підтвердження господарських відносин з платником податків та зборів, а також підтвердження відносин, виду, обсягу і якості операцій та розрахунків, що здійснювалися між ними, для з'ясування їх реальності та повноти відображення в обліку платника податків.

Зустрічні звірки не є перевітками. Вони проводяться виключно для отримання або підтвердження податкової інформації. Відповідно за результатами такої зустрічної перевірки не може бути донараховано податки, збори, пені, штрафні санкції, не може бути притягнуто платника податків до відповідальності.

Результати зустрічної звірки можуть бути використані виключно як підтвердження чи спростування наявної податкової інформації, для збору необхідних даних тощо. Результат зустрічної звірки оформлюється відповідною довідкою, яка надається суб'єкту господарювання, з яким проводилась звірка щодо платника податків, в десятиденний термін. Довідка про проведення зустрічної звірки підлягає реєстрації в органах державної податкової служби (як ініціатора проведення зустрічних звірок, так і виконавця). Матеріали зустрічної звірки направляються до контролюючого органу, який направив запит на проведення такої звірки для їх подальшої реалізації, та можуть бути використані при адмініструванні податків податковими органами.

Податкова інформація є власністю держави і може використовуватись лише для визначених Податковим кодексом цілей. У процесі адміністрування державною податковою службою створюються відповідні інформаційні бази, перелік яких визначається Державною податковою адміністрацією України.

Інформація може зберігатись в електронному вигляді в електронних базах даних та на паперових носіях, які повинні зберігатись у визначених архівах. Окремі аналітичні матеріали, узагальнення, практика застосування, інші матеріали можуть знаходитись в окремих виконавців, у міру необхідності.

Персональна інформація про платників податків, яка знаходиться в інформаційних базах даних контролюючих органів, не може бути розголошена.

Порядок надання податкової інформації іншим учасникам інформаційних відносин чітко регламентовано чинним інформаційним законодавством.

У процесі аналізу інформаційних матеріалів виробляються нові знання, на основі яких приймається управлінське рішення щодо подальшої діяльності. Передача, одержання, обробка та аналіз інформації й прийняття на їхній основі управлінських рішень мають місце при виконанні практично всіх функцій, покладених на органи державної податкової служби. Тому комунікаційні процеси (процеси обміну інформацією) і процеси прийняття відповідних рішень відіграють основну роль взаємопов'язаних між всіма ланками управління процесів.

2. Система органів податкового контролю

Надійна податкова система передбачає наявність високоорганізованої, добре забезпеченої кадрами та необхідною технікою **податкової служби** — сукупності державних органів, що організують та контролюють надходження податків та податкових платежів до бюджету.

До контролюючих органів належать (Ст. 41 ПКУ):

- **органи державної податкової служби** - щодо податків, які справляються до бюджетів та державних цільових фондів, а також стосовно законодавства, контроль за дотриманням якого покладається на органи державної податкової служби;

- **митні органи** - щодо мита, акцизного податку, податку на додану вартість, інших податків, які відповідно до податкового законодавства справляються у разі ввезення (пересилання) товарів і предметів на митну територію України або територію вільної митної зони або вивезення (пересилання) товарів і предметів з митної території України або території вільної митної зони.

Структура Державної податкової служби України включає три основних ієрархічних рівні:

1) *Державна податкова служба України (вища ланка)*. На неї покладають завдання організації податкової роботи в державі, її інструктивного та методичного забезпечення, контролю за діяльністю всіх податкових органів системи.

Функціями центрального апарату, відмінними від функцій інших підрозділів служби, є: організація, координація і контроль роботи державних податкових адміністрацій та державних податкових інспекцій; аналітична та статистична діяльність; розробка і видання інструктивних і методичних вказівок, інших документів щодо дій підрозділів служби із застосування податкового законодавства; участь у підготовці проектів законодавчих, нормативних актів і міжнародних договорів з питань оподаткування; вирішення питань міжнародного співробітництва фіскально-адміністративного характеру;

2) *Державна податкова служба в Автономній Республіці Крим, областях, містах Києві та Севастополі (середня ланка)*.

Завдання окремих підрозділів податкових адміністрацій цієї ланки в цілому ідентичні функціям відповідних підрозділів Державної податкової адміністрації України. На середню ланку покладається організація податкової роботи в області або місті. Це головна ланка консультативної роботи, що вимагає висококваліфікованих фахівців, добре знайомих з податковим законодавством. В окремих випадках податкові адміністрації цього рівня можуть безпосередньо вести податкову роботу з незначним колом платників, які перебувають на обліку в них. Відносно даних платників згадані державні податкові адміністрації виконують ті ж самі функції, що й інспекції базової ланки. Структура податкових органів середньої ланки в цілому схожа на структуру Державної податкової служби України (вищої ланки), за винятком законодавчої й методичної роботи;

3) *Державні податкові інспекції в районах, містах (крім міст Києва та Севастополя), районах у містах (базова ланка).*

Структура податкових інспекцій базового рівня відображає їхню основну функцію - безпосереднє ведення податкової роботи. Вона має два варіанти - розширений і звужений. Розширений передбачає наявність як функціональних, так і забезпечуючих підрозділів. Цей варіант призначений для районів у містах, що пояснюється значним обсягом роботи. Він передбачає схожу структуру з рівнем середньої ланки (без відділу організації роботи податкових інспекцій і внутрішньовідомчого контролю). Звужений варіант типової структури державної податкової інспекції встановлений для сільського району й міста обласного підпорядкування (без районного поділу).

Завданнями органів державної податкової служби є:

- здійснення контролю за додержанням податкового законодавства, правильністю обчислення, повнотою й своєчасністю сплати до бюджетів податків і зборів;
- 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 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 у справах про адміністративні правопорушення.

Функції державної податкової служби:

- 1) виконує безпосередньо, а також організовує роботу державних податкових інспекцій, пов'язану із:
 - здійсненням контролю за додержанням законодавства про податки, інші платежі, валютні операції, порядку розрахунків із споживачами з використанням електронних контрольно-касових апаратів, комп'ютерних систем і товарно-касових книг, лімітів готівки в касах та її використанням для розрахунків за товари, роботи, послуги, а також контролю за наявністю свідоцтв про державну реєстрацію суб'єктів підприємницької діяльності та ліцензій, патентів, інших спеціальних дозволів на здійснення окремих видів підприємницької діяльності;
 - обліком платників податків, інших платежів;
 - виявленням і веденням обліку надходжень податків, інших платежів;
- 2) видає у випадках, передбачених законом, нормативно-правові акти і методичні рекомендації з питань оподаткування;
- 3) затверджує форми податкових розрахунків, звітів, декларацій та інших документів, пов'язаних з обчисленням і сплатою податків;
- 4) роз'яснює через засоби масової інформації порядок застосування законодавчих та інших нормативно-правових актів про податки;

5) надає органам державної податкової служби методичну й практичну допомогу в організації роботи, проводить обстеження та перевірку її стану;

6) розробляє основні напрями, форми й методи проведення перевірок додержання податкового та валютного законодавства;

7) при виявленні фактів, що свідчать про організовану злочинну діяльність, або дій, що створюють умови для такої діяльності, направляє матеріали з цих питань відповідним спеціальним органам по боротьбі з організованою злочинністю;

8) надає фізичним особам – платникам податків та інших обов'язкових платежів ідентифікаційні номери і надсилає до державної податкової інспекції за місцем проживання фізичної особи або за місцем отримання нею доходів картку з ідентифікаційним номером та веде Єдиний банк даних юридичних осіб - платників податків;

9) забезпечує виготовлення марок акцизного податку, їх зберігання, продаж та організовує роботу, пов'язану зі здійсненням контролю за наявністю цих марок на пляшках алкогольних напоїв і на пачках (упаковках) тютюнових виробів під час їх транспортування, зберігання і реалізації;

10) вносить в установленому порядку пропозиції щодо вдосконалення податкового законодавства.

Функції державних податкових інспекцій у районах, містах без районного поділу, районах у містах:

1) здійснюють контроль за додержанням законодавства про податки, інші платежі;

2) забезпечують облік платників податків, правильність обчислення й своєчасність надходження цих податків, а також здійснюють реєстрацію фізичних осіб – платників податків;

3) контролюють своєчасність подання платниками податків бухгалтерських звітів і балансів, податкових декларацій, розрахунків та інших документів, пов'язаних з обчисленням податків, а також перевіряють достовірність цих документів щодо правильності визначення об'єктів оподаткування й обчислення податків;

4) забезпечують застосування та своєчасне стягнення сум фінансових санкцій та адміністративних штрафів за порушення податкового законодавства;

5) здійснюють перевірки фактів приховування й заниження сум податків, інших платежів;

6) за дорученням спеціальних підрозділів для боротьби з організованою злочинністю здійснюють перевірки своєчасності подання та достовірності документів, пов'язаних з обчисленням і сплатою податків;

7) роз'яснюють через засоби масової інформації порядок застосування законодавчих та інших нормативно-правових актів про податки, інші платежі.

У складі органів державної податкової служби знаходяться відповідні спеціальні підрозділи по боротьбі з податковими правопорушеннями – податкова міліція. Поряд з Державною митною службою, підрозділами по боротьбі з

економічними злочинами Міністерства внутрішніх справ податкова міліція є частиною системи, яка забезпечує економічну безпеку України.

Податкова міліція здійснює контроль за додержанням податкового законодавства, виконує оперативно-розшукову, кримінально-процесуальну та охоронну функції.

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 зазіхань, пов'язаних з виконанням службових обов'язків.

3. Права, обов'язки й відповідальність посадових осіб органів державної податкової служби

Органи державної податкової служби мають право (Ст. 20 ПКУ):

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

2. під час проведення виїзних перевірок отримувати у платників податків (представників платників податків) копії документів (засвідчені підписом платника податків або його посадовою особою та скріплені печаткою (за наявності)), що свідчать про порушення вимог податкового законодавства або іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на органи державної податкової служби; перевіряти під час проведення перевірок у платників податків - фізичних осіб, а також у посадових осіб та інших працівників платників податків - юридичних осіб документи, що посвідчують особу;

3. одержувати безоплатно від платників податків, а також від установ Національного банку України, комерційних банків та інших фінансових установ довідки, у порядку встановленому Законом України "Про банки і банківську діяльність" та ПКУ, довідки та/або копії документів про наявність банківських рахунків, а на підставі рішення суду - інформацію про обсяг та обіг коштів на рахунках, у тому числі про ненадходження у встановлені терміни валютної виручки від суб'єктів підприємницької діяльності;

4. проводити перевірки платників податків (крім Національного банку України) в порядку, встановленому ПКУ;

5. вимагати від платників податків, що перевіряються в ході перевірок, проведення інвентаризації основних фондів, товарно-матеріальних цінностей, коштів, у тому числі зняття залишків товарно-матеріальних цінностей, готівки;

6. для здійснення функцій, визначених податковим законодавством, отримувати безоплатно від платників податків, у тому числі благодійних та інших неприбуткових організацій, у порядку, визначеному ПКУ, інформацію, довідки, копії документів (засвідчені підписом платника податків або його посадовою особою та скріплені печаткою (за наявності)) про фінансово-господарську діяльність, отримувати доходи, видатки платників податків та іншу інформацію, пов'язану з обчисленням та сплатою податків, дотриманням вимог іншого законодавства, здійснення контролю за яким покладено на органи державної податкової служби, а також фінансову та статистичну звітність, в порядку та на підставах, визначених ПКУ;

7. під час проведення перевірок вимагати виготовлення і надання копій первинних документів (засвідчені підписом платника податків або його посадовою особою та скріплені печаткою), які свідчать про порушення податкового та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на органи державної податкової служби, та отримувати їх у платників податків;

8. під час проведення перевірок вивчати та перевіряти первинні документи, які використовуються в бухгалтерському та податковому обліку, інші реєстри, фінансову, статистичну звітність, пов'язані з обчисленням і сплатою податків та зборів, виконанням вимог іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на органи державної податкової служби;

9. проводити контрольні розрахункові операції до початку перевірки платника податків щодо дотримання ним порядку проведення готівкових розрахунків та застосування реєстраторів розрахункових операцій. Товари, які було отримано службовими (посадовими) особами органів державної податкової служби під час проведення контрольної розрахункової операції, підлягають поверненню платнику податків у непошкодженому вигляді. У разі неможливості повернення такого товару відшкодування витрат здійснюється відповідно до законодавства з питань захисту прав споживачів;

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

11. доступу під час проведення перевірок до територій, приміщень (крім житла громадян) та іншого майна, що використовується для провадження господарської діяльності, та/або є об'єктами оподаткування або використовується для отримання доходів (прибутку) чи пов'язані з іншими об'єктами оподаткування та/або можуть бути джерелом погашення податкового боргу;

12. у випадках, встановлених законом, звертатися до суду щодо припинення юридичної особи та підприємницької діяльності фізичної особи - підприємця про

визнання недійсними установчих (засновницьких) документів суб'єктів господарювання;

13. звертатися до суду щодо зупинення видаткових операцій платника податків на рахунках такого платника податків у банках та інших фінансових установах (крім операцій з видачі заробітної плати та сплати податків, зборів, єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, а також визначених контролюючим органом грошових зобов'язань платника податків);

14. звертатися до суду, у разі якщо платник податків перешкоджає виконанню податковим керуючим повноважень, визначених ПКУ, щодо зупинення видаткових операцій на рахунках платника податків шляхом накладення арешту на кошти та інші цінності такого платника податків, що знаходяться в банку, та зобов'язання такого платника податків виконати законні вимоги податкового керуючого;

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

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

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

18. складати стосовно платників податків - фізичних осіб та посадових осіб платників податків - юридичних осіб протоколи про адміністративні правопорушення в порядку, визначеному законом;

19. виносити постанови у справах про адміністративні правопорушення у випадках, передбачених законом;

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

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

22. користуватися у службових справах засобами зв'язку, які належать платникам податків, з їх дозволу або дозволу посадових осіб таких платників;

23. залучати, у разі необхідності, фахівців, експертів та перекладачів;

24. визначати у визначених цим Кодексом випадках суми податкових та грошових зобов'язань платників податків;

25. застосовувати до платників податків фінансові (штрафні) санкції, стягувати до бюджетів та державних цільових фондів суми грошових зобов'язань та/або податкового боргу у випадках, порядку та розмірі, встановлених ПКУ, стягувати суми простроченої заборгованості суб'єкта господарювання перед державою (Автономною Республікою Крим чи територіальною громадою міста) за кредитом (позикою), залученим державою (Автономною Республікою Крим чи територіальною громадою міста) або під державну (місцеву) гарантію, а також за кредитом з бюджету;

26. здійснювати контроль за додержанням порядку проведення готівкових розрахунків за товари (послуги), за наявності свідоцтв про державну реєстрацію суб'єктів підприємницької діяльності, ліцензій на провадження видів господарської діяльності, що підлягають ліцензуванню відповідно до законів, з наступною передачею матеріалів про виявлені порушення органам, які видали ці документи, торгових патентів;

27. одержувати безоплатно необхідні відомості для ведення Єдиного реєстру податкових накладних, формування інформаційного фонду Державного реєстру фізичних осіб - платників податків від платників податків, а також Національного банку України та його установ - про суми доходів, виплачених фізичним особам, і утриманих з них податків та зборів (обов'язкових платежів), від органів, уповноважених проводити державну реєстрацію суб'єктів, а також видавати ліцензії на провадження видів господарської діяльності, що підлягають ліцензуванню відповідно до закону, - про видачу таких свідоцтв про державну реєстрацію та ліцензій суб'єктам господарської діяльності, від органів внутрішніх справ - про громадян, які прибули на проживання до відповідного населеного пункту чи вибули з нього, від відділів державної реєстрації актів цивільного стану - про фізичних осіб, які померли;

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

29. надавати відстрочення та розстрочення грошових зобов'язань або податкового боргу, а також приймати рішення про списання безнадійного боргу в порядку, передбаченому законом;

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

31. за несвоєчасне виконання установами банків та іншими фінансово-кредитними установами рішень суду та доручень платників податків про сплату податків та зборів стягувати з установ банків та інших фінансово-кредитних установ пеню за кожний день прострочення (включаючи день сплати) у порядку та розмірах, встановлених законами України щодо таких видів платежів;

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

33. звертатися у випадках, передбачених законом до суду щодо застосування санкцій, пов'язаних із заборонаю організації і проведення азартних ігор на території України;

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

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

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

37. звертатися до суду з заявою про вилучення оригіналів первинних фінансово-господарських та бухгалтерських документів у випадках, передбачених ПКУ.

Здійснення функцій податкових органів припускає, з одного боку, реалізацію їх повноважень (насамперед прав на здійснення певних дій), а з іншого - виконання обов'язків. Основним обов'язком податкових органів є здійснення контролю за дотриманням податкового законодавства. Саме це є засадою формування повноважень податкових органів. Усі права й обов'язки податкових органів розподіляються на дві групи. По-перше, це група, що кореспондується й узгоджується із правами й обов'язками платників (обов'язок подавати інформацію щодо оподаткування, пов'язана із правом платників податків на таку інформацію тощо). По-друге, група самостійних прав і обов'язків, які реалізуються при взаємодії з іншими органами або при накладенні санкцій. Досить важливе закріплення вичерпного переліку прав і обов'язків податкових органів з огляду на те, що у частині 2 ст. 19 Конституції України вказано, що органи державної влади, їх посадові особи діють у спосіб та у межах, передбачених Законом.

Повноваження податкових органів можна класифікувати також за складовими податкового обов'язку:

а) щодо обов'язку з податкового обліку (повноваження податкових органів з обліку платників податків; одержання безоплатно необхідних відомостей для ведення відповідних реєстрів від платників податків, фінансових установ, органів

державної влади; прийняття рішення про зміну основного місця обліку та переведення великих платників податків на облік у спеціалізовані органи державної податкової служби та знімати їх з обліку й переводити до інших органів державної податкової служби; повноваження з розрахунку окладних податків тощо);

б) щодо обов'язку зі сплати податків (повноваження щодо надання відстрочення та розстрочення податкових зобов'язань, а також прийняття рішення про списання безнадійного боргу; щодо стягнення з установ банків та інших фінансово-кредитних установ пені за несвоєчасне виконання ними рішень суду та доручень платників податків про сплату податків та зборів (за кожний день прострочення, включаючи день сплати));

в) щодо обов'язку з податкової звітності (повноваження щодо проведення документальних перевірок на підставі документів податкової звітності тощо) та ін.

Посадовою особою контролюючих органів є особа, яка має постійне, тимчасове чи спеціальне повноваження здійснювати функції представника влади у відносинах оподаткування. З метою управління та здійснення контролю за справлянням податків та зборів держава делегує посадовим особам контролюючих органів владні повноваження, можливість представляти суб'єкта владних повноважень у сфері оподаткування. Згідно із ст. 2 Закону України «Про державну службу» посадовими особами вважаються керівники, заступники керівників державних органів та їх апарату, інші державні службовці, на яких законами або іншими нормативними актами покладено право здійснення організаційно-розпорядчих та консультативно-дорадчих функцій.

Посадовою особою органу державної податкової служби може бути особа, яка має освіту за фахом та відповідає кваліфікаційним вимогам, установленим Державною податковою адміністрацією України. У разі прийняття на роботу посадовій особі може бути встановлено випробувальний термін від шести місяців до одного року. На роботу до органів державної податкової служби не можуть бути прийняті особи, яких було засуджено за вчинення корисливих злочинів. Посадові особи органів державної податкової служби здійснюють організаційно-розпорядчі та консультативно-дорадчі функції, визначені законодавством України. Правовий статус посадових осіб органів державної податкової служби, їх права та обов'язки визначаються Конституцією України. Посадові особи органів державної податкової служби не мають права займатися підприємницькою діяльністю, а також працювати за сумісництвом на підприємствах, в установах і організаціях (крім наукової та викладацької діяльності).

Посадові особи контролюючих органів зобов'язані (Ст. 21 ПКУ):

1. дотримуватися Конституції України та діяти виключно у відповідності з ПКУ та іншими законами України, іншими нормативними актами;

2. забезпечувати сумлінне виконання покладених на контролюючі органи функцій;

3. забезпечувати ефективну роботу та виконання завдань контролюючих органів відповідно до їх повноважень;

4. не допускати порушень прав та охоронюваних законом інтересів громадян, підприємств, установ, організацій;

5. коректно та уважно ставитися до платників податків, їх представників та інших учасників відносин, що виникають під час реалізації норм ПКУ та інших законів, не принижувати їх честі та гідності;

6. не допускати розголошення інформації з обмеженим доступом, що одержується, використовується, зберігається під час реалізації функцій, покладених на контролюючі органи;

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

Згідно зі ст. 38 Закону України «Про державну службу» особи, винні у порушенні законодавства про державну службу, несуть цивільну, адміністративну або кримінальну відповідальність згідно із чинним законодавством. Дисциплінарні стягнення застосовуються до державного службовця за невиконання чи неналежне виконання службових обов'язків, перевищення своїх повноважень, порушення обмежень, пов'язаних з проходженням державної служби, а також за вчинок, який порочить його як державного службовця або дискредитує державний орган, в якому він працює. До службовців, крім дисциплінарних стягнень, передбачених чинним законодавством про працю України, можуть застосовуватися такі заходи дисциплінарного впливу: попередження про неповну службову відповідність; затримка до одного року в присвоєнні чергового рангу або в призначенні на вищу посаду. За невиконання або неналежне виконання посадовими особами органів державної податкової служби своїх обов'язків вони притягаються до дисциплінарної, адміністративної, кримінальної та матеріальної відповідальності згідно з чинним законодавством. Збитки, завдані неправомірними діями посадових осіб органів державної податкової служби, підлягають відшкодуванню за рахунок коштів державного бюджету. Посадові особи органів державної податкової служби зобов'язані дотримуватися комерційної та службової таємниці.

4. Права та обов'язки платників податків

Платниками податків визнаються фізичні особи (резиденти й нерезиденти України), юридичні особи (резиденти й нерезиденти України) та їх відокремлені підрозділи, які мають, одержують (передають) об'єкти оподаткування або провадять діяльність (операції), що є об'єктом оподаткування або податковими законами, і на яких покладено обов'язок із сплати податків та зборів.

Податковими резидентами України визнаються фізичні особи, які фактично перебували на території України не менше 183 днів (цілісно або сумарно) у будь-якому послідовному дванадцятимісячному строку, що починається або закінчується в податковому періоді. Фізичними особами-резидентами є громадяни

України, іноземці, які одержали посвідку на постійне проживання в Україні (на строк дії такої посвідки), іноземці, щодо яких роботодавцем отримано дозвіл на використання праці іноземця в Україні (на строк дії такого дозволу), а також іноземці, які перебувають в Україні не менше 183 днів протягом періоду або періодів поточного та/або попереднього календарних років (включаючи день приїзду та від'їзду), для яких порядок підтвердження статусу резидента визначається Кабінетом Міністрів України. Днем перебування в Україні є будь-який календарний день, у який фізична особа фактично перебувала на території України, незалежно від тривалості цього перебування. Час фактичного перебування на території України включає час безпосереднього перебування фізичної особи на території України, а також час, на який ця особа виїхала за межі території України спеціально на лікування, відпочинок, навчання, у відрядження. Податковими нерезидентами України визнаються фізичні особи, які не є податковими резидентами України.

Згідно із ст. 14 Податкового кодексу нерезидентами вважаються іноземні компанії, організації, утворені відповідно до законодавства інших держав, зареєстровані (акредитовані або легалізовані) відповідно до законодавства України, філії, представництва та інші відокремлені підрозділи з місцезнаходженням на території України; дипломатичні представництва, консульські установи та інші офіційні представництва інших держав і міжнародних організацій в Україні. Нерезидентами, у свою чергу, виступають юридичні особи й суб'єкти господарської діяльності України, що не мають статусу юридичної особи (філії, представництва та ін.), з місцезнаходженням за межами України, створені і здійснюють свою діяльність відповідно до законодавства іншої держави. Нерезидентами також є розташовані на території України дипломатичні представництва, консульські установи й інші офіційні представництва іноземних держав, міжнародні організації та їх представництва, що мають дипломатичні привілеї й імунітет, а також представництва інших іноземних організацій і фірм, які не здійснюють господарської діяльності відповідно до законодавства України.

При визначенні резидентства юридичних осіб - платників податків використовуються кілька підстав.

1. Місце реєстрації. Підприємство вважається резидентом, якщо воно засновано в державі для здійснення на його території діяльності у формі певної організаційної структури. Усі підприємства в Україні є резидентами, якщо вони зареєстровані тут, незалежно від місця здійснення діяльності.

2. Місцем управління підприємством вважається місце здійснення повноважень вищим органом управління (відповідно до уставу або установчих документів). Якщо управління підприємством здійснюється фізичною особою, що є власником цього підприємства, то місцем управління вважається місце проживання власника. При відсутності вищого органа управління місцем управління вважається місце здійснення повноважень виконавчим органом підприємства.

3. За критерієм місця діяльності виділяється як резидент особа, що здійснює основний обсяг операцій на території країни.

Відповідно до ПКУ обов'язками платника податків є (Ст. 16 ПКУ):

1. стати на облік у контролюючих органах в порядку, встановленому законодавством України;

2. вести в установленому порядку облік доходів і витрат, складати звітність, що стосується обчислення і сплати податків та зборів;

3. подавати до контролюючих органів у порядку, встановленому податковим та митним законодавством, декларації, звітність та інші документи, пов'язані з обчисленням і сплатою податків та зборів;

4. сплачувати податки та збори в строки та у розмірах, встановлених цим Кодексом та законами з питань митної справи;

5. подавати на належним чином оформлену письмову вимогу контролюючих органів (у випадках, визначених законодавством) документи з обліку доходів, витрат та інших показників, пов'язаних із визначенням об'єктів оподаткування (податкових зобов'язань), первинні документи, реєстри бухгалтерського обліку, фінансову звітність, інші документи, пов'язані з обчисленням та сплатою податків та зборів. У письмовій вимозі обов'язково зазначаються конкретний перелік документів, які повинен надати платник податків, та підстави для їх надання;

6. подавати контролюючим органам інформацію, відомості про суми коштів, не сплачених до бюджету в зв'язку з отриманням податкових пільг (суми отриманих пільг) та напрями їх використання (щодо умовних податкових пільг - пільг, що надаються за умови використання коштів, вивільнених у суб'єкта господарювання внаслідок надання пільги, у визначеному державою порядку);

7. подавати контролюючим органам інформацію в порядку, у строки та в обсягах, встановлених податковим законодавством;

8. виконувати законні вимоги контролюючих органів щодо усунення виявлених порушень законів з питань оподаткування та митної справи і підписувати акти (довідки) про проведення перевірки;

9. не перешкоджати законній діяльності посадової особи контролюючого органу під час виконання нею службових обов'язків та виконувати законні вимоги такої посадової особи;

10. повідомляти контролюючим органам за місцем обліку такого платника про його ліквідацію або реорганізацію протягом трьох робочих днів з дня прийняття відповідного рішення (крім випадків, коли обов'язок здійснювати таке повідомлення покладено законом на орган державної реєстрації);

11. повідомляти контролюючі органи про зміну місцезнаходження юридичної особи та зміну місця проживання фізичної особи - підприємця;

12. забезпечувати збереження документів, пов'язаних з виконанням податкового обов'язку, протягом строків, установлених цим Кодексом;

13. допускати посадових осіб контролюючого органу під час проведення ними перевірок до обстеження приміщень, територій (крім житла громадян), що використовуються для одержання доходів чи пов'язані з утриманням об'єктів

оподаткування, а також для проведення перевірок з питань обчислення і сплати податків та зборів у випадках, встановлених Податковим кодексом.

Права платника податків (Ст. 17 ПКУ):

1. безоплатно отримувати в органах державної податкової служби та в органах митної служби, у тому числі і через мережу Інтернет, інформацію про податки та збори і нормативно-правові акти, що їх регулюють, порядок обліку та сплати податків та зборів, права та обов'язки платників податків, повноваження контролюючих органів та їх посадових осіб щодо здійснення податкового контролю;

2. представляти свої інтереси в контролюючих органах самостійно, через податкового агента або уповноваженого представника;

3. обирати самостійно, якщо інше не встановлено Податковим кодексом, метод ведення обліку доходів і витрат;

4. користуватися податковими пільгами за наявності підстав у порядку, встановленому Податковим кодексом;

5. одержувати відстрочення, розстрочення сплати податків або податковий кредит в порядку і на умовах, встановлених Податковим кодексом;

6. бути присутнім під час проведення перевірок, ознайомлюватися та отримувати акти (довідки) перевірок, проведених контролюючими органами, перед підписанням актів (довідок) про проведення перевірки, у разі наявності зауважень щодо змісту (тексту) складених актів (довідок) підписувати їх із застереженням та подавати контролюючому органу письмові заперечення в порядку, встановленому Податковим кодексом;

7. оскаржувати в порядку, встановленому Податковим кодексом, рішення, дії (бездіяльність) контролюючих органів (посадових осіб), надані контролюючими органами роз'яснення;

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

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

10. на залік чи повернення надміру сплачених, а також надміру стягнутих сум податків та зборів, пені, штрафів у порядку, встановленому Податковим кодексом;

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

12. за методикою, затвердженою Міністерством фінансів України, вести облік тимчасових та постійних податкових різниць, та використовувати дані такого обліку для складання декларації з податку на прибуток;

13. платник податку має також інші права, передбачені законом.

ПИТАННЯ ДЛЯ САМОКОНТРОЛЮ

1. Розкрийте сутність процедури адміністрування податкових зобов'язань.
2. Що є основним документом, який сьогодні регулює процес адміністрування податкових зобов'язань в Україні.
3. Назвіть суб'єктів адміністрування податків.
4. Поняття «податкова інформація», її застосування при адмініструванні податків та зборів.
5. Податкова міліція, її завдання та обов'язки.
6. Права та обов'язки податкових органів, їх сутність у формуванні повноважень податкових органів.
7. За якими складовими податкового обов'язку можна класифікувати повноваження податкових органів.
8. Які особи визнаються платниками податків.
9. Зобов'язання, що дотримуються посадові особи контролюючих органів.
10. Які підстави використовують при визначенні резидентства юридичних осіб - платників податків.

Тема 2. ОБЛІК ПЛАТНИКІВ ПОДАТКІВ

1. Організація обліку платників податків в органах ДФС.
2. Порядок взяття на облік та зняття з обліку платників податків в органах ДФС.
3. Державний реєстр фізичних осіб – платників податків та інших обов'язкових платежів.
4. Облік платників ПДВ.

1. Організація обліку платників податків в органах ДФС

Платниками податків визнаються фізичні та юридичні особи, їхні відокремлені підрозділи, які мають об'єкти оподаткування (матеріальні або операції) або є податковими агентами згідно з цим Кодексом.

Ведення обліку платників податків є одним із способів податкового контролю. Облік платників податків ведеться з метою створення умов для здійснення органами державної податкової служби контролю за правильністю нарахування, своєчасністю і повнотою сплати податків, нарахованих фінансових санкцій, дотримання податкового та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на органи державної податкової служби.

Облік платників податків здійснюється з метою усунення можливості ухилення від сплати податків, оскільки однією із засад податкового закону є невідворотність настання визначеної законом відповідальності у разі порушення податкового законодавства.

Облік платників податків є однією з основних функцій органів державної податкової служби.

Відповідно до статті 67 Конституції України всі особи повинні сплачувати податки і збори в порядку і розмірах, встановлених законом. При цьому не робиться поділ на суб'єктів чи несуб'єктів підприємницької діяльності. Разом з цим облік платників податків за Податковим кодексом спрямований на створення умов повного охоплення осіб, які мають об'єкти оподаткування, чи здійснюють відповідні операції.

Гіпотеза частини 2 пункту 63.2 Податкового кодексу визначає, що облік зазначених осіб не залежить від того, чи виник у певний період в особи об'єкт оподаткування. Принциповим для обліку платників є потенційна можливість появи у майбутньому зазначених об'єктів та, відповідно, виникнення обов'язку щодо сплати того або іншого податку та збору. Такі об'єкти за кожним видом податку та збору визначаються згідно з відповідним розділом Податкового кодексу. Наприклад, ПДВ, податок на землю тощо.

Основним характерним елементом здійснення обліку платників податків є облік за місцезнаходженням чи проживанням відповідних осіб; це основне місце обліку. Якщо ж у платників податку є об'єкти оподаткування і об'єкти, пов'язані з

оподаткуванням, є майно та вони здійснюють дії, у зв'язку з якими у них виникають обов'язки щодо сплати податків та зборів (об'єкти оподаткування), то такий платник податку повинен також стати на облік у податковому органі за місцем виникнення зазначених об'єктів.

Взяття платника податків на облік у відповідному податковому органі є обов'язком, з чого випливає обов'язок платника повідомляти про всі об'єкти оподаткування шляхом їх декларування. Заява про взяття на облік платника податків за неосновним місцем обліку подається у відповідний податковий орган протягом 10 робочих днів після створення відокремленого підрозділу, реєстрації рухомого чи нерухомого майна чи відкриття об'єкта чи підрозділу, через які провадиться діяльність або які підлягають оподаткуванню.

Заява про взяття на облік по неосновному місцю після виникнення умов для появи об'єктів оподаткування подається платником особисто до відповідного податкового органу. Це пов'язано з тим, що створення, наприклад, невідокремленого підрозділу юридичної особи (чи поява об'єкта оподаткування) не проходить державну реєстрацію, і в такому випадку податкова служба про це може бути не повідомлена державним реєстратором.

