МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ

НАЦІОНАЛЬНИЙ ТЕХНІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
«ХАРКІВСЬКИЙ ПОЛІТЕХНІЧНИЙ ІНСТИТУТ»

Конспект лекцій
з навчальної дисципліни „Податковий менеджмент”

для студентів спеціальності 072 „Фінанси, банківська справа, страхування та фондовий ринок”
рівень освіти (магістр)
денної та заочної форм навчання

Затверджено
редакційно-видавничою
радою університету,

протокол №№ 1 від 15.02.2024 р.

Харків
НТУ «ХПІ»
2024

Конспект лекцій з курсу «Податкова система» для студентів спеціальності 072 «Фінанси, банківська справа, страхування та фондовий ринок» / уклад. Т.Ю. Назарова – Харків: НТУ «ХПІ», 2024. – 141 с.

Укладачі: Т. Ю. Назарова

Рецензент С.А. Кузнецова

Кафедра обліку і фінансів

ЗМІСТ

ВСТУП……...4

Тема 1. Теоретичні, правові та організаційні засади податкового менеджменту……5

Тема 2 Система державного податкового менеджменту……..11

Тема 3. Облік платників податків та податкових надходжень……16

Тема 4. Адміністрування податків і зборів……19

Тема 5. Планування та прогнозування податків і зборів…….27

Тема 6. Податковий ризик – менеджмент…….34

Тема 7. Податкове рахівництво……..39

Тема 8. Управління податковим боргом……..49

Тема 9. Податковий контроль: зміст та форми…….60

Тема 10. Планування та організація проведення перевірок…….76

Тема 11. Узгодження податкових зобов'язань та забезпечення їх сплати податковими органами……..93

Тема 12. Контрольна діяльність податкових органів…….96

Тема 13. Контроль податкових органів у сфері оподаткування доходів громадян……...115

Тема 14. Корпоративний податковий менеджмент……119

Тема 15. Західний досвід адміністрування податків…….123

Тема 16. Міжнародне податкове планування……..134

Список рекомендованої літератури …….141

ВСТУП

Важливим аспектом для держави є планування та прогнозування податкових надходжень як в цілому так і в розрізі окремих податків. Своєчасно визначити фактори та ризики, що впливають на повне та своєчасне надходження податкових платежів до бюджетів всіх рівнів.

У воєнних умовах дієздатність економічної системи залежить від ефективності управління в сфері оподаткування.

Сучасні економічні умови, в яких функціонують вітчизняні підприємства, характеризуються високим рівнем невизначеності та динамічності чинників зовнішнього середовища. Усе це сприяє виникненню несприятливих ситуацій, що супроводжуються конфліктністю економічних інтересів і відсутністю повної та достовірної інформації. У таких умовах важливості набуває вміння керівників не лише бізнесу, а і державних органів, адаптувати до змін зовнішнього середовища та приймати науково обґрунтовані, оптимальні рішення з метою ведення ефективної фінансової політики.

У зв´язку з цим особливу увагу слід приділити організації і вдосконаленню всіх аспектів податкового менеджменту, під яким на макрорівні слід розуміти систему державного управління оподаткуванням, що займається координацією і вдосконаленням усіх аспектів оподаткування; на мікрорівні ефективності податкового менеджменту є мінімізація податкових зобов'язань шляхом законного використання існуючих протиріч Податкового кодексу України.

«Податковий менеджмент» входить до блоку дисциплін спеціальної (фахової) підготовки спеціальності 072 „Фінанси, банківська справа, страхування та фондовий ринок."

Пререквізитами дисципліни є набуті знання з фінансів, податкової системи та бюджетної системи, загальні та фахові знання, отримані на першому (бакалаврському) рівнівищої освіти.

Змістом навчальної дисципліни "Податковий менеджмент" передбачено вивчення законодавчих та організаційних основ податкового менеджменту, знання яких формують компетентних спеціалістів з високою організаційною культурою, професійною підготовкою та особистісними якостями у сфері оподаткування та податкового контролю.

У конспекті розкрито: сутність податкового менеджменту, теоретичні, правові та організаційні основи податкового менеджменту; податкове прогнозування та планування як складова податкового менеджменту; податкове регулювання, адміністрування; податковий контроль; відповідальність платників податків за порушення податкового законодавства; теоретичні основи корпоративного податкового менеджменту; податкове планування та бюджетування.

ТЕМА 1. ТЕОРЕТИЧНІ, ПРАВОВІ ТА ОРГАНІЗАЦІЙНІ ЗАСАДИ ПОДАТКОВОГО МЕНЕДЖМЕНТУ

1. Сутність та види податкового менеджменту.
2. Правові засади податкового менеджменту.
3. Інституційні суб'єкти податкового менеджменту.

1. Сутність та види податкового менеджменту.

Управління податковою системою являє собою складову частину загальної системи управління фінансами країни. Зазвичай сутність управління розкривається у функціях, тобто певних видах діяльності в управлінні, що відокремлюються в процесі спеціалізації управлінської праці. До основних функцій управління належать:

Планування — це передбачення розвитку і визначення шляхів здійснення розширеного відтворення. Податкове планування є частиною планування фінансів не лише на макро-, а й на мікрорівні. Воно забезпечує узгоджену взаємодію всіх елементів оподаткування. Роль податкового планування визначає аналіз надходження податків, тенденцій і факторів росту бази оподаткування і визначення обсягів податкових надходжень до бюджету.

Організація як функція управління податковою системою виражається у виборі і формуванні системи органів управління, порядку їх підпорядкованості, встановленні прав і обов'язків учасників податкових відносин. Результатом виконання функції організації є створення структури органів управління, скріпленої у відповідних положеннях, посадових інструкціях та інших нормативних документах.

Стимулювання — це активізація органами управління в податковій сфері сплати податків та обов'язкових платежів з урахуванням задоволення їх матеріальних і духовних потреб. Розглядаючи цю функцію управління в податковій сфері, слід зазначити, що незважаючи на те, що сплата податків є обов'язковою і держава забезпечує стягнення податків примушуванням, слід враховувати не лише фіскальну функцію податків, а й соціальну. Сплата податків до бюджету пов'язана з необхідністю задоволення потреб платників податків у правовому захисті, фінансуванні частини витрат на освіту, охорону здоров'я, науку і культуру за рахунок державних коштів.

Суспільні інтереси задовольняються за допомогою сплати підприємствами, організаціями і населенням податків, зборів та обов'язкових платежів до бюджету. Враховуючи зазначене, можна стверджувати, що стимулювання включає і певну матеріальну відповідальність за своєчасну і повну сплату податків.