Первинною умовою обліку платників податків-юридичних осіб є їхня державна реєстрація, яка проводиться відповідно до Закону України від 15 травня 2003 року № 755 «Про державну реєстрацію юридичних осіб і фізичних осіб-підприємців». В основу Порядку обліку платників покладений принцип взаємодії податкових органів і державних реєстраторів. Державна реєстрація відокремлених підрозділів не проводиться; про них інформація включається до єдиного державного реєстру на підставі відомостей, поданих державному реєстратору.

Фізичні особи - платники податків обліковуються податковим органом у відповідному Державному реєстрі фізичних осіб - платників податків. Названий реєстр формується на основі запровадженого Законом від 22 грудня 1994 року № 320/94 «Про Державний реєстр фізичних осіб - платників податків та інших обов'язкових платежів». Метою створення Державного реєстру, зокрема, є повний облік фізичних осіб, які сплачують податки та інші обов'язкові платежі.

Державний реєстр фізичних осіб - платників податків та інших обов'язкових платежів - це автоматизований банк даних, створений для забезпечення єдиного державного обліку фізичних осіб, які зобов'язані сплачувати податки, збори, інші обов'язкові платежі до бюджетів та внески до державних цільових фондів у порядку та на умовах, що визначаються законодавчими актами України.

Фізичні особи - підприємці обліковуються у якості самозайнятих осіб (ст. 65 ПКУ). Окрема категорія самозайнятих осіб - це фізичні особи, які здійснюють незалежну професійну діяльність, тобто діяльність, пов'язану з участю фізичних осіб у науковій, літературній, артистичній, художній, освітній або викладацькій діяльності. До цієї діяльності відносять також діяльність лікарів, приватних нотаріусів, адвокатів, аудиторів, бухгалтерів, оцінщиків, інженерів чи архітекторів тощо. Особливістю незалежної професійної діяльності є те, що такі особи не можуть бути підприємцями та не мають більше одного найманця-

працівника. Проте це не означає, що названі особи не можуть бути підприємцями - можуть, якщо це прямо не заборонено законом.

Наприклад, Закон України «Про нотаріат» визначає, що приватні нотаріуси не можуть бути підприємцями. Але одна фізична особа обліковується один раз або в статусі підприємця, або ж фізичної особи, яка здійснює незалежну професійну діяльність.

Відповідно до п. 63.5 ст. 63 ПКУ кожному платникові податків присвоюється відповідний податковий номер у порядку, визначеному центральним органом державної податкової служби. Цей номер використовується для ідентифікації платника податків під час виникнення правовідносин між ним і податковим органом та зазначається у всіх документах, що видаються або надсилаються податковим органом платнику. Аналогічне правило застосовується і відносно платників податків для будь якої звітності, яка подається до податкового органу. Однак, враховуючи релігійні переконання окремих громадян, передбачено право відмови від прийняття податкового номера (реєстраційного номера облікової картки платника податків). У такому випадку платник повідомляє про це орган державної податкової служби, який повинен обліковувати його за прізвищем, ім'ям, по батькові і серією та номером паспорта. Про це робиться відмітка у паспорті особи.

Облік платників податків в органах державної податкової служби ведеться за податковими номерами.

Податковим номером платника податків є:

- ідентифікаційний код Єдиного державного реєстру підприємств і організацій України (далі - ЄДРПОУ) для платників податків, які включаються до такого реєстру (юридичні особи та відокремлені підрозділи юридичних осіб - резидентів та нерезидентів);
- реєстраційний номер облікової картки платника податків - фізичної особи, крім осіб, які через свої релігійні переконання відмовились від прийняття реєстраційного номера облікової картки платника податків та повідомили про це відповідний орган державної податкової служби і мають відповідну відмітку у паспорті.

Реєстраційний (обліковий) номер платника податків надається органами державної податкової служби уповноваженим особам договорів про спільну діяльність на території України без створення юридичної особи при взятті на облік; нерезидентам (постійним представництвам нерезидентів на території України) у разі взяття їх на облік; інвесторам (резидентам та нерезидентам), які уклали угоди про розподіл продукції і є платниками податків; виконавцям (юридичним особам - нерезидентам) проектів (програм) міжнародної технічної допомоги; дипломатичним представництвам, консульським установам іноземних держав, офіційним представництвам інших держав і міжнародних організацій в Україні, у разі взяття їх на облік.

Правдивість відомостей, поданих платниками податків, перевіряються у порядку, встановленому центральним органом державної податкової служби шляхом порівняння та зіставлення. При виявленні недостовірності платники

протягом 5 календарних днів після повернення документів повинні повторно подати відповідні повернуті документи.

Безпосередній порядок обліку платників розробляється та запроваджується центральним органом державної податкової служби. Для здійснення обліку платників центральним органом державної податкової служби також визначає відповідні реєстри обліку платників. До них входять, зокрема, форми заяв, свідоцтв та документів з питань реєстрації та обліку платників податків тощо.

Відповідальністю органів державної податкової служби є те, що вони забезпечують достовірність даних, поданих платниками податків. Це стосується як загальних даних про платників, так і платників окремих податків, відомості про яких містяться у відповідних реєстрах, що формуються та ведуться органами державної податкової служби згідно з Податковим кодексом.

Відповідні реєстри відомостей про платників податків використовуються з обмеженим режимом доступу до цих даних.

У разі зміни податкової адреси у результаті зміни місцезнаходження або місця проживання платника податків здійснюється взяття на облік в органі державної податкової служби за новим місцезнаходженням та зняття з обліку в органі державної податкової служби за попереднім місцезнаходженням.

Підставою для відповідних змін в адресі платника податків є надходження хоча б до одного з цих органів інформації, що свідчить про належну державну реєстрацію таких змін органами державної реєстрації. Ці зміни подаються державному реєстратору.

Підставами для внесення змін до облікових даних платників податків є (Ст. 66):

1. інформація органів державної реєстрації;
2. інформація банків та інших фінансових установ про відкриття (закриття) рахунків платників податків;
3. документально підтверджена інформація, що надається платниками податків;
4. інформація суб'єктів інформаційного обміну, уповноважених вчиняти будь-які реєстраційні дії стосовно платника податків;
5. рішення суду, що набрало законної сили;
6. дані перевірок платників податків.

Джерелом такої інформації є заява платника податків, яка подається у десятиденний строк від дня реєстрації зміни місцезнаходження (місця проживання). За ухилення від цього платник податків або посадові особи платника податків несуть відповідальність, визначену Податковим кодексом.

Платники податків окремою заявою повідомляють відповідний орган державної податкової служби про осіб, відповідальних за ведення бухгалтерського та/або податкового обліку. Термін для такої заяви встановлюється десять днів з дня взяття на облік чи виникнення змін у облікових даних платників податків.

2. Порядок взяття на облік та зняття з обліку платників податків в органах ДФС

Взяття на облік юридичних осіб та відокремлених підрозділів юридичних осіб (Ст. 64.)

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

Державна реєстрація юридичних осіб та фізичних осіб-підприємців - засвідчення факту створення або припинення юридичної особи, засвідчення факту набуття або позбавлення статусу підприємця фізичною особою, а також вчинення інших реєстраційних дій, які передбачені Законом України «Про державну реєстрацію юридичних осіб та фізичних осіб - підприємців», шляхом внесення відповідних записів до Єдиного державного реєстру.

Взяття на облік за основним місцем обліку юридичних осіб та їх відокремлених підрозділів як платників податків та зборів в органах державної податкової служби здійснюється після внесення відомостей про них до Єдиного державного реєстру згідно із Законом України «Про державну реєстрацію юридичних осіб та фізичних осіб - підприємців» та після присвоєння ідентифікаційних кодів ЄДРПОУ - для юридичних осіб та їх відокремлених підрозділів, для яких законом встановлені особливості їх державної реєстрації та які не включаються до Єдиного державного реєстру.

Порядок проведення державної реєстрації юридичних осіб та фізичних осіб-підприємців включає, зокрема:

- перевірку комплектності документів, які подаються державному реєстратору, та повноти відомостей, що вказані в реєстраційній картці;
- перевірку документів, які подаються державному реєстратору, на відсутність підстав для відмови у проведенні державної реєстрації;
- внесення відомостей про юридичну особу або фізичну особу-підприємця до Єдиного державного реєстру;
- оформлення і видачу свідоцтва про державну реєстрацію та виписки з Єдиного державного реєстру.

Відокремлені підрозділи юридичної особи не підлягають державній реєстрації. Відомості про відокремлені підрозділи юридичної особи залучаються до її реєстраційної справи та включаються до Єдиного державного реєстру.

Державний реєстратор передає органам державної податкової служби повідомлення та відомості з реєстраційних карток про вчинення реєстраційних дій, у тому числі щодо створення або ліквідації відокремлених підрозділів юридичних осіб.

Відомості про юридичну особу або фізичну особу-підприємця вносяться до Єдиного державного реєстру шляхом внесення записів на підставі відомостей з відповідних реєстраційних карток та відомостей, що надаються юридичними

особами державному реєстратору (ст.17 Закону України «Про державну реєстрацію юридичних осіб та фізичних осіб - підприємців»).

Взяття на облік платників податків - юридичних осіб та відокремлених підрозділів юридичних осіб, які реєструються відповідно іншого законодавства, здійснюється не пізніше наступного робочого дня з дня надходження від них відповідної заяви, яку такий платник податків зобов'язаний подати у десятиденний строк після державної реєстрації. Це, зокрема, стосується військових частин, відокремлених підрозділів, нерезидентів тощо.

Після взяття на облік орган податкової служби надсилає платнику відповідну довідку за встановленою формою.

Військові частини стають на облік за місцем своєї дислокації через десять календарних днів після отримання свідоцтва про реєстрацію військової частини як суб'єкта господарювання.

Реєстрація (легалізація) відокремленого підрозділу іноземної компанії, організації, у тому числі постійного представництва нерезидента здійснюється Міністерством економіки України, Міністерством юстиції України або іншим уповноваженим органом. Постійні представництва нерезидентів до початку провадження господарської діяльності та відокремлені підрозділи іноземних компаній, організацій протягом десяти календарних днів після державної реєстрації зобов'язані звернутися до органів державної податкової служби за своїм місцезнаходженням для взяття на облік.

Постійне представництво - постійне місце діяльності, через яке повністю або частково проводиться господарська діяльність нерезидента в Україні, зокрема: місце управління; філія; офіс; фабрика; майстерня; установка або споруда для розвідки природних ресурсів; шахта, нафтова/газова свердловина, кар'єр чи будь-яке інше місце видобутку природних ресурсів; склад або приміщення, що використовується для доставки товарів. Нерезидент зобов'язаний до початку своєї господарської діяльності на території України через своє постійне представництво забезпечити постановку на облік та реєстрацію платником податку на прибуток постійного представництва у податковому органі за місцезнаходженням постійного представництва.

У випадку здійснення господарської діяльності без обліку в податковому органі інформація про це надсилається через компетентний орган України до компетентного органу іноземної держави для організації заходів стягнення.

Взяття на облік за основним місцем обліку відокремленого підрозділу іноземної компанії, організації, у тому числі постійного представництва нерезидента, в органі державної податкової служби здійснюється після належної акредитації (реєстрації, легалізації) такого підрозділу на території України згідно із законом.

Документами про акредитацію (реєстрацію, легалізацію) відокремленого підрозділу іноземної компанії, організації на території України визначено:

- свідоцтво про реєстрацію представництва, видане центральним органом виконавчої влади з питань економічної політики, - для представництв іноземних

суб'єктів господарської діяльності в Україні, на які поширюється дія Закону України «Про зовнішньоекономічну діяльність»;

- свідоцтво про реєстрацію структурного осередку громадської (неурядової) організації зарубіжної держави в Україні, видане Міністерством юстиції України, - для філій, відділень, представництв та інших структурних осередків громадських (неурядових) організацій зарубіжних держав в Україні;

- рішення про акредитацію представництва чи філії іноземного банку або банківська ліцензія, видані Національним банком України, - для представництв та філій іноземних банків;

- документ, виданий уповноваженим органом державної влади України, що засвідчує реєстрацію, акредитацію, створення, отримання згоди, дозволу тощо на функціонування підрозділу нерезидента на території України, - для інших відокремлених підрозділів нерезидентів.

Угоди про розподіл продукції та договори про спільну діяльність на території України без створення юридичних осіб є окремим об'єктом обліку у відповідному органі податкової служби.

За облік договору про спільну діяльність відповідає той його учасник, який визначений відповідальним за утримання та внесення податків до бюджету під час виконання договору. Такий облік здійснюється шляхом додаткового взяття на облік такого учасника, як платника податків. Заяву про взяття на облік такий платник податків зобов'язаний подати протягом десяти календарних днів після реєстрації договору або набрання ним чинності, якщо реєстрація договору здійснена.

В органах державної податкової служби не обліковуються договори про спільну діяльність, на які не поширюються особливості податкового обліку та оподаткування спільної діяльності, визначені нормами Податкового кодексу України. Кожен учасник таких договорів перебуває на обліку в органах державної податкової служби та виконує обов'язки платника податків самостійно.

Великий платник податків - юридична особа, віднесена до категорії великих платників податків відповідно до критеріїв, установлених Податковим кодексом у відповідному порядку обліку платників податків.

Облік таких платників може здійснюватись не за місцем їхнього розміщення, а в спеціалізованих органах державної податкової служби. Після прийняття такого рішення таким спеціалізованим податковим органам дається двадцять календарних днів для взяття на облік (зняття з обліку) такого платника податків.

Після переведення у новий орган обліку великий платник податків сплачує податки та виконує інші обов'язки за новим місцем обліку.

Облік самозайнятих осіб (Ст. 65).

Самозайнята особа - платник податків, який є фізичною особою - підприємцем або провадить незалежну професійну діяльність за умови, що такі особи не є працівниками в межах підприємницької чи незалежної професійної діяльності.

Господарська діяльність, що здійснюється для досягнення економічних і соціальних результатів та з метою одержання прибутку, є підприємництвом, а суб'єкти підприємництва - підприємцями (ст. 3 ГК України).

Незалежна професійна діяльність - діяльність, пов'язана з участю фізичних осіб у науковій, літературній, артистичній, художній, освітній або викладацькій діяльності, так само, як у діяльності лікарів, приватних нотаріусів, адвокатів, аудиторів, бухгалтерів, оцінщиків, інженерів чи архітекторів, осіб, зайнятих релігійною (місіонерською) діяльністю, іншій подібній діяльності за умови, що такі особи не є працівниками чи фізичною особою - підприємцем та використовують найману працю не більш як однієї фізичної особи.

Державний реєстр фізичних осіб - платників податків формується на основі запровадженого Законом України від 22 грудня 1994 року № 320/94 "Про Державний реєстр фізичних осіб - платників податків та інших обов'язкових платежів". Це автоматизований банк даних, створений для забезпечення єдиного державного обліку фізичних осіб, які зобов'язані сплачувати податки, збори, інші обов'язкові платежі до бюджетів та внески до державних цільових фондів у порядку й на умовах, що визначаються законодавчими актами України.

Облік самозайнятих осіб здійснюється за допомогою додаткових записів про державну реєстрацію або припинення фізичними особами підприємницької діяльності, незалежної професійної діяльності тощо. Записи до Державного реєстру вносяться відповідно до Порядку обліку платників податків.

Взяття на облік за основним місцем обліку фізичної особи - підприємця здійснюється після її державної реєстрації, згідно із Законом України «Про державну реєстрацію юридичних осіб та фізичних осіб - підприємців», органом державної податкової служби за місцем її державної реєстрації на підставі:

- відомостей з відповідної реєстраційної картки на проведення державної реєстрації фізичної особи - підприємця;
- відповідного повідомлення державного реєстратора про судове рішення щодо відміни державної реєстрації припинення підприємницької діяльності фізичної особи - підприємця та внесення відповідного запису до Єдиного державного реєстру.

Особа, яка провадить незалежну професійну діяльність, не є підприємцем і вона не реєструється відповідно до Закону України «Про державну реєстрацію юридичних осіб та фізичних осіб підприємців». З урахуванням цього для обліку фізичної особи, яка має намір провадити незалежну професійну діяльність, вона особисто подає відповідну заяву до органу державної податкової служби за місцем постійного проживання.

Орган державної податкової служби відмовляє в розгляді документів, поданих для взяття на облік особи, яка здійснює незалежну професійну діяльність, у разі (п. 65.4.):

1. наявності обмежень на провадження незалежної професійної діяльності, встановлених законодавством;
2. коли документи подані за неналежним місцем обліку;

3. коли документи не відповідають встановленим вимогам, подані не в повному обсязі або коли зазначені в різних документах відомості є взаємно невідповідними;

4. коли фізична особа вже взята на облік як самозайнята особа;

5. неподання для реєстрації особою, яка має намір провадити незалежну професійну діяльність, свідоцтва про реєстрацію чи іншого документа (дозволу, сертифіката тощо), що підтверджує право фізичної особи на провадження незалежної професійної діяльності.

Після усунення названих підстав документи подаються повторно.

Облік самозайнятої особи здійснюється на підставі або повідомлення державного реєстратора, або поданої особисто заяви. Реєстрація в податковому органі здійснюється наступного дня після отримання відомостей про самозайняту особу. Довідка про взяття на облік видається безоплатно наступного робочого дня з дня взяття на облік.

У випадку втрати чи зіпсування довідки її заміна здійснюється також безоплатно.

У довідці особи, яка здійснює незалежну професійну діяльність, зазначається також строк провадження цієї діяльності, який визначено у відповідному дозвільному документі. За аналогічних підстав довідка втрачає чинність, а також зі зміною відомостей про фізичну особу.

Зазначені відомості про відповідні зміни фізична особа повинна подати до органів державної податкової служби протягом місяця з дня виникнення таких змін.

Внесення до Державного реєстру запису про припинення підприємницької діяльності фізичної особи - підприємця чи незалежної професійної діяльності фізичної особи здійснюється у разі (п. 65.10.):

1. визнання фізичної особи недієздатною або обмеження її цивільної дієздатності - з дати набрання законної сили відповідним рішенням суду;

2. смерті фізичної особи, у тому числі оголошення такої особи померлою, що підтверджується свідоцтвом про смерть (витягом з Державного реєстру актів цивільного стану громадян, інформацією органу державної реєстрації актів цивільного стану), а також визнання фізичної особи безвісно відсутньою, що підтверджується судовим рішенням;

3. внесення до Єдиного державного реєстру юридичних осіб та фізичних осіб - підприємців запису про державну реєстрацію припинення підприємницької діяльності фізичної особи - підприємця - з дати державної реєстрації припинення підприємницької діяльності фізичної особи - підприємця;

4. реєстрації припинення незалежної професійної діяльності фізичної особи у відповідному уповноваженому органі - з дати реєстрації;

5. закінчення строку, на який було видано свідоцтво про реєстрацію чи інший документ (дозвіл, сертифікат тощо), - з дати закінчення такого строку;

6. заборони судом фізичній особі провадити підприємницьку діяльність або незалежну професійну діяльність - з дати набрання законної сили відповідним рішенням суду, якщо інше не визначене у рішенні суду;

7. наявності обмежень права на провадження підприємницької діяльності або незалежної професійної діяльності, які встановлені законодавством, - з дати надходження відповідних документів до органу державної податкової служби за місцем обліку фізичної особи, якщо інше не встановлено законом чи рішенням суду;

8. анулювання чи скасування згідно із законодавством свідоцтва про реєстрацію чи іншого документа (дозволу, сертифіката тощо), що підтверджує право фізичної особи на провадження підприємницької або незалежної професійної діяльності, - з дати такого анулювання чи скасування.

Потрібно наголосити на таких підставах, як внесення до Єдиного державного реєстру юридичних осіб та фізичних осіб-підприємців запису про державну реєстрацію припинення підприємницької діяльності фізичної особи - підприємця та реєстрації припинення незалежної професійної діяльності фізичної особи у відповідному уповноваженому органі. За наявності цих підстав податковий орган вчасно довідається про втрату фізичною особою відповідного правового статусу.

Припинення самозайнятою особою діяльності не припиняє обов'язків цієї особи, які виникли під час здійснення такої діяльності. Це повністю відповідає правовим нормам, які регулюють цивільні правовідносини.

Повторна реєстрація самозайнятою особою здійснюється в аналогічному порядку як і першого разу. Відповідальність також аналогічна.

Зняття як платника податків з обліку в органах державної податкової служби юридичної особи здійснюється за такими підставами:

1. Здійснення реєстраційних дій державним реєстратором.

У випадку наявності правонаступника податковий борг переходить до нього. При відсутності правонаступника податковий борг може погашатись за рахунок засновників, якщо вони відповідають за законом по боргах підприємства (ст. 80 ГК України).

2. Для самозайнятих осіб підставами зняття з обліку є:

- визнання фізичної особи недієздатною або обмеження її цивільної дієздатності;
- смерть фізичної особи, у тому числі оголошення такої особи померлою, що підтверджується свідоцтвом про смерть;
- внесення до Єдиного державного реєстру юридичних осіб та фізичних осіб - підприємців запису про державну реєстрацію припинення підприємницької діяльності фізичної особи;
- реєстрація припинення незалежної професійної діяльності фізичної особи у відповідному уповноваженому органі;
- закінчення строку, на який було видано свідоцтво про реєстрацію чи інший документ (дозвіл, сертифікат тощо);
- заборона судом фізичній особі провадити підприємницьку діяльність або незалежну професійну діяльність;
- наявність обмежень права на провадження підприємницької діяльності або незалежної професійної діяльності, які встановлені законодавством;

- анулювання чи скасування, згідно із законодавством, свідоцтва про реєстрацію чи іншого документа (дозволу, сертифіката тощо), що підтверджує право фізичної особи на провадження підприємницької або незалежної професійної діяльності.

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

Непогашений борг після ліквідації платника податків визнається безнадійним.

Для забезпечення можливості податковими органами стягувати податки в установленому порядку їм надається право на звернення до суду з питань, які стосуються обліку платників податків. Зокрема, таке право стосується тільки окремих випадків:

- припинення юридичних осіб або фізичних осіб - підприємців;
- відміна державної реєстрації припинення платника;
- визнання повністю або частково недійсними змін до установчих документів.

До цього переліку не включені інші випадки, наприклад, звернення до суду щодо рішень засновників, оскільки можливість зловживання з боку податкових органів таким правом може завдати значної шкоди підприємництву.

Відокремлені підрозділи юридичних осіб можуть бути зняті з обліку не тільки за рішенням платника податків, але й при припиненні самої особи. Порядок зняття з обліку встановлюється центральним органом державної податкової служби.

Договори про спільну діяльність, взяті на облік у податковому органі, знімаються з обліку за підстав, визначених законодавством (ст. 652 ЦК України). Це, зокрема: припинення, розірвання, закінчення строку їх дії чи після досягнення мети, для якої вони були укладені, визнання їх недійсними у судовому порядку.

3. Державний реєстр фізичних осіб – платників податків та інших обов'язкових платежів

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

До Державного реєстру вноситься інформація про осіб, які є:

- громадянами України;

- іноземцями та особами без громадянства, які постійно проживають в Україні;
- іноземцями та особами без громадянства, які не мають постійного місця проживання в Україні, але відповідно до законодавства зобов'язані сплачувати податки в Україні або є засновниками юридичних осіб, створених на території України.

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

Особливістю реєстрації в Державному реєстрі фізичних осіб - платників податків є відсутність обмеження за віком, з якого дані про особу вносяться до відповідного банку даних. Податковий кодекс, не передбачає подібних обмежень щодо оподаткування осіб, які мають об'єкти оподаткування; тобто фізична особа будь-якого віку (у т.ч. яка тільки народилась) може мати названі об'єкти, а відповідно повинна бути включена до відповідного реєстру. Це положення є слушним та зрозумілим; воно повністю відповідає принципам оподаткування, прийнятим у державі, й перш за все принципу недискримінації. Так, наприклад, дитина, яка тільки народилась може відразу, у порядку спадкування, отримати нерухомість, яка стає об'єктом оподаткування. Тому об'єктом обліку в Державному реєстрі є фізична особа - платник податків будь-якого віку.

Обсяг цивільної дієздатності визначено відповідними нормами ЦК України (ст. 31, 32). Так, повної цивільної дієздатності особа набуває у 18 років (ст. 34 ЦК України); часткова дієздатність встановлюється для малолітніх осіб (до 14 р.); неповна дієздатність - для неповнолітніх осіб (14 - 18 р.). Крім того, законом встановлюються випадки обмеження дієздатності; встановлення обмеженої дієздатності може мати місце тільки на підставі рішення суду.

До інформаційної бази Державного реєстру включаються такі дані про фізичних осіб (ст. 70. п. 3 ПКУ):

1. джерела отримання доходів;
2. об'єкти оподаткування;
3. сума нарахованих та/або отриманих доходів;
4. сума нарахованих та/або сплачених податків;
5. інформація про податкову знижку та податкові пільги платника податків.

До Державного реєстру вносяться відомості про державну реєстрацію, реєстрацію та взяття на облік фізичних осіб - підприємців і осіб, які провадять незалежну професійну діяльність. Такі відомості включають (ст. 70. п. 4 ПКУ):

1. дати, номери записів, свідоцтв та інших документів, а також підстави державної реєстрації, реєстрації та взяття на облік, припинення підприємницької чи незалежної професійної діяльності, інші реєстраційні дані;

2. інформацію про державну реєстрацію, реєстрацію та взяття на облік змін у даних про особу, заміну чи продовження дії довідок про взяття на облік;

3. місце провадження діяльності, телефони та іншу додаткову інформацію для зв'язку з фізичною особою - підприємцем чи особою, яка здійснює незалежну професійну діяльність;

4. види діяльності;

5. громадянство та номер, що використовується під час оподаткування в країні громадянства (для іноземців);

6. системи оподаткування із зазначенням періодів її дії.

Реєстрація фізичних осіб здійснюється у податковому органі за місцем проживання чи місцем отримання доходів (для особи, яка не має постійного місця проживання).

Фізичні особи, які раніше не обліковувались в Державному реєстрі зобов'язані подати відповідному органу державної податкової служби облікову картку фізичної особи, яка є водночас заявою для реєстрації в Державному реєстрі; при цьому ця особа несе відповідальність встановлену законом. Форма картки встановлюється ДПА України.

До облікової картки фізичної особи - платника податків та повідомлення (для фізичних осіб, які через свої релігійні переконання відмовляються від прийняття реєстраційного номера облікової картки платника податків) вноситься така інформація (ст. 70. п. 2 ПКУ):

1. прізвище, ім'я та по батькові;

2. дата народження;

3. місце народження (країна, область, район, населений пункт);

4. місце проживання, а для іноземних громадян - також громадянство;

5. серія, номер свідоцтва про народження, паспорта (аналогічні дані іншого документа, що посвідчує особу), ким і коли виданий.

Для своєчасного внесення змін до облікової картки державні органи повинні подавати в податкову службу відповідну інформацію про зміни даних, які включаються до облікової картки фізичної особи - платника податків.

Фізичні особи про відповідні зміни повинні повідомляти на протязі місяця після таких змін шляхом подання відповідної заяви за формою та у порядку, визначених центральним органом державної податкової служби України.

Проведення державної реєстрації фізичної особи - платника податків у Державному реєстрі та внесення змін до даних здійснює центральний податковий орган та повідомляє відповідні органи податкової служби за місцем обліку, проживання чи отримання доходів фізичною особою (ст. 70. п. 8 ПКУ).

Після реєстрації в Державному реєстрі за зверненням платника видається документ, що засвідчує таку реєстрацію.

Облік осіб, які через свої релігійні або інші переконання відмовляються від прийняття реєстраційного номера облікової картки платника податків та офіційно повідомляють про це відповідні державні органи, передбачається за прізвищем, ім'ям, по батькові, серією та номером паспорта громадянина України. У паспортах зазначених осіб робиться відповідна відмітка.

У разі виявлення недостовірних даних або помилок у поданій обліковій картці або повідомленні фізичній особі може бути відмовлено в реєстрації та/або внесенні відмітки до паспорта або продовжено строк реєстрації.

Реєстраційний номер облікової картки платника податків або серія та номер паспорта (для фізичних осіб, які через свої релігійні переконання відмовляються від прийняття реєстраційного номера облікової картки платника податків та офіційно повідомили про це відповідний орган державної податкової служби і мають відмітку у паспорті) використовуються органами державної влади та органами місцевого самоврядування, юридичними особами незалежно від організаційно-правових форм, включаючи установи Національного банку України, банки та інші фінансові установи, біржі, особами, які провадять незалежну професійну діяльність, фізичними особами - підприємцями, а також фізичними особами в усіх документах, які містять інформацію про об'єкти оподаткування фізичних осіб або про сплату податків, зокрема у разі (ст. 70. п. 12 ПКУ):

1. виплати доходів, з яких утримуються податки згідно із законодавством України. Фізичні особи зобов'язані подавати інформацію про реєстраційний номер облікової картки юридичним та фізичним особам, що виплачують їм доходи;

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

3. відкриття рахунків у банках або інших фінансових установах, а також у розрахункових документах під час здійснення фізичними особами безготівкових розрахунків;

4. заповнення фізичними особами, визначеними у пункті 70.1 цієї статті, митних декларацій під час перетину митного кордону України;

5. сплати фізичними особами податків і зборів;

6. проведення державної реєстрації фізичних осіб - підприємців або видачі таким особам спеціальних дозволів (ліцензій, патентів тощо) на провадження деяких видів господарської діяльності, а також реєстрації незалежної професійної діяльності;

7. реєстрації майна та інших активів фізичних осіб, що є об'єктом оподаткування, або прав на нього;

8. подання органам державної податкової служби декларацій про доходи, майно та інші активи;

9. реєстрації транспортних засобів, що переходять у власність фізичних осіб;

10. оформлення фізичним особам пільг, субсидій та інших соціальних виплат з державних цільових фондів;

11. в інших випадках, визначених законами України та іншими нормативно-правовими актами.

Документи, які не мають реєстраційного номера облікової картки платника податків або серії та номера паспорта, вважаються оформленими з порушенням вимог законодавства України.

Реєстраційний номер облікової картки платника податків або серія та номер паспорта податковим органом зазначається у всіх повідомленнях, що надсилаються йому. Аналогічне правило застосовується і відносно платників податків для будь-якої звітності, яка подається до податкового органу.

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

Органи виконавчої влади та органи місцевого самоврядування, самозайняті особи, податкові агенти подають інформацію про фізичних осіб, що пов'язана з реєстрацією таких осіб як платників податків, нарахуванням, сплатою податків і контролем за дотриманням податкового законодавства України. Відомості надаються із зазначенням реєстраційних номерів облікових карток платників податків безоплатно податковим органам у визначених випадках.

Така інформація стосується:

- дати прийняття на роботу або звільнення з роботи фізичних осіб;
- реєстрації/зняття з реєстрації за місцем проживання у відповідному населеному пункті;
- наявності у фізичних осіб або припинення права власності на морські, річкові та повітряні судна;
- смерті фізичних осіб;
- реєстрації приватної нотаріальної, адвокатської іншої незалежної професійної діяльності;
- державної реєстрації речових прав на нерухоме майно або прав на нього;
- встановлення опіки над фізичними особами, визнаними судом недієздатними, опіки, піклування і управління майном малолітніх, інших неповнолітніх фізичних осіб, фізичних осіб, обмежених судом у дієздатності, дієздатних фізичних осіб, над якими встановлене піклування у формі патронажу, піклування або управління майном фізичних осіб, визнаних судом безвісно відсутніми, а також про подальші зміни, пов'язані із зазначеною опікою, піклуванням або управлінням майном;
- інших об'єктів оподаткування.

4. Облік платників ПДВ

З метою удосконалення адміністрування податку та полегшення контролю за його сплатою в Україні з 1997 р. запроваджено спеціальну реєстрацію платників ПДВ. У Податковому кодексі вперше вимоги щодо реєстрації осіб як платників ПДВ викладені в окремій статті й детально регламентовані.

Згідно Податкового кодексу України із платником ПДВ є особа, яка:

- 1) провадить господарську діяльність і добровільно реєструється як платник ПДВ;

2) зареєстрована або підлягає реєстрації як платник ПДВ (якщо загальна сума від здійснення операцій з постачання товарів/послуг, що підлягають оподаткуванню, нарахована (сплачена) такій особі протягом останніх 12 календарних місяців, сукупно перевищує 1000000 грн (без урахування ПДВ), крім особи, яка є платником єдиного податку);

3) ввозить товари на митну територію України в обсягах, які підлягають оподаткуванню;

4) веде облік результатів діяльності за договором про спільну діяльність без створення юридичної особи;

5) особа-управитель майна, який веде окремий податковий облік з ПДВ щодо операцій, пов'язаних з використанням майна, яке отримане в управлінні за договорами управління майном;

б) уповноважена вносити податок з операцій поставки послуг підприємствами залізничного транспорту з їх основної діяльності;

7) проводить операції з постачання конфіскованого майна, скарбів, майна, визнаного безхазяйним, а також майна, що переходить у власність держави.

Якщо в особи обсяги оподаткованих операцій менші від суми 1000000 грн та обсяги постачання товарів/послуг за останні 12 календарних місяців сукупно становлять не менш як 50% загального обсягу постачання, добровільна реєстрація здійснюється за заявою цієї особи.

Будь-яка особа, що підлягає обов'язковій реєстрації чи прийняла рішення про добровільну реєстрацію як платника податку, подає до органу державної податкової служби за своїм місцезнаходженням (місцем проживання) реєстраційну заяву.

У разі обов'язкової реєстрації особи як платника податку реєстраційна заява подається до органу державної податкової служби не пізніше десятого числа календарного місяця, що настає за місяцем, в якому вперше досягнуто обсяг оподатковуваних операцій, який передбачає таку реєстрацію.

У разі добровільної реєстрації особи як платника податку реєстраційна заява подається до органу державної податкової служби не пізніше ніж за двадцять календарних днів до початку податкового періоду, з якого така особа вважатиметься платником податку та матимуть право на податковий кредит і виписку податкових накладних.

Особи, які переходять на загальну систему оподаткування із спрощеної системи оподаткування обліку і звітності і при цьому обсяг їх оподатковуваних операцій перевищує 1000000 гривень (без урахування податку на додану вартість), зобов'язані подати реєстраційну заяву одночасно з поданням заяви про відмову від застосування спрощеної системи оподаткування.

Датою переходу зазначених осіб на загальну систему оподаткування є дата їх реєстрації як платників податку. Особи, які подають реєстраційну заяву, можуть вказати у ній запланований день реєстрації як платника податку, що відповідає даті початку проведення операцій чи даті початку податкового періоду, з якого такі особи вважатимуться платниками податку. У разі якщо останній день строку подання заяви припадає на вихідний, святковий або неробочий день,

останнім днем строку вважається наступний за вихідним, святковим або неробочим робочий день.

Будь-яка особа, що підлягає обов'язковій реєстрації як платник податку, вважається платником податку з першого числа місяця, що настає за місяцем, в якому досягнуто обсягу оподатковуваних операцій, без права на віднесення сум податку до податкового кредиту та отримання бюджетного відшкодування до моменту реєстрації платником податку на додану вартість.

Заява про реєстрацію особи як платника податку подається особисто такою фізичною особою або безпосередньо керівником юридичної особи - платника (в обох випадках з документальним підтвердженням особи та повноважень) до органу державної податкової служби за місцезнаходженням (місцем проживання) особи. У заяві зазначаються підстави для реєстрації особи як платника податку.

Орган державної податкової служби зобов'язаний видати заявнику або відправити поштою (з повідомленням про вручення) свідоцтво про його реєстрацію як платника податку не пізніше наступного робочого дня після запланованого дня реєстрації платника податку, зазначеного у його заяві, або протягом десяти робочих днів від дати надходження реєстраційної заяви, якщо у заяві не зазначено запланованого дня реєстрації чи такий день настає раніше дати, що припадає на останній день строку, встановленого для реєстрації платника податку. Якщо у заяві особи вказано, що вона має намір зареєструватися платником податку після десятиденного строку, встановленого для видачі свідоцтва, орган державної служби зобов'язаний видати або відправити поштою таке свідоцтво не пізніше запланованого дня реєстрації.

Оригінал свідоцтва про реєстрацію платника податку повинен зберігатися таким платником, а копії свідоцтва, достовірність яких засвідчена органом державної податкової служби, розміщуватися в доступних для огляду місцях у приміщенні платника податку та в усіх його філіях (відділеннях), представництвах. Особі, що реєструється як платник податку, присвоюється індивідуальний податковий номер, який використовується для сплати податку.

Для інформування платників податку центральний орган державної податкової служби щодаки оприлюднює на своєму веб-сайті:

1. дані з реєстру платників податку із зазначенням найменування або прізвища, імені та по батькові платника податку, дати податкової реєстрації, індивідуального податкового номера, номера свідоцтва про реєстрацію платника податку, дати початку його дії;

2. інформацію про осіб, позбавлених реєстрації як платників податку за заявою платника податку, з ініціативи органів державної податкової служби чи за рішенням суду, а саме про анульовані свідоцтва про реєстрацію платника податку із зазначенням індивідуальних податкових номерів, дати анулювання, причин анулювання та підстав для анулювання свідоцтв.

У разі зміни платником податку місцезнаходження (місця проживання) або його переведення на обслуговування до іншого органу державної податкової служби зняття такого платника з обліку в одному органі державної податкової

служби і взяття на облік в іншому здійснюється в порядку, встановленому центральним органом державної податкової служби.

Особа, утворена в результаті реорганізації платника податку (крім особи, утвореної шляхом перетворення), реєструється платником податку як інша новоутворена особа, у тому числі у разі, коли до такої особи перейшли обов'язки із сплати податку у зв'язку з розподілом податкових зобов'язань чи податкового боргу.

Анулювання реєстрації платника податку відбувається у разі якщо (ст. 184 ПКУ):

1) будь-яка особа, зареєстрована як платник податку протягом попередніх 12 місяців, подала заяву про анулювання реєстрації, якщо загальна вартість оподатковуваних товарів/послуг, що надаються такою особою, за останні 12 календарних місяців була меншою від суми, визначеної статтею 181 Податкового кодексу, за умови сплати суми податкових зобов'язань у випадках, визначених цим розділом;

2) будь-яка особа, зареєстрована як платник податку, прийняла рішення про припинення та затвердила ліквідаційний або передавальний баланс щодо своєї діяльності відповідно до законодавства за умови сплати суми податкових зобов'язань із податку у випадках, визначених цим розділом;

3) будь-яка особа, зареєстрована як платник податку, реєструється як платник єдиного податку, умова сплати якого не передбачає сплати податку на додану вартість;

4) особа, зареєстрована як платник податку, протягом 12 послідовних податкових місяців не подає органу державної податкової служби декларації з податку на додану вартість та/або подає таку декларацію (податковий розрахунок), яка (який) свідчить про відсутність постачання/придбання товарів, здійснених з метою формування податкового зобов'язання чи податкового кредиту;

5) установчі документи будь-якої особи, зареєстрованої як платник податку, визнані рішенням суду недійсними;

6) господарським судом винесено ухвалу про ліквідацію юридичної особи - банкрута;

7) платник податку ліквідується за рішенням суду (фізична особа позбувається статусу суб'єкта господарювання) або особу звільнено від сплати податку чи її податкову реєстрацію анульовано (скасовано, визнано недійсною) за рішенням суду;

8) фізична особа, зареєстрована як платник податку, померла, її оголошено померлою, визнано недієздатною або безвісно відсутньою, обмежено її цивільну дієздатність;

9) в Єдиному державному реєстрі юридичних осіб та фізичних осіб - підприємців наявний запис про відсутність юридичної особи або фізичної особи за її місцезнаходженням (місцем проживання) або запис про відсутність підтвердження відомостей про юридичну особу;

10) закінчився строк дії свідоцтва про реєстрацію особи як платника податку на додану вартість;

11) обсяг постачання товарів/послуг платниками податку, зареєстрованими добровільно, іншим платникам податку за останні 12 календарних місяців сукупно становить менше 50 відсотків загального обсягу постачання.

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

У разі відсутності законних підстав для анулювання реєстрації орган державної податкової служби протягом 10 календарних днів після надходження заяви платника податку про анулювання реєстрації подає такому платникові податку вмотивовану письмову відмову в анулюванні реєстрації з поясненнями із зазначеного питання.

ПИТАННЯ ДЛЯ САМОКОНТРОЛЮ

1. Назвіть платників податків та з якою метою здійснюють їх облік.
2. Однією з основних функцій органів державної податкової служби є...
3. За яким основним характерним елементом здійснення обліку платників податків.
4. Що надається органами державної податкової служби уповноваженим особам при взятті на облік.
5. Поняття «постійне представництво», його сутність.
6. Порядок проведення державної реєстрації юридичних осіб та фізичних осіб-підприємців.
7. В основу чого покладений принцип «єдиного вікна».
8. Який обсяг цивільної дієздатності визначено відповідними нормами ЦК України (ст. 31, 32).
9. На підставі яких умов здійснюється зняття платника податків юридичної особи з обліку в органах державної податкової служби.
10. Які дані про фізичних осіб включаються до інформаційної бази Державного реєстру.
11. За яких умов орган державної податкової служби відмовляє в розгляді документів, поданих для взяття на облік особи, яка здійснює незалежну професійну діяльність.
12. Який принцип Державного реєстру фізичних осіб – платників податків.
13. Які вимоги регламентовані згідно Податковому кодексі щодо реєстрації осіб як платників ПДВ.
14. Яка інформація вноситься до облікової картки фізичної особи - платника податків.
15. У якому разі відбувається анулювання реєстрації платника податку.

Тема 3. ОБЛІК ПОДАТКОВИХ НАДХОДЖЕНЬ

1. Оперативний облік платежів.
2. Автоматизація обліково-перевірочної роботи податкових органів.
3. Інформаційне забезпечення АІС податкової служби.
4. Подання звітів в електронному вигляді та впровадження програмних комплексів.

1. Оперативний облік платежів

Для забезпечення контролю повноти та своєчасності розрахунків платників за податковими зобов'язаннями органи податкової служби ведуть оперативний облік платежів.

З метою обліку нарахованих і сплачених сум платежів до бюджету органами державної податкової служби на кожний поточний рік відкриваються особові рахунки кожному платнику за кожним видом платежу згідно з кодами бюджетної класифікації України за доходами. Особові рахунки відкриваються:

- з початку року — платникам, які перебувають на податковому обліку;
- з моменту взяття на облік — платникам, які взяті на податковий облік протягом поточного року.

Номери особових рахунків юридичних осіб повинні відповідати ідентифікаційним кодам з Єдиного державного реєстру підприємств та організацій України. Номери особових рахунків фізичних осіб — суб'єктів підприємницької діяльності повинні відповідати ідентифікаційним кодам з Державного реєстру фізичних осіб — платників податків.

Форма особових рахунків визначається у відповідності з умовами та періодичністю надходження платежів (щомісячних, щоквартальних, з наявністю авансових внесків, з відшкодуванням, від конфіскації майна тощо). Облік платежів, за якими не передбачено подання платником податкової звітності (наприклад, державне мито), ведеться окремо у реєстрі надходжень та повернень.

Форма картки особового рахунку має дві сторони. На одній стороні указуються умови внесення платежу і дані про платника податків (строки подання звітності, строки сплати податку, вид бюджету, код бюджетної класифікації), а також інформація про податкові зобов'язання, донараховані за результатами документальних перевірок.

Зворотна сторона картки відображає стан розрахунків з бюджетом. Тут зазначаються суми нарахованих, фактично сплачених, розстрочених податків, пені, штрафних санкцій, виводиться сальдо розрахунків (переплата або недоїмка). Облік надходжень здійснюється у порядку наставання граничних строків сплати узгоджених сум податкових зобов'язань. Всі вартісні операції в особових рахунках платників відображаються в гривнях та копійках.

Кожен особовий рахунок має вихід в Єдиний банк даних юридичних осіб, що дозволяє накопичувати і обробляти інформацію о платниках податків, включати дані з інших реєстрів: реєстру платників ПДВ, реєстру неприбуткових організацій, реєстру договорів про спільну діяльність тощо.

Нарахуванню в особових рахунках платників підлягають:

- податкові зобов'язання, які самостійно визначені платником;
- податкові зобов'язання, які нараховані (зменшені, списані) органом державної податкової служби;
- штрафні (фінансові) санкції, пеня;
- відсотки за користування податковим кредитом.

Документами, на підставі яких здійснюється нарахування платежів шляхом занесення інформації про податкові зобов'язання платника до бази даних, є:

а) за податковими зобов'язаннями, які самостійно визначаються платником — податкові декларації (розрахунки);

б) за податковими зобов'язаннями, розрахованими органом державної податкової служби:

- податкове повідомлення (рішення), складене за актом документальної перевірки;

- податкове повідомлення (рішення) про 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 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;

- акт документальної перевірки з питань повноти нарахування, утримання та сплати прибуткового податку з громадян;

в) що надходять від судових органів: рішення суду про нарахування або скасування штрафних санкцій, донарахованих сум податків, раніше нарахованих сум податкового зобов'язання;

г) рішення про відстрочення або розстрочення сплати податкових зобов'язань, надані органами, які, згідно з чинним законодавством, мають право приймати такі рішення, або їх скасовувати;

д) що розпочинають, підтверджують або завершують процедуру адміністративного оскарження:

- 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;

є) що підтверджують податковий компроміс;

ж) що є підставою списання безнадійної заборгованості.

Рознесення даних з первинних документів про нарахування, зменшення, списання, відстрочення або розстрочення сплати сум податкових зобов'язань здійснюється у такому порядку.

Податкові декларації платників з відміткою про реєстрацію направляються до відділів приймання та обробки податкової звітності, де розносяться до електронної бази податкової звітності і формуються у електронні і паперові реєстри. Далі здійснюється автоматизоване занесення даних з реєстрів до карток особових рахунків платників.

На основі податкових зобов'язань, нарахованих податковим органом, заповнюються *податкові повідомлення* та реєструються в електронному реєстрі податкових повідомлень. Після закінчення процедури адміністративного оскарження узгоджені податкові зобов'язання з зазначенням терміну сплати вносяться до карток особових рахунків платників податків.

На документах про нарахування ставиться дата проведення сум в особовому рахунку і підпис відповідальної особи.

Записи про суми фактичних надходжень до бюджету проводяться на підставі таких документів, отриманих від органів Державного казначейства України:

- виписок з особових рахунків у вигляді електронного реєстру розрахункових документів з додатками електронних копій платіжних доручень на перерахування коштів з рахунку платника на рахунок бюджету;
- звітів про виконання бюджету за доходами в електронному вигляді;
- корінців прибуткових документів про прийом установами банків платежів до бюджету готівкою та інших.

Після отримання відповідних документів та відображення в особових рахунках платників даних про надходження платежів за відповідним терміном їх сплати, інспектор формує перелік суб'єктів, за якими рахується недоїмка. Перелік передається до структурних підрозділів податкового органу для стягнення податкового боргу. Застосування штрафних санкцій та розрахунок пені здійснюються у відповідності з нормами ПКУ.

При наявності переплат за платежами до бюджету інспектор готує реєстр у двох примірниках, де зазначаються дані одержувача коштів, назва платежу, номер особового рахунку, сума, що повертається. Далі оформлюється висновок державного податкового органу про наявність переплати, який підписується керівником та передається органу державного казначейства. Останній виписує платіжне доручення на перерахування коштів з установи уповноваженого банку на рахунок одержувача.

Для закриття особового рахунку на останнє число грудня в автоматичному режимі підводяться підсумки нарахованих, зменшених і повернутих сум платежів, фінансових санкцій і пені. Якщо має місце недоїмка або переплата, не сплачена пеня тощо, то ці суми переносяться в особовий рахунок наступного року. В іншому разі переноситься нульове сальдо.

Органи нижчих рівнів складають і подають електронними засобами органам вищого рівня звітність про надходження, недоїмку та переплату платежів до бюджету. Форми звітності, порядок її складання з зазначенням звітного періоду встановлюються Державною податковою адміністрацією України.

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

2. Автоматизація обліково-перевірочної роботи податкових органів

Інформаційна система податкової служби — це система з великими потоками інформації та великою їх розгалуженістю, з великою кількістю типів документів різної складності, їх швидкий пошук та систематизацію може забезпечити тільки автоматизована інформаційна система (АІС).

АІС податкової служби — це комп'ютерна мережа з організацією автоматизованих робочих місць (АРМ) податкових інспекторів. Для забезпечення відповідності програмного комплексу обліку і звітності нормам чинного законодавства проекти АІС підлягають обов'язковому тестуванню у ДПА України з залученням спеціалістів, що безпосередньо обслуговують платників податків.

Обов'язковою вимогою до проектів АІС обліку і звітності в органах державної податкової служби є захист, архівування та збереження даних, відстеження по кожному податковому зобов'язанню та податковому боргу історій їх виникнення, забезпечення кодування кожної операції і можливості доступу до баз даних, у тому числі минулих звітних періодів (тільки в режимі перегляду).

У податковій службі у 1991 р. з'явилася перша версія автоматизованого робочого місця (АРМ) податкового інспектора відділу обліку та звітності — «Держдоходи». За його допомогою були усунені основні недоліки ручного оперативного обліку податків. Потім з'явилися нові АРМ, у результаті об'єднання яких була створена автоматизована інформаційна система податкової служби.

АРМ — це сукупність програмно-технічних засобів та проблемно-орієнтованих комплексів, які використовуються з метою суттєвого підвищення ефективності процесу інформаційного забезпечення діяльності податкового інспектора, наприклад, реєстрація інформації, її обробка та систематизація.

Організаційно-інформаційна структура податкової служби України побудована за трьохрівневою ієрархічною системою — центр, область, район.

На районному рівні готується оперативна інформація, яка є первинною інформацією, що часто поновлюється. Оперативна інформація — основа в інформаційній ієрархії автоматизованих систем. Обробка оперативної інформації являє собою роботу, пов'язану зі збором, контролем і первинною обробкою даних, формуванням нових документів, довідок, звітів. Тому найбільше інформаційне навантаження в роботі податкових органів покладено на нижній рівень — районні ДПІ. Саме на цьому рівні виникає первинна інформація, пов'язана з безпосередньою роботою з платниками податків (юридичними та фізичними особами). Автоматизація збору та обробки інформації на робочих місцях забезпечує повноту, точність і актуальність документів, прискорює їх підготовку, а використання спеціального програмного забезпечення сприяє росту продуктивності праці. У результаті з ДПІ до обласної ДПА надходять файли, в яких розміщена регламентна звітна інформація про платників, стан податкових платежів, виконання платіжної дисципліни тощо, згідно зі строками її надання, а також інформація щодо неформалізованих запитів.

На обласному рівні шляхом узагальнення оперативної інформації формується тактична інформація для аналізу та відпрацювання різних варіантів щодо надходження коштів до бюджету. Тут накопичуються дані, які надходять із ДПІ, компонуються в цілому по ДПА обласного рівня і передаються до ДПА України.

Стратегічна інформація утворюється в результаті опрацювання в ДПА України оперативної і тактичної інформації, що містить зведення, звіти, прогнози. На її основі органи законодавчої та виконавчої влади можуть оцінювати виконання прибуткової частини бюджету України і приймати обґрунтовані та ефективні рішення, а також робити висновки про те, як працюють Закони за кожним із податків, прогнозувати та підтримувати стратегію напрямів розвитку податкової служби України.

3. Інформаційне забезпечення АІС податкової служби

Інформаційне забезпечення АІС податкової служби — це стандартизовані та уніфіковані форми вхідної та вихідної документації, єдиний формалізований опис даних, єдина нормативно-довідкова інформація (НДІ), що включає систему класифікації і кодування, єдині інструкції та правила обробки інформації, єдина ієрархічна система банків даних та система їх захисту тощо.

Для забезпечення безпомилковості читання документів (кодування вхідної інформації), а також швидкісного введення інформації з цих документів та їх обробки, були розроблені єдині загальнодержавні довідники (класифікатори), що і склали НДІ автоматизованої інформаційної системи податкової служби. Довідник або класифікатор — це документ, що являє собою зібрання кодів і найменувань класифікаційних об'єктів та їх угруповань. Нормативно-довідниково-ва інформація містить у собі інформацію про розміри ставок та терміни сплати за кожним із видів податкових платежів, відсоткову ставку НБУ, бюджетну класифікацію

податків та зборів, перелік банківських установ, в яких перебувають розрахункові рахунки платників, перелік платників податків, державних органів та ін.

Стандартизація та уніфікація форм документів, єдина НДІ та єдині правила обробки інформації є основою для створення єдиного інформаційного простору податкової служби, що дає можливість автоматизувати більш трудомісткі процеси щодо збору, обліку та обробки інформації. Усі довідники розробляються і підтримуються в актуальному стані централізовано у ДНА України і разом з пакетами прикладних програм передаються на обласні та районні рівні.

Використання загальнодержавних довідників дало можливість обміну інформацією в електронному вигляді між податковими органами, банками, митними органами, казначейством, Держкомста-том, органами виконавчої влади усіх рівнів та дозволило здійснювати проведення повномасштабного та ефективного контролю за достовірністю (якістю) інформації про об'єкти оподаткування.

Після реєстрації у виконавчому комітеті та Мінстаті, платник реєструється у податковій інспекції в управлінні обліку платників, подаючи для цього усі реєстраційні документи (статут, свідоцтво про реєстрацію в держадміністрації, свідоцтво про реєстрацію в статуправлінні, угоду про заснування та діяльність тощо). Реєстрація здійснюється за допомогою АРМ «Облік платників» та АРМ «Реєстрація платників ПДВ», у результаті якої всі інформаційні відомості надходять до бази даних АІС податкової інспекції, з наступною передачею цих даних до центральної бази даних (ЦБД)

ДПА України (через обласну ДПА), а саме: до Державного реєстру юридичних осіб, Державного реєстру платників ПДВ.

Отримавши в податковій інспекції довідку про реєстрацію, платник відкриває рахунок у банку. Протягом трьох робочих днів з цього моменту з банку до ДПІ електронною поштою надходять відомості про відкриття (або закриття) рахунку.

У результаті реєстрації платника в податковій інспекції відкривається картка особового рахунку (КОР) за кожним видом платежу.

Згідно з чинним законодавством платник звітує про свої прибутки та нараховані податки і збори перед податковою інспекцією. Усі звітні документи (декларації та розрахунки) подаються незалежно від того, чи була діяльність у звітному періоді.

4. Подання звітів в електронному вигляді та впровадження програмних комплексів

Сьогодні платники податків мають змогу просто та швидко подавати звітність до державних органів в електронному вигляді електронною поштою. Державною податковою адміністрацією України розроблено програмне забезпечення системи формування та передачі до органів податкової служби податкової звітності, податкових накладних і реєстрів податкових накладних в

електронному вигляді. Програмне забезпечення безкоштовно передається платнику в ДПІ за місцем перебування на податковому обліку. А фахівці податкової інспекції надають необхідну допомогу платникам з питань практичного впровадження та використання електронної звітності. З метою дотримання вимог чинного законодавства, впровадження, налагодження та застосування без паперових технологій подання податкової звітності в електронній формі, ДПА України затверджено «Інструкцію з підготовки і подання податкових документів в електронному вигляді засобами телекомунікаційного зв'язку», Примірний договір про визнання електронних документів та укладено договори про співпрацю з акредитованими центрами сертифікації ключів.

Основними перевагами подання податкової звітності та реєстрів податкових накладних в електронному вигляді є:

- економія робочого часу платників податків, а також їх коштів на придбання бланків звітних документів (немає необхідності відвідувати державну податкову інспекцію, купувати бланки звітності);

- гарантія автоматичної перевірки підготовлених документів на наявність арифметичних помилок та опісок;

- можливість оперативного оновлення форматів подання документів в електронному вигляді каналами телекомунікаційного зв'язку (у разі зміни форм податкових декларацій, інших документів, які є підставою для нарахування і сплати податків, або при запровадженні нових форм декларацій платник податків автоматично отримує можливість оновлення версій форматів);

- суттєве скорочення термінів проведення перевірки щодо правомірності заявлених до відшкодування сум ПДВ та забезпечення своєчасного їх відшкодування платнику податків;

- підтвердження доставки звітності (податковий орган надсилає квитанцію про отримання податкової декларації каналами телекомунікаційного зв'язку);

- конфіденційність інформації;

- оперативність обробки отриманої інформації у податковому органі;

- звітність, що надіслана до податкового органу електронною поштою через мережу Інтернет із застосуванням посиленних сертифікатів ключів електронного цифрового підпису, не потребує дублювання на паперових носіях, а також її зберігання.

Подання електронної звітності означає, що звітність буде сформована за допомогою спеціальної комп'ютерної програми, підписана ключами електронного цифрового підпису (ЕЦП), завантажена у файл спеціального формату, який потім необхідно відправити електронною поштою й отримати відповідь від відповідних органів про прийняття.

Необхідні умови для подання податкових документів до органів ДПС в електронному вигляді:

- спеціалізоване програмне забезпечення для формування податкових документів в електронному вигляді у затвердженому форматі (стандарті) (Формат (стандарт) податкового документа в електронному вигляді на основі специфікації eXtensible Markup Language (XML), електронні форми податкових документів та

інша інформація про порядок подання податкових документів в електронному вигляді оприлюднюються на WEB-сайті ДПА.);

- засіб КЗІ (засіб криптографічного захисту інформації) – програмний, апаратно-програмний, апаратний або інший засіб, призначений для криптографічного захисту інформації, у тому числі накладання та перевірки електронного цифрового підпису, який має сертифікат відповідності або позитивний експертний висновок за результатами державної експертизи у сфері криптографічного захисту інформації (сумісний за форматами даних із засобами КЗІ, що використовуються в органах ДПС);

- чинні посилені сертифікати відкритих ключів, сформованих акредитованим центром сертифікації ключів для платника податків та уповноважених посадових осіб платника податків, підписи яких є обов'язковими для податкової звітності у паперовій формі;

- доступ до мережі Інтернет та можливість відправлення/приймання електронних повідомлень по електронній пошті;

Технологія подання податкової звітності та податкових накладних в електронному вигляді до органів ДПС України:

1. Платник податків, який виявив бажання здавати звітність в електронному вигляді, звертається до Державної податкової інспекції (ДПІ) у районі, де він значиться на обліку.

2. Працівник ДПІ за місцем реєстрації видає два екземпляри Договору "Про забезпечення електронного документообігу платника податків з Державною податковою інспекцією засобами телекомунікаційного зв'язку"; записує на електронний носій Платника податків програмне забезпечення для шифрування й підписування даних, до бази даних якого вже занесено відкритий ключ районної ДПІ (безкоштовно).

3. Платник податків за допомогою програмного забезпечення накладання електронного цифрового підпису (ЕЦП) та шифрування здійснює генерацію своїх особистих (секретних) та відкритих ключів ЕЦП та записує їх на електронні носії (особисті ключі ЕЦП посадових осіб платника податків знаходяться на ключових носіях, що зберігаються в таємниці); надає працівнику ДПІ підписані та скріплені печаткою Договори, відкриті ключі на магнітному носії разом з карткою підприємства (у картці зазначаються всі посадові особи платника податків, що мають право підпису податкової звітності, їх повноваження та їх відкриті ключі).

4. Платник податків здійснює формування податкових накладних, реєстру податкових накладних або податкової звітності згідно з чинним законодавством із застосуванням програмного забезпечення підготовки податкових документів, програмного забезпечення шифрування та накладання ЕЦП, керуючись Договором та Інструкцією з підготовки і подання податкових документів в електронному вигляді засобами телекомунікаційного зв'язку.

Впровадження електронної звітності в сфері інтересів держави має наступні вигоди:

1. Зменшення витрат державних коштів та робочого часу працівників органів ДПС на проведення документальних та зустрічних перевірок;

2. Зниження трудовитрат на введення та обробку інформації в інформаційній системі податкових органів;

3. Отримання додаткового запобіжного заходу щодо застосування схем мінімізації податкових платежів.

Впровадження електронної звітності в сфері інтересів суб'єктів господарювання має наступні вигоди:

1. Фізичним особам - підприємцям запровадження системи сприятиме своєчасному відшкодуванню ПДВ (якщо платник ПДВ має на це право) при обмеженому спілкуванні з представниками органів фінансового контролю;

2. Зменшенню часу на проведення податкових перевірок;

3. Звільненню платника податків від безпосереднього втручання органів ДПС у його господарську діяльність;

4. Зменшенню кількості необґрунтованих податкових перевірок;

5. Зменшенню паперового документообігу;

6. Із запровадження порядку покращиться рівень обслуговування платників податків, оскільки з'являється можливість цілодобового подання податкової звітності прямо з робочого місця;

7. Гарантований захист від несанкціонованих втручань (причому, платник податків отримує на свій комп'ютер інформацію про коректність заповнення податкових документів та їх приймання до бази податкової звітності, а також відповіді на інформаційні запити);

8. Прозора система адміністрування ПДВ дозволить забезпечити збільшення надходжень до дохідної частини бюджету, що сприятиме збільшенню рівня доходів та соціальних гарантій для населення.

Центральний орган виконавчої влади, відповідальний за процеси інформатизації в Україні, впроваджує та утримує автоматизовану систему "**Єдине вікно подання електронної звітності**" для надання послуг з подання за допомогою мережі Інтернет в електронному вигляді звітності, обов'язковість подання якої встановлено законодавством, до міністерств, інших органів державної влади та фондів загальнообов'язкового державного страхування. У процесі подання звітності в електронному вигляді в режимі "Єдиного вікна" основне навантаження бере на себе оператор. Він виконує функції посередника між роботодавцем та усіма державними органами та установами.

При поданні звітності за допомогою оператора роботодавець отримує наступні переваги:

- Подання звітності до державних органів та установ в режимі "єдиного вікна". Після того як роботодавець згенерує звіт на порталі, оператор здійснює його доставку до адресата звітності спеціальними захищеними каналами зв'язку.

- Подання звітності безпосередньо з робочого місця (або з будь-якого іншого) та у будь-який час доби.

- Отримання електронних квитанцій, що мають юридичну силу, де фіксується час подання та прийняття звітів. Одразу після заповнення форми звіту на порталі роботодавець отримує від оператора першу квитанцію про подання

звіту. Після цього до роботодавця надходить друга квитанція про прийняття або неприйняття (у разі помилок) звіту адресатом звітності.

- Економія часу за рахунок уникнення черг та безпосереднього спілкування з працівниками державних органів та установ.

- Гарантія захисту звітності від несанкціонованого доступу. На усі електронні документи, що передаються в системі оператора електронної звітності, накладається електронний цифровий підпис. Розшифрувати такий документ може лише адресат звітності.

- Оперативне оновлення форм звітності.

- Кваліфікована технічна та інформаційна підтримка.

Така система передачі електронних звітів значно прискорює отримання платником податків квитанції про підтвердження дати та часу подання звіту (максимум впродовж 30-ти хвилин з моменту отримання звіту ЦОЕЗ), надає йому можливість оперативно отримати інформацію про стадію проходження електронного звіту та гарантує, що звіт буде своєчасно доставлений в інспекцію, де платник податків зареєстрований. Крім того, оператор забезпечує цілодобове та без вихідних отримання звітів, що є додатковою зручністю для платників податків.

ПИТАННЯ ДЛЯ САМОКОНТРОЛЮ

1. Інформаційне забезпечення АІС податкової служби – це...
2. Основні перевагами подання податкової звітності та реєстрів податкових накладних в електронному вигляді.
3. Перерахуйте вигоди які отримала держава при впровадженні електронної звітності.
4. Єдине вікно подання електронної звітності – це...
5. Назвіть необхідні умови для подання податкових документів до органів ДПС в електронному вигляді.
6. Інформаційна система податкової служби – це...
7. Які зобов'язання підлягають нарахуванню в особових рахунках платників податків.
8. На який термін відкриваються особові рахунки платникам податків.

Тема 4. ПОРЯДОК ПОГАШЕННЯ ПОДАТКОВОГО БОРГУ ПЛАТНИКІВ ПОДАТКІВ

1. Джерела сплати грошових зобов'язань та погашення податкового боргу платників податків.
2. Повноваження органів податкового контролю щодо примусового стягнення податкового боргу.
3. Порядок погашення грошових зобов'язань та податкового боргу платників податків.
4. Підстави та порядок надання відстрочення та розстрочення грошових зобов'язань або сплати податкового боргу.
5. Списання безнадійного податкового боргу.

1. Джерела сплати грошових зобов'язань та погашення податкового боргу платників податків

Джерелами самостійної сплати грошових зобов'язань або погашення податкового боргу визначаються будь-які власні кошти платника податків, у тому числі ті, що отримані від здійснення його господарської діяльності (реалізація товарів, надання послуг, виконання робіт, реалізація майна, випуск цінних паперів, залучені фінансові ресурси) та інших джерел, за винятком майна та коштів, визначених у п. 87.3 ст. 87 Податкового Кодексу.

Одним із джерел сплати грошових зобов'язань або податкового боргу з відповідного платежу визначено суми надміру сплачених сум такого платежу або за рахунок помилково та/або надміру сплачених сум з інших платежів до відповідних бюджетів. У першому випадку такі суми спрямовуються в рахунок погашення грошових зобов'язань або податкового боргу без заяви платника податків, а другому - за заявою.

Надходження до бюджету від сплати грошових зобов'язань та погашення податкового боргу здійснюється у грошовій формі.

Нормою закріплено можливість погашення податкового боргу майном платника податків (у визначенні ст. 190 Цивільного кодексу України) за винятком майна, визначеного п. 87.3 ст. 87 Податкового Кодексу та іншими законодавчими актами.

Одним із додаткових джерел погашення податкового боргу може бути заборгованість третіх осіб перед платником податків - боржником (дебіторська заборгованість). Дебіторська заборгованість може бути джерелом погашення податкового боргу, якщо:

- на момент застосування даного повноваження строк погашення сум дебіторської заборгованості настав;
- право вимоги такої дебіторської заборгованості переведено на орган стягнення, а саме: орган державної податкової служби.

Крім того, законодавець визначає, що дебіторська заборгованість продовжує залишатися активом платника податків, що має податковий борг, до моменту надходження коштів до бюджету за рахунок цієї дебіторської заборгованості. Про надходження коштів орган державної податкової служби повідомляє платника податків у п'ятиденний термін з дня отримання відповідного документа.