Координація в області управління податковою системою є дуже важливою, оскільки передбачає забезпечення єдності дій податкових органів щодо усунення диспропорцій у передбачених бюджетом планових завданнях з податків і зборів,

які виникають внаслідок зміни соціально-економічних і фінансових умов.

Контроль як функція управління в податковій сфері заснований на загальних принципах системи державного контролю. Податковий контроль може розглядатися як функція або як елемент державного управління економікою та якособлива діяльність із виконання податкового законодавства. Ці підходи до податкового контролю перебувають у нерозривній єдності, безперервномурозвитку й удосконаленні. Слід зазначити, що форми податкового контролю визначаються згідно з вимогами податкової політики держави. Крім того, контролюється правильність і своєчасність реєстрації платників, розрахунку ісплати податків підприємствами та населенням.

В економічній літературі поняття «менеджмент» визначається як сукупність прийомів і методів цілеспрямованого впливу на об'єкт для досягнення конкретного результату. Виходячи з вищезазначеного, об'єктом впливу в податковій сфері є відносини, що виникають між державою і платником з приводу сплати до бюджету податків і обов'язкових платежів. Результатом такого впливу є, з одного боку, формування централізованого фонду грошових коштів держави, а з іншого — створення сприятливих умов для розвитку господарської діяльності, регулювання соціально-економічного життя суспільства. Такий підхід дає змогу визначити *податковий менеджмент* як:

— сукупність прийомів і методів організації податкових відносин з метою забезпечення формування дохідної частини бюджету і впливу податків на розвиток виробництва й соціальної сфери;

— процес управління шляхом використання методів впливу податкового механізму на податкову систему з метою реалізації податкової політики. (*Податковий механізм* — система форм і методів управління податковою системою з метою реалізації податкової політики).

Складовими елементами податкового менеджменту є:

- законодавча діяльність. Саме в процесі цієї діяльності визначаються принципи оподатковування, встановлюються види податків, обов'язкових платежів і їхні елементи (платники, об'єкти, ставки, пільги), розробляється порядок розрахунків з бюджетом.
- планування податків. Цей вид діяльності має на увазі визначення сум податків і обов'язкових платежів, що повинні надійти в бюджет для фінансування витрат.
- контроль. Для забезпечення надходжень запланованих сум платежів убюджет необхідно здійснення контролю за правильністю числення і своєчасністю сплати податків та обов'язкових платежів. Цей вид діяльності припускає ведення податкового обліку і здійснення контролю за виконанням податкового законодавства. Податковий облік, у свою чергу, включає облікплатників і облік нарахованих та фактично сплачених сум до бюджету.

Контроль за виконанням податкового законодавства здійснюється шляхом проведення камеральних, документальних і тематичних перевірок.

Законодавча діяльність і планування податків відносяться до стратегічного управління в сфері податкової діяльності, а податковий контроль — до оперативного.

На мікрорівні управління в сфері оподатковування передбачає податковий облік, числення сум податків і обов'язкових платежів, забезпечення їх своєчасної сплати до бюджету.

Об'єктом впливу в податковій сфері є відносини, що виникають між державою і платником з приводу сплати до бюджету податків і обов'язкових платежів. Результатом такого впливу є, з одного боку, формування централізованого фонду грошових коштів держави, а з іншого – створення сприятливих умов для розвитку господарської діяльності, регулювання соціально-економічного життя суспільства.

Об'єктом впливу в податковій сфері є відносини, що виникають між державою та платниками з приводу сплати до бюджету податків і обов'язкових платежів. А ***результатом*** такого впливу має бути, з одного боку, формування централізованого фондудержави, а з іншого – створення сприятливих умов для розвитку господарської діяльності;регулювання соціально-економічного життя суспільства. Вказана мета випливає з двох функцій податків – фіскальної та регулюючої.

Податковий менеджмент можна визначити як:

- ***сукупність прийомів і методів організації податкових відносин*** з метою забезпечення формування дохідної частини бюджету і впливу податків на розвиток виробництва й соціальної сфери;
- ***процес управління шляхом*** використання методів впливу податковогомеханізму на податкову систему з метою реалізації податкової політики.

(*Податковий механізм* — система форм і методів управління податковою системоюз метою реалізації податкової політики).

Складовими елементами податкового менеджменту є:

- *Законодавча діяльність***.** Саме в процесі цієї діяльності визначаються принципи оподатковування, встановлюються види податків, обов'язкових платежів і їхні елементи (платники, об'єкти, ставки, пільги), розробляється порядок розрахунків з бюджетом.
- *Планування податків.* Цей вид діяльності має на увазі визначення сумм податків і обов'язкових платежів, що повинні надійти в бюджет для фінансування витрат.
- *Контроль.* Для забезпечення надходжень запланованих сум платежів у бюджетнеобхідно здійснення контролю за правильністю числення і своєчасністю сплати податківта обов'язкових платежів. Цей вид діяльності припускає ведення податкового обліку іздійснення контролю за виконанням податкового законодавства. Податковий облік, у своючергу, включає облік платників і облік нарахованих та фактично сплачених сум до бюджету.

2. Правові засади податкового менеджменту.

Податкове законодавство України складається з:

- ✓ *Конституції України;*
- ✓ *Податкового, Митного, Земельного кодексів* України та інших законів з питань митної справи у частині регулювання правовідносин, що виникають у зв'язку з оподаткуванням митом операцій з переміщення товарів через митний кордон України (далі
- законами з питань митної справи);
- ✓ *міжнародних договорів*, згода на обов'язковість яких надана ВерховноюРадою України і якими регулюються питання оподаткування;
- ✓ *нормативно-правових актів*, прийнятих на підставі та на виконання цьогоКодексу та законів з питань митної справи;

Податкове законодавство України ґрунтується на таких принципах:

- ✓ *загальність оподаткування* - кожна особа зобов'язана сплачувати встановленіцим Кодексом, законами з питань митної справи податки та збори, платником яких вона є згідно з положеннями цього Кодексу;
- ✓ *рівність усіх платників перед законом*, недопущення будь-яких проявів податкової дискримінації - забезпечення однакового підходу до всіх платників податків незалежно від соціальної, расової, національної, релігійної приналежності, форми власностіюридичної особи, громадянства фізичної особи, місця походження капіталу;
- ✓ *невідворотність* настання визначеної законом відповідальності у разіпорушення податкового законодавства;
- ✓ *презумпція правомірності* рішень платника податку в разі, якщо норма законучи іншого нормативно-правового акта, виданого на підставі закону, або якщо норми різних законів чи різних нормативно-правових актів припускають неоднозначне (множинне) трактування прав та обов'язків платників податків або контролюючих органів, внаслідок чого є можливість прийняти рішення на користь як платника податків, так і контролюючогооргану;
- ✓ *фіскальна достатність* - встановлення податків та зборів з урахуванням необхідності досягнення збалансованості витрат бюджету з його надходженнями;
- ✓ *соціальна справедливість* - установлення податків та зборів відповідно до платоспроможності платників податків;
- ✓ *економічність оподаткування* - установлення податків та зборів, обсяг надходжень від сплати яких до бюджету значно перевищує витрати на їх адміністрування;
- ✓ *нейтральність оподаткування* - установлення податків та зборів у спосіб, який не впливає на збільшення або зменшення конкурентоздатності платника податків;
- ✓ *стабільність* - зміни до будь-яких елементів податків та зборів не можуть вноситися пізніш як за шість місяців до початку нового бюджетного періоду, в якому будутьдіяти нові правила та ставки. Податки та збори, їх ставки, а також податкові пільги не можуть змінюватися протягом

бюджетного року;

✓ *рівномірність та зручність сплати* - установлення строків сплати податків та зборів, виходячи із необхідності забезпечення своєчасного надходження коштів до бюджетів для здійснення витрат бюджету та зручності їх сплати платниками;

✓ *єдиний підхід до встановлення податків та зборів* - визначення назаконодавчому рівні усіх обов'язкових елементів податку.

3. Інституційні суб'єкти податкового менеджменту.

Інституційними суб'єктами податкового менеджменту є учасники податкових відносин, що наділені відповідними повноваженнями. Склад інституційних суб'єктів суттєво відрізняється залежно від рівня податкового менеджменту. Інституційними суб'єктами державного податкового менеджменту виступають органи законодавчої та виконавчої влади: Верховна Рада України, Рахункова палата, Кабінет Міністрів України, Міністерство фінансів України, Державна фіскальна служба України, Державна казначейська служба України та інші. Верховна Рада України є найвищим законодавчим органом, що визначає податкову політику держави, встановлює на території України загальнодержавні податки та збори і визначає:

– перелік та елементи загальнодержавних податків та зборів;

– перелік та елементи місцевих податків та зборів, установлення яких належить до компетенції сільських, селищних, міських рад та рад об'єднаних територіальних громад, що створені згідно із законом та перспективним планом формування територій громад.

В структурі Верховної Ради України функціонує Комітет з питань податкової та митної політики, який здійснює законопроектну, організаційну та контрольну функції за такими предметами відання:

– система оподаткування, загальнодержавні податки і збори (обов'язкові платежі), місцеві податки та збори, інші доходи бюджетів неподаткового характеру, а також страхові нарахування на фонд оплати праці;

– організація та діяльність податкових органів, податкової міліції;

– податкові пільги;

– податковий борг та/або податкові зобов'язання;

– митна справа та митні тарифи;

– діяльність митних органів;

– законодавче регулювання ринку спирту, алкоголю і тютюну;

– оподаткування та діяльність державних лотерей і грального бізнесу;

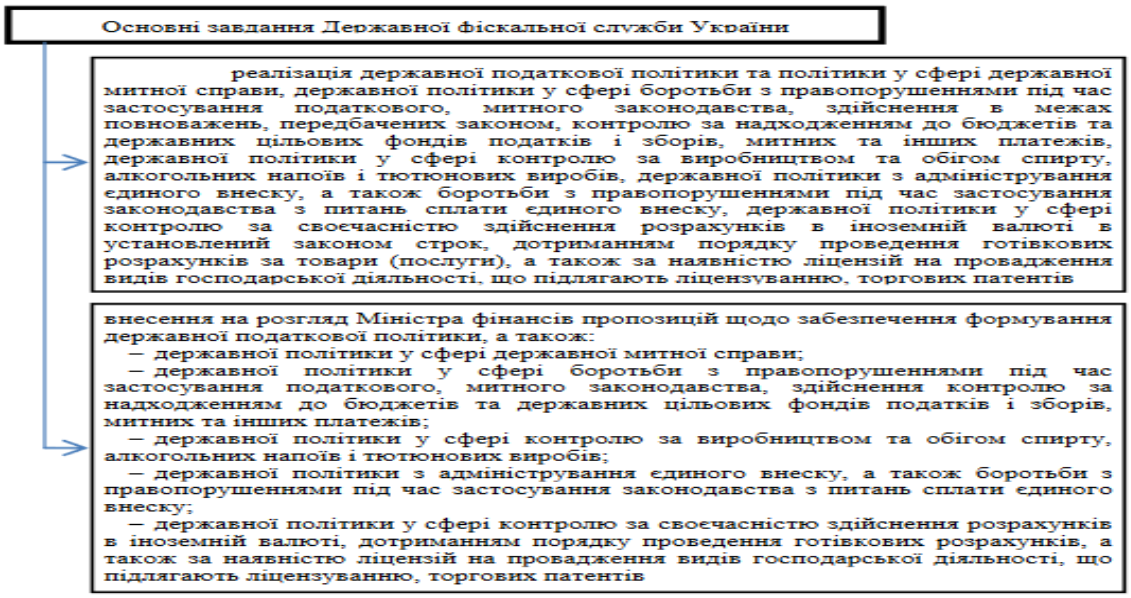
– бухгалтерський облік та звітність, аудиторська діяльність.

Кабінет Міністрів України є найвищим органом виконавчої влади, що забезпечує проведення державної фінансової та податкової політики, в тому числі розробляє і здійснює загальнодержавні програми економічного, науково-технічного, соціального і культурного розвитку України; розробляє проект закону про Державний бюджет України і забезпечує виконання затвердженого Верховною Радою України Державного бюджету України, подає Верховній Раді

України звіт про його виконання тощо.

Міністерство фінансів України є головним органом у системі центральних органів виконавчої влади з формування та забезпечення реалізації державної фінансової, бюджетної, а також податкової і митної політики (крім адміністрування податків, зборів, митних платежів та реалізації податкової і митної політики). Міністерство фінансів України вносить у встановленому порядку пропозиції щодо щорічного перегляду ставок податків і зборів, установлених у фіксованому значенні, для компенсації інфляційного впливу на обсяг надходжень до бюджету; здійснює узгодження рішення про надання розстрочення та відстрочення грошових зобов'язань чи податкового боргу стосовно загальнодержавних податків та зборів на строк, що виходить за межі одного бюджетного року тощо.