Законодавцем передбачено можливість погашення податкових зобов'язань філії платника податків не тільки за рахунок власних коштів, але й за рахунок майна юридичної особи, у складі якої знаходиться така філія. Так, у разі недостатності коштів, одержаних від продажу майна філії, відокремленого підрозділу юридичної особи або неможливості їх продажу, орган стягнення приймає відповідне рішення про продаж майна такої юридичної особи.

Додатковим джерелом погашення податкового боргу банків, небанківських фінансових установ, у тому числі страхових організацій, визначено кошти (у тому числі депозитні вклади та залучені кредитні ресурси), у сумі, яка не перевищує суму їх власного капіталу (без урахування страхових та прирівняних до них обов'язкових резервів, сформованих відповідно до закону). Визначення розміру власного капіталу здійснюється відповідно до положень Закону України «Про банки і банківську діяльність».

Нормою визначається, що кошти, які надходять у рахунок погашення податкового боргу органами податкової служби спрямовуються на погашення податкового боргу або грошового зобов'язання, виходячи з черговості їх виникнення, причому спочатку погашаються суми податкового боргу, а потім поточні суми грошових зобов'язань (за винятком випадків спрямування коштів платника податків на виплату заробітної плати та єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування).

Не можуть бути використані як джерела погашення податкового боргу платника податків (п. 87.3 ст. 87 ПКУ):

1. майно платника податків, надане ним у заставу іншим особам (на час дії такої застави), якщо така застава зареєстрована згідно із законом у відповідних державних реєстрах до моменту виникнення права податкової застави;

2. майно, яке належить на правах власності іншим особам та перебуває у володінні або користуванні платника податків, у тому числі (але не виключно) майно, передане платнику податків у лізинг (оренду), схов (відповідальне зберігання), ломбардний схов, на комісію (консигнацію); давальницька сировина, надана підприємству для переробки, крім її частини, що надається платнику податків як оплата за такі послуги, а також майно інших осіб, прийняті платником податків у заставу чи заклад, довірче та будь-які інші види агентського управління;

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

4. кошти кредитів або позик, наданих платнику податків кредитно-фінансовою установою, що обліковуються на позичкових рахунках, відкритих на

користь такого платника податків, суми акредитивів, що виставлені на ім'я платника податків, але не відкриті, суми авансових платежів та попередньої оплати за контрактами підприємств суднобудівної промисловості, отримані від замовників морських, річкових суден та інших плавучих засобів, які зараховуються на окремі рахунки цих підприємств, відкриті відповідно до статті 1 Закону України "Про заходи щодо державної підтримки суднобудівної промисловості в Україні";

5. майно, включене до складу цілісних майнових комплексів державних підприємств, які не підлягають приватизації, у тому числі казенних підприємств. Порядок віднесення майна до такого, що включається до складу цілісного майнового комплексу державного підприємства, встановлюється Фондом державного майна України;

6. майно, вільний обіг якого заборонено згідно із законодавством України (у випадку якщо підприємницька діяльність з майном, що продається, підлягає ліцензуванню згідно із Законом України «Про ліцензування окремих видів господарської діяльності», покупцями такого майна можуть бути лише особи, які отримали відповідну ліцензію);

7. майно, що не може бути предметом застави відповідно до Закону України "Про заставу".

До такого майна, зокрема, віднесено:

- культурні цінності, що є об'єктами права державної чи комунальної власності і занесені або підлягають занесенню до Державного реєстру національного культурного надбання;
- пам'ятки культурної спадщини, які відповідно до Закону занесені до Переліку пам'яток культурної спадщини, що не підлягають приватизації.

Крім того, не може бути джерелом погашення податкового боргу майно та кошти благодійних організацій, а також приватизаційні папери.

8. кошти інших осіб, надані платнику податків у вклад (депозит) або довірче управління, а також власні кошти юридичної особи, що використовуються для виплат заборгованості з основної заробітної плати за фактично відпрацьований час фізичним особам, які перебувають у трудових відносинах з такою юридичною особою.

Прямою нормою заборонена будь-яка уступка грошового зобов'язання або податкового боргу платника податків третім особам. Така норма не застосовується у разі, коли гарантами повного та своєчасного погашення грошових зобов'язань, які оскаржуються платником податків в адміністративному або судовому порядку, платника податків виступають інші особи, зокрема це стосується випадку використання податкової поруки.

Податковою порукою визначена видана банком гарантія погашення податкового боргу платника податків. Податковою порукою гарантується погашення грошового зобов'язання, що входить до складу податкового боргу, якщо нарахування такого грошового зобов'язання оскаржується платником податків в адміністративному або судовому порядку.

У разі винесення судом ухвали про порушення провадження у справі про банкрутство платника податків порядок погашення грошових зобов'язань, які включені до конкурсних кредиторських вимог контролюючих органів до такого боржника, визначається згідно з нормами Закону України «Про відновлення платоспроможності боржника або визнання його банкрутом».

Стягнення податкового боргу з платника податку - фізичної особи відбувається за рішенням суду. Для цього орган стягнення повинен звернутися до суду з відповідним позовом.

Стягнення податкового боргу за рішенням суду здійснюється державною виконавчою службою відповідно до законодавства про виконавче провадження.

Нормою визначено, що у разі, коли податковий борг виник за операціями, що виконувались у межах договорів про спільну діяльність, джерелом погашення такого податкового боргу є майно платників податків, що є учасниками такого договору.

2. Повноваження органів податкового контролю щодо примусового стягнення податкового боргу

Податкові органи в силу наданих їм повноважень Податковим кодексом України мають право:

1) зупинення видаткових операцій на рахунках платника податків, заборона відчуження таким платником податків майна та зобов'язання платника податків виконати законні вимоги податкового керуючого;

2) погашення усієї суми податкового боргу за рахунок майна платника податків, що перебуває у податковій заставі, та стягнення податкового боргу за рахунок готівкових коштів та коштів на рахунку платника податків;

3) адміністративного арешту майна платника податків та накладення арешту на кошти на рахунках платника податків;

4) стягнення суми податкового боргу платника податку — фізичної особи.

Податковий керуючий є посадовою (службовою) особою органу державної податкової служби за місцем реєстрації платника податків. Податковий керуючий призначається керівником органу державної податкової служби за місцем реєстрації платника податків, що має податковий борг (ст. 91. ПКУ).

Відповідно до п. 91.3 ст. 91 Податкового кодексу податковий керуючий виконує такі функції:

- описує майно платника податку, що має податковий борг у податкову заставу;
- здійснює перевірку стану збереження майна, яке перебуває у податковій заставі;
- проводить опис майна, на яке поширюється право податкової застави, для його продажу у випадках, передбачених Податковим кодексом;

- одержує від боржника інформацію про операції із заставленим майном, а в разі його відчуження без згоди органу державної податкової служби вимагає пояснення від платника податків або його службових (посадових) осіб.

У разі продажу в рахунок погашення податкового боргу майна платника податків, на яке поширюється право податкової застави, податковий керуючий має право отримувати від такого платника податків документи, що засвідчують право власності на зазначене майно.

У разі коли платник податків, що має податковий борг, перешкоджає виконанню податковим керуючим повноважень, такий податковий керуючий складає акт про перешкоджання платником податків виконанню таких повноважень. На підставі цього орган державної податкової служби звертається до суду щодо зупинення видаткових операцій на рахунках платника податків та зобов'язання такого платника податків виконати законні вимоги податкового керуючого. Суд визначає строк, на який можуть бути зупинені видаткові операції, проте він не може перевищувати двох місяців. Зупинення видаткових операцій на рахунках платника податків може бути достроково скасовано за рішенням податкового керуючого або суду.

Податкові органи мають право примусового стягнення податкового боргу платників податків у такі способи, як:

- 1) взяття майна платника податків у податкову заставу;
- 2) адміністративний арешт майна платника податків;
- 3) продаж майна, що перебуває у податковій заставі.

Податкова застава - це спосіб забезпечення сплати платником податків грошового зобов'язання та пені, не сплачених таким платником у строк, визначений ПКУ. У разі невиконання платником податків грошового зобов'язання, забезпеченого податковою заставою, орган стягнення у порядку, визначеному ПКУ, звертає стягнення на майно такого платника, що є предметом податкової застави. Податкова застава спрямована на гарантування надходження до бюджетів податків і зборів у разі порушення платником встановленого законом терміну сплати податкового зобов'язання.

Сутністю податкової застави є тимчасове обмеження щодо відчуження майна платником податків, який має податковий борг.

Існує дві підстави виникнення права податкової застави (ст. 89 ПКУ):

- несплати у строки, встановлені Податковим кодексом України, суми грошового зобов'язання, самостійно визначеної платником податків у податковій декларації, - з дня, що настає за останнім днем зазначеного строку;
- несплати у строки, встановлені Податковим кодексом України, суми грошового зобов'язання, самостійно визначеної контролюючим органом, - з дня виникнення податкового боргу.

Право податкової застави поширюється на будь-яке майно платника податків, яке перебуває в його власності (господарському віданні або оперативному управлінні) у день виникнення такого права і балансова вартість якого відповідає сумі податкового боргу платника податків, а також на інше майно, на яке платник податків набуде прав власності у майбутньому. У разі коли

балансова вартість такого майна не визначена, його опис здійснюється за результатами оцінки, яка проводиться відповідно до Закону України «Про оцінку майна, майнових прав та професійну оціночну діяльність в Україні».

Право податкової застави не поширюється на іпотечні активи, що належать емітенту та є забезпеченням відповідного випуску іпотечних сертифікатів з фіксованою доходністю, та грошові доходи від цих іпотечних активів до повного виконання емітентом зобов'язань за цим випуском іпотечних сертифікатів з фіксованою доходністю й на склад іпотечного покриття та грошові доходи від нього до повного виконання емітентом зобов'язань за відповідним випуском звичайних іпотечних облігацій.

Процедуру оформлення опису майна, на яке поширюється право податкової застави проводить податковий керуючий. До акта опису включається ліквідне майно, яке можливо використати як джерело погашення податкового боргу. Опис майна у податкову заставу здійснюється на підставі рішення керівника органу державної податкової служби, яке пред'являється платнику податків, що має податковий борг. Акт опису майна, на яке поширюється право податкової застави, складається податковим керуючим у порядку та за формою, що затверджені центральним органом державної податкової служби. Відмова платника податків від підписання акта опису майна, на яке поширюється право податкової застави, не звільняє такого платника податків від поширення права податкової застави на описане майно. У такому випадку опис здійснюється у присутності не менш, ніж двох понять.

У разі коли платник податків не допускає податкового керуючого для здійснення опису майна такого платника податків у податкову заставу та/або не подає документи, необхідні для такого опису, податковий керуючий складає акт відмови платника податків від опису майна у податкову заставу.

У цьому разі орган державної податкової служби звертається до суду з поданням про зупинення видаткових операцій на рахунках платника податків, заборону відчуження таким платником податків майна та зобов'язання такого платника податків допустити податкового керуючого для опису майна у податкову заставу. Цей захід спрямований на забезпечення виконання платником податків обов'язків, а також на підвищення ефективності адміністрування податків.

На практиці виникають ситуації, коли на момент складення акта опису майно відсутнє або його балансова вартість менша суми податкового боргу. У такому разі право податкової застави поширюється на інше майно, на яке платник податків набуде право власності у майбутньому до погашення податкового боргу в повному обсязі.

Платник податків зобов'язаний не пізніше робочого дня, наступного за днем набуття права власності на будь-яке майно, повідомити орган державної податкової служби про наявність такого майна. Орган державної податкової служби зобов'язаний протягом трьох робочих днів з дня отримання зазначеного повідомлення прийняти рішення щодо включення такого майна до акта опису майна, на яке поширюється право податкової застави, та балансова вартість якого

відповідає сумі податкового боргу платника податків, або відмовити платнику податків у включенні майна до акта опису.

У разі коли орган державної податкової служби приймає рішення про включення майна до акта опису, складається відповідний акт опису, один примірник якого надсилається платнику податків з повідомленням про вручення. До прийняття відповідного рішення органом державної податкової служби платник податків не має права відчужувати таке майно.

У разі відчуження майна, яке перебуває у податковій заставі, без згоди органу державної податкової служби, відповідно до ст. 124 Податкового кодексу України, платник податків сплачує штраф у розмірі вартості відчуженого майна.

Винятком із загального правила співвідношення суми податкового боргу та балансової вартості майна платника податків є випадок, коли майно платника податків неподільне і його балансова вартість більша від суми податкового боргу. У такому випадку таке майно підлягає опису у податкову заставу у повному обсязі.

Орган державної податкової служби зобов'язаний безоплатно зареєструвати податкову заставу у відповідному державному реєстрі.

Відповідно до п. 93.1 ст. 93 Податкового кодексу підставами припинення податкової застави є:

- отримання органом державної податкової служби підтвердження повного погашення суми податкового боргу в установленому законодавством порядку;
- визнання податкового боргу безнадійним;
- прийняття відповідного рішення судом у межах процедур, визначених законодавством з питань банкрутства;
- отримання платником податків рішення відповідного органу про скасування раніше прийнятих рішень щодо нарахування суми грошового зобов'язання або його частини (пені та штрафних санкцій) внаслідок проведення процедури адміністративного або судового оскарження;

• реєстрації в органі державної податкової служби податкової поруки. Підставою для звільнення майна платника податків з-під податкової застави та її виключення з державних реєстрів застав рухомого або нерухомого майна є відповідний документ, що засвідчує закінчення будь-якої з подій, визначених пп. 93.1.1 - 93.1.5 п. 93.1 ст. 93 Податкового кодексу України.

Порядок застосування податкової застави встановлюється центральним органом державної податкової служби.

Адміністративний арешт майна платника податків є винятковим способом забезпечення виконання платником податків його обов'язків, визначених законом.

Підставами застосування арешту майна є з'ясування однієї з таких обставин (ст. 94 ПКУ):

- фізична особа, яка має податковий борг, виїжджає за кордон;
- платник податків порушує правила відчуження майна, що перебуває у податковій заставі;

- платник податків відмовляється від проведення документальної перевірки за наявності законних підстав для її проведення або від допуску посадових осіб органу державної податкової служби;
- відсутні свідоцтва про державну реєстрацію суб'єктів господарювання, спеціальні дозволи (ліцензії) на її здійснення, торгові патенти, сертифікати відповідності реєстраторів розрахункових операцій;
- відсутня реєстрація особи як платника податків в органі державної податкової служби, якщо така реєстрація є обов'язковою відповідно до Податкового кодексу, або коли платник податків, що отримав податкове повідомлення або має податковий борг, вчиняє дії з переведення майна за межі України, його приховування або передачі іншим особам;
- платник податків відмовляється від проведення перевірки стану збереження майна, яке перебуває у податковій заставі;
- платник податків не допускає податкового керуючого до складання акта опису майна, яке передається в податкову заставу, та/або акта опису (виділення) майна для його продажу.

Арешт майна може бути повним або умовним.

Повним арештом майна визнається заборона платнику податків на реалізацію прав розпорядження або користування його майном.

Умовним арештом майна визнається обмеження платника податків щодо реалізації прав власності на таке майно, що полягає в обов'язковому попередньому отриманні дозволу керівника відповідного органу державної податкової служби на здійснення платником податків будь-якої операції з таким майном.

За наявності підстав застосування арешту майна керівник органу державної податкової служби (його заступник) приймає рішення про застосування арешту майна платника податків, яке надсилається платнику податків з вимогою тимчасово зупинити відчуження його майна та іншим особам, у володінні, розпорядженні або користуванні яких перебуває майно такого платника податків, з вимогою тимчасово зупинити його відчуження.

Арешт коштів на рахунку платника податків здійснюється винятково на підставі судового рішення після звернення органу державної податкової служби до суду. Звільнення коштів з-під арешту банк або інша фінансова установа здійснює за рішенням суду.

Відповідно до п. 94.7 ст. 94 Податкового кодексу України арешт майна може бути також застосований до товарів, які виготовляються, зберігаються, переміщуються або реалізуються з порушенням правил, визначених митним законодавством України чи законодавством з питань оподаткування акцизним податком, та товарів, у тому числі валютних цінностей, які продаються з порушенням порядку, визначеного законодавством, якщо їх власника не встановлено.

У цьому випадку службові (посадові) особи контролюючих органів або інших правоохоронних органів відповідно до їх компетенції тимчасово затримують таке майно із складенням протоколу, який повинен містити відомості

про причини такого затримання з посиланням на порушення конкретної законодавчої норми; опис майна, його родових ознак і кількості; відомості про особу (особи), в якій було вилучено такі товари (за їх наявності); перелік прав та обов'язків таких осіб, що виникають у зв'язку з таким вилученням.

Рішення про накладення арешту на майно повинне бути прийняте до 24 години робочого дня, що настає за днем складення протоколу про тимчасове затримання майна, але якщо відповідно до законодавства України орган державної податкової служби закінчує роботу раніше, то такий строк закінчується в час такого закінчення роботи.

У разі якщо рішення про арешт майна не приймається протягом зазначеного строку, майно вважається звільненим з-під режиму тимчасового затримання, а посадові чи службові особи, які перешкоджають такому звільненню, несуть відповідальність згідно із законом.

Арешт майна є тимчасовим заходом, спрямованим на забезпечення виконання платником податків передбачених законом обов'язків.

Арешт може бути накладено на майно строком до 96 годин від години підписання відповідного рішення керівником органу державної податкової служби (його заступником), обґрунтованість якого протягом 96 годин має бути перевірена судом. Зазначений строк не може бути продовжений в адміністративному порядку, у тому числі за рішенням інших державних органів, крім випадків, якщо власника майна, на яке накладено арешт, не встановлено (не виявлено).

У цих випадках таке майно перебуває під режимом адміністративного арешту протягом строку, визначеного законом для визнання його безхазяйним, або у разі коли майно є таким, що швидко псується, - протягом граничного строку, визначеного законодавством.

Функції виконавця рішення про арешт майна платника податків покладаються на податкового керуючого або іншого працівника органу державної податкової служби, призначеного його керівником (заступником). Виконавець рішення про арешт:

- надсилає рішення про арешт майна платнику податків з вимогою тимчасово зупинити відчуження його майна та іншим особам, у володінні, розпорядженні або користуванні яких перебуває майно такого платника податків, з вимогою тимчасово зупинити його відчуження;
- організовує опис майна платника податків.

Забороняється опис майна платника податків та складання протоколу, який містить опис та перелік майна, що арештовується у період з 20-ї години до 9-ї години наступного дня.

Пунктом 94.19 ст. 94 Податкового кодексу України встановлюється перелік підстав припинення адміністративного арешту майна платника податків:

- 1) відсутність рішення суду про визнання арешту обґрунтованим;
- 2) погашенням податкового боргу платника податків;

3) усуненням платником податків причин застосування адміністративного арешту;

4) ліквідацією платника податків, у тому числі внаслідок проведення процедури банкрутства;

5) наданням відповідному органу державної податкової служби третьою особою належних доказів про належність арештованого майна до об'єктів права власності цієї третьої особи;

6) скасуванням судом або органом державної податкової служби рішення керівника органу державної податкової служби (його заступника) про арешт;

7) прийняттям судом рішення про припинення адміністративного арешту;

8) пред'явленням платником податків свідоцтва про державну реєстрацію суб'єкта господарювання, дозволів (ліцензій) на провадження діяльності, торгових патентів, сертифікатів відповідності реєстраторів розрахункових операцій;

9) фактичним проведенням платником податків інвентаризації основних фондів, товарно-матеріальних цінностей, коштів, у тому числі зняття залишків товарно-матеріальних цінностей, готівки.

У разі якщо рішення про звільнення майна з-під арешту прийнято щодо арешту, який було визнано судом обґрунтованим, орган державної податкової служби повідомляє про своє рішення відповідний суд не пізніше наступного робочого дня.

Процедура продажу майна, що перебуває у податковій заставі. Орган державної податкової служби здійснює за платника податків і на користь держави заходи щодо погашення податкового боргу такого платника податків шляхом стягнення коштів, які перебувають у його власності, а в разі їх недостатності - шляхом продажу майна такого платника податків, яке перебуває у податковій заставі. Стягнення коштів та продаж майна платника податків провадиться не раніше ніж через 60 календарних днів з моменту надіслання такому платнику податкової вимоги.

Стягнення коштів з рахунків платника податків у банках, обслуговуючих такого платника податків, здійснюється за рішенням суду, яке направляється до виконання органам державної податкової служби, у розмірі суми податкового боргу або його частини.

Орган державної податкової служби звертається до суду із заявою про надання дозволу на погашення усієї суми податкового боргу за рахунок майна платника податків, що перебуває у податковій заставі.

Рішення суду щодо надання дозволу є підставою для прийняття органом державної податкової служби рішення про погашення усієї суми податкового боргу.

Орган державної податкової служби на підставі рішення суду має право здійснити стягнення коштів у рахунок погашення податкового боргу за рахунок готівки, що належить такому платнику податків.

Вилучені готівкові кошти вносяться посадовою особою органу державної податкової служби до банку в день стягнення для перерахування до відповідного бюджету чи державного цільового фонду в рахунок погашення податкового боргу

платника податків. У разі неможливості внесення зазначених коштів протягом того самого дня їх необхідно внести в банк наступного робочого дня. Забезпечення збереження зазначених коштів до моменту їх внесення в банк здійснюється відповідним органом державної податкової служби.

У разі якщо сума коштів, отримана у результаті продажу майна платника податків, перевищує суму його грошового зобов'язання та податкового боргу, різниця перераховується на рахунки такого платника податків або його правонаступників.

Процедура продажу майна платника податків проводиться на публічних торгах та/або через торговельні організації.

Продаж майна платника податків на публічних торгах здійснюється у такому порядку (п. 95.7 ст. 95 ПКУ):

- майно, яке може бути згруповано та стандартизовано, підлягає продажу за кошти виключно на біржових торгах, які проводяться біржами, що створені відповідно до закону і визначені органом державної податкової служби на конкурсних засадах;
- цінні папери - на фондових біржах у порядку, встановленому Законом України «Про цінні папери та фондовий ринок»;
- інше майно, об'єкти рухомого чи нерухомого майна, а також цілісні майнові комплекси підприємств підлягають продажу за кошти виключно на цільових аукціонах, які організуються за поданням відповідного органу державної податкової служби на зазначених біржах.

У разі продажу цілісного майнового комплексу підприємства, майно якого перебуває у державній або комунальній власності, чи якщо згідно із законодавством з питань приватизації для відчуження майна підприємства необхідна попередня згода органу приватизації або іншого державного органу, уповноваженого здійснювати управління корпоративними правами, продаж майна такого підприємства організується державним органом приватизації за поданням відповідного органу державної податкової служби з дотриманням норм законодавства з питань приватизації. При цьому інші способи приватизації, крім грошової, не дозволяються.

З метою реалізації майна, яке перебуває у податковій заставі, проводиться експертна оцінка вартості такого майна для визначення початкової ціни його продажу. Така оцінка проводиться у порядку, визначеному Законом України «Про оцінку майна, майнових прав та професійну оціночну діяльність в Україні».

Платник податків, майно якого перебуває в податковій заставі, має право самостійно здійснити оцінку шляхом укладення договору з оцінювачем. Якщо платник податків самостійно не здійснює оцінку протягом двох місяців з моменту прийняття рішення про реалізацію майна, орган державної податкової служби самостійно укладає договір про проведення оцінки майна.

Під час продажу майна на товарних біржах орган державної податкової служби укладає відповідний договір з брокером (брокерською конторою), яка вчиняє дії з продажу такого майна за дорученням органу державної податкової служби на умовах найкращої цінової пропозиції.

Якщо платник податків у будь-який момент до укладення договору купівлі-продажу його майна повністю погашає суму податкового боргу, орган державної податкової служби скасовує рішення про проведення їх продажу та вживає заходів щодо зупинення торгів.

Орган державної податкової служби вживає заходів щодо погашення податкового боргу платника податків, включаючи стягнення з дебіторів платника податку, який має податковий борг, сум дебіторської заборгованості, строк погашення якої настав та право вимоги якої переведено на органи державної податкової служби. З цією метою орган державної податкової служби звертається до суду із заявою про стягнення з дебіторів платника податку, який має податковий борг, сум дебіторської заборгованості, строк погашення якої настав та право вимоги якої переведено на органи державної податкової служби, у рахунок погашення податкового боргу такого платника податків. Сума коштів, що надходить у результаті стягнення дебіторської заборгованості, в повному обсязі (але в межах суми податкового боргу) зараховується до відповідного бюджету чи державного цільового фонду в рахунок погашення податкового боргу платника податків. Сума дебіторської заборгованості, стягнена понад суму податкового боргу, передається у розпорядження платника податку.

3. Порядок погашення грошових зобов'язань та податкового боргу платників податків

Погашення податкового боргу державних підприємств, які не підлягають приватизації, та комунальних підприємств.

Норми статті 96 Податкового кодексу встановлюють особливий порядок погашення податкового боргу певних видів суб'єктів господарювання державного та комунального секторів економіки, зокрема таких, як:

- комунальні підприємства, що діють на основі комунальної власності територіальної громади;
- державні підприємства, що діють на основі державної власності і не підлягають приватизації.

У разі якщо сума коштів, отримана від продажу внесеного в податкову заставу майна комунального підприємства, не покриває суму його податкового боргу і витрат, пов'язаних з організацією та проведенням публічних торгів, або у разі відсутності у такого боржника власного майна, що відповідно до законодавства України може бути внесено в податкову заставу та відчужено, орган державної податкової служби зобов'язаний звернутися до органу місцевого самоврядування чи органу виконавчої влади, до сфери управління якого належить майно такого платника податків, з поданням щодо прийняття рішення про:

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

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

3. ліквідацію такого платника податків та призначення ліквідаційної комісії;

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

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

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

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

3. ліквідацію такого платника податків та призначення ліквідаційної комісії;

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

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

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

Відповідно до п. 96.4 статті Податкового кодексу виникнення у державного або комунального підприємства податкового боргу є підставою для розірвання трудового договору (контракту) і, згідно із ст. 36, 41 Податкового кодексу, законів про працю України, припинення трудових відносин власника або уповноваженого ним органу з керівником такого підприємства. Пункт 96.4 статті 96 Податкового кодексу не поширюються на випадки виникнення податкового боргу внаслідок обставин непереборної сили (форс-мажорних обставин) або невиконання або неналежного виконання державними органами зобов'язань щодо оплати товарів (робіт, послуг), придбаних у такого платника податків за рахунок бюджетних коштів, з надання платнику податків субсидій або дотацій, передбачених законодавством, або з повернення платнику податків надміру внесених податків та зборів чи їх бюджетного відшкодування згідно з Податковим кодексом та податковим законодавством України.

Погашення грошових зобов'язань або податкового боргу в разі ліквідації платника податків, не пов'язаної з банкрутством.

Відповідно до п. 97.1 ст 97 ПКУ під ліквідацією платника податків розуміється ліквідація платника податків як юридичної особи або зупинення державної реєстрації фізичної особи - підприємця, внаслідок якої відбувається закриття їх рахунків та/або втрата їх статусу як платника податків відповідно до законодавства.

Насамперед, погашення грошових зобов'язань або податкового боргу в разі ліквідації платника податків пов'язано, з одного боку, із загальним порядком ліквідації юридичної особи, фізичної особи - підприємця, суб'єкта господарювання, з іншого - із ліквідацією платника податків, під час якої відбуваються зміни у правовому статусі платника податків, що визначений Податковим кодексом, та припиненням його податкового обов'язку.

Водночас у разі отримання, відповідно до норм Податкового кодексу та інших нормативно-правових актів, даних про початок ліквідаційної процедури платника податків ОДПС при наявності достатніх підстав має право:

- 1) проводити документальні позапланові виїзні перевірки (ст. 78 ПКУ);
- 2) припинити адміністративний арешт майна платника податків у зв'язку із ліквідацією платника податків (ст. 94 ПКУ) та ін.

Наслідками проведення процедур ліквідації платника податків можуть бути закриття його рахунків у фінансових установах та/або втрата правового статусу як платника податків відповідно до норм Податкового кодексу. Так, втрата правового статусу як платника податків може передбачати такі заходи, як:

- 1) виключення з реєстру платників податку і анулювання такої реєстрації за умов, визначених Податкового кодексу (ст. 184 ПКУ);
- 2) внесення держреєстратором в установленому порядку до Єдиного державного реєстру запису про державну реєстрацію припинення юридичної особи або підприємницької діяльності фізичної особи - підприємця на підставі довідки відповідного ОДПС про відсутність заборгованості по податках, зборах (обов'язкових платежах) тощо.

У випадках коли власник або уповноважений ним орган приймає у добровільному порядку рішення щодо припинення діяльності підприємства в результаті ліквідації, не пов'язаної з банкрутством, майно такого платника податків використовується у черговості, визначеній відповідно до законів України. Так, ст. 112 Цивільного кодексу України встановлено порядок черговості задоволення вимог кредиторів платоспроможної юридичної особи, у т. ч. вимоги щодо податків, зборів (обов'язкових платежів).

У разі добровільного прийняття власником або уповноваженим ним органом рішення про ліквідацію юридичної особи, відповідно до п. 16.1.10 ст. 16 Податкового кодексу, виникає обов'язок платника податків за місцем обліку повідомити ОДПС про його ліквідацію або реорганізацію протягом трьох робочих днів з дня прийняття відповідного рішення (крім випадків, коли обов'язок здійснювати таке повідомлення покладено законом на орган державної реєстрації).

У разі якщо внаслідок ліквідації платника податків або скасування державної реєстрації фізичної особи – підприємця частина його грошових зобов'язань чи податкового боргу залишається непогашеною у зв'язку з недостатністю майна, така частина погашається за рахунок майна засновників або учасників такого підприємства, якщо вони несуть повну або додаткову відповідальність за зобов'язаннями платника податків згідно із законом, у межах повної або додаткової відповідальності, а в разі ліквідації філії, відділення чи іншого відокремленого підрозділу юридичної особи - за рахунок юридичної особи незалежно від того, чи є вона платником податку, стосовно якого виникло грошове зобов'язання або виник податковий борг такої філії, відділення, іншого відокремленого підрозділу.

В інших випадках грошові зобов'язання або податковий борг, що залишаються непогашеними після ліквідації платника податків, вважаються безнадійним податковим боргом і підлягають списанню в порядку, визначеному Кабінетом Міністрів України, а також ст. 101 цього Кодексу.

Особою, відповідальною за погашення грошових зобов'язань чи податкового боргу платника податків, є (ст. 97.4 ПКУ):

- 1) стосовно платника податків, який ліквідується, - ліквідаційна комісія або інший орган, що проводить ліквідацію згідно із законодавством України;
- 2) щодо філій, відділень, інших відокремлених підрозділів платника податків, що ліквідується, - такий платник податків;
- 3) стосовно фізичної особи - підприємця - така фізична особа;
- 4) стосовно фізичної особи, яка померла або визнана судом безвісно відсутньою або оголошена померлою чи визнана недієздатною, - особи, які вступають у права спадщини або уповноважені здійснювати розпорядження майном такої особи;
- 5) щодо кооперативів, кредитних спілок, товариств співвласників житла або інших колективних господарств - їх члени (пайовики) солідарно;
- б) щодо інвестиційних фондів - інвестиційна компанія, яка здійснює управління таким інвестиційним фондом.

У разі коли платник податків, що ліквідується, має суми надміру сплачених або невідшкодованих податків з відповідного бюджету, такі суми підлягають заліку в рахунок його грошових зобов'язань або податкового боргу перед таким бюджетом. У разі коли суми надміру сплачених або суми невідшкодованих податків з відповідного бюджету перевищують суми грошових зобов'язань або податкового боргу перед таким бюджетом, суми перевищення використовуються для погашення грошових зобов'язань або податкового боргу перед іншими бюджетами. За відсутності таких зобов'язань (боргу) перераховуються у розпорядження такого платника податку.

Порядок погашення грошових зобов'язань або податкового боргу у разі реорганізації платника податків.

Під реорганізацією платника податків розуміється зміна його правового статусу, яка передбачає будь-яку з таких дій або їх поєднання (ст. 98.1 ПКУ):

1) зміну найменування платника податків, а для господарських товариств - зміну організаційно-правового статусу товариства, що тягне за собою зміну їх коду згідно з Єдиним державним реєстром підприємств та організацій України та/або податкового номера;

2) злиття платників податків, а саме передача майна платника податків до статутних фондів інших платників податків, унаслідок чого відбувається ліквідація платника податків, який зливається з іншими;

3) поділ платника податків на декілька осіб, а саме поділ його майна між статутними фондами новоутворених юридичних осіб та/або фізичними особами, внаслідок якого відбувається ліквідація юридичного статусу платника податків, який поділяється;

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

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

У разі якщо власник платника податків або уповноважений ним орган приймає рішення про реорганізацію такого платника податків, його грошові зобов'язання чи податковий борг підлягає врегулюванню в такому порядку (ст. 98.2 ПКУ):

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

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

3) якщо реорганізація здійснюється шляхом поділу платника податків на дві або більше особи з ліквідацією такого платника податків, що розподіляється, усі платники податків, які виникнуть після такої реорганізації, набувають усіх прав і обов'язків щодо погашення грошових зобов'язань чи податкового боргу, які виникли до такої реорганізації.

Зазначені зобов'язання чи борг розподіляються між новоутвореними платниками податків пропорційно часткам балансової вартості майна, отриманого ними у процесі реорганізації згідно з розподільним балансом.