Державна фіскальна служба України (далі – ДФС) є центральним органом виконавчої влади, який реалізує державну податкову політику, державну політику у сфері державної митної справи, державну політику з адміністрування єдиного внеску на загальнообов’язкове державне соціальне страхування, державну політику у сфері боротьби з правопорушеннями під час застосування податкового, митного законодавства, а також законодавства з питань сплати єдиного внеску. Основні завдання Державної фіскальної служби України зображені на рис. 1.1.



ТЕМА 2 СИСТЕМА ДЕРЖАВНОГО ПОДАТКОВОГО МЕНЕДЖМЕНТУ

1. Елементи державного податкового менеджменту.
2. Державне податкове планування і прогнозування.
3. Державне податкове регулювання.
4. Процедура податкового адміністрування.
5. Права та обов'язки органів Державної фіскальної служби.
6. Права та обов'язки платників податків.
7. Податковий аудит.

1. Елементи державного податкового менеджменту Державний податковий менеджмент є системою управління податковими потоками з боку органів державної влади в межах встановлених процедур і елементів податкового процесу за допомогою ринково орієнтованих форм і методів з метою наповнення державного бюджету, фінансового забезпечення виробництва та надання суспільних благ.

Державний ПМ забезпечує організацію податкового процесу, державне податкове планування (прогнозування), державне податкове регулювання, та державний податковий контроль.

Державний ПМ функціонує в межах встановлених процедур та елементів податкового процесу.

Податковий процес на макрорівні у **вузькому** розумінні – це діяльність органів державної влади і місцевого самоврядування зі складання, затвердження та виконання податкових бюджетів.

В **широкому** розумінні, сутність **податкового процесу** полягає у закріплені нормами податкового права відносин щодо управління податковими бюджетами на основі чинної системи оподаткування та податкового механізму в межах ухваленої державної податкової політики.

Елементами податкового процесу є – податкове право, система оподаткування, система податків, податкова система та податкова політика.

Податкове право – це сукупність законодавчих та інших нормативних актів, що регламентують організацію податкового процесу з справляння встановлених податків і зборів.

Система оподаткування – це законодавчо встановлений процес справляння податків, в тому числі їх нарахування та сплати.

Система податків – це сукупність податкових платежів у певній комбінації відповідно до класифікаційних груп і видів.

Податкова система – це закріплена в податковому законодавстві комбінація форм і видів податкових платежів, елементи, принципи і метоли оподаткування, а також права, обов'язки та відповідальність суб'єктів податкових відносин. Отже, п**одаткова система** включає систему податків,

систему оподаткування та сукупність повноважень суб'єктів податкових відносин

Державна **податкова політика** є комплексом стратегічних напрямів, тактичних заходів і дій, з метою підвищення ефективності управління податковим процесом.

2. Державне податкове планування і прогнозування

Державне податкове планування повинне забезпечити виконання встановлених законом кількісних та якісних показників у процесі поточного виконання бюджетів і позабюджетних фондів всіх рівнів а також реалізацію довготривалих напрямів економічної та податкової політики держави.

Розрізняють оперативне (на місяць, квартал), поточне (фінансовий рік), стратегічне (дострокове) планування. В основі податкового планування лежать прогнозні параметри податкового потенціалу.

Податковий потенціал – це здатність бази оподаткування забезпечувати доходи у вигляді податкових надходжень.

В **загальному** вигляді надходження податкових платежів до бюджету можна визначити за формулою:

$$ПН = (ПБ \times Ст - П)\ dinf + Зр - Зоч,\ грн., \quad (2.1)$$

де *ПН* очікувана сума надходжень податку в поточному році;

ПБ – база оподаткування поточного року;

Ст – ставка податку;

П – сума пільг з податку, що набувають чинності у плановому фінансовому році;

dinf - індекс-дефлятор, що враховує інфляційний дохід;

Зр – сума реструктуризованої недоїмки відповідно до чинного законодавства, термін погашення якої припадає на поточний рік;

Зоч – очікувана сума недоїмки податку на кінець поточного року.

Отже, при визначенні податкових надходжень першочергово необхідно визначити податкову базу за кожним податком, суми податкових пільг, реструктиризованих податків та недоїмки. Однак, при розрахунку податкових надходжень від конкретного податку, слід враховувати специфіку його нарахування та характерні йому податкові пільги.

3. Державне податкове регулювання

Державне податкове регулювання є системою прийомів, методів і інструментів управління оподаткуванням і податковими потоками, спрямованих на цілеспрямоване втручання держави в систему оподаткування з метою її зміни.

Інструменти державного податкового регулювання:

- зміна складу і структури системи податків;
- заміна одного способу або форм оподаткування іншим;
- зміна і диференціація ставок податків;
- зміна податкових пільг і знижок, їх переорієнтація за напрямами, об'єктами і платниками;
- повне або часткове звільнення від податків;
- відстрочення платежу або списання заборгованості;

- зміна сфери поширення податків.

Залежно від способів впливу державне ПР поділяється на податкове стимулювання і податкове обмеження.

Основною формою податкового стимулювання є надання податкових пільг.

Податкове обмеження включає збільшення ставки податку, переліку податків, скасування пільг.

4. Процедура податкового адміністрування

Податкове адміністрування – це система заходів і прийомів, обумовлена нормами чинного законодавства, яка забезпечує мобілізацію надходжень до бюджетів всіх рівнів і державних цільових фондів.

Об'єктом податкового адміністрування є фінансові відносини між платниками податків та державними і контролюючими органами щодо нарахування та сплати податків, зборів та обов'язкових платежів до бюджету.

Суб'єктом податкового адміністрування виступають держава у особі її органів та платники податків.

Основними процесами податкового адміністрування є:

- реєстрація та облік платників податків;
- приймання та оброблення податкових декларацій;
- облік податкових зобов'язань та сплати податкових платежів;
- обслуговування платників податків;
- податковий аудит;
- апеляція платників податків;
- погашення податкового боргу.

Контролюючими органами, щодо сплати податків є:

- митні органи – стосовно акцизного збору та податку на додану вартість, ввізного та вивізного мита, інших податків і зборів (обов'язкових платежів), які справляються при ввезенні (пересиланні) товарів і предметів на митну територію України або вивезенні (пересиланні) товарів і предметів із митної території України;

-податкові органи – стосовно податків і зборів (обов'язкових платежів), які справляються до бюджетів та державних цільових фондів, крім зазначених вище.

5. Права та обов'язки органів Державної фіскальної служби

До **обов'язків** органів Державної фіскальної служби (ДФС) належить:

- брати на облік платників податків на підставі відомостей отриманих від реєстратора або на підставі поданих за бажанням платника документів та видавати (направляти поштою) платнику податків документи, що підтверджують взяття його на облік в органах ДФС;

- брати на облік відкриті платниками податків рахунки у фінансових установах на підставі повідомлень платників податків або фінансових установ;

-надавати безкоштовні консультації та інформувати платників податків через веб-сайт і засоби масової інформації за всіма питаннями стосовно

оподаткування;

- здійснювати реєстраційні процедури, пов'язані з адмініструванням окремих податків;
- здійснювати реєстраційні процедури, пов'язані з окремими видами діяльності платника;
- приймати податкові декларації на паперових та електронних носіях;
- своєчасно здійснювати відшкодування ПДВ та інших податків, надміру сплачених до бюджету;
- розглядати скарги платників податків та своєчасно приймати рішення за результатами їх розгляду;
- дотримуватися конфіденційності щодо персоніфікованої інформації про платників податків;
- самостійно визначати суму податкового зобов'язання платника податків, якщо згідно із законом з питань оподаткування відповідальним за це є податковий орган.

Права органів ДФС:

- застосовувати фінансові санкції за неправильно заповнені та несвоєчасно подані або неподані податкові декларації;
- у випадках, визначених законодавством продовжувати термін подання податкових декларацій;
- нараховувати пеню та штрафні санкції за не сплачені та несвоєчасно сплачені податкові платежі;
- здійснювати виїзні та невиїзні перевірки платників податків до нараховувати занижені податкові зобов'язання;
- застосовувати штрафні санкції за заниження податкових зобов'язань;
- у випадках, передбачених законодавством, розстрочувати (відстрочувати) сплату податкових зобов'язань;
- стягувати кошти з рахунків боржників, відкритих у фінансових установах;
- за рішенням суду здійснювати адміністративний арешт активів, який полягає у забороні вчиняти боржником будь-які дії щодо своїх активів (самостійно органи ДФС можуть здійснювати такий арешт на 96 годин);
- реалізовувати активи, що перебувають у податковій заставі;
- ініціювати позови до господарського суду про визнання боржників банкрутами;
- у випадках, визначених законодавством, списувати безнадійний податковий бор;

здійснювати інші повноваження, передбачені законом

6. Права та обов'язки платників податків

Обов'язки платника податків:

- зареєструватися та отримати документ, що підтверджує взяття його на облік в органі державної фіскальної служби;
- визначитися, за якою системою він оподатковуватиметься;
- визначитися з переліком податків і зборів, що він повинен сплачувати;

- повідомити органи ДФС про відкриття або закриття рахунків у фінансових установах;
- здійснити у разі необхідності реєстраційні дії, пов'язані зі специфікою адміністрування окремих податків (реєстрація платника ПДВ, акцизного збору, єдиного податку);
- здійснити у разі необхідності реєстраційні дії, пов'язані з окремими видами діяльності (патентування, ліцензування, реєстрації РРО, книги обліку доходів та витрат);
- вести податковий облік;
- самостійно обчислювати податкові зобов'язання;
- правильно заповнювати та вчасно подавати податкові декларації та розрахунки;
- своєчасно та в повному обсязі сплачувати належні податкові платежі до бюджетів та державних цільових фондів;
- допускати посадових осіб органів ДФС до обстеження приміщень, що використовуються для одержання доходів або пов'язані з утриманням об'єктів оподаткування, а також для перевірок із питань обчислення і сплати податків і зборів (обов'язкових платежів).

Права платника податків:

- подавати органам ДФС документи, що підтверджують право на пільги щодо оподаткування відповідно до законодавства;
- отримувати безкоштовні консультації від органів ДФС за всіма питаннями, що можуть виникнути у них при нарахуванні і сплаті податкових зобов'язань;
- одержувати і ознайомлюватися з актами перевірок, проведених органами ДФС;
- своєчасно отримувати відшкодування ПДВ та інших податків, надміру сплачених до бюджету;
- оскаржувати рішення та дії органів ДФС в адміністративному та судовому порядку.

7. Податковий аудит

Податковий аудит - це процесуальні дії контролюючих органів щодо контролю за правильністю обчислення, своєчасністю і повнотою сплати податків, зборів та інших обов'язкових платежів, а також здійснення операцій, пов'язаних з одержанням доходів і здійсненням розрахунків.

Однак, податковий аудит не є виключною компетенцією ДПС та інших контролюючих органів.

Платник податків, який сумнівається в кваліфікації своїх працівників, які відповідають за податковий облік на підприємстві, може звернутися до незалежної аудиторської компанії з проханням провести на підприємстві незалежний аудит (перевірку) всієї документації, що стосується питань оподаткування.

Предметом податкового аудиту є документи бухгалтерського обліку та звітності, декларації та розрахунки по сплаті податків, зборів та обов'язкових

платежів, інші документи фінансово- господарської діяльності, активи суб'єкта господарювання та його технологічні процеси.

ТЕМА 3. ОБЛІК ПЛАТНИКІВ ПОДАТКІВ ТА ПОДАТКОВИХ НАДХОДЖЕНЬ.

1. Необхідність та сутність обліку платників податків.

2. Облік суб'єктів підприємницької діяльності в органах державної реєстрації.

3. Взяття на облік юридичних осіб та їх відокремлених підрозділів.

1. Необхідність та сутність обліку платників податків.

Облік платників податків ведеться з метою створення умов для здійснення контролюючими органами контролю за правильністю нарахування, своєчасністю і повнотою сплати податків, нарахованих фінансових санкцій, дотримання податкового та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи.

Працівники контролюючих органів, які ведуть облік платників податків забезпечують:

- прийом документів від платників;
- взяття їх на облік;
- формування облікової справи платника податків;
- ведення журналу обліків платників податків – юридичних та фізичних осіб – суб'єктів підприємницької діяльності (СПД);
- видачу документі, що підтверджують перебування платника на податковому обліку;
- підтримку облікових даних в активному стані;
- звірку з органами державної реєстрації та виявлення платників, що ухиляються від сплати податків.

Облікова справа платника включає реєстраційну і звітну частини.

Інформація про платників податків формується і зберігається у спеціальних автоматизованих реєстрах:

- Єдиному банку даних юридичних осіб, який включає реєстр платників податків - нерезидентів, реєстр договорів про спільну діяльність, договорів управління майном та угод про розподіл продукції;
- Державному реєстрі фізичних осіб – платників податків, який включає реєстр само зайнятих осіб;
- Реєстрі платників податку на додану вартість;
- Реєстрі неприбуткових організацій;
- Реєстрі великих платників податків та інших реєстрах, що формуються та ведуться контролюючими органами.