Платник податків, майно якого передане в податкову заставу, або той, що скористався правом реструктуризації податкового боргу, зобов'язаний завчасно повідомити орган державної податкової служби про прийняття рішення щодо проведення будь-яких видів реорганізації та подати органу державної податкової служби план такої реорганізації (ст. 98.4 ПКУ). У разі коли орган державної

податкової служби встановлює, що план реорганізації призводить або може у майбутньому призвести до неналежного погашення грошових зобов'язань чи податкового боргу, він має право прийняти рішення про:

1) розподіл суми грошових зобов'язань або податкового боргу між платниками податків, що виникають у результаті реорганізації, з урахуванням очікуваної прибутковості (ліквідності) кожного такого платника податків без застосування принципу пропорційного розподілу, встановленого пунктами 98.2 і 98.3 статті 98 ПКУ;

2) погашення грошових зобов'язань або податкового боргу, забезпечених податковою заставою, до проведення такої реорганізації;

3) встановлення солідарної відповідальності за сплату грошових зобов'язань платника податків, який реорганізується, щодо всіх осіб, утворених у процесі реорганізації, що тягне за собою застосування режиму податкової застави щодо всього майна таких осіб;

4) поширення права податкової застави на майно платника податків, який створюється шляхом об'єднання інших платників податків, якщо один або більше з них мали грошові зобов'язання або податковий борг, забезпечений податковою заставою.

У разі якщо платник податків, що реорганізується, має суми надміру сплачених грошових зобов'язань, такі суми підлягають заліку в рахунок його непогашених грошових зобов'язань або податкового боргу за іншими податками. Зазначена сума розподіляється між бюджетами та державними цільовими фондами пропорційно загальним суммам грошового зобов'язання або податкового боргу такого платника податків.

У разі якщо сума надміру сплачених грошових зобов'язань або невідшкодованих податків та зборів платника податків перевищує суму грошових зобов'язань або податкового боргу з інших податків, сума перевищення перераховується в розпорядження правонаступників такого платника податків пропорційно його частці в майні, що розподіляється, згідно з розподільним балансом або передаточним актом.

Порядок виконання грошових зобов'язань фізичних осіб у разі їх смерті або визнання безвісно відсутніми чи недієздатними, а також неповнолітніх осіб.

Нормами п. 99.1 ст. 99 ПКУ встановлено, що грошові зобов'язання фізичної особи у разі її смерті або оголошення судом померлою виконуються її спадкоємцями, які прийняли спадщину (крім держави), в межах вартості майна, що успадковується, та пропорційно частці у спадщині на дату її відкриття.

Претензії спадкоємцям пред'являються органами державної податкової служби в порядку, встановленому цивільним законодавством України для пред'явлення претензій кредиторами спадкодавця. Після закінчення строку прийняття спадщини грошові зобов'язання та/або податковий борг спадкодавця стають грошовими зобов'язаннями та/або податковим боргом спадкоємців. Протягом строку прийняття спадщини на грошові зобов'язання та/або податковий

борг спадкодавців пеня не нараховується. У разі переходу спадщини до держави грошові зобов'язання померлої фізичної особи припиняються.

Грошові зобов'язання неповнолітніх осіб відповідно до п. 99.2. ПКУ виконуються їх батьками (усиновителями), опікунами (піклувальниками) до набуття неповнолітніми особами цивільної дієздатності в повному обсязі. Батьки (усиновителі) неповнолітніх і неповнолітні у разі невиконання грошових зобов'язань неповнолітніх несуть солідарну майнову відповідальність за погашення грошових зобов'язань та/або податкового боргу.

Грошові зобов'язання фізичної особи, яка визнана судом недієздатною, виконуються її опікуном за рахунок майна такої фізичної особи (п. 99.3 ПКУ). Опікун недієздатної особи виконує грошові зобов'язання, що виникли на день визнання її недієздатною за рахунок майна, на яке може бути звернуто стягнення згідно із законом, такої фізичної особи.

Грошові зобов'язання фізичної особи, яка визнана судом безвісно відсутньою, виконуються особою, на яку в установленому порядку покладено здійснення опіки над майном безвісно відсутньої особи (п. 99.4 ПКУ). Особа, яка здійснює опіку над майном безвісно відсутньої особи, виконує грошові зобов'язання, що виникли на день визнання її безвісно відсутньою, за рахунок майна такої фізичної особи, на яке може бути звернуто стягнення згідно із законом.

Батьки (усиновителі) та опікуни (піклувальники) неповнолітніх, опікуни недієздатних, особи, на яких покладено здійснення опіки над майном безвісно відсутніх (законні представники платників податків - фізичних осіб), відповідно до п. 99.5. ПКУ повинні від імені відповідних фізичних осіб:

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

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

3) у випадках, передбачених Податковим кодексом, вести облік доходів і витрат;

4) виконувати інші обов'язки, визначені Податковим кодексом України.

Законні представники платників податків - фізичних осіб несуть відповідальність, передбачену цим Кодексом та іншими законами для платників податків, за невиконання обов'язків, зазначених у пункті 99.5 ст. 99 ПКУ.

Якщо майна недієздатної або безвісно відсутньої особи недостатньо для забезпечення виконання грошових зобов'язань такої фізичної особи, а також для сплати нарахованих штрафних (фінансових) санкцій, то суми податкового боргу списуються у порядку, встановленому центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування державної фінансової політики.

У разі скасування судом рішення про визнання фізичної особи безвісно відсутньою або прийняття рішення про поновлення цивільної дієздатності фізичної особи, яка визнавалася недієздатною, грошове зобов'язання такої

фізичної особи відновлюється в частині сум податків, списаних відповідно до пункту 99.7 ПКУ. Штрафні (фінансові) санкції у такому разі не сплачуються за період з дня набрання законної сили рішенням суду про визнання фізичної особи безвісно відсутньою чи недієздатною до дня набрання законної сили рішеннями про скасування рішення про визнання фізичної особи безвісно відсутньою чи рішення про поновлення цивільної дієздатності фізичної особи.

4. Підстави та порядок надання відстрочення та розстрочення грошових зобов'язань або сплати податкового боргу

Розстроченням, відстроченням грошових зобов'язань або податкового боргу є перенесення строків сплати платником податків його грошових зобов'язань або податкового боргу під проценти, розмір яких дорівнює розміру пені, визначеному п.129.4 ст.129 Податкового кодексу України. Встановлення розміру процентів, який дорівнює розміру пені, що нараховується на суму непогашеного у строк податкового зобов'язання, є компенсацією втрат відповідного бюджету від несвоєчасного надходження сум податкових зобов'язань.

Платник податків має право звернутися до контролюючого органу із заявою про розстрочення та відстрочення грошових зобов'язань або податкового боргу. Платник податків, який звертається до контролюючого органу із заявою про розстрочення, відстрочення грошових зобов'язань, вважається таким, що узгодив суму такого грошового зобов'язання.

Підставою для розстрочення грошових зобов'язань або податкового боргу платника податків є надання ним доказів існування обставин, перелік яких визначається Кабінетом Міністрів України, що свідчать про наявність загрози виникнення або накопичення податкового боргу такого платника податків, а також економічного обґрунтування, яке свідчить про можливість погашення грошових зобов'язань та податкового боргу та/або збільшення податкових надходжень до відповідного бюджету внаслідок застосування режиму розстрочення, протягом якого відбудуться зміни політики управління виробництвом чи збутом такого платника податків.

Розстрочені суми грошових зобов'язань або податкового боргу (в тому числі окремо - суми штрафних санкцій) погашаються рівними частками, починаючи з місяця, що настає за тим місяцем, у якому прийнято рішення про надання такого розстрочення.

Підставою для відстрочення грошових зобов'язань або податкового боргу платника податків є надання ним достатніх доказів, перелік яких визначається Кабінетом Міністрів України, що свідчать про наявність дії обставин непереборної сили, що призвели до загрози виникнення або накопичення податкового боргу такого платника податків, а також економічного обґрунтування, яке свідчить про можливість погашення грошових зобов'язань або податкового боргу та/або збільшення податкових надходжень до відповідного

бюджету внаслідок застосування режиму відстрочення, протягом якого відбудуться зміни політики управління виробництвом чи збутом такого платника податків.

Відстрочені суми грошових зобов'язань або податкового боргу погашаються рівними частками, починаючи з будь-якого місяця, визначеного відповідним контролюючим органом чи відповідним органом місцевого самоврядування, який згідно із п.100.8 ст. 100 ПКУ затверджує рішення про розстрочення або відстрочення грошових зобов'язань або податкового боргу, але не пізніше строку закінчення 12 календарних місяців з моменту виникнення такого грошового зобов'язання або податкового боргу, або одноразово у повному обсязі.

Рішення про розстрочення та відстрочення грошових зобов'язань чи податкового боргу у межах одного бюджетного року приймається у такому порядку:

- стосовно загальнодержавних податків та зборів - керівником контролюючого органу (його заступником);
- стосовно місцевих податків і зборів - керівником органу державної податкової служби (його заступником) та затверджується фінансовим органом місцевого органу виконавчої влади, до бюджету якого зараховуються такі місцеві податки чи збори.

Рішення про розстрочення та відстрочення грошових зобов'язань чи податкового боргу стосовно загальнодержавних податків та зборів на строк, що виходить за межі одного бюджетного періоду, приймається керівником (заступником керівника) центрального контролюючого органу за узгодженням з Міністерством фінансів України. Відповідно до ч. 1 ст. 45 Бюджетного кодексу України Міністерство фінансів України здійснює прогнозування та аналіз доходів бюджету, а також погодження рішень центрального податкового органу про розстрочення або відстрочення податкових зобов'язань на термін, що виходить за межі одного бюджетного періоду, стосовно загальнодержавних податків і зборів (обов'язкових платежів).

Розстрочення або відстрочення надаються окремо за кожним податком та збором. Строки сплати розстрочених (відстрочених) сум або їх частки можуть бути перенесені шляхом прийняття окремого рішення та внесення відповідних змін до договорів розстрочення (відстрочення).

Договори про розстрочення, відстрочення можуть бути достроково розірвані:

1) з ініціативи платника податків - при достроковому погашенні розстроченої суми грошового зобов'язання та податкового боргу або відстроченої суми грошового зобов'язання або податкового боргу, щодо яких була досягнена домовленість про розстрочення, відстрочення;

2) з ініціативи контролюючого органу в разі, якщо:

- з'ясовано, що інформація, подана платником податків при укладенні зазначених договорів, виявилася недостовірною, неповною або перекрученою;
- платник податків визнається таким, що має податковий борг із грошових зобов'язань, які виникли після укладення зазначених договорів;

- платник податків порушує умови погашення розстроченого грошового зобов'язання чи податкового боргу або відстроченого грошового зобов'язання чи податкового боргу.

З метою гарантування можливості погашення розстроченого або відстроченого податкового боргу майно платника податків перебуває в податковій заставі.

5. Списання безнадійного податкового боргу

Списання безнадійного податкового боргу разом із довгостроковою реструктуризацією та відстроченням, вексельними розрахунками відповідно до норм щорічних законів про Державний бюджет України, бюджетними взаємозаліками шляхом зарахування зустрічних платіжних вимог є так званими «пасивними» адміністративно-правовими і фінансово-економічними способами регулювання не лише відносин погашення податкового боргу платників податків, але й економічних відносин виробництва.

Виходячи із досвіду практики державного податкового регулювання господарської діяльності, основною метою використання списання податкового боргу платників податків були:

- фінансово-економічне «оздоровлення» та стабілізація фінансового стану суб'єктів господарювання;
- скорочення видатків на ліквідацію збиткових підприємств;
- реформування та реструктуризація підприємств державного і комунального секторів економіки, стратегічних галузей;
- створення умов для залучення іноземних інвестицій тощо.

Також у практиці нормативно-правового регулювання проблем податкового боргу платників податків, починаючи із 1997 року, склалася певна ієрархічна класифікація заходів списання такого боргу, зокрема шляхом:

- загального (або тотального) списання податкової заборгованості підприємств, установ, організацій - платників податків - незалежно від форм власності та підпорядкування (застосовувалося відповідно до норм окремих загальних законів щодо усіх платників податків);
- галузевого списання та реструктуризації податкової заборгованості підприємств, установ, організацій - платників податків певної галузі економіки, відповідно до спеціальних галузевих законів, інших нормативно-правових актів (щодо підприємств визначеної галузі або сфери економічної діяльності);
- індивідуальне - списання та реструктуризація податкової заборгованості визначених підприємств.

Під терміном "безнадійний" розуміється:

1) податковий борг платника податку, визнаного в установленому порядку банкрутом, вимоги щодо якого не були задоволені у зв'язку з недостатністю майна банкрута;

2) податковий борг фізичної особи, яка:

- визнана у судовому порядку недієздатною, безвісно відсутньою або оголошена померлою, у разі недостатності майна, на яке може бути звернуто стягнення згідно із законом;
 - померла, у разі недостатності майна, на яке може бути звернуто стягнення згідно із законом;
 - понад 720 днів перебуває у розшуку;
- 3) податковий борг платника податків, стосовно якого минув строк давності, встановлений Податковим кодексом України;
- 4) податковий борг платника податків, що виник внаслідок обставин непереборної сили (форс-мажорних обставин);
- 5) податковий борг платника податків, державна реєстрація якого припинена на підставі рішення суду та внесено запис про виключення з Державного реєстру.

У випадках після ліквідації платника податків грошові зобов'язання або податковий борг, що залишаються непогашеними, також вважаються безнадійним податковим боргом і підлягають списанню.

Визначення й адміністрування списання сум безнадійного податкового боргу здійснюється за даними карток особових рахунків платників податків, що формуються в ОДПС в установленому порядку, станом на день виникнення такого боргу. При прийнятті рішення щодо списання сум податкового боргу (його частини) також приймається рішення щодо закінчення нарахування пені (п. 129.3 ст. 129 ПКУ).

Визнання податкового боргу безнадійним і списання його в установленому законом порядку може бути підставою для звільнення майна платника податків з податкової застави (ст. 93 ПКУ); зняття платника податків з обліку в ОДПС (ст. 67 ПКУ) тощо. Те саме стосується й фізичної особи - платника податків, яка помирає або визнається судом безвісно відсутньою або померлою чи недієздатною, крім випадків, коли з'являються інші особи, що вступають у права спадщини, незалежно від часу набуття таких прав (абз. 2 п. 97.3 ст. 97 ПКУ).

Якщо майна недієздатної або безвісно відсутньої особи недостатньо для забезпечення виконання грошових зобов'язань такої фізичної особи, а також для сплати нарахованих штрафних санкцій, то суми податкового боргу списуються у порядку, встановленому ДПА України.

ПИТАННЯ ДЛЯ САМОКОНТРОЛЮ

1. Назвати джерела сплати грошових зобов'язань або податкового боргу.
2. За яких умов не можуть бути використано майно платника податків як джерело погашення податкового боргу.
3. Поняття «Податкова порука», його сутність.
4. Які права мають податкові органи в силу наданих їм повноважень Податковим кодексом України.

5. За яких умов податкові органи мають право примусового стягнення податкового боргу платника податків.
6. Розкрити сутність податкової застави, процедура її оформлення, на яких підставах припиняється.
7. Види арешту майна, процедура застосування.
8. Які функції положені на виконавця рішення про арешт майна платника податків.
9. За якої умови забороняється опис майна платника податків.
10. Розкрити сутність процедури продажу майна, що перебуває у податковій заставі.
11. Реорганізація платників податків.
12. Поняття «Розстрочення грошових зобов'язань», яким чином погашають розстрочену суму грошового зобов'язання.
13. Що є підставою для відстрочення грошових зобов'язань.
14. Що розуміють під терміном «безнадійний».
15. Порядок погашення грошових зобов'язань або податкового боргу у разі реорганізації платника податків.

Тема 5. КОНТРОЛЬ ДІЯЛЬНОСТІ ПОДАТКОВИХ ОРГАНІВ. ПЛАНУВАННЯ ТА ОРГАНІЗАЦІЯ ПРОВЕДЕННЯ ПЕРЕВІРОК

1. Форми податкового контролю.
2. Види та підстави проведення податкових перевірок.
3. Порядок та строки проведення перевірок.
4. Програма податкової перевірки.
5. Вимоги до оформлення документів за результатами податкових перевірок.

1. Форми податкового контролю

Податковий контроль - система заходів, що вживаються контролюючими органами та координуються центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну фінансову політику, з метою контролю правильності нарахування, повноти і своєчасності сплати податків і зборів, а також дотримання законодавства з питань регулювання обігу готівки, проведення розрахункових та касових операцій, патентування, ліцензування та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи (п. 61.1 ст. 61 ПКУ).

Податковий контроль здійснюється шляхом (п. 62.1 ст. 62 ПКУ):

- 1) ведення обліку платників податків;
- 2) інформаційно-аналітичного забезпечення діяльності контролюючих органів;
- 3) перевірок та звірок відповідно до вимог Податкового кодексу, а також перевірок щодо дотримання законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, у порядку, встановленому законами України, що регулюють відповідну сферу правовідносин;
- 4) моніторингу контрольованих операцій та опитування посадових, уповноважених осіб та/або працівників платника податків відповідно до статті 39 ПКУ.

Особливості обліку в органах державної податкової служби визначаються стадіями його здійснення. До них можна віднести:

- а) стадію постановки на облік платника податків. Фактично в цьому випадку здійснюється легалізація суб'єкта, наділеного податковими правами й обов'язками, який має їх реалізовувати;
- б) стадія уточнення, корегування відомостей про платника податків;
- в) стадія зняття з обліку в органах державної податкової служби.

Основним способом податкового контролю є перевірка. Об'єктивна передумова реалізації даного методу податкового контролю пов'язана з повноваженнями органів, наділених правом на проведення контролюючих дій. У широкому сенсі подібними правами наділені всі органи, що контролюють надходження податків і зборів у бюджеті. Однак спеціально для цієї мети

створені органи Державної фіскальної служби України. Серед основних прав державної фіскальної служби виділені права податкових органів на здійснення перевірки грошових документів, бухгалтерських книг, звітів, кошторисів, декларацій та інших документів, пов'язаних з обчисленням і сплатою податкових платежів. Перевірка являє собою діяльність податкових органів по аналізу й дослідженню первинної облікової й звітної документації, пов'язаної зі сплатою податкових платежів, з метою перевірки своєчасної й повної сплати податків і зборів, правильного ведення податкового обліку, обчислення сум податкових платежів, здійснення податкової звітності.

Здійснення перевірок припускає послідовну реалізацію дій, пов'язаних зі здійсненням податкового контролю органами державної податкової служби щодо діяльності конкретних осіб при реалізації ними обов'язків, пов'язаних зі сплатою податків і зборів. Проведення перевірок передбачає певну підготовку до безпосередньо контролюючих дій, здійснення самої перевірки й підведення її підсумків.

Безпосереднім об'єктом дослідження й контролю в ході податкової перевірки є:

- грошові документи,
- бухгалтерські книги,
- звіти,
- кошториси,
- декларації,
- товарно-касові книги,
- показники реєстраторів розрахункових операцій і комп'ютерних систем, які використовуються для розрахунків за наявні кошти зі споживачами.

Об'єктом податкового контролю можуть бути й інші документи, незалежно від способу надання інформації, пов'язані з обчисленням і сплатою податків та зборів (наприклад, патенти, свідоцтва про державну реєстрацію суб'єктів підприємницької діяльності, спеціальні дозволи на її здійснення й т.д.).

Характеризуючи досить складну й системну категорію об'єкта перевірки, логічно розмежувати об'єкт як вираження найбільш фундаментальних ознак, цілей проведення перевірки й об'єкт як видовий прояв призначення перевірки. Об'єкт перевірки передбачає поведження контрольованого суб'єкта по виконанню податкового обов'язку в цілому, дії його по реалізації податкового обліку (як виконання обов'язків щодо ведення реєстрів платників податків і зборів, так і обліку об'єктів оподаткування), сплаті податків і зборів, і податкової звітності. Як видовий прояв, об'єкт перевірки практично, орієнтований на документальні, речовинні й інші носії інформації про дії платників податків щодо реалізації податкового обов'язку (звіти, декларації, кошториси, платіжні документи й т.д.).

Суб'єкти перевірок охоплюють коло осіб, наділених як повноваженнями, так і правами й обов'язками у зв'язку із проведенням податкового контролю. Система відносин, що регулюють здійснення перевірок, передбачає виділення декількох груп:

1) *контролюючі суб'єкти* – особи, наділені повноваженнями на здійснення контролюючих дій. Вони, фактично, організують і здійснюють проведення перевірки. Дії, пов'язані із проведенням перевірок, орієнтовані на оцінку поведінки контрольованих суб'єктів.

2) *контрольовані суб'єкти* – підприємства, установи, організації будь-якої форми власності, спільні підприємства (як здійснюючі підприємницьку діяльність, так і не здійснюючі її), фізичні особи (громадяни України, іноземці й особи без громадянства). Дану групу суб'єктів складають не тільки платники податків і зборів, але й податкові агенти, збирачі податків і т.д., тобто особи, що представляють зобов'язану сторону в податкових правовідносинах.

Якщо проведення перевірки, фактично, неможливо уявити без контрольованого й контролюючого суб'єкта, то наявність експертів, свідків, фахівців не є безумовною вимогою проведення контролюючих дій. Природно, у деяких випадках без них неможливо зробити об'єктивну оцінку дій контрольованої особи, проте виходити з того, що участь подібних осіб у проведенні контролюючих дій носить обов'язковий і наскрізний характер, виглядає перебільшенням.

2. Види та підстави проведення податкових перевірок

Органи державної податкової служби мають право проводити камеральні, документальні (планові або позапланові; виїзні або невиїзні) та фактичні перевірки (п. 75.1 ст. 75 ПКУ).

Податкові перевірки можна класифікувати за декількома підставами:

1) *за обсягом контрольованих дій* (камеральні, документальні та фактичні);

2) *залежно від періодичності проведення документальні перевірки* (планові, позапланові). **Планова перевірка** являє собою перевірку, здійснювану відповідно до плану діяльності контролюючого органу. Як альтернатива планової податкової перевірки, виступають перевірки, здійснювані контролюючими органами поза зв'язком із затвердженим планом проведення контролюючих дій - **позапланові**;

3) *залежно від місця проведення документальні перевірки* (виїзні і невиїзні).

Виїзна перевірка є перевіркою, що здійснюється за місцем перебування платника податків або за місцем розташування об'єкта, стосовно якого проводиться така перевірка, на підставі даних податкових декларацій і існуючих у податкових органах документів і відомостей про діяльність і майно платника податків і зборів, а також отриманих у нього документів і відомостей.

Невиїзна перевірка проводиться в приміщенні органу державної податкової служби.

Виходячи з цього, органи державної податкової служби України мають проводити три види податкових перевірок: камеральні, документальні, фактичні. Різновидами документальних перевірок визначаються планові або позапланові, виїзні або невиїзні.

Камеральною перевіркою вважається перевірка, яка проводиться у приміщенні контролюючого органу виключно на підставі даних, зазначених у податкових деклараціях (розрахунках) платника податків та даних системи електронного адміністрування податку на додану вартість (даних центрального органу виконавчої влади, що реалізує державну політику у сфері казначейського обслуговування бюджетних коштів, в якому відкриваються рахунки платників у системі електронного адміністрування податку на додану вартість, даних Єдиного реєстру податкових накладних та даних митних декларацій), а також даних Єдиного реєстру акцизних накладних та даних системи електронного адміністрування реалізації пального.

Документальною перевіркою вважається перевірка, предметом якої є своєчасність, достовірність, повнота нарахування та сплати усіх передбачених Податковим кодексом податків та зборів, а також дотримання валютного та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, дотримання роботодавцем законодавства щодо укладення та оформлення трудових відносин з працівниками (найманими особами), та яка проводиться на підставі податкових декларацій (розрахунків), фінансової, статистичної та іншої звітності, реєстрів податкового та бухгалтерського обліку, ведення яких передбачено законом, первинних документів, які використовуються в бухгалтерському та податковому обліку і пов'язані з нарахуванням і сплатою податків та зборів, виконанням вимог іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на органи державної податкової служби, а також отриманих в установленому законодавством порядку органом державної податкової служби документів та податкової інформації, у тому числі за результатами перевірок інших платників податків.

Фактичною перевіркою вважається перевірка, що здійснюється за місцем фактичного провадження платником податків діяльності, розташування господарських або інших об'єктів права власності такого платника. Така перевірка здійснюється контролюючим органом щодо дотримання норм законодавства з питань регулювання обігу готівки, порядку здійснення платниками податків розрахункових операцій, ведення касових операцій, наявності ліцензій, свідоцтв, у тому числі про виробництво та обіг підакцизних товарів, дотримання роботодавцем законодавства щодо укладення трудового договору, оформлення трудових відносин з працівниками (найманими особами).

3. Порядок та строки проведення перевірок

Порядок проведення камеральної перевірки (ст. 76 ПКУ)

Єдиним місцем проведення камеральної перевірки є приміщення контролюючого органу. Камеральній перевірці підлягає вся податкова звітність суцільним порядком. Основним завданням камеральної перевірки є перевірка складання податкових декларацій і розрахунків, що включає в себе арифметичний підрахунок підсумкових сум податкових зобов'язань, що підлягають сплаті до

відповідного бюджету або бюджетному відшкодуванню, та перевірка правильності застосування ставок податків і податкових пільг, правильність відображення показників, необхідних для обчислення бази оподаткування; виявлення арифметичних або методологічних помилок.

Особливістю камеральної перевірки є спрощений процесуальний порядок її проведення. Посадові особи контролюючого органу мають право здійснювати камеральну перевірку без будь-якого спеціального рішення керівника такого органу або направлення на її проведення. Законодавець не визначає підстав проведення камеральних перевірок, а це означає, що *всі податкові декларації (розрахунки) підлягають камеральній перевірці*.

Відповідно до п. 86.2. ст. 86 Податкового кодексу України за результатами камеральної перевірки у разі встановлення порушень складається акт у двох примірниках, який підписується посадовими особами такого органу, які проводили перевірку, і після реєстрації в органі державної податкової служби вручається або надсилається для підписання протягом трьох робочих днів платнику податків у порядку, визначеному ст. 42 Податкового кодексу України.

Порядок проведення документальних планових перевірок (ст. 77 ПКУ)

Документальна планова перевірка повинна бути передбачена у плані роботи контролюючого органу. Документальна планова перевірка проводиться відповідно до плану-графіка, до якого відбираються платники, які мають ризик щодо несплати податків та зборів, невиконання іншого законодавства, контроль за яким покладено на органи державної податкової служби.

Законодавець встановлює періодичність проведення документальних планових перевірок платників податків залежно від ступеня ризику в діяльності таких платників податків. Ступінь ризику поділяється на високий, середній та незначний.

Платники податків з незначним ступенем ризику включаються до плану-графіка не частіше, ніж раз на три календарних роки, *середнім* - не частіше, ніж раз на два календарних роки, *високим* - не частіше одного разу на календарний рік.

Платники податків - юридичні особи, у яких сума сплаченого до бюджету податку на додану вартість становить не менше п'яти відсотків від задекларованого доходу за звітний податковий період, а також самозайняті особи, сума сплачених податків яких становить не менше п'яти відсотків від задекларованого доходу за звітний податковий період, включаються до плану-графіка не частіше, ніж раз на три календарних роки.

Порядок формування та затвердження плану-графіка, перелік ризиків та їх поділ за ступенями встановлюються центральним органом державної податкової служби.

Забороняється проведення документальних виїзних планових перевірок за окремими видами зобов'язань перед бюджетами. Виключення складають перевірки правильності обчислення, повноти і своєчасності сплати податку з доходів фізичних осіб та зобов'язань за бюджетними позиками і кредитами, що гарантовані бюджетними коштами.

Обов'язковою умовою реалізації права контролюючого органу на проведення документальної виїзної планової перевірки платника податків є вручення під розписку платнику податків не пізніше, ніж за десять календарних днів до дня проведення зазначеної перевірки або надіслання рекомендованим листом з повідомленням про вручення копії наказу про проведення документальної планової перевірки та письмового повідомлення із зазначенням дати початку проведення такої перевірки.

Якщо при плануванні різними контролюючими органами в одному звітному періоді проведення документальних планових перевірок одного й того самого підприємства, такі перевірки проводяться зазначеними органами одночасно. Порядок координації проведення планових перевірок органами виконавчої влади, уповноваженими здійснювати контроль за нарахуванням та сплатою податків та зборів, визначається Кабінетом Міністрів України.

Порядок проведення документальних позапланових перевірок (ст. 78 ПКУ)

Документальна позапланова виїзна перевірка є найбільш ефективним методом податкового контролю, що дозволяє виявляти порушення податкового законодавства.

Документальна позапланова виїзна перевірка проводиться з метою виявлення своєчасності, достовірності, повноти нарахування та сплати податків та зборів, а також дотримання валютного та іншого законодавства, здійснення контролю за яким покладено на контролюючі органи, в т.ч. щодо здійснення господарської діяльності без державної реєстрації, приховування трудових відносин із найманою особою.

Документальна позапланова виїзна перевірка не передбачається у плані роботи органу державної податкової служби.

Однією з основних гарантій прав платників податків при здійсненні заходів податкового контролю є законодавче встановлення вичерпного переліку підстав проведення документальних виїзних позапланових перевірок.

Пунктом 78.1. ст. 78 ПКУ визначено, що документальна виїзна позапланова перевірка здійснюється за наявності хоча б однієї з таких обставин:

1) за наслідками перевірок інших платників податків або отримання податкової інформації виявлено факти, що свідчать про можливі порушення платником податків податкового, валютного та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на органи державної податкової служби, якщо платник податків не надасть пояснення та їх документальні підтвердження на обов'язковий письмовий запит органу державної податкової служби протягом десяти робочих днів з дня отримання запиту;

2) платником податків не подано в установлений строк податкову декларацію або розрахунки, якщо їх подання передбачено законом;

3) платником податків подано органу державної податкової служби уточнюючий розрахунок з відповідного податку за період, який перевірявся органом державної податкової служби;

4) виявлено недостовірність даних, що містяться у податкових деклараціях, поданих платником податків, якщо платник податків не надасть пояснення та їх документальні підтвердження на письмовий запит органу державної податкової служби протягом десяти робочих днів з дня отримання запиту;

5) платником податків подано в установленому порядку органу державної податкової служби заперечення до акта перевірки або скаргу на прийняте за її результатами податкове повідомлення - рішення, в яких вимагається повний або частковий перегляд результатів відповідної перевірки або скасування прийнятого за її результатами податкового повідомлення - рішення у разі, якщо платник податків у своїй скарзі (запереченнях) посилається на обставини, що не були досліджені під час перевірки та об'єктивний їх розгляд неможливий без проведення перевірки. Така перевірка проводиться виключно з питань, що стали предметом оскарження;

6) розпочато процедуру реорганізації юридичної особи (крім перетворення), припинення юридичної особи або підприємницької діяльності фізичної особи - підприємця, порушено провадження у справі про визнання банкрутом платника податків або подано заяву про зняття з обліку платника податків;

7) платником подано декларацію, у якій заявлено до відшкодування з бюджету податок на додану вартість, за наявності підстав для перевірки, визначених у розділі V Податкового кодексу, та/або з від'ємним значенням з податку на додану вартість, яке становить більше 100 тис. гривень. У такому разі документальна позапланова виїзна перевірка проводиться виключно стосовно правомірності декларування заявленого до відшкодування з бюджету податку на додану вартість та/або з від'ємного значення з податку на додану вартість, яке становить більше 100 тис. гривень;

8) щодо платника податку подано скаргу про ненадання таким платником податків податкової накладної покупцю або про порушення правил заповнення податкової накладної у разі ненадання таким платником податків пояснень та документального підтвердження на письмовий запит органу державної податкової служби протягом десяти робочих днів з дня його отримання;

9) отримано постанову судді (ухвалу суду) про призначення перевірки або постанову органу дізнання, слідчого, прокурора, винесену ними відповідно до закону у кримінальних справах, що перебувають у їх провадженні;

10) органом державної податкової служби вищого рівня в порядку контролю за діями або бездіяльністю посадових осіб органу державної податкової служби нижчого рівня здійснено перевірку документів обов'язкової звітності платника податків або матеріалів документальної перевірки, проведеної контролюючим органом нижчого рівня, і виявлено невідповідність висновків акта перевірки вимогам законодавства або неповне з'ясування під час перевірки питань, що повинні бути з'ясовані для винесення об'єктивного висновку щодо дотримання платником податків вимог законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на органи державної податкової служби.

Рішення про проведення документальної позапланової перевірки в цьому випадку приймається органом державної податкової служби вищого рівня лише у

тому разі, коли стосовно посадових осіб органу державної податкової служби нижчого рівня, які проводили документальну перевірку зазначеного платника податків, розпочато службове розслідування або порушено кримінальну справу;

11) у разі отримання інформації про ухилення податковим агентом від оподаткування виплаченої (нарахованої) найманим особам (у тому числі без документального оформлення) заробітної плати, пасивних доходів, додаткових благ, інших виплат та відшкодувань, що підлягають оподаткуванню, у тому числі внаслідок неукладення платником податків трудових договорів з найманими особами згідно із законодавством про працю України, а також провадження особою господарської діяльності без державної реєстрації. Така перевірка проводиться виключно з питань, що стали підставою для проведення такої перевірки.

На перевірки, що проводяться на звернення такого платника податків, або перевірки, що проводяться у межах порушеної кримінальної справи, не поширюються обмеження у підставах проведення перевірок платників податків, визначені Податковим кодексом України.