2. Облік суб'єктів підприємницької діяльності в органах державної реєстрації.

Взяттю на облік платника в контролюючих органах передує його державна реєстрація, яку орган державної реєстрації веде із дати реєстрації юридичної особи чи фізичної особи-підприємця.. Для такого обліку передбачено Єдиний державний реєстр юридичних та фізичних осіб-підприємців.

Єдиний державний реєстр – автоматизована система збирання, накопичення, захисту, обліку та надання інформації про юридичних осіб та фізичних осіб – підприємців, складається з системи центрального рівня та автоматизованих робочих місць державних реєстраторів (АРМ). Єдиний державний реєстр функціонує з 1 липня 2004 року.

Створення Єдиного державного реєстру забезпечує:

- формування інформаційного фонду з максимально повних, достовірних, захищених, оперативно обновлюваних даних про зареєстрованих юридичних осіб, фізичних осіб – підприємців;

- передачу даних з Єдиного державного реєстру відповідним органам статистики, державної фіскальної служби, Пенсійного фонду України для постановки на облік та зняття з обліку юридичних осіб та фізичних осіб – підприємців;

- отримання даних у порядку взаємо обміну інформацією відомчих реєстрів органів статистики, державної фіскальної служби, Пенсійного фонду України;

- оперативну видачу виписок, довідок, витягів з Єдиного державного реєстру; сумісність з іншими інформаційними системами України.

Реєстр містить такі дані:

- реєстраційні – відомості реєстраційної картки;

облікові – перелік видів діяльності, що проводяться суб'єктом, а також відомості щодо наявності у нього заборгованості до бюджету;

- додаткові – надані платником за власним бажанням.

3. Взяття на облік юридичних осіб та їх відокремлених підрозділів.

Взяття на облік юридичних осіб та їх відокремлених підрозділів здійснюється за їх місцезнаходженням контролюючими органами після внесення відомостей про них до єдиного державного реєстру або після присвоєння коду ЄДРПОУ. Підставою для взяття платника на облік є надходження від державного реєстратора до державної податкової інспекції (ДПІ) відомостей з відповідної картки на проведення державної реєстрації, а для відокремленого підрозділу – повідомлення про його створення від державного реєстратора до ДПІ за місцезнаходження відокремленого підрозділу.

Після отримання повідомлення від державного реєстратора або заяви платника за формою 1-ОПП в контролюючих органах робиться відповідний запис у журналі реєстрації заяв та повідомлень про взяття на облік (реорганізацію, унесення змін, перереєстрацію) платників податків за формою № 2-ОПП. Отримані відомості або документи обробляються засобами відповідного програмного забезпечення згідно з регламентом такої обробки та вносяться до

Єдиного банку даних юридичних осіб. Дані із заяв платників податків заносяться до районного рівня Єдиного банку даних реєстрації юридичних осіб та фіксуються у журналі за формою 2-ОПП. На бажання платника податків – юридичної особи, на яку не надійшли відомості від державного реєстратора, він може самостійно зареєструватися в органах ДПС,подавши такі документи:

- заяву за формою 1-ОПП;
- копію свідоцтва про державну реєстрацію;
- копію документа, що підтверджує присвоєння ідентифікаційного коду ЄДРПОУ.

Одночасно з поданням заяви платник пред'являє оригінал зазначеного документа. Орган ДПС бере на облік платника не пізніше наступного робочого дня з дня отримання відомостей від державного реєстратора чи заяви платника податків.

Взяття на облік фізичних осіб-підприємців у контролюючих органах здійснюється за місцем їх державної реєстрації на підставі відомостей з реєстраційної картки, наданих державним реєстратором. Взяття на облік здійснюється контролюючим органом не пізніше наступного робочого дня з дня отримання відповідних відомостей від державного реєстратора. Облік ФОП в органах ДПС ведеться за формою 7-ОПП.

Дані про взяття на облік фізичної особ -підприємця передаються до Єдиного державного реєстру юридичних осіб та фізичних осіб -підприємців у день взяття на облік.

Якщо ФОП за релігійними або іншими переконаннями відмовилася від ідентифікаційного номера, має у паспорті відмітку про право здійснювати платежі без ідентифікаційного номера та стосовно якої замість ідентифікаційного номера до єдиного державного реєстру і свідоцтва про державну реєстрацію внесено серію і номер паспорта його облік здійснюється за цими даними.

Взяття на облік фізичних осіб, які здійснюють незалежну професійну діяльність, здійснюється не пізніше наступного робочого дня з дня отримання від них заяви за ф. N 5-ОПП. Довідка про взяття на облік за ф. N 4-ОПП надсилається (видається) фізичній особі, яка провадить незалежну професійну діяльність.

Контролюючі органи вносять зміни до районного рівня Єдиного банку даних юридичних осіб та реєстру самозайнятих осіб на підставі:

- інформацій органів державної реєстрації;
- документально підтвердженої інформації про відкриття і закриття рахунків від банків та інших фінансових установ;
- документально підтвердженої інформації наданої платником.
- інформація суб'єктів інформаційного обміну, уповноважених вчиняти будь-які реєстраційні дії стосовно платника податків;
- рішення суду, що набрало законної сили;
- дані перевірок платників податків.

На підставі змін до Єдиного державного реєстру, подається додаткова реєстраційна заява за формою 1-ОПП або 5-ОПП подається з позначкою «Зміни»

або за формою № 1-РПП – з позначкою «Перереєстрація, зміни».

У разі внесення змін, що вказуються у довідці за формою 4-ОПП платнику податків видається нова довідка про взяття його на облік.

Про видачу кожної довідки за формою № 4-ОПП робиться запис у журналі за формою № 14-ОПП, а відповідний запит зберігається у реєстраційній частині облікової справи платника податків.

З метою оподаткування під ліквідацією платника, його філії або відокремленого підрозділу розуміється:

- ліквідація юридичної особи;
- зупинення реєстрації ФОП;
- ліквідація філії, відділення, відокремленого підрозділу.

Внаслідок цього відбувається закриття рахунків та втрата особою статусу платника податків.

Юридична особа, яка перебуває у процесі припинення, подає до органу державної фіскальної служби за основним місцем обліку такі документи:

- заяву про припинення платника податків за формою 8-ОПП, дата подання якої фіксується у журналі за формою 6-ОПП;
- оригінал довідки за формою 4-ОПП;
- копію розпорядчого документа власника або органу, уповноваженого на те засновницькими документами про ліквідацію;
- копію розпорядчого документа про утворення ліквідаційної комісії.

У зв’язку з реорганізацією або ліквідацією платника податків контролюючі органи проводять позапланову документальну перевірку. Після проведення документальної перевірки оформляється обхідний лист, який підписується всіма структурними підрозділами контролюючого органну та зберігається у справі платника. Перевірка не проводиться якщо платник податків не подавав податкової звітності протягом останніх 1095 днів, не знаходиться за місцем реєстрації та неможливо встановити його місцезнаходження (підтверджено податковою міліцією), а також отримані дані від різних органів що він не проводив господарської діяльності протягом 1095 днів.

Зняття з обліку проводиться на підставі доповідної записки з резолюцією керівника контролюючого органу.

ТЕМА 4. АДМІНІСТРУВАННЯ ПОДАТКІВ І ЗБОРІВ.

1. Зміст поняття та значення адміністрування податків.

2. Принципи, методи та функції адміністрування податків.

3. Фактори впливу на ефективність адміністрування податків.

4. Інформаційне забезпечення адміністрування податків у контролюючих органах.

1. Зміст поняття та значення адміністрування податків.

Домінуючу роль податків у розвитку економіки держави важко

заперечити. Податки як базовий інструмент економічного регулювання є основним джерелом формування бюджетів, а також реалізації розподілу та перерозподілу валового внутрішнього продукту держави. Сучасні тенденції функціонування вітчизняної податкової системи та податкової політики керовані виключно політичними пріоритетами, нажаль, чинять деструктивний вплив на всі економічні важелі в Україні. В таких умовах вкрай важко стабілізувати будь-які господарчі процеси, а тим більше досягти позитивних ринкових ефектів. Крім цього така економічна категорія як податки чинить свій безпосередній вплив як на державну так і на приватну ланки задіяних учасників ринкового механізму, тому питання пов'язані з організацією та удосконаленням податкової роботи мають нині досить вагоме значення для існування суспільства в цілому. На сучасному етапі економічного розвитку виправданою виглядає тенденція до деструктивних коливань показників валового внутрішнього продукту (ВВП).

Незважаючи на вже створену за останні роки вагому правову базу, існуюча практика оподаткування в Україні, має багато недоліків. Виходячи з цього, фахівці починають інтенсивно розвивати наукові теорії в напрямку управління оподаткуванням і адаптації його до діючих економічних умов, де особливу увагу приділяють питанням саме податкового адміністрування. Зокрема, у відповідності до трактувань А.Поршнєва, процес податкового адміністрування стоїть поряд із процесами податкового планування, регулювання та організацією контролю, які чинять безпосередній вплив на економічний розвиток суспільства і держави.

Вивчаючи теоретичні дослідження вітчизняних вчених, можемо зробити висновок про появу двох термінів: „фіскальне адміністрування" та „податкове адміністрування".

Не можна заперечувати думці фахівців, які вважають, що „податкове адміністрування" є визначною складовою фіскального адміністрування.

Характерно, що в наукових дослідженнях зазначається домінуюча роль податкового адміністрування, яка визначається часткою податкових надходжень у дохідній частині бюджету, єдиними принципами обліку, розрахунку і сплати податкових та неподаткових платежів, а також відповідальності платників податків та внесків до цільових державних фондів.

Проте, це тлумачення не є досконалим, оскільки податкове адміністрування, на нашу думку, не повинно передбачати регулювання неподаткових платежів та внесків до цільових державних фондів.

Доволі активно проблемами податкового адміністрування вчені почали займатися в кінці ХХ століття. Наступне вивчення проблем управління податковим процесом базується на таких функціях, як планування, прогнозування, регулювання та контроль. Відповідно до наших міркувань, податкове адміністрування – це цілеспрямований процес впливу на роботу суб'єктів оподаткування з метою організації та координації їх діяльності в сфері оподаткування.

Іншими словами, податкове адміністрування – це процес, який забезпечує, координує і регулює роботу органів державної податкової служби

і платників податків в сфері організації їх діяльності з моменту реєстрації суб'єкта господарювання як платника податку, включаючи контроль за його діяльністю, аж до моменту зняття його з обліку як платника податку включно.

2. Принципи, методи та функції адміністрування податків.

Таким чином, податкове адміністрування, як і будь-який процес, опирається на три основні складові: принципи, у відповідності до яких він здійснюється; методи, з допомогою яких забезпечується реалізація вищевказаних принципів і, функції цього процесу .

Щодо принципів, то до них можна віднести правила та положення, якими керуються органи державної податкової служби в певних економічних умовах. Без сумніву вони ґрунтуються на принципах системи оподаткування які були запропоновані ще Адамом Сміттом. Отож, ми визначаємо такі принципи:

а) єдиноначальності – всі рішення підпорядкованих конкретним вимогам керівника і виконуються до чітко сформульованих інструкцій;

б) плановості – рішення керівництва щодо організації виробничого процесу повинні бути спланованими;

в) економічності – реалізація та виконання прийнятих рішень повинні забезпечуватись мінімальним обсягом затрат;

г) комплексності (узгодженості) – комплексний підхід до управління процесом адміністрування.

На практиці адміністрування при виконанні певних методів та способів впливу на платників податків реалізується податковими органами для забезпечення своєчасної сплати податкових платежів в повному обсязі з максимально можливим недопущенням застосування зловживань як збоку платників податків, так і з боку податкових органів. А саме:

а) економічні методи – застосування податкових стимулів, а також конкретних санкцій до платника чи групи платників податків;

б) адміністративні методи – методи впливу на платників податків через видання наказів, розпоряджень ДПА України;

в) правові методи – Закони України, Укази Президента, Постанови Кабміну, розпорядження та накази ДПАУ, а також контроль за їх виконанням;

г) соціально-психологічні – вплив на платників шляхом використання передових досягнень у галузі соціології, педагогіки, психології та логістики;

д) виховні – проведення податковими органами роз'яснювальних робіт з питань в сфері оподаткування, застосування соціальної реклами через засоби масової інформації.

Щодо функцій податкового адміністрування, то тут доцільно розглянути низку функцій, які мають безпосередній вплив на реалізацію процесу податкового адміністрування: планувальна; облікова, контрольна, регулююча.