Окрему групу документальних виїзних перевірок складають перевірки платників податків, що проводяться податковою міліцією у порядку, встановленому Законом України «Про оперативно-розшукову діяльність», Кримінально-процесуальним кодексом України та іншими законами України. Законодавець встановлює обмеження щодо участі працівників податкової міліції у проведенні планових та позапланових виїзних перевірок платників податків, що проводяться органами державної податкової служби. Виключення складають перевірки, пов'язані з веденням оперативно розшукових справ або розслідуванням кримінальних справ, порушених стосовно таких платників податків (посадових осіб платників податків), що знаходяться в їх провадженні.

Рішення про проведення документальної позапланової перевірки приймається керівником органу державної податкової служби та оформлюється наказом.

У разі відмови платника податків або його законних представників від підписання акта (довідки) посадовими особами органу державної податкової служби складається відповідний акт, що засвідчує факт такої відмови. Один примірник акта або довідки про результати виїзної планової чи позапланової документальних перевірок у день його підписання або відмови від підписання вручається або надсилається платнику податків чи його законному представнику.

Відмова платника податків або його законних представників від підписання акта перевірки або отримання його примірника не звільняє платника податків від обов'язку сплатити визначені органом державної податкової служби за результатами перевірки грошові зобов'язання.

Особливості проведення документальної невиїзної перевірки (ст. 79 ПКУ)

Для проведення документальної невиїзної перевірки необхідним є прийняття керівником органу державної податкової служби рішення про її проведення. Таке рішення може бути прийняте за наявності обставин для

проведення документальної (планової або позапланової) перевірки, визначених статтями 77 та 78 та відповідно до п. 79.2 статті 79 Податкового кодексу України та оформлене наказом. Крім того, необхідною умовою проведення документальної позапланової невізної перевірки є надіслання платнику податків рекомендованим листом з повідомленням про вручення або вручення йому або його уповноваженому представнику під розписку копії наказу про проведення документальної позапланової невізної перевірки та письмового повідомлення про дату початку та місце проведення такої перевірки.

Присутність платників податків під час проведення документальних невізних перевірок не обов'язкова.

Порядок проведення фактичної перевірки (ст. 80 ПКУ)

Фактичні перевірки проводяться органами державної податкової служби у випадках, у межах компетенції та у порядку, встановлених Податковим кодексом України та іншими законами України, контроль за дотриманням яких покладено на органи державної податкової служби.

Фактична перевірка є формою оперативного податкового контролю, а тому здійснюються без попередження платника податків (особи).

Фактична перевірка може проводитись на підставі рішення керівника органу податкової служби, оформленого наказом, за наявності хоча б однієї з таких обставин:

1. у разі, коли за результатами перевірок інших платників податків виявлено факти, які свідчать про можливі порушення платником податків законодавства щодо виробництва та обігу підакцизних товарів, здійснення платником податків розрахункових операцій, ведення касових операцій, наявності патентів, ліцензій, свідоцтв та інших документів, контроль за наявністю яких покладено на органи державної податкової служби, виникає необхідність перевірки таких фактів;

2. у разі отримання в установленому законодавством порядку інформації від державних органів або органів місцевого самоврядування, яка свідчить про можливі порушення платником податків законодавства, контроль за яким покладено на органи державної податкової служби, зокрема, щодо здійснення платниками податків розрахункових операцій, ведення касових операцій, наявності патентів, ліцензій, свідоцтв та інших документів, контроль за наявністю яких покладено на органи державної податкової служби, виробництва та обігу підакцизних товарів;

3. письмового звернення покупця (споживача), оформленого відповідно до закону, про порушення платником податків встановленого порядку проведення розрахункових операцій, касових операцій, патентування або ліцензування;

4. неподання суб'єктом господарювання в установлений законом строк обов'язкової звітності про використання реєстраторів розрахункових операцій, розрахункових книжок та книг обліку розрахункових операцій, подання їх з нульовими показниками;

5. отримання в установленому законодавством порядку інформації про порушення вимог законодавства в частині виробництва, обліку, зберігання та транспортування спирту, алкогольних напоїв та тютюнових виробів та цільового використання спирту платниками податків;

6. у разі виявлення за результатами попередньої перевірки порушення законодавства з питань дотримання порядку здійснення суб'єктами господарювання розрахункових операцій, ведення касових операцій, наявності ліцензій, патентів, свідоцтв, виробництва та обігу підакцизних товарів, дотримання роботодавцем законодавства щодо укладення та оформлення трудових відносин з працівниками (найманими особами), а також здійснення фізичною особою підприємницької діяльності без державної реєстрації;

7. у разі отримання в установленому законодавством порядку інформації про використання праці найманих осіб без належного оформлення трудових відносин та виплати роботодавцями доходів у вигляді заробітної плати без сплати податків до бюджету, а також здійснення фізичною особою підприємницької діяльності без державної реєстрації.

Перед початком фактичної перевірки з питань дотримання порядку здійснення розрахункових операцій та ведення касових операцій посадовими особами органів державної податкової служби може бути проведена контрольна розрахункова операція. Підпунктом 20.1.9. п. 20.1. ст. 20 Податкового кодексу України передбачено право органів державної податкової служби проводити контрольні розрахункові операції до початку перевірки платника податків щодо дотримання ним порядку проведення готівкових розрахунків та застосування реєстраторів розрахункових операцій.

Під час проведення фактичної перевірки в частині дотримання роботодавцем законодавства щодо укладення та оформлення трудових відносин з працівниками (найманими особами), в тому числі, що виконують трудові функції на умовах випробування, перевіряється наявність належного оформлення трудових відносин, з'ясовуються питання щодо ведення обліку роботи, виконаної працівником, обліку витрат на оплату праці, відомості про оплату праці працівника. Для з'ясування факту належного оформлення трудових відносин саме з працівником, що здійснює трудову діяльність, можуть використовуватися документи, що посвідчують особу, або інші документи, які дозволяють її ідентифікувати (посадове посвідчення, посвідчення водія, санітарна книжка тощо).

Фактична перевірка проводиться двома і більше посадовими особами органу державної податкової служби у присутності посадових осіб суб'єкта господарювання або його представника та/або особи, що фактично здійснює розрахункові операції.

Під час проведення перевірки посадовими особами, які здійснюють таку перевірку, може проводитись хронометраж господарських операцій. За результатами хронометражу складається довідка, яка підписується посадовими особами органу державної податкової служби та посадовими особами суб'єкта

господарювання або його представника та/або особами, що фактично здійснюють господарські операції.

Строки проведення різних видів перевірок.

Тривалість документальних планових перевірок не повинна перевищувати *тридцяти робочих днів для великих платників податків, щодо суб'єктів малого підприємництва - десяти робочих днів, інших платників податків - двадцяти робочих днів.*

Продовження строків проведення документальних планових перевірок можливе за рішенням керівника органу державної податкової служби не більше ніж на п'ятнадцять робочих днів для великих платників податків, щодо суб'єктів малого підприємництва - не більше ніж на п'ять робочих днів, інших платників податків - десять робочих днів.

Тривалість документальних позапланових виїзних перевірок не повинна перевищувати *п'ятнадцять робочих днів для великих платників податків, щодо суб'єктів малого підприємництва - п'ять робочих днів, інших платників податків - десять робочих днів.*

Продовження строків проведення документальних позапланових виїзних перевірок можливе за рішенням керівника органу державної податкової служби не більше ніж на десять робочих днів для великих платників податків, щодо суб'єктів малого підприємництва - не більше ніж на два робочих днів, інших платників податків - п'ять робочих днів.

Тривалість фактичних перевірок не повинна перевищувати *десять діб.*

Продовження строку фактичних перевірок здійснюється за рішенням керівника органу державної податкової служби не більше ніж на п'ять діб.

Підставами для продовження строку фактичної перевірки є:

- 1) заява суб'єкта господарювання (у разі необхідності подання ним документів, які стосуються питань перевірки);
- 2) змінний режим роботи або підсумований облік робочого часу суб'єкта господарювання та/або його господарських об'єктів.

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

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

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

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

Загальний термін проведення перевірок, визначених у пунктах 200.10 та 200.11 статті 200 Податкового кодексу, з урахуванням установлених цим пунктом строків зупинення, не може перевищувати шістьдесят календарних днів.

4. Програма податкової перевірки

Програма перевірки — це обов'язковий мінімум питань, що підлягають перевірці, який у разі необхідності посадова особа, що здійснює перевірку, може розширити та ускладнити.

Програма має відображати особливості виробничої і фінансово-господарської діяльності підприємства стосовно повного і правильного обчислення й сплати податків, зборів та інших обов'язкових платежів. Питання, які необхідно з'ясувати в програмі перевірки, викладаються в такій послідовності, щоб вони дозволили забезпечити не тільки всебічну перевірку підприємства, а й системну, яка сприяє виявленню порушень, їх причин, а також визначити їх наслідки.

Програма повинна містити такі основні питання:

1. підпорядкованість підприємства, сфери діяльності, вид діяльності, правомірність створення та реєстрації підприємства;
2. відповідність діяльності підприємства його статуту. Наявність ліцензій на право здійснення окремих видів діяльності, в тому числі: на виготовлення й продаж алкогольних напоїв, медикаментів; здійснення юридичної практики. При встановленні забороненої діяльності або діяльності, що здійснюється без отримання ліцензій, потрібно вказати суми отриманої виручки і прибуток від забороненої діяльності;
3. проведення аудиторських перевірок;
4. стан бухгалтерського і податкового обліку та звітності. Встановлюється, за якою формою обліку ведеться бухгалтерський і податковий облік на підприємстві, чи забезпечує організація бухгалтерського й податкового обліку на підприємстві перевірку достовірності звітних даних про прибуток (прибутки) підприємства;
5. правильність відображення в бухгалтерському та податковому обліку результатів попередньої перевірки;
6. відповідність показників балансу даним головної книги, реєстрам бухгалтерського і податкового обліку, а також даним, відображеним в деклараціях і розрахунках, поданих до податкової служби;
7. правильність визначення доходу, витрат, доходу від реалізації продукції (робіт, послуг), доходів від іншої реалізації, доходів від позареалізаційних операцій;
8. правильність визначення прибутку, який оподатковується;
9. правильність проведення інвентаризації та відображення її результатів в

обліку;

10. правильність обліку витрат на виробництво (обіг);
11. амортизаційні відрахування;
12. матеріальні витрати;
13. витрати на оплату труда;
14. відрахування на соціальні заходи;
15. витрати майбутніх періодів;
16. невиробничі витрати;
17. правомірність включення до складу витрат сум, віднесених на забраковану продукцію або на простої;
18. правомірність обліку збитків та інших невиробничих витрат;
19. правомірність податкового й бухгалтерського обліку реалізації готової продукції (робіт, послуг), включаючи бартерні операції;
20. правомірність визначення сукупного доходу та скоригованого доходу;
21. правомірність визначення витрат з метою оподаткування;
22. правомірність застосування пільг з оподаткування;
23. правильність складання декларацій на підставі перевіреної фактичної інформації;
24. правомірність обчислення і відображення в бухгалтерському й податковому обліку податку на додану вартість;
25. правомірність індексації та переоцінки основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей та порядок їх відображення в бухгалтерському і податковому обліку;
26. правомірність розрахунку і відображення в обліку й звітності, а також своєчасне перерахування до бюджету акцизного податку;
27. правильність утримань, повнота відображення в обліку й своєчасність перерахування до бюджету податку на доходи фізичних осіб із заробітної плати працівників;
28. правильність нарахування й відрахувань у позабюджетні фонди;
29. правильність обчислення й своєчасність перерахування до бюджету місцевих податків і зборів;
30. правильність ведення обліку валютних операцій і відповідність фактичних даних звітним;
31. відповідність встановленим лімітам залишків готівкових грошових коштів в касі, норм витрати готівкових коштів на поточні потреби, повнота оприбутковування і відображення в обліку й звітності готівки в касі;
32. стан простроченої дебіторської й кредиторської заборгованостей;
33. своєчасність і повнота погашення й перерахування пені при виявленні документальними перевірками несвоєчасно внесених до бюджету сум податків, зборів та інших обов'язкових платежів;
34. своєчасність і правильність обчислення, відображення в обліку і звітності, а також своєчасне перерахування до бюджету оплати за воду й користування землею;
35. своєчасність надходження валютної виручки за експортну продукцію, а

також своєчасне отримання товарно-матеріальних цінностей, що імпортуються;

36. повнота й правильність ведення товарно-касової книги;

37. повнота й правильність ведення касової книги;

38. повнота й правильність відображення реалізації товарів (робіт, послуг) звітними даними касових апаратів, бухгалтерським і податковим обліком;

39. повнота і правильність відображення фактичних даних в звітних деклараціях і розрахунках, представлених у податкову службу;

40. стан розрахунків з податків, зборів та інших обов'язкових платежів з бюджетними й цільовими фондами;

41. інші питання, що стосуються правильності обчислення, відображення в обліку та звітності й своєчасності перерахування податків, зборів та інших обов'язкових платежів, питання своєчасної сплати платежів до бюджету.

5. Вимоги до формлення документів за результатами податкових перевірок

Перевірки оформляються актами або довідками, які підписуються посадовими особами органу державної податкової служби та платниками податків та їх законними представниками (за наявності) (ст. 86 ПКУ).

При встановленні порушень податкового законодавства складається акт, а в разі відсутності порушень – складається довідка.

В акті перевірки зазначаються як факти заниження, так і факти завищення податкових зобов'язань платника. Строк складання акта (довідки) не зараховується до строку проведення перевірки. У разі незгоди платника податків з висновками акта такий платник зобов'язаний підписати акт перевірки із зауваженнями, які він має право надати разом з підписаним примірником акта або окремо у строки, передбачені Податковим кодексом України.

Акт камеральної перевірки складається у двох примірниках, які підписуються посадовими особами такого органу, які проводили перевірку, і після реєстрації в органі державної податкової служби вручається або надсилається для підписання протягом трьох робочих днів платнику податків.

Акт або довідка документальної виїзної або невиїзної перевірки складається у двох примірниках, підписується посадовими особами органу державної податкової служби, які проводили перевірку, та реєструються в органі державної податкової служби протягом п'яти робочих днів з дня, що настає за днем закінчення устанавленого для проведення перевірки строку (для платників податків, які мають філії та/або перебувають на консолідованій сплаті, - протягом десяти робочих днів).

Факт відмови платника податків або його законних представників від підписання акта (довідки) оформляється посадовими особами органу державної податкової служби відповідним актом. За даних обставин один примірник акта або довідки про результати виїзної планової чи позапланової документальної

перевірки у день його підписання або відмови від підписання вручається або надсилається платнику податків чи його законному представнику.

У разі неможливості вручення для ознайомлення та підписання акта планової чи позапланової виїзної перевірок у встановлені терміни, у зв'язку з відсутністю платника податків за його місцезнаходженням, службовими особами органу ДПС складається акт довільної форми, що засвідчує факт такої відсутності. Такий акт підписується службовими особами та в день його складання реєструється в єдиному спеціальному журналі органу ДПС, після чого надсилається платнику податків у встановленому порядку.

При цьому законодавець визначив, що відмова платника податків або його законних представників від підписання акта перевірки або отримання його примірника не звільняє в подальшому платника податків від обов'язку сплатити визначені органом державної податкової служби за результатами перевірки податкові зобов'язання.

Акт (довідка) про результати фактичних перевірок, визначених статтею 80 Податкового кодексу України, складається у двох примірниках, підписується посадовими особами органів державної податкової служби, які проводили перевірку. Законодавець визначив скорочений строк для реєстрації актів (довідок) за даними перевірками, а саме: один день після закінчення перевірки. Акт (довідка) про результати зазначених перевірок підписується особою, яка здійснювала розрахункові операції, платником податків та його законними представниками (за наявності).

Характерною особливістю підписання акта (довідки) таких перевірок є те, що вони підписуються особою, яка здійснювала розрахункові операції, платником податків та його законними представниками (за наявності) та посадовими особами органу державної податкової служби, які проводили перевірку, за місцем проведення перевірки або у приміщенні органу державної податкової служби.

Факт відмови від підписання акта чи довідки оформляється також актом, а примірник акта або довідки про результати перевірки не пізніше наступного робочого дня після його складання реєструється в журналі реєстрації актів податкового органу і не пізніше наступного дня після його реєстрації вручається або надсилається платнику податків, його законному представнику або особі, яка здійснювала розрахункові операції.

За умови відмови платника податків чи його законних представників від отримання примірника акта (довідки) перевірки чи неможливості його вручення платнику податків або його законним представникам чи особі, яка здійснювала розрахункові операції з будь-яких причин, такий акт або довідка надсилається платнику податків.

Пунктом 86.7 ст. 86 ПКУ платнику податків надано право у разі незгоди з висновками перевірки чи фактами та даними, викладеними в акті (довідці) перевірки, подати свої заперечення протягом п'яти робочих днів з дня отримання акта (довідки). Такі заперечення мають бути розглянуті органом податкової служби протягом п'яти робочих днів, що настають за днем їх отримання.

Акт (довідка) перевірки складається з чотирьох частин:

- 1) вступної,
- 2) загальних положень,
- 3) описової частини
- 4) висновку.

До акта додаються інформативні додатки.

1. Вступна частина акта (довідки) перевірки повинна містити такі дані:

1.1. Місцезнаходження платника податків.

1.2. Повне і скорочене (за наявності) найменування платника податків відповідно до установчих документів.

1.3. Підстави для проведення перевірки відповідно до Податкового кодексу інших законодавчих актів.

1.4. Дата видачі та номер направлення на проведення перевірки, найменування органу державної податкової служби, який його виписав. Дати та номери наказів керівника органу державної податкової служби на проведення перевірки, продовження або перенесення строків проведення перевірки, зупинення перевірки (у разі наявності).

Якщо перевірка у відповідних випадках здійснюється за постановою (ухвалою) суду про призначення перевірки або постановою органу дізнання, слідчого, прокурора, винесеною ними відповідно до закону у кримінальних справах, що перебувають у їх провадженні, зазначаються відповідні обов'язкові реквізити зазначених постанов (ухвал).

1.5. Посади, назва структурного підрозділу, найменування органу державної податкової служби, звання, прізвища, імена, по батькові посадових (службових) осіб, що проводили перевірку.

1.6. Вид перевірки (камеральна, документальна планова або позапланова, виїзна або невиїзна, фактична).

1.7. Період, за який проводилася перевірка діяльності платника податку.

1.8. Інформація про надсилання (вручення) платнику податків повідомлення про проведення перевірки, якщо таке передбачено законом.

1.9. Інформація про наявність журналу реєстрації перевірок платника податків та вчинення в ньому запису про проведення перевірки.

2. Загальні положення акта (довідки) перевірки (відповідні додатки до загальних положень) повинні містити такі дані:

2.1. Строк проведення перевірки (дата початку та дата закінчення перевірки) із зазначенням строку продовження або перенесення строків проведення перевірки, зупинення перевірки (у разі наявності).

2.2. Інформація про посадових осіб платника податків або його законних представників, відповідальних за фінансово-господарську діяльність за період, що перевіряється, із зазначенням наказів про призначення та звільнення із займаної посади.

2.3. Дані про реєстрацію (перереєстрацію) платника податків (назва документа, найменування органу, дата і реєстраційний номер), дані про взяття на облік в органах державної податкової служби (найменування органу, дата взяття

на облік та номер довідки), реєстраційні дані платника податку на додану вартість (далі - ПДВ) (індивідуальний податковий номер, дата реєстрації платником ПДВ, номер та дата початку дії свідоцтва про реєстрацію платника ПДВ).

2.4. Дані про розмір статутного капіталу, засновників, розмір їх внесків до статутного капіталу, форму внесення (у разі необхідності), а також код за ЄДРПОУ (для юридичних осіб) та/або реєстраційний номер облікової картки платника податків (номер та серія паспорта для фізичних осіб, які через свої релігійні переконання відмовились від прийняття реєстраційного номера облікової картки платника податків та повідомили про це відповідний орган державної податкової служби і мають відмітку у паспорті).

2.5. Інформація про те, чи є платник податків засновником (учасником), акціонером інших платників податків.

2.6. Підпорядкованість (за наявності).

2.7. Перелік філій, відділень та інших відокремлених підрозділів, а також об'єктів, пов'язаних із оподаткуванням.

2.8. Інформація про види діяльності, які здійснював платник податків за період, що перевірявся, та види діяльності, що підлягають ліцензуванню (номер і дата видачі ліцензії, найменування органу, що видав ліцензію, строк (термін) дії ліцензії).

2.9. Дані про наявність рахунків у банках та інших фінансових установах із зазначенням інформації щодо надання повідомлення про їх відкриття (закриття); про ліцензії Національного банку України, якщо їх отримання передбачено законом.

2.10. Інформація про попередню перевірку із зазначенням найменування органу державної податкової служби, що проводив перевірку, дати та номера акта перевірки, періоду перевірки (установлені порушення та вжиті заходи щодо усунення виявлених недоліків).

2.11. Інформація про документи, які використані при перевірці, згруповані за типами (вказати період охоплення їх перевіркою та метод - суцільний, вибірковий).

2.12. Перелік комп'ютерних автоматизованих інформаційних систем, інформація яких використана під час перевірки (за необхідності).

2.13. Інформація про зустрічні звірки.

2.14. Інформація про проведений аналіз фінансово-господарської діяльності платника податків (у разі його здійснення).

2.15. Інформація про проведені платником податків інвентаризації його основних фондів, товарно-матеріальних цінностей, коштів, у тому числі зняття залишків товарно-матеріальних цінностей, готівки, а також інформація щодо інвентаризації документів, розрахунків (у разі її проведення).

3. Описова частина акта (довідки) перевірки складається таким чином:

3.1. Результати перевірки, дотримання податкового законодавства групуються за окремими видами податків і зборів та у розрізі податкових періодів. В цій частині акта (довідки) перевірки відображаються задекларовані платником податків у податковій та іншій звітності показники, результати

перевірки цих показників та робиться відповідний запис щодо встановлення або невстановлення порушень. При цьому до акта (довідки) перевірки додаються відповідні аналітичні таблиці.

Крім того, наводяться дані про наявність та результати перевірки пільг, наданих відповідно до законів (код пільги, на яку суму і на який податок отримано пільги з розбивкою за роками в межах звітних періодів, що перевіряються).

3.2. У разі встановлення перевіркою порушень податкового законодавства за кожним відображеним в акті фактом порушення необхідно:

- чітко викласти зміст порушення з посиланням на конкретні пункти і статті законодавчих актів, що порушені платником податків, зазначити період (місяць, квартал, рік) фінансово-господарської діяльності платника податків та господарську операцію, в результаті якої здійснено це порушення, при цьому додати до акта письмові пояснення посадових осіб платника податків або його законних представників щодо встановлених порушень;

- зазначити первинні документи, на підставі яких вчинено записи у податковому та бухгалтерському обліку, навести реєстри бухгалтерського обліку, кореспонденцію рахунків операцій та інші документи, пов'язані з обчисленням і сплатою податків і зборів, та докази, що підтверджують наявність факту порушення;

- у разі відсутності первинних документів або ненадання для перевірки первинних та інших документів, що підтверджують факт порушення, зазначити перелік цих документів;

- у разі відмови посадових осіб платника податків або його законних представників надати копії документів посадовій (службовій) особі органу державної податкової служби така особа складає акт у довільній формі, що засвідчує факт відмови, із зазначенням посади, прізвища, імені, по батькові платника податків (його законного представника) та переліку документів, які йому запропоновано подати, факт про складання такого акта відображається в акті документальної перевірки;

- у разі надання посадовими особами платника податків або його законними представниками посадовим (службовим) особам органу державної податкової служби письмових пояснень щодо встановлених порушень податкового законодавства та/або причин ненадання первинних та інших документів, що підтверджують встановлені порушення, або їх копій факти про надання таких пояснень необхідно відобразити в акті.

3.3. Виявлені факти однотипних порушень та порушень, які повторюються, групуються у відомості або таблиці, що додаються до акта. Зазначені відомості або таблиці повинні містити повний перелік однотипних порушень податкового законодавства із зазначенням звітного періоду, до якого вони відносяться (назву, дату і номер документа, відповідно до якого здійснено операцію, суть операції, а також посилання на нормативно-правові акти, їх пункти і статті, положення яких порушені). Зазначені додатки повинні бути підписані посадовою (службовою)

особою органу державної податкової служби, а також посадовими особами платника податків або його законними представниками.

3.4. У випадках відсутності податкового та/або бухгалтерського обліку даний факт фіксується в описовій частині акта.

3.5. Результати перевірки з питань дотримання вимог валютного законодавства, законодавства у сфері запобігання та протидії легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом, або фінансуванню тероризму та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на органи державної податкової служби, оформляються аналогічно оформленню результатів перевірки з питань дотримання вимог податкового законодавства.

При цьому у разі встановлення порушення у сфері зовнішньоекономічної діяльності необхідно відобразити такі відомості: номер, дата зовнішньоекономічного договору (контракту) та його сума, у разі необхідності реєстрації договору (контракту) у центральному органі виконавчої влади з питань економічної політики: номер та дата його реєстрації, країна нерезидента, який є стороною зовнішньоекономічного договору (контракту), найменування фінансової установи нерезидента, через яку здійснюються розрахунки за договором (контрактом), найменування фінансової установи резидента, через яку здійснюються розрахунки за договором (контрактом), номенклатура товарів договору (контракту) згідно з кодами Української класифікації товарів зовнішньоекономічної діяльності, суму простроченої заборгованості, що виникла при виконанні договору (контракту).

4. Висновок акта (довідки) перевірки складається таким чином:

4.1. Зазначається опис виявлених перевіркою порушень податкового, валютного та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на органи державної податкової служби, з посиланням на підпункти, пункти, статті законодавчих актів або загальний висновок щодо відсутності таких порушень.

4.2. Виявлені порушення податкового та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на органи державної податкової служби, відображаються у гривнях у розрізі податків та зборів з розбивкою за роками та податковими періодами у межах періоду, що перевіряється. Виявлені порушення валютного законодавства відображаються у розрізі зовнішньоекономічних договорів (контрактів).

4.3. В акті не допускається визначення виду і розміру штрафних (фінансових) санкцій за встановлені порушення.

4.4. У разі отримання під час перевірки копій документів, які підтверджують факт виявленого порушення, про це робиться запис із відображенням підстав для отримання.

4.5. Відображається кількість складених примірників акта (довідки) перевірки та відмітка про вручення одного примірника посадовим особам платника податків або його законним представникам.

Інформативні додатки до акта (довідки) документальної перевірки.

1. Залежно від фінансово-господарської діяльності платника податків та результатів перевірки до інформативних додатків належать:

- затверджений керівником (заступником керівника) органу державної податкової служби та підписаний начальником відділу (управління) працівника, що очолює перевірку, план перевірки платника податків;
- відомості або таблиці, в яких згруповані факти однотипних порушень та порушень, що повторюються;
- розрахунки донарахованих (зменшених) сум податків та зборів, а також розрахунки зменшення від'ємного значення об'єкта оподаткування податком на прибуток, зменшення (збільшення) заявленої до відшкодування з бюджету суми податку на додану вартість, зменшення від'ємного значення суми податку на додану вартість у розрізі податкових періодів;
- пояснення, зауваження або заперечення посадових осіб платника податків або його законних представників щодо виявлених порушень або з інших питань, що виникли під час перевірки;
- інші матеріали, що підтверджують наявність фактів порушень податкового, валютного та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на органи державної податкової служби;
- копії матеріалів (описи, відомості, протоколи) про результати проведеної платником податків інвентаризації;
- матеріали зустрічних звірок, реєстри, в яких зазначається інформація про надіслані запити на їх проведення до інших органів державної податкової служби та отримані відповіді;
- завірені в установленому законодавством порядку копії документів, що підтверджують наявність фактів порушень податкового, валютного та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на органи державної податкової служби, у випадку їх отримання;
- опис отриманих копій документів;
- дані про виконання зовнішньоекономічних договорів (контрактів) (експортних, імпорتنих, бартерних, з переробки давальницької сировини на території України та за її межами тощо);
- інші матеріали, що мають значення для прийняття податкового повідомлення-рішення за результатами перевірки та вжиття інших заходів.

2. Усі додатки, які містять інформацію про діяльність платника податку (крім додатків, що містять інформацію службового характеру, в тому числі інформацію про аналіз фінансово-господарської діяльності платника податків, опрацювання встановлених ризикових операцій, матеріали зустрічних звірок), та відомості або таблиці, в яких згруповані факти однотипних порушень та порушень, які повторюються, підписуються посадовими (службовими) особами

органу державної податкової служби, які здійснили перевірку, та посадовими особами платника податків або його законними представниками.

3. До акта (довідки) перевірки додаються інформативні додатки залежно від питань, що підлягали перевірці.

ПИТАННЯ ДЛЯ САМОКОНТРОЛЮ

1. Характерні риси податкового контролю.
2. Яким шляхом здійснюється податковий контроль.
3. Назвати основний спосіб податкового контролю.
4. Що є безпосереднім об'єктом дослідження контролю в ході податкової перевірки.
5. Суб'єкти податкової перевірки, їх характерні риси.
6. Охарактеризувати види податкових перевірок.
7. На яких підставах можна класифікувати податкові перевірки.
8. В чому особливість проведення камеральної перевірки.
9. В чому полягає сутність проведення документальної планової перевірки.
10. В якому випадку передбачається проведення позапланової перевірки.
11. Які основні питання містить програма податкової перевірки.
12. Яким документом оформлюють перевірки посадові особи органу державної податкової служби при встановленні порушень податкового законодавства.
13. З яких частин складається акт (довідка) перевірки.
14. Які дані характеризують вступну частину акту (довідки) перевірки.
15. Які дані повинні містити загальні положення акта (довідки) перевірки (відповідні додатки до загальних положень).
16. Яким чином складається описова частина акта (довідки) перевірки.
17. В якій послідовності складається висновок акта (довідки) перевірки.

Тема 6. ВІДПОВІДАЛЬНІСТЬ ЗА ПОРУШЕННЯ ПОДАТКОВОГО ЗАКОНОДАВСТВА

1. Відповідальність за порушення податкового законодавства.
2. Порядок нарахування та сплати пені.
3. Порядок оскарження дій посадових осіб органів ДФС.

1. Відповідальність за порушення податкового законодавства

Податковими правопорушеннями є протиправні діяння (дія чи бездіяльність) платників податків, податкових агентів, та/або їх посадових осіб, а також посадових осіб контролюючих органів, що призвели до невиконання або неналежного виконання вимог, установлених Податковим кодексом України та іншим законодавством, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи (п. 109.1 ст.109 ПКУ).

Особами, які притягаються до відповідальності виступають:

- платник податків;
- податковий агент;
- посадова особа платника податків.

За порушення законів з питань оподаткування та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, застосовуються такі види юридичної відповідальності:

- 1) фінансова;
- 2) адміністративна;
- 3) кримінальна.

Суб'єктами адміністративної відповідальності (особами, які можуть притягатися до цього виду відповідальності) за податкові правопорушення є громадяни, платники податків-підприємці, посадові особи. Платники податків-юридичні особи не можуть притягатися до адміністративної відповідальності.

Адміністративна відповідальність за податкові правопорушення передбачена такими статтями Кодексу України про адміністративні правопорушення (далі КУАП):

- стаття 156. Порушення правил торгівлі пивом, алкогольними, слабоалкогольними напоями і тютюновими виробами (щодо відповідальності за торгівлю спиртом етиловим, коньячним або плодовим, алкогольними напоями чи тютюновими виробами без марок акцизного податку чи з підробленими марками цього податку);
- стаття 163-1. Порушення порядку ведення податкового обліку, надання аудиторських висновків;
- стаття 163-2. Неподання або несвоєчасне подання платіжних доручень на перерахування належних до сплати податків та зборів (обов'язкових платежів);

- стаття 163-3. Невиконання законних вимог посадових осіб органів державної податкової служби;
- стаття 163-4. Порушення порядку утримання та перерахування податку на доходи фізичних осіб і подання відомостей про виплачені доходи;
- стаття 164-1. Порушення порядку подання декларації про доходи та ведення обліку доходів і витрат;
- стаття 164-2. Порушення законодавства з фінансових питань;
- стаття 164-5. Зберігання або транспортування алкогольних напоїв чи тютюнових виробів, на яких немає марок акцизного податку встановленого зразка;
- стаття 166-6. Порушення порядку подання фінансової звітності та ведення бухгалтерського обліку при ліквідації юридичної особи;
- стаття 166-9. Порушення законодавства щодо запобігання та протидії легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом.

Адміністративна відповідальність настає лише за умови вини громадянина чи посадової особи, тобто коли протиправне діяння (дія чи бездіяльність) було вчинено умисно або з необережності.

Необхідною умовою притягнення до адміністративної відповідальності є наявність протоколу про адміністративне правопорушення.

До порушників застосовуються адміністративні стягнення:

- попередження;
- штраф;
- оплатне вилучення предмета;
- конфіскація;
- позбавлення спеціального права;
- громадські роботи;
- виправні роботи;
- адміністративний арешт.

Суб'єктами кримінальної відповідальності (особами, які можуть притягатися до цього виду відповідальності) за податкові правопорушення є громадяни та службові особи. Платники податків також можуть бути суб'єктами кримінальної відповідальності, якщо це фізичні особи (резиденти і нерезиденти України), які мають, одержують (передають) об'єкти оподаткування або провадять діяльність (операції), що є об'єктом оподаткування згідно з Податковим кодексом або податковими законами і на яких покладено обов'язок із сплати податків та зборів.