Функція планування передбачає планування процесу адміністрування з метою якісного виконання службових обов'язків працівників податкової служби для максимального забезпечення бюджетів фінансовими ресурсами. У розрізі планування потрібно розглядати такі його складові:

1) тактичне планування, яке, в свою чергу, можна розділити на оперативне

(терміном від одного місяця до одного кварталу) і поточне (терміном до одного року);

2) стратегічне планування – планування на довготривалий період (терміном на 5 років).

Варто зауважити, що загалом планові показники, як правило, дещо вищі за фактичні. Така похибка в плануванні дохідної частини бюджету припускається з урахуванням факторів, що впливають на процес бюджетного планування. До таких факторів належать: аналіз основних макроекономічних показників базового та попереднього періодів; демографічні тенденції, пов'язані з зайнятістю; інфляція; основні чинники, що загалом впливають на економічні трансформації в державі; зміни податкового законодавства; прогноз податкових надходжень; наявність податкових ризиків та інші.

Облікова функція забезпечує облік як платників податків, так і облік податкових надходжень.

Контрольна функція полягає у здійсненні контролю за правильністю нарахування податкового зобов'язання платниками податків, контролем за своєчасністю сплати податкових платежів, за виконанням рішень податкових перевірок, а також безпосередньо за діяльністю платників податків (виконання камеральних перевірок, здійснення контрольних закупок працівниками податкових органів).

Регулююча функція – передбачає регулювання термінів узгодження та сплати податкових зобов'язань, регулювання податкових стимулів та преференцій, а також регулювання податкових ставок.

На сьогоднішній день податкові пільги вважаються суперечливим чинником, який породжує низку негативних ефектів при їх застосуванні:

вносять викривлення у розподіл ресурсів;

- спричиняють ускладнення податкового законодавства;
- збільшення адміністративних витрат;
- нерівномірний розподіл податкового тягаря;
- надають суб'єктам господарювання – отримувачам пільг не завжди виправдані переваги;
- суб'єктів господарювання, позбавлених пільг, спонукають шукати способи зменшення
- податкових зобов'язань чи ухилення від податків.

Проте, які б негативні оцінки не давалися фахівцями з приводу їх доцільності, існування податкових пільг у податкових системах країн незалежно від рівня їх економічного розвитку – факт беззаперечний.

Згідно з даними Держкомстату, варто зауважити, що за існуючих умов надання податкових пільг бюджет щороку втрачає великі суми коштів, з допомогою яких держава могла б підвищити рівень суспільного добробуту населення та забезпечити економічний ріст галузей національного виробництва.

Зважаючи на актуальність вище окреслених питань, варто зробити висновки, що одним з головних шляхів вдосконалення процесів оподаткування необхідно вважати відповідність теоретичному принципу рівності всіх перед

податковим законом. Цього можна досягти не скасуванням пільг, а врахуванням доцільності їх надання. Застосування податкового механізму до вказаних питань сучасних умовах господарювання став би реальним проявом оптимального вирішення існуючої проблеми. Здійснення комплексу податкових заходів, зорієнтованих на перерозподіл пільг у сфері оподаткування, безумовно проявить себе у підвищенні ефективності економічної діяльності господарюючих суб'єктів, стимулюючи їх виробничу, інвестиційну діяльність і, найголовніше стимулюватиме виробника до своєчасної сплати податку.

Таким чином, вивчаючи призначення податкового адміністрування через зміст і поняття його функцій, можемо зробити такі висновки:

1. податкове адміністрування – це одна з найважливіших сфер науково-практичних досліджень, методологічних дій, що являють собою частину загальної теорії та практики управління;
2. податкове адміністрування є невід'ємною складовою політичних, економічних, юридичних та суспільних наук, що базуються на використанні світової практики управління та менеджменту;

Податкове адміністрування – це сукупність методів, прийомів та засобів інформаційного забезпечення, завдяки яким визначається ефективність роботи та координуються діяльність виконавчої влади в сфері оподаткування.

Узагальнивши наші дослідження, вважаємо, що податкове адміністрування здійснюється за допомогою чотирьох функцій, які тісно пов'язані одна з одною і дають змогу оцінити ефективність податкового механізму в державі.

Податкове адміністрування та як наслідок його функціонування - податкова система – це ті складові формування та розвитку економіки в Україні, що визначають її пріоритети. Відтак, рівень національної економіки визначає умови і стан розвитку самої держави, а також соціальної сфери, обороноздатності, внутрішньої і зовнішньої політичних орієнтацій.

3. Фактори впливу на ефективність адміністрування податків.

Чинники, що впливають на рівень адміністрування податків у державі: нескладна та чітка нормативно-правова база; дієва організаційна структура податкових органів України; точні та ефективні процедури (операційні та управлінські); належний рівень фахової підготовки кадрів податкових органів;

відповідний рівень винагороди за працю службового персоналу та керівного складу податкової служби;

досконалий рівень забезпечення необхідними ресурсами для провадження професійної діяльності;

ефективне координування діяльності податкової служби з іншими інституціями у процесі адміністрування податків; ефективна та дієва судова система; інформаційне забезпечення адміністрування податків; податкова культура населення.

Складнощі існуючої системи адміністрування податків значною мірою обумовлені недостатнім рівнем автоматизації процесів справляння податків в податкових органах, часто необґрунтованим втручанням в діяльність платників

податків, що обумовлюється прийняттям рішення працівниками податкових органів здебільшого на основі фахової інтуїції або суб'єктивних факторів. Все це визначає понесення додаткових витрат як для платника податків (відвідування податкових органів для подання звітності, проведення звірки по стану розрахунків з бюджетом, відволікання трудових ресурсів внаслідок здійснення кабінетного та виїзного аудиту), так і для працівників податкових органів (прийом і обробка податкової звітності, без результативні з точки зору додаткових нарахувань податкові перевірки).

4. Інформаційне забезпечення адміністрування податків у контролюючих органах.

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

До ІАЗ відносять інформацію що надійшла:

- від платників податків та податкових агентів (міститься в податкових деклараціях, розрахунках)

- від органів виконавчої влади, органів місцевого самоврядування та Національного банку України (дозволи, ліцензії, патенти, свідоцтва на право провадження окремих видів діяльності)

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

Такий запит підписується керівником (заступником керівника) органу державної податкової служби і повинен містити перелік інформації, яка запитується, та документів, що її підтверджують, а також підстави для надіслання запиту.

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

- за результатами аналізу податкової інформації, отриманої в установленому законом порядку, виявлено факти, які свідчать про порушення платником податків податкового з-ства;

- для визначення рівня звичайних цін на товари (роботи, послуги) під час проведення перевірок;

- щодо платника податків подано скаргу про ненадання таким платником податків податкової накладної покупцю або про порушення