Платники податків-юридичні особи не можуть притягатися до кримінальної відповідальності.

Кримінальна відповідальність за злочини, що вчиняються шляхом невиконання або неналежного виконання вимог законів з питань оподаткування та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, передбачена, зокрема, такими статтями Кримінального кодексу України (далі - КК):

- стаття 204. Незаконне виготовлення, зберігання, збут або транспортування з метою збуту підакцизних товарів;
- стаття 205. Фіктивне підприємництво;
- стаття 209. Легалізація (відмивання) доходів, одержаних злочинним шляхом;
- стаття 212. Ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів);
- стаття 216. Незаконне виготовлення, підроблення, використання або збут незаконно виготовлених, одержаних чи підроблених марок акцизного податку чи контрольних марок;
- стаття 218. Фіктивне банкрутство;
- стаття 221. Незаконні дії у разі банкрутства;
- стаття 222. Шахрайство з фінансовими ресурсами.

До порушників застосовуються обмеження прав і свобод особи, що вчинила злочин, що індивідуалізуються в обвинувальному вирокі суду і здійснюються спеціальними органами виконавчої влади держави.

Суб'єктами фінансової відповідальності (особами, які притягаються до цього виду відповідальності) за податкові правопорушення є платники податків-фізичні особи (резиденти і нерезиденти України), юридичні особи (резиденти і нерезиденти України) та їх відокремлені підрозділи, які мають, одержують (передають) об'єкти оподаткування або провадять діяльність (операції), що є об'єктом оподаткування згідно з Податковим кодексом або податковими законами і на яких покладено обов'язок із сплати податків та зборів.

Застосування фінансової відповідальності означає процедуру, яка має такі етапи:

- фіксування конкретного факту податкового правопорушення;
- прийняття рішення про притягнення до відповідальності (про застосування штрафної санкції);
- виконання рішення про застосування штрафної санкції – сплата штрафу.

Штрафна санкція (фінансова санкція, штраф) – плата у вигляді фіксованої суми та/або відсотків, що справляється з платника податків у зв'язку з порушенням ним вимог податкового законодавства та іншого законодавства, контроль за дотриманням яких покладено на контролюючі органи, а також штрафні санкції за порушення у сфері зовнішньоекономічної діяльності (п.14.1.265 ПКУ).

Таким чином, поняття «фінансова санкція» рівнозначно поняттю «штраф» та «штрафна санкція». Пеня не визнається санкцією, а відтак не може розглядатися елементом фінансової відповідальності.

Фінансова відповідальність за податкові правопорушення передбачена такими статтями Податкового Кодексу України:

- стаття 117. Порушення встановленого порядку взяття на облік (реєстрації) в органах державної податкової служби;
- стаття 118. Порушення строку та порядку подання інформації про відкриття або закриття банківських рахунків;

- стаття 119. Порушення платником податків порядку подання інформації про фізичних осіб - платників податків;
- стаття 120. Неподання або несвоєчасне подання податкової звітності або невиконання вимог щодо внесення змін до податкової звітності;
- стаття 121. Порушення встановлених законодавством строків зберігання документів з питань обчислення і сплати податків та зборів, а також документів, пов'язаних із виконанням вимог іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи;
- стаття 122. Порушення правил застосування спрощеної системи оподаткування фізичною особою – підприємцем (несплата (неперерахування) платником податків - фізичною особою сум єдиного податку в порядку та у строки, визначені законодавчим актом);
- стаття 123. Штрафні (фінансові) санкції (штрафи) у разі визначення контролюючим органом суми податкового зобов'язання;
- стаття 124. Відчуження майна, яке перебуває у податковій заставі, без згоди органу державної податкової служби;
- стаття 125. Порушення порядку отримання та використання торгового патенту;
- стаття 126. Порушення правил сплати (перерахування) податків (у разі якщо платник податків не сплачує суми самостійно визначеного грошового зобов'язання протягом строків, визначених ПКУ);
- стаття 127. Порушення правил нарахування, утримання та сплати (перерахування) податків у джерела виплати (ненарахування, неутримання та/або несплата (неперерахування) податків платником податків, у тому числі податковим агентом, до або під час виплати доходу на користь іншого платника податків)
- стаття 128. Неподання або подання з порушенням строку банками чи іншими фінансовими установами податкової інформації органам державної податкової служби.

До порушників застосовуються штрафні санкції у розмірах визначених статтями 117 – 128 Податкового кодексу України (*Додаток А табл. 1*).

Посадові особи платників податків та податкових агентів (тобто працівники юридичних осіб), а також фізичні особи-платники податків за наявності відповідних підстав притягуються до адміністративної або кримінальної відповідальності за їх діяння, що призвели до податкового правопорушення, незалежно від притягнення чи не притягнення до фінансової відповідальності за це правопорушення відповідного платника податків чи податкового агента.

У випадках вчинення податкового правопорушення платником податків-фізичною особою можлива ситуація, за якою одна особа за одне правопорушення буде притягнена як до фінансової, так і до кримінальної чи адміністративної відповідальності. Оскільки фінансова, адміністративна і кримінальна відповідальність є відповідальністю різного виду.

У разі вчинення платником податків двох або більше порушень законів з питань оподаткування та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого

покладено на контролюючі органи, штрафні (фінансові) санкції (штрафи) застосовуються за кожне вчинене разове та триваюче порушення окремо.

Ряд норм ПКУ передбачає можливість прийняття рішення про застосування штрафних санкцій до платника податків самим платником податків. У таких випадках ці норми містять і вказівку на порядок (процедуру) застосування штрафних санкцій. Наприклад, відповідно до абз. 3 п. 50.1 ПКУ платник податків, який до початку його перевірки контролюючим органом самостійно виявляє факт заниження податкового зобов'язання минулих податкових періодів, зобов'язаний надіслати уточнюючий розрахунок і сплатити суму такої недоплати та штраф у розмірі трьох відсотків від такої суми до подання такого уточнюючого розрахунку.

Якщо ж рішення про застосування штрафних санкцій приймається контролюючим органом, воно оформлюється податковим повідомленням-рішенням. Відповідно до пунктів 42.1-42.3 ПКУ повідомлення-рішення про застосування штрафних санкцій повинні бути складені у письмовій формі та відповідним чином підписані. Відповідні повідомлення-рішення вважаються належним чином врученими, якщо вони надіслані за адресою (місцезнаходженням, податковою адресою) платника податків рекомендованим листом з повідомленням про вручення або особисто вручені платнику податків або його законному чи уповноваженому представникові. Якщо платник податків на день надсилання йому контролюючим органом відповідного документа не повідомив такий контролюючий орган про зміну податкової адреси, повернення документів, як таких, що не знайшли адресата, не звільняє платника податку від їх виконання.

2. Порядок нарахування та сплати пені

Визначення терміна «пеня» закріплено в пп. 14.1.162 п. 14.1 ст. 14 Податкового кодексу України. Відповідно до цієї норми **пеня** – це сума коштів у вигляді відсотків, нарахованих на суми грошових зобов'язань, не сплачених у встановлені законодавством строки. Пеня в податковому праві має дискусійну природу. З одного боку, пеня вважається способом забезпечення виконання обов'язку по сплаті податків і зборів, оскільки стимулює платника податків до належної поведінки. З іншого боку, вона відповідає ознакам фінансової санкції, адже формальною підставою її нарахування є порушення строків погашення податкових зобов'язань.

Пеня нараховується:

1) після закінчення встановлених Податковим кодексом України строків погашення узгодженого грошового зобов'язання на суму податкового боргу нараховується пеня.

Нарахування пені розпочинається:

а) при нарахуванні суми грошового зобов'язання, визначеного контролюючим органом за результатами податкової перевірки, - починаючи з

першого робочого дня, наступного за останнім днем граничного строку сплати платником податків податкового зобов'язання, визначеного ПКУ (у тому числі за період адміністративного та/або судового оскарження);

б) при нарахуванні суми податкового зобов'язання, визначеного контролюючим органом у випадках, не пов'язаних з проведенням податкових перевірок, - починаючи з першого робочого дня, наступного за останнім днем граничного строку сплати податкового зобов'язання (в тому числі за період адміністративного та/або судового оскарження);

в) при нарахуванні суми податкового зобов'язання, визначеного платником податків або податковим агентом, - після спливу 90 календарних днів, наступних за останнім днем граничного строку сплати податкового зобов'язання.

2) у день настання строку погашення податкового зобов'язання, нарахованого контролюючим органом або платником податків у разі виявлення його заниження на суму такого заниження та за весь період заниження (у тому числі за період адміністративного та/або судового оскарження);

3) у день настання строку погашення податкового зобов'язання, визначеного податковим агентом при виплаті (нарахуванні) доходів на користь платників податків - фізичних осіб та/або контролюючим органом під час перевірки такого податкового агента.

У разі скасування нарахованого контролюючим органом грошового зобов'язання (його частини) у порядку адміністративного та/або судового оскарження пеня за період заниження такого грошового зобов'язання (його частини) скасовується.

Пеня нараховується на суму податкового боргу (включаючи суму штрафних санкцій за їх наявності та без урахування суми пені) із розрахунку 120 відсотків річних облікової ставки Національного банку України, 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.

Отже, якщо ставку НБУ умовно позначити — $C_{\text{НБУ}}$, то **одноденний розмір пені (P_n) можна вирахувати за формулою:**

$$P_n = C_{\text{НБУ}} * \frac{120}{100} \div 365$$

Зазначений розмір пені діє щодо всіх видів податків, зборів та інших грошових зобов'язань, крім пені, що нараховується за порушення строку розрахунку у сфері зовнішньоекономічної діяльності, що встановлюється окремим законодавством.

За порушення строку зарахування податків до бюджетів або державних цільових фондів, установлених Законом України «Про платіжні системи та переказ грошей в Україні», з вини банку такий банк сплачує пеню за кожний день прострочення, включаючи день сплати, та штрафні санкції у розмірах, встановлених Податковим кодексом України.

Не вважається порушенням строку перерахування податків, зборів та інших платежів з вини банку порушення, вчинене внаслідок регулювання Національним банком України економічних нормативів такого банку, що призводить до нестачі вільного залишку коштів на такому кореспондентському рахунку.

Якщо у майбутньому банк або його правонаступники відновлюють платоспроможність, відлік строку зарахування податків, зборів та інших платежів розпочинається з моменту такого відновлення.

Нараховані контролюючим органом суми пені самостійно сплачуються платником податків.

Законодавець встановлює, що при погашенні суми податкового боргу (його частини) кошти, що сплачує такий платник податку, у першу чергу зараховуються в рахунок податкового зобов'язання. У разі повного погашення суми податкового боргу кошти, що сплачує такий платник податку, в наступну чергу зараховуються у рахунок погашення штрафів, в останню чергу зараховуються в рахунок пені.

Якщо платник податків не виконує встановлену черговість платежів або не визначає її у платіжному документі (чи визначає з порушенням зазначеного порядку), орган державної податкової служби самостійно здійснює розподіл такої суми.

У разі часткового погашення податкового боргу сума такої частки визначається з урахуванням пені, нарахованої на таку частку.

Пунктом 131.3 ст. 131 Податкового кодексу України закріплено правило зарахування сум пені до бюджетів та державних цільових фондів. Суми пені зараховуються до бюджетів або державних цільових фондів, до яких згідно із законом зараховуються відповідні податки. Саме у такий спосіб створюються гарантії компенсації фінансових втрат бюджетів та державних цільових фондів від несвоєчасного надходження податків і зборів.

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

Це правило не застосовується, якщо:

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

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

Відповідно до п. 129.3 ст. 129 ПКУ нарахування пені закінчується:

- у день зарахування коштів на відповідний рахунок Державного казначейства України та/або в інших випадках погашення податкового боргу та/або грошових зобов'язань;

- у день проведення взаєморозрахунків непогашених зустрічних грошових зобов'язань відповідного бюджету перед таким платником податків;

- у день запровадження мораторію на задоволення вимог кредиторів (при винесенні відповідної ухвали суду у справі про банкрутство або прийнятті відповідного рішення Національним банком України);

- при прийнятті рішення щодо скасування або списання суми податкового боргу (його частини).

3. Порядок оскарження дій посадових осіб органів ДПС

Оскарження дій податкових органів платником податків може вестися в одному з двох напрямків:

- в *адміністративному порядку* — шляхом подання скарги до контролюючого органу;
- у *судовому порядку* — шляхом подання позову до господарського суду.

Процедура адміністративного оскарження вважається досудовим порядком вирішення спору.

Платник податків протягом 10 календарних днів, що настають за днем отримання податкового повідомлення-рішення або іншого рішення контролюючого органу, має право подати скаргу щодо такого рішення. Скарга повинна бути викладена в письмовій формі та надіслана до органу державної податкової служби поштою з повідомленням про вручення або передана фізичною чи юридичною особою - платником податку через представника.

Відмова в прийнятті скарги (заяви) платника податків забороняється. Реєстрація скарги повинна відбуватися в день її подання або надходження до органу державної податкової служби.

Таблиця 6.1

Порівняльна характеристика напрямків оскарження

Елемент	Подання скарги до контролюючого органу	Подання позову до господарського суду
<i>Термін подання</i>	10 календарних днів з дати підписання акту або отримання рішення	протягом 3 років
<i>Період розгляду</i>	не більше 20 календарних днів з моменту отримання, але може бути подовжений керівником контролюючого органу до 60 календарних днів	необмежений
<i>Фінансові санкції</i>	до закінчення процедури оскарження не стягуються	

У скарзі має бути зазначено:

1. прізвище, ім'я, по батькові, місце проживання фізичної особи-платника податку, а для юридичної особи - платника податку - її найменування, місцезнаходження, а також адресу, на яку необхідно надіслати рішення (відповідь) за скаргою;

2. найменування органу державної податкової служби, яким видано податкове повідомлення-рішення, рішення або постанова по справі про адміністративне правопорушення, що оскаржується, дата і номер; назва податку, збору (обов'язкового платежу) або штрафної (фінансової) санкції та сума;

3. суть порушеного питання, прохання чи вимоги й обґрунтування незгоди платника податків із сумою податкового зобов'язання, визначеною органом державної податкової служби в податковому повідомленні - рішенні, або незгоди з іншим рішенням органу державної податкової служби;

4. про подання чи неподання позовної заяви до суду про визнання недійсним податкового повідомлення-рішення або рішення органу державної податкової служби, а також про повідомлення чи неповідомлення відповідного органу державної податкової служби про подання повторної скарги органу державної податкової служби вищого рівня;

5. підпис фізичної особи - платника податку, а для юридичної особи-платника податку - підпис керівника або особи, яка виконує обов'язки керівника юридичної особи - платника податку. Якщо скарга в інтересах фізичної особи - платника податку або юридичної особи - платника податку подається її представником, то до скарги долучається копія довіреності, оформленої відповідно до вимог законодавства, і підпис представника юридичної особи - платника податку на скарзі повинен бути скріплений печаткою юридичної особи - платника податку;

б. перелік документів і розрахунків, що додаються до скарги, у разі надсилання скарги поштою додається опис укладеного та повідомлення про вручення.

У разі потреби разом із скаргою (заявою) платник податку може надати з урахуванням вимог пункту 44.5 статті 44 Податкового кодексу, належним чином засвідчені копії документів, розрахунки та докази, які стосуються предмета розгляду.

Скарги, подані з порушенням строків та порядку оформлення, не розглядаються органами державної податкової служби. Така скарга повертається особі, яка її подала, з відповідними роз'ясненнями не пізніше п'яти днів від дня отримання скарги. Також, якщо питання, порушені у скарзі, що одержана органом державної податкової служби, не входять до його компетенції, то така скарга у термін не більше п'яти днів пересилається за належністю відповідному органу чи посадовій особі, про що повідомляється особа, яка подала скаргу. Не розглядаються одним і тим же органом державної податкової служби повторні звернення від однієї і тієї ж особи з одного і того ж питання, якщо перше вирішено по суті.

Подання скарг здійснюється в двох формах: первинна та повторна скарга.

Подання первинної скарги. Якщо платник податків вважає, що орган державної податкової служби неправильно визначив суму грошового зобов'язання або прийняв будь-яке інше рішення, що суперечить законодавству з питань оподаткування або виходить за межі його компетенції, встановленої Податковим кодексом, такий платник податків має право звернутися до органу державної податкової служби вищого рівня зі скаргою про перегляд цього рішення, яка подається у письмовій формі та може супроводжуватися документами, розрахунками та доказами, які платник податків вважає за потрібне надати.

Скарга повинна бути подана до органу державної податкової служби протягом десяти календарних днів, що настають за днем отримання платником податків податкового повідомлення - рішення або іншого рішення органу державної податкової служби, що оскаржується.

Якщо відповідно Податкового кодексу орган державної податкової служби самостійно визначає грошове зобов'язання платника податків за причинами, не пов'язаними із порушенням податкового законодавства, такий платник податків має право на адміністративне оскарження рішень органу державної податкової служби протягом тридцяти календарних днів, що настають за днем надходження податкового повідомлення - рішення (рішення) або відповіді органу державної податкової служби на скаргу, замість десятиденного строку.

Тридцятиденний термін для оскарження поширюється:

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

2. на суми податкового зобов'язання з прибуткового податку з громадян, 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;

3. на рішення про: розподіл суми податкових зобов'язань або податкового боргу між платниками податків, що виникають унаслідок реорганізації; установа солідарної відповідальності за сплату податкових зобов'язань платника податку, що реорганізовується; поширення права податкової застави на всі активи платника податків, який створюється шляхом об'єднання інших платників податків.

Подання повторної скарги. Якщо орган державної податкової служби приймає 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 органу державної податкової служби вищого рівня.

До документів, які можуть додаватися до скарги, належать: податкове повідомлення про визначення суми грошового зобов'язання; акт перевірки та інші документи (розрахунки), на підставі яких визначено податкове зобов'язання; первинна скарга платника податків та інші документи, що підтверджують докази незгоди платника податків з визначеною сумою грошового зобов'язання та штрафних (фінансових) санкцій або неправомірність прийнятого органом державної податкової служби рішення.

Загальний строк розгляду скарг, як зазначалося вище, становить 20 календарних днів. Однак керівник (або його заступник) відповідного контролюючого органу може прийняти рішення про продовження строку розгляду скарги платника податків понад цей строк, але не більше 60 календарних днів.

Обов'язковим елементом продовження строку розгляду скарги платника податків є письмове повідомлення про це платника податків до закінчення 20-денного строку. Повідомлення платника податків про продовження зазначених строків має бути фіксованим (письмово), тобто відправлений поштою з повідомленням про отримання або виданий під розписку.

У разі, коли норма закону чи іншого нормативно-правового акта, виданого на підставі закону, або коли норми різних законів чи різних нормативно-правових актів припускають неоднозначне (множинне) трактування прав та обов'язків платників податків або органів державної податкової служби, внаслідок чого є можливість прийняти рішення на користь як платника податків, так і органу державної податкової служби, рішення приймається на користь платника податків.

Рішення, прийняте за розглядом скарги, може бути менш сприятливе для платника податків, ніж рішення, яке оскаржувалося. У разі збільшення органом державної податкової служби суми податкового зобов'язання (пені та штрафних санкцій) або податкового боргу раніше надіслане податкове повідомлення або податкові вимоги не відкликаються, а на суму такого збільшення органом державної податкової служби надсилається окреме податкове повідомлення. Збільшена сума податкового зобов'язання повинна бути сплачена або може бути оскаржена платником податків у порядку, встановленому для сплати або оскарження нового податкового зобов'язання.

З дня отримання платником податків рішення про скасування раніше прийнятого рішення органу державної податкової служби про нарахування суми податкового зобов'язання або його частини (пені та штрафних санкцій) активи такого платника податків звільняються з податкової застави. У разі скасування рішення органу державної податкової служби про адміністративний арешт - зупиняє такий арешт активів платника податків.

Однак, якщо вмотивоване рішення податкового органу 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.

Закінчення процедури адміністративного оскарження.

По-перше, процедура адміністративного оскарження закінчується днем, наступним за останнім днем строку, передбаченого для подання скарги на

податкове повідомлення-рішення або будь-яке інше рішення відповідного контролюючого органу у разі, коли така скарга не була подана у зазначений строк. Тобто в даному випадку процедура адміністративного оскарження закінчилась, навіть не розпочавшись.

По-друге, процедура адміністративного оскарження закінчується днем отримання платником податків рішення відповідного контролюючого органу про повне задоволення скарги.

По-третє, процедура адміністративного оскарження закінчується днем отримання платником податків рішення Державної податкової адміністрації України або спеціально уповноваженого центрального органу виконавчої влади в галузі митної справи. Перераховані вище органи є останньою інстанцією щодо адміністративного оскарження, тому їхні рішення не можуть бути оскаржені саме в адміністративному порядку, а лише в судовому. Тобто на цій стадії й закінчується процедура адміністративного оскарження шляхом винесення рішення вищим уповноваженим органом та отримання такого рішення платником податку про повне задоволення, часткове задоволення або не задоволення оскаржуваних рішень.

По-четверте, процедура адміністративного оскарження закінчується днем звернення платника податків до контролюючого органу із заявою про розстрочення, відстрочення податкових зобов'язань, що оскаржувались.

По-п'яте, день закінчення процедури адміністративного оскарження вважається днем узгодження грошового зобов'язання платника податків. Податкове зобов'язання може бути самостійно узгоджене платником податку або узгоджене в адміністративному чи судовому порядку.

Конституцією України та іншим чинним законодавством України, зокрема, Податковим кодексом, платнику податків надано право на судовий захист своїх прав та інтересів. На відміну від адміністративного оскарження, до суду платник податків має право оскаржити рішення податкових органів про нарахування податкового зобов'язання у будь-який момент після отримання відповідного податкового повідомлення, але з урахуванням строків давності.

Платник податків має право оскаржити в суді податкове повідомлення-рішення або інше рішення контролюючого органу про нарахування податкового зобов'язання у будь-який момент після отримання такого рішення. Для звернення до адміністративного суду за захистом прав, свобод та інтересів особи встановлений трьохрічний строк, який обчислюється з дня, коли особа дізналася або повинна була дізнатися про порушення своїх прав, свобод чи інтересів.

Рішення контролюючого органу, оскаржене в судовому порядку, не підлягає адміністративному оскарженню. Адже судове рішення має вищу юридичну силу й не може бути оскаржене будь-яким органом, крім вищою судовою інстанцією, якій підсудна така категорія справ.

ПИТАННЯ ДЛЯ САМОКОНТРОЛЮ

1. Які діяння можна назвати податковим правопорушенням згідно Податкового кодексу України.
2. Назвати осіб, яких можна притягнути до адміністративної відповідальності.
3. Які види юридичної відповідальності застосовують контролюючі органи державної податкової служби.
4. Характерні риси адміністративної відповідальності.
5. Назвати перелік адміністративних стягнень, що застосовують до порушників.
6. В чому особливість кримінальної відповідальності.
7. Суб'єкти фінансової відповідальності.
8. Розкрити поняття «штрафна санкція».
9. Пеня, її сутність, яким чином проводиться нарахування.
10. Охарактеризувати напрямки оскарження дій податкових органів платниками податків.
11. Які терміни подання скарг.
12. Яким чином закінчується процедура адміністративного оскарження.

**Зведений перелік правопорушень (їх видів, форм)
передбачених нормами Податкового кодексу України**

Примітка 1. Кожен рядок переліку містить опис правопорушення (виду, форми прояву порушення), яке відрізняється від інших хоча б однією ознакою - змістом дії чи бездіяльності, суб'єктом порушення чи відповідальності, видом і розміром санкції тощо.

Примітка 2. Окремо позначені: випадки, коли застосування штрафних санкцій ускладнено (унеможливлено) внаслідок особливостей конструкції відповідних норм (наприклад, п.119.1); випадки, коли одне порушення охоплюється двома різними нормами про фінансову відповідальність (наприклад, п.120.1 і підпункт 120.1.2). Для розкриття змісту таких особливостей конструкції та конкуренції норм необхідно застосовувати коментар до відповідних статей Податкового кодексу.

<i>N з/п</i>	<i>Норми ПК</i>	<i>Вид діяння (дія чи бездіяльність)</i>	<i>Ознаки правопорушення</i>	<i>Суб'єкт правопорушення</i>	<i>Розмір фінансової санкції</i>
1.	п. 50.1 абз. 3а	дії	Заниження податкового зобов'язання минулих податкових періодів, яке виявлене самостійно платником податків до початку його перевірки контролюючим органом за умови сплати суми такої недоплати та штрафу до подання такого уточнюючого розрахунку;	платники податків	штраф три відсотки від такої суми
2.	п. 50.1 абз. 3б	дії	Заниження податкового зобов'язання минулих податкових періодів, яке виявлене самостійно платником податків до початку його перевірки контролюючим органом за умови відображення суми такої недоплати у складі декларації з цього податку, що подається за податковий період, наступний за періодом, у якому виявлено факт заниження податкового зобов'язання (див., також ознаки правопорушення, передбаченого п.120.2)	платники податків	штраф п'ять відсотків від такої суми

3.	п. 117.1 абз. 1 і 2	бездіяльність	- неподання у строки та у випадках, передбачених цим Кодексом, заяв та/або документів для взяття на облік у відповідному органі державної податкової служби;	платники податків	штраф 170 гривень
					штраф 340 гривень
					штраф 340 гривень
					штраф 510 гривень
4.	п. 117.1 абз. 1 і 2	бездіяльність	- неподання у строки та у випадках, передбачених цим Кодексом, заяв та/або документів для реєстрації змін місцезнаходження чи внесення інших змін до своїх облікових даних	платники податків	штраф 170 гривень
					штраф 340 гривень
					штраф 340 гривень
					штраф 510 гривень
5.	п. 117.1 абз. 1 і 2	бездіяльність	- неподання виправлених документів для взяття на облік у відповідному органі державної податкової служби	платники податків	штраф 170 гривень
					штраф 340 гривень
					штраф 340 гривень
					штраф 510 гривень
6.	п. 117.1 абз. 1 і 2	бездіяльність	- неподання виправлених документів для внесення змін місцезнаходження чи внесення інших змін до своїх облікових даних	платники податків	штраф 170 гривень
					штраф 340 гривень
					штраф 340 гривень
					штраф 510 гривень
7.	п. 117.1 абз. 1 і 2	бездіяльність	- неподання відомостей стосовно осіб, відповідальних за ведення бухгалтерського обліку та/або складення податкової звітності	платники податків	штраф 170 гривень
					штраф 340 гривень
					штраф 340 гривень
					штраф 510 гривень
8.	п. 117.1 абз. 1 і 2	дії	- подання з помилками чи у неповному обсязі документів для взяття на облік у відповідному	платники податків	штраф 170 гривень
					штраф 340 гривень

			органі державної податкової служби		штраф 340 гривень
					штраф 510 гривень
9.	п. 117.1 абз. 1 і 2	дії	- подання з помилками чи у неповному обсязі для реєстрації змін місцезнаходження чи внесення інших змін до своїх облікових даних	платники податків	штраф 170 гривень
					штраф 340 гривень
					штраф 340 гривень
					штраф 510 гривень
10.	п. 117.1 абз. 3	бездіяльність	- неусунення порушень, що вказані в абзаці першому п. 117.1	платники податків	штраф 340 гривень
					штраф 1020 гривень
					штраф 1020 гривень
					штраф 1020 гривень
11.	п. 117.1 абз. 3	бездіяльність	- повторне протягом року неподання у строки та у випадках, передбачених цим Кодексом, заяв та/або документів для взяття на облік у відповідному органі державної податкової служби	платники податків	штраф 340 гривень
					штраф 1020 гривень
					штраф 1020 гривень
					штраф 1020 гривень
12.	п. 117.1 абз. 3	бездіяльність	- повторне протягом року неподання платниками податків у строки та у випадках, передбачених цим Кодексом, заяв та/або документів для реєстрації змін місцезнаходження чи внесення інших змін до своїх облікових даних	платники податків	штраф 340 гривень
					штраф 1020 гривень
					штраф 1020 гривень
					штраф 1020 гривень

13.	п. 117.1 абз. 3	бездіяльність	- повторне протягом року неподання виправлених документів для взяття на облік у відповідному органі державної податкової служби	платники податків	штраф 340 гривень
					штраф 1020 гривень
					штраф 1020 гривень
					штраф 1020 гривень
14.	п. 117.1 абз. 3	бездіяльність	- повторне протягом року неподання виправлених документів для внесення змін місцезнаходження чи внесення інших змін до своїх облікових даних	платники податків	штраф 340 гривень
					штраф 1020 гривень
					штраф 1020 гривень
					штраф 1020 гривень
15.	п. 117.1 абз. 3	бездіяльність	- повторне протягом року неподання відомостей стосовно осіб, відповідальних за ведення бухгалтерського обліку та/або складення податкової звітності	платники податків	штраф 340 гривень
					штраф 1020 гривень
					штраф 1020 гривень
					штраф 1020 гривень
16.	п. 117.2 абз. 1 і 2	бездіяльність	- порушення вимог щодо обов'язкової реєстрації як платників акцизного податку за місцем державної реєстрації у п'ятиденний строк з дня отримання ліцензії на виробництво <i>(застосування відповідальності за це діяння унеможливлено - див. коментар до п.117.2)</i>	платники податків, що виробляють спирт етиловий (коньячний, плодовий), алкогольні напої та тютюнові вироби	штраф 1700 гривень
17.	п. 118.1 абз. 1 і 2	бездіяльність	- неподання відповідним органам державної податкової служби в установленій статтею 69 Глави 5-1 цього Кодексу строк повідомлення про відкриття або закриття рахунків платників податків	банки; інші фінансові установи	штраф 340 гривень

18.	п. 118.2 абз. 1 і 2	дії	- здійснення видаткових операцій за рахунком платника податків до отримання повідомлення відповідного органу державної податкової служби про взяття рахунку на облік в органах державної податкової служби	банки; інші фінансові установи	штраф 10 відсотків суми усіх операцій за весь період до отримання такого повідомлення, здійснених з використанням таких рахунків (крім операцій з перерахування коштів до бюджетів або державних цільових фондів), але не менш як 850 гривень
19.	п. 118.3 абз. 1 і 2	бездіяльність	- неповідомлення про свій статус банку або іншій фінансовій установі при відкритті рахунку	фізичні особи-підприємці; особи, що проводять незалежну професійну діяльність	штраф 340 гривень
20.	п. 119.1 абз. 1 і 2	бездіяльність	- неподання інформації для формування Державного реєстру фізичних осіб-платників податків <i>(відсутність встановленого строку подання відповідної інформації фактично унеможлиблює застосування санкцій за цей вид правопорушення (див. коментар до ст.119 ПК).</i>	фізична особа, для якої раніше не формувалася облікова картка платника податків та яка не включена до Державного реєстру	штраф 85 гривень
21.	п. 119.1 абз. 1 і 2	бездіяльність	- неподання інформації для ведення Державного реєстру фізичних осіб-платників податків	фізична особа, яка включена до Державного реєстру	штраф 85 гривень

22.	п. 119.1 абз. 1 і 2	дії	- порушення порядку подання інформації для формування Державного реєстру фізичних осіб-платників податків	фізична особа, для якої раніше не формувалася облікова картка платника податків та яка не включена до Державного реєстру	штраф 85 гривень
23.	п. 119.1 абз. 1 і 2	дія	- порушення порядку подання інформації для ведення Державного реєстру фізичних осіб-платників податків	фізична особа, для якої раніше не формувалася облікова картка платника податків та яка не включена до Державного реєстру	штраф 85 гривень
24.	п. 119.1 абз. 3 і 4	бездіяльність	- повторне протягом року неподання інформації для формування Державного реєстру фізичних осіб-платників податків	фізична особа-платник податків, до якої протягом року було застосовано штраф за таке правопорушення	штраф 170 гривень
25.	п.119.1 абз. 3 і 4	бездіяльність	- повторне протягом року неподання інформації для ведення Державного реєстру фізичних осіб	фізична особа-платник податків, до якої протягом року було застосовано штраф за таке правопорушення	штраф 170 гривень
26.	п.119.1 абз. 3 і 4	дія	- повторне протягом року порушення порядку подання інформації для формування Державного реєстру фізичних осіб-платників	фізична особа-платник податків, до якої протягом року було застосовано штраф за таке правопорушення	штраф 170 гривень
27.	п. 119.1 абз. 3 і 4	дія	- повторне протягом року порушення порядку подання інформації для ведення Державного реєстру фізичних осіб-платників податків	фізична особа-платник податків, до якої протягом року було застосовано штраф за таке правопорушення	штраф 170 гривень
28.	п. 119.2 абз. 1 і 2	бездіяльність	- неподання податкової звітності про суми	фізична особа-платник	штраф 510 гривень

			доходів, нарахованих (сплачених) на користь платника податку, суми утриманого з них податку	податків	
29.	п. 119.2 абз. 1 і 2	дія	- подання з порушенням встановлених строків податкової звітності про суми доходів, нарахованих (сплачених) на користь платника податку, суми утриманого з них податку	фізична особа-платник податків	штраф 510 гривень
30.	п. 119.2 абз.1 і 2	дія	- подання не у повному обсязі податкової звітності про суми доходів, нарахованих (сплачених) на користь платника податку, суми утриманого з них податку	фізична особа-платник податків	штраф 510 гривень
31.	п. 119.2 абз.1 і 2	дія	- подання з недостовірними відомостями податкової звітності про суми доходів, нарахованих (сплачених) на користь платника податку, суми утриманого з них податку	фізична особа-платник податків	штраф 510 гривень
32.	п. 119.2 абз.1 і 2	дія	- подання з помилками податкової звітності про суми доходів, нарахованих (сплачених) на користь платника податку, суми утриманого з них податку та інші об'єкти оподаткування	фізична особа-платник податків	штраф 510 гривень
33.	п. 119.2 абз. 3 і 4	бездіяльність	- повторне протягом року неподання податкової звітності про суми доходів, нарахованих (сплачених) на користь платника податку, суми утриманого з них податку	фізична особа-платник податків, до якої протягом року було застосовано штраф за таке правопорушення	штраф 1020 гривень

34.	п. 119.2 абз. 3 і 4	дія	- повторне протягом року подання з порушенням встановлених строків податкової звітності про суми доходів, нарахованих (сплачених) на користь платника податку, суми утриманого з них податку	фізична особа-платник податків, до якої протягом року було застосовано штраф за таке правопорушення	штраф 1020 гривень
35.	п. 119.2 абз. 3 і 4	дія	- повторне протягом року подання не у повному обсязі податкової звітності про суми доходів, нарахованих (сплачених) на користь платника податку, суми утриманого з них податку та інші об'єкти оподаткування	фізична особа-платник податків, до якої протягом року було застосовано штраф за таке правопорушення	штраф 1020 гривень
36.	п. 119.2 абз. 3 і 4	дія	- повторне протягом року подання з недостовірними відомостями податкової звітності про суми доходів, нарахованих (сплачених) на користь платника податку, суми утриманого з них податку	фізична особа-платник податків, до якої протягом року було застосовано штраф за таке правопорушення	штраф 1020 гривень
37.	п. 119.2 абз. 3 і 4	дія	- подання з помилками податкової звітності про суми доходів, нарахованих (сплачених) на користь платника податку, суми утриманого з них податку та інші об'єкти оподаткування	фізична особа-платник податків, до якої протягом року було застосовано штраф за таке правопорушення	штраф 1020 гривень
38.	п. 119.3 абз. 1 і 2	бездіяльність (не зазначення реєстраційного номера)	- оформлення документів, які містять інформацію про об'єкти оподаткування фізичних осіб або про сплату податків без зазначення реєстраційного номера облікової картки платника податків, крім випадків, визначених	фізична особа-платник податків	штраф 170 гривень

			пунктом 119.2 цієї статті		
39.	п. 119.3 абз. 1 і 2	дія	- оформлення документів, які містять інформацію про об'єкти оподаткування фізичних осіб або про сплату податків з використанням недостовірного реєстраційного номера облікової картки платника податків, крім випадків, визначених пунктом 119.2 цієї статті	фізична особа-платник податків	штраф 170 гривень
40.	п. 120.1 абз. 1 і 2	бездіяльність	- неподання податкових декларацій (розрахунків) <i>(окрім випадків, коли на підставі цього порушення платника податків контролюючий орган самостійно визначив суми податкового зобов'язання, зменшення суми бюджетного відшкодування та/або зменшення від'ємного значення об'єкта оподаткування податком на прибуток або від'ємного значення суми податку на додану вартість платника податків - див. п.123.1)</i>	платники податків; інші особи, зобов'язані нараховувати та сплачувати податки, збори	штраф 170 гривень
41.	п. 120.1 абз. 1 і 2	дія	- несвоєчасне подання податкових декларацій (розрахунків).	платники податків; інші особи, зобов'язані нараховувати та сплачувати податки, збори	штраф 170 гривень
42.	п. 120.1 абз. 3 і 4	дія	- повторне протягом року несвоєчасне подання податкових декларацій (розрахунків)	платник податків, до якого протягом року було застосовано штраф за таке порушення	штраф 1020 гривень
43.	п.п. 120.1.1	бездіяльність	- неподання декларації <i>(ця бездіяльність має</i>	платник податків-	штрафна санкція 25 % від

			<i>кваліфікуватися за п.120.1 див. коментар до підпункту 120.1.2 та до п.109.1)</i>	фізична особа	різниці між заниженою сумою податкового зобов'язання і сумою, визначеною податковим органом (замість цієї санкції має застосовуватися санкція п.120.1 - див. коментар до підпункту 120.1.2 та до п.109.1)
44.	п.п. 120.1.1	дія	- включення до декларації перекручених (недостовірних) даних про суми одержаних доходів, понесених витрат, якщо такі дії платника призвели до заниження суми оподаткованого доходу	платник податків- фізична особа	штрафна санкція 25 % від різниці між заниженою сумою податкового зобов'язання і сумою, визначеною податковим органом
45.	п. 120.2, а також абз. 2 п. 50.1		- не надсилання уточнюючого розрахунку до податкової декларації, в якій самостійно виявлені помилки, якщо не були зазначені уточнені показники у складі податкової декларації за будь-який наступний податковий період, після періоду, протягом якого такі помилки були самостійно виявлені	платник податків	штраф п'ять відсотків від суми недоплати
46.	п. 121.1 абз. 1 і 2	дії або бездіяльність	- незабезпечення зберігання первинних документів облікових та інших реєстрів, бухгалтерської та статистичної звітності, інших документів з питань обчислення і	платник податків	штраф 510 гривень

			сплати податків та зборів протягом установлених статтею 44 ПК строків їх зберігання		
47.	п. 121.1 абз. 1 і 2	дії або бездіяльність	- незабезпечення зберігання первинних документів облікових та інших реєстрів, бухгалтерської та статистичної звітності, інших документів з питань обчислення і сплати податків та зборів протягом установлених статтею 44 ПК строків їх зберігання та ненадання такими платниками податків контролюючим органам оригіналів документів чи їх копій при здійсненні податкового контролю у випадках, передбачених ПК (ця форма правопорушення не має практичного значення - див. коментар до п. 121.1)	платник податків	штраф 510 гривень
48.	п. 121.1 абз. 1 і 2	бездіяльність	- ненадання контролюючим органам оригіналів документів чи їх копій при здійсненні податкового контролю у випадках, передбачених ПК	платник податків	штраф 510 гривень
49.	п. 121.1 абз. 3 і 4	дії	- повторно протягом року дії щодо незабезпечення зберігання первинних документів облікових та інших реєстрів, бухгалтерської та статистичної звітності, інших документів з питань обчислення і сплати податків та зборів протягом установлених статтею 44	платник податків, до якого протягом року було застосовано штраф за таке правопорушення	штраф 1020 гривень

			ПК строків їх зберігання		
50.	п. 122.1	бездіяльність	- несплата (неперерахування) сум єдиного податку в порядку та у строки, визначені цим Кодексом	платник податку-фізична особа	штраф 50 відсотків ставок податку
51.	п. 123.1 абз. 1 і 2, а також п.п. 54.3.1	бездіяльність	- неподання в установлені строки податкової (митної) декларації (якщо на підставі цього контролюючий орган самостійно визначив суми податкового зобов'язання, зменшення суми бюджетного відшкодування та/або зменшення від'ємного значення об'єкта оподаткування податком на прибуток або від'ємного значення суми податку на додану вартість платника податків)	платник податку; платник митних платежів	штраф 25 відсотків сум нарахованого податкового зобов'язання, неправомірно заявленої до повернення суми бюджетного відшкодування та/або неправомірно заявленої суми від'ємного значення об'єкта оподаткування податком на прибуток або від'ємного значення суми податку на додану вартість
52.	п. 123.1 абз. 1 і 2, а також п.п. 54.3.2	дії	- заниження або завищення суми податкових зобов'язань платника податків, заявлених у податкових (митних) деклараціях, уточнюючих розрахунках, якщо про це свідчать дані перевірок результатів діяльності платника податків (якщо на підставі цього контролюючий орган самостійно визначив суми податкового зобов'язання, зменшення суми бюджетного відшкодування та/або зменшення від'ємного	платник податку	штраф 25 відсотків сум нарахованого податкового зобов'язання, неправомірно заявленої до повернення суми бюджетного відшкодування та/або неправомірно заявленої суми від'ємного значення об'єкта оподаткування податком на прибуток або

			значення об'єкта оподаткування податком на прибуток або від'ємного значення суми податку на додану вартість платника податків)		від'ємного значення суми податку на додану вартість
53.	п. 123.1 абз. 1 і 2, а також п.п. 54.3.5	дії або бездіяльність	- порушення правил нарахування, утримання та сплати до відповідних бюджетів податків і зборів, передбачених цим Кодексом, в тому числі податку на доходи фізичних осіб податковим агентом, якщо про це свідчать дані перевірок щодо утримання податків у джерела виплати, в тому числі податкового агента (якщо на підставі цього контролюючий орган самостійно визначив суми податкового зобов'язання, зменшення суми бюджетного відшкодування та/або зменшення від'ємного значення об'єкта оподаткування податком на прибуток або від'ємного значення суми податку на додану вартість платника податків)	платник податків; податковий агент	штраф 25 відсотків сум нарахованого податкового зобов'язання, неправомірно заявленої до повернення суми бюджетного відшкодування та/або неправомірно заявленої суми від'ємного значення об'єкта оподаткування податком на прибуток або від'ємного значення суми податку на додану вартість
54.	п. 123.1 абз. 1 і 2, а також п.п. 54.3.6	дії або бездіяльність	- заниження або завищення податкових зобов'язань, визначених платником у митних деклараціях, якщо про це свідчать результати митного контролю, отримані після закінчення процедури митного оформлення та випуску товарів (якщо на підставі цього контролюючий орган самостійно визначив суми податкового	платник митних платежів	штраф 25 відсотків сум нарахованого податкового зобов'язання, неправомірно заявленої до повернення суми бюджетного відшкодування та/або неправомірно заявленої суми від'ємного

			зобов'язання, зменшення суми бюджетного відшкодування та/або зменшення від'ємного значення об'єкта оподаткування податком на прибуток або від'ємного значення суми податку на додану вартість платника податків)		значення об'єкта оподаткування податком на прибуток або від'ємного значення суми податку на додану вартість
55.	п. 123.1 абз. 3 і 4, а також п.п. 54.3.1	бездіяльність	- повторно протягом 1095 днів неподання в установлені строки податкової (митної) декларації (якщо на підставі цього контролюючий орган самостійно визначив суми податкового зобов'язання, зменшення суми бюджетного відшкодування та/або зменшення від'ємного значення об'єкта оподаткування податком на прибуток або від'ємного значення суми податку на додану вартість платника податків)	платник податку; платник митних платежів	штраф 50 відсотків суми нарахованого податкового зобов'язання, неправомірно заявленої до повернення суми бюджетного відшкодування та/або неправомірно заявленої суми від'ємного значення об'єкта оподаткування податком на прибуток або від'ємного значення суми податку на додану вартість
56.	п. 123.1 абз. 3 і 4, а також п.п. 54.3.2	дії	- повторно протягом 1095 днів заниження або завищення суми податкових зобов'язань платника податків, заявлених у податкових (митних) деклараціях, уточнюючих розрахунках, якщо про це свідчать дані перевірок результатів діяльності платника податків (якщо на підставі цього контролюючий орган самостійно визначив	платник податку	штраф 50 відсотків суми нарахованого податкового зобов'язання, неправомірно заявленої до повернення суми бюджетного відшкодування та/або неправомірно заявленої суми від'ємного значення

			суми податкового зобов'язання, зменшення суми бюджетного відшкодування та/або зменшення від'ємного значення об'єкта оподаткування податком на прибуток або від'ємного значення суми податку на додану вартість платника податків)		об'єкта оподаткування податком на прибуток або від'ємного значення суми податку на додану вартість
57.	п. 123.1 абз. 3 і 4, а також п.п. 54.3.5	дії або бездіяльність	- повторно протягом 1095 днів порушення правил нарахування, утримання та сплати до відповідних бюджетів податків і зборів, передбачених цим Кодексом, в тому числі податку на доходи фізичних осіб податковим агентом, якщо про це свідчать дані перевірок щодо утримання податків у джерела виплати, в тому числі податкового агента(якщо на підставі цього контролюючий орган самостійно визначив суми податкового зобов'язання, зменшення суми бюджетного відшкодування та/або зменшення від'ємного значення об'єкта оподаткування податком на прибуток або від'ємного значення суми податку на додану вартість платника податків)	платник податків; податковий агент	штраф 50 відсотків суми нарахованого податкового зобов'язання, неправомірно заявленої до повернення суми бюджетного відшкодування та/або неправомірно заявленої суми від'ємного значення об'єкта оподаткування податком на прибуток або від'ємного значення суми податку на додану вартість
58.	п. 123.1 абз. 3 і 4, а також п.п. 54.3.6	дії або бездіяльність	- повторно протягом 1095 днів заниження або завищення податкових зобов'язань, визначених платником у митних деклараціях, якщо про це свідчать результати	платник митних платежів	штраф 50 відсотків суми нарахованого податкового зобов'язання, неправомірно заявленої до

			митного контролю, отримані після закінчення процедури митного оформлення та випуску товарів (якщо на підставі цього контролюючий орган самостійно визначив суми податкового зобов'язання, зменшення суми бюджетного відшкодування та/або зменшення від'ємного значення об'єкта оподаткування податком на прибуток або від'ємного значення суми податку на додану вартість платника податків)		повернення суми бюджетного відшкодування та/або неправомірно заявленої суми від'ємного значення об'єкта оподаткування податком на прибуток або від'ємного значення суми податку на додану вартість
59.	п. 123.1 абз. 5 і 6, а також п.п. 54.3.1	бездіяльність	- втретє та більше протягом 1095 днів неподання в установлені строки податкової (митної) декларації (якщо на підставі цього контролюючий орган самостійно визначив суми податкового зобов'язання, зменшення суми бюджетного відшкодування та/або зменшення від'ємного значення об'єкта оподаткування податком на прибуток або від'ємного значення суми податку на додану вартість платника податків)	платник податку; платник митних платежів	штраф 75 відсотків суми нарахованого податкового зобов'язання, неправомірно заявленої до повернення суми бюджетного відшкодування та/або неправомірно заявленої суми від'ємного значення об'єкта оподаткування податком на прибуток або від'ємного значення суми податку на додану вартість
60.	п. 123.1 абз. 5 і 6, а також п.п. 54.3.2	дії	- втретє та більше протягом 1095 днів заниження або завищення суми податкових зобов'язань платника податків, заявлених у податкових (митних) деклараціях,	платник податку	штраф 75 відсотків суми нарахованого податкового зобов'язання, неправомірно заявленої до повернення

			<p>уточнюючих розрахунках, якщо про це свідчать дані перевірок результатів діяльності платника податків (якщо на підставі цього контролюючий орган самостійно визначив суми податкового зобов'язання, зменшення суми бюджетного відшкодування та/або зменшення від'ємного значення об'єкта оподаткування податком на прибуток або від'ємного значення суми податку на додану вартість платника податків)</p>		<p>суми бюджетного відшкодування та/або неправомірно заявленої суми від'ємного значення об'єкта оподаткування податком на прибуток або від'ємного значення суми податку на додану вартість</p>
61.	<p>п. 123.1 абз. 5 і 6, а також п.п. 54.3.5</p>	<p>дії або бездіяльність</p>	<p>- втретє та більше протягом 1095 днів порушення правил нарахування, утримання та сплати до відповідних бюджетів податків і зборів, передбачених цим Кодексом, в тому числі податку на доходи фізичних осіб податковим агентом, якщо про це свідчать дані перевірок щодо утримання податків у джерела виплати, в тому числі податкового агента(якщо на підставі цього контролюючий орган самостійно визначив суми податкового зобов'язання, зменшення суми бюджетного відшкодування та/або зменшення від'ємного значення об'єкта оподаткування податком на прибуток або від'ємного значення суми податку на додану</p>	<p>платник податків; податковий агент</p>	<p>штраф 75 відсотків суми нарахованого податкового зобов'язання, неправомірно заявленої до повернення суми бюджетного відшкодування та/або неправомірно заявленої суми від'ємного значення об'єкта оподаткування податком на прибуток або від'ємного значення суми податку на додану вартість</p>

			вартість платника податків)		
62.	п. 123.1 абз. 5 і 6, а також п.п. 54.3.6	дії або бездіяльність	- втретє та більше протягом 1095 днів заниження або завищення податкових зобов'язань, визначених платником у митних деклараціях, якщо про це свідчать результати митного контролю, отримані після закінчення процедури митного оформлення та випуску товарів (якщо на підставі цього контролюючий орган самостійно визначив суми податкового зобов'язання, зменшення суми бюджетного відшкодування та/або зменшення від'ємного значення об'єкта оподаткування податком на прибуток або від'ємного значення суми податку на додану вартість платника податків)	платник митних платежів	штраф 75 відсотків суми нарахованого податкового зобов'язання, неправомірно заявленої до повернення суми бюджетного відшкодування та/або неправомірно заявленої суми від'ємного значення об'єкта оподаткування податком на прибуток або від'ємного значення суми податку на додану вартість
63.	п. 124.1 абз. 1 і 2	дії	- відчуження майна, яке перебуває у податковій заставі, без попередньої згоди органу державної податкової служби, якщо отримання такої згоди є обов'язковим згідно з цим Кодексом	платник податків	штраф в розмірі вартості відчуженого майна
64.	п. 125.1 абз. 1 і 2	бездіяльність	- нерозміщення оригіналу або нотаріально засвідченої копії торгового патенту в місцях, що вказані у підпункті 267.6.1 пункту 267.6 ст.267 ПК	суб'єкти господарювання, що здійснюють торговельну діяльність, здійснюють торгівлю готівковими валютними цінностями та надають платні послуги	штраф у розмірі збору на один календарний місяць

65.	п. 125.1 абз. 1 і 2, а також п. 267.6.1	бездіяльність	- нерозміщення оригіналу або нотаріально засвідченої копії торгового патенту в місцях, що вказані у підпункті 267.6.1 пункту 267.6 ст.267 ПК	суб'єкти господарювання, що здійснюють діяльність у сфері розваг	штраф у розмірі збору на один квартал
66.	п. 125.1 абз.1 і 2, а також п. 267.6.1	бездіяльність	- незабезпечення відкритості та доступності для огляду торгового патенту, розміщеного з додержанням вимог п.267.6 ст.267 ПК	суб'єкти господарювання, що здійснюють торговельну діяльність, здійснюють торгівлю готівковими валютними цінностями та надають платні послуги	штраф у розмірі збору на один календарний місяць
67.	п. 125.1 абз.1 і 2, а також п. 267.6.1	бездіяльність	- незабезпечення відкритості та доступності для огляду торгового патенту, розміщеного з додержанням вимог п.267.6 ст.267 ПК	суб'єкти господарювання, що здійснюють діяльність у сфері розваг	штраф у розмірі збору на один квартал
68.	п. 125.1 абз. 1 і 2, а також п. 267.6.1	бездіяльність	- ненадання для огляду уповноваженим законом особам оригіналу торгового патенту (у випадку розміщення в місцях, що вказані у підпункті 267.6.1 пункту 267.6 ст.267 ПК, нотаріально засвідченої копії)	суб'єкти господарювання, що здійснюють торговельну діяльність, здійснюють торгівлю готівковими валютними цінностями та надають платні послуги	штраф у розмірі збору на один календарний місяць
69.	п. 125.1 абз. 1 і 2, а також п. 267.6.1	бездіяльність	- ненадання для огляду уповноваженим законом особам оригіналу торгового патенту (у випадку розміщення в місцях, що вказані у підпункті 267.6.1 пункту 267.6 ст.267 ПК, нотаріально засвідченої копії)	суб'єкти господарювання, що здійснюють діяльність у сфері розваг	штраф у розмірі збору на один квартал
70.	п. 125.1 абз. 1 і 2	дії	- здійснення діяльності, передбаченої статтею	суб'єкти господарювання,	штраф у подвійному

	3, а також підпункт 267.6.1		267 цього Кодексу (крім діяльності у сфері розваг), без отримання відповідних торгових патентів	що здійснюють торговельну діяльність, здійснюють торгівлю готівковими валютними цінностями та надають платні послуги	розмірі збору за весь період здійснення такої діяльності, але не менше подвійного його розміру за один місяць
71.	п. 125.1 абз.1 і 3, а також п. 267.6.4	дії	- здійснення діяльності, передбаченої статтею 267 цього Кодексу (крім діяльності у сфері розваг), з торговим патентом не на території, на яку поширюються повноваження органу, який здійснив реєстрацію суб'єкта господарювання або з яким погоджено місцезнаходження його відокремленого підрозділу	суб'єкти господарювання, що здійснюють торговельну діяльність, здійснюють торгівлю готівковими валютними цінностями та надають платні послуги	штраф у подвійному розмірі збору за весь період здійснення такої діяльності, але не менше подвійного його розміру за один місяць
72.	п. 125.1 абз. 1 і 3, а також п. 267.6.5	дії	- передача торгового патенту (крім патенту на діяльність у сфері розваг) іншому суб'єкту господарювання або іншому відокремленому підрозділу	суб'єкти господарювання, що здійснюють торговельну діяльність, здійснюють торгівлю готівковими валютними цінностями та надають платні послуги	штраф у подвійному розмірі збору за весь період здійснення такої діяльності, але не менше подвійного його розміру за один місяць
73.	п. 125.1 абз. 1 і 3, а також п. 267.6.6	дії	- здійснення торговельної діяльності з використанням пересувної торговельної мережі (автомагазини, розвозки тощо) без патенту, виданого для такої діяльності	суб'єкти господарювання, що здійснюють торговельну діяльність, здійснюють торгівлю готівковими валютними цінностями та надають платні послуги	штраф у подвійному розмірі збору за весь період здійснення такої діяльності, але не менше подвійного його розміру за один місяць

74.	п. 125.1 абз. 1 і 4, а також п. 267.1.2	дії	- здійснення реалізації товарів, визначених пунктом 267.2 статті 267 цього Кодексу, без отримання пільгового торгового патенту	суб'єкти господарювання, які здійснюють реалізацію товарів у пунктах продажу товарів	штраф у п'ятикратному розмірі збору за весь період здійснення такої діяльності, але не менше п'ятикратного його розміру за рік
75.	п. 125.1 абз. 1 і 4, а також п. 267.6.4	дії	- здійснення реалізації товарів, визначених пунктом 267.2 статті 267 цього Кодексу, з пільговим торговим патентом не на території, на яку поширюються повноваження органу, який здійснив реєстрацію суб'єкта господарювання або з яким погоджено місцезнаходження його відокремленого підрозділу	суб'єкти господарювання, які здійснюють реалізацію товарів у пунктах продажу товарів	штраф у п'ятикратному розмірі збору за весь період здійснення такої діяльності, але не менше п'ятикратного його розміру за рік
76.	п. 125.1 абз. 1 і 4, а також підпункт 267.6.5	дії	- передача пільгового торгового патенту іншому суб'єкту господарювання або іншому відокремленому підрозділу	суб'єкти господарювання, які здійснюють реалізацію товарів у пунктах продажу товарів	штраф у п'ятикратному розмірі збору за весь період здійснення такої діяльності, але не менше п'ятикратного його розміру за рік
77.	п. 125.1 абз. 1 і 4, а також п. 267.6.6	дії	- здійснення реалізації товарів, визначених пунктом 267.2 статті 267 цього Кодексу, з використанням пересувної торговельної мережі (автомагазини, розвозки тощо) з пільговим торговим патентом, виданим не для такої діяльності	суб'єкти господарювання, які здійснюють реалізацію товарів у пунктах продажу товарів	штраф у п'ятикратному розмірі збору за весь період здійснення такої діяльності, але не менше п'ятикратного його розміру за рік
78.	п. 125.1 абз. 1 і 5	дії	- здійснення торговельної діяльності без придбання короткотермінового патенту	суб'єкти господарювання, які здійснюють реалізацію товарів у	штраф у подвійному розмірі збору за весь строк такої діяльності

				пунктах продажу товарів	
79.	п. 125.1 абз. 1 і 5, а також п. 267.6.4	дії	- здійснення діяльності, передбаченої статтею 267 цього Кодексу, з короткотерміновим патентом не на території, на яку поширюються повноваження органу, який здійснив реєстрацію суб'єкта господарювання або з яким погоджено місцезнаходження його відокремленого підрозділу	суб'єкти господарювання, які здійснюють реалізацію товарів у пунктах продажу товарів	штраф у подвійному розмірі збору за весь строк такої діяльності
80.	п. 125.1 абз. 1 і 5, а також п. 267.6.5	дії	- передача короткотермінового патенту іншому суб'єкту господарювання або іншому відокремленому підрозділу	суб'єкти господарювання, які здійснюють реалізацію товарів у пунктах продажу товарів	штраф у подвійному розмірі збору за весь строк такої діяльності
81.	п. 125.1 абз. 1 і 5, а також п. 267.6.6	дії	- здійснення торговельної діяльності з використанням пересувної торговельної мережі (автомагазини, розвозки тощо) з короткотерміновим патентом, виданим не для такої діяльності	суб'єкти господарювання, які здійснюють реалізацію товарів у пунктах продажу товарів	штраф у подвійному розмірі збору за весь строк такої діяльності
82.	п. 125.1 абз. 1 і 6	дії	- здійснення діяльності у сфері розваг без отримання відповідного патентів	суб'єкти господарювання, які здійснюють діяльності у сфері розваг	штраф у восьмикратному розмірі збору за весь період здійснення такої діяльності, але не менше восьмикратного його розміру за один квартал
83.	п. 125.1 абз. 1 і 6, а також п. 267.6.4	дії	- здійснення діяльності у сфері розваг, з відповідним патентом але не на території, на яку поширюються повноваження органу, який здійснив	суб'єкти господарювання, які здійснюють діяльності у сфері розваг	штраф у восьмикратному розмірі збору за весь період здійснення такої діяльності, але не менше

			реєстрацію суб'єкта господарювання або з яким погоджено місцезнаходження його відокремленого підрозділу		восьмикратного його розміру за один квартал
84.	п. 125.1 абз. 1 і 6, а також п. 267.6.5	дії	- передача патенту на діяльність у сфері розваг іншому суб'єкту господарювання або іншому відокремленому підрозділу	суб'єкти господарювання, які здійснюють діяльності у сфері розваг	штраф у восьмикратному розмірі збору за весь період здійснення такої діяльності, але не менше восьмикратного його розміру за один квартал
85.	п. 125.1 абз. 7	бездіяльність	- несплата (неперерахування) платником збору за здійснення деяких видів підприємницької діяльності, що зазначені у підпункті 267.1.1 пункту 267.1 статті 267 цього Кодексу, сум збору в порядку та у строки, визначені цим Кодексом	суб'єкти господарювання, які здійснюють торговельну діяльність у пунктах продажу товарів; діяльність з надання платних послуг за переліком, визначеним Кабінетом Міністрів України; торгівлю готівковими валютними цінностями у пунктах продажу іноземної валюти; діяльність у сфері розваг (крім проведення державних грошових лотерей)	штрафні санкції у розмірі 50% ставок збору, встановлених статтею 267 цього Кодексу
86.	п. 126.1, а також п. 14.1.40	бездіяльність	- несплата платником податків суми самостійно визначеного грошового зобов'язання	платник податків	штраф 10 відсотків погашеної суми податкового

			протягом строків, визначених цим Кодексом, при затримці до 30 календарних днів включно, наступних за останнім днем строку сплати суми грошового зобов'язання		боргу
87.	п. 126.1, а також п. 14.1.40	бездіяльність	- несплата платником податків суми самостійно визначеного грошового зобов'язання протягом строків, визначених цим Кодексом, при затримці більше 30 календарних днів, наступних за останнім днем строку сплати суми грошового зобов'язання	платник податків	штраф 20 відсотків погашеної суми податкового боргу
88.	п. 127.1 абз. 1 і 2	бездіяльність	- не нарахування податків платником податків, у тому числі податковим агентом, до або під час виплати доходу на користь іншого платника податків	платник податків, у тому числі податковий агент	штраф 25 відсотків суми податку, що підлягає нарахуванню та/або сплаті до бюджету
89.	п. 127.1 абз. 1 і 2	бездіяльність	- не нарахування та несплата (неперерахування) податків платником, у тому числі податковим агентом, податків до або під час виплати доходу на користь іншого платника податків	платник податків, у тому числі податковий агент	штраф 25 відсотків суми податку, що підлягає нарахуванню та/або сплаті до бюджету
90.	п. 127.1 абз. 1 і 2	бездіяльність	- несплата (неперерахування) податків платником податків, у тому числі податковим агентом, до або під час виплати доходу на користь іншого платника податків.	платник податків, у тому числі податковий агент	штраф 25 відсотків суми податку, що підлягає нарахуванню та/або сплаті до бюджету
91.	п. 127.1 абз. 3 і 4	дії	- вчинення повторно протягом 1095 днів дії,	платник податків, у тому	штраф 50 відсотків суми

			вказаних в абзаці першому п.127.1 (застосування абзаців 3 і 4 п.127.1 на практиці унеможливлене - див. коментар до цього пункту)	числі податковий агент	податку, що підлягає нарахуванню та/або сплаті до бюджету
92.	п. 127.1 абз. 5 і 6	дії	- вчинення втретє та більше протягом 1095 днів дії, передбачених частиною (абзацом) першою пункту 127.1 (застосування абзаців 5 і 6 п.127.1 на практиці унеможливлене - див. коментар до п.127.1)	платник податків, у тому числі податковий агент	штраф 75 відсотків суми податку, що підлягає нарахуванню та/або сплаті до бюджету
93.	п. 128.1 абз. 1 і 2	бездіяльність	неподання в строк, визначений ПК, банками та іншими фінансовими установами органам державної податкової служби податкової інформації (за виключенням випадків неподання повідомлення про відкриття або закриття рахунків платників податків)	банки; інші фінансові установи	штраф 170 гривень
94.	п. 128.1 абз. 1 і 2	дії	- подання з порушенням строку, визначеного ПК, банками та іншими фінансовими установами органам державної податкової служби податкової інформації (за виключенням випадків неподання повідомлення про відкриття або закриття рахунків платників податків, які мають кваліфікуватися за п.118.1)	банки; інші фінансові установи	штраф 170 гривень
95.	п. 128.1 абз. 1 і 3	дії	- повторно протягом року після застосування штрафу подання з порушенням строку, визначеного ПК,	банки; інші фінансові установи	штраф 340 гривень

			банками та іншими фінансовими установами органам державної податкової служби податкової інформації (за виключенням випадків неподання повідомлення про відкриття або закриття рахунків платників податків, які мають кваліфікуватися за п.118.1)		
96.	п.п. 169.2.3 і п.п. 169.2.4 п. 169.2		- застосування соціальної пільги до доходів платника податку, інших ніж заробітна плата (внаслідок неподання платником податку роботодавцю заяви про самостійне обрання місця застосування податкової соціальної пільги)	платник податків	штраф 100 відсотків суми недоплати (якщо платник податків подав заяву про відмову від такої пільги всім роботодавцям із зазначенням місяця, коли відбулося таке порушення)
97.	п.п. 169.2.3 і п.п. 169.2.4 п. 169.2		- застосування соціальної пільги до заробітної плати, яку платник податку протягом звітного податкового місяця отримує одночасно з доходами у вигляді стипендії, грошового чи майнового (речового) забезпечення учнів, студентів, аспірантів, ординаторів, ад'юнктів, військовослужбовців, що виплачуються з бюджету (внаслідок неподання платником податку роботодавцю заяви про самостійне обрання місця застосування податкової соціальної пільги)	платник податків	штраф 100 відсотків суми недоплати (якщо платник податків подав заяву про відмову від такої пільги всім роботодавцям із зазначенням місяця, коли відбулося таке порушення)
98.	п.п. 169.2.3 і		- застосування соціальної пільги до	платник податків	штраф 100 відсотків суми

	п.п. 169.2.4 п. 169.2		доходу самозайнятої особи від провадження підприємницької діяльності, а також іншої незалежної професійної діяльності (внаслідок неподання платником податку роботодавцю заяви про самостійне обрання місця застосування податкової соціальної пільги)		недоплати (якщо платник податків подав заяву про відмову від такої пільги всім роботодавцям із зазначенням місяця, коли відбулося таке порушення)
99.	п.п. 229.1.17		- нецільове використання спирту етилового та біоетанолу, що отримані як сировина для виробництва продукції, зазначеної в пункті 229.1 статті 229 ПК	платник податків (суб'єкт господарювання)	штраф у розмірі, який обчислюється виходячи із обсягів використаних не за призначенням спирту етилового та біоетанолу та ставки акцизного податку, передбаченої п.215.3, збільшеної в 1, 5 рази
100.	п.п. 229.2.16		- нецільове використання легких та важких дистилятів, що отримані в якості сировини для виробництва етилену	платник податків (суб'єкт господарювання)	штраф у розмірі, який обчислюється виходячи з обсягів використаних не за призначенням легких та важких дистилятів та ставки акцизного податку, передбаченої пунктом 215.3 статті 215 цього Кодексу, збільшеної в 1,5 рази

Навчальне видання

КРУТОВА Анжеліка Сергіївна
АНДРЮЩЕНКО Ірина Сергіївна

**АДМІНІСТРУВАННЯ ПОДАТКІВ
ТА ОБОВ'ЯЗКОВИХ ПЛАТЕЖІВ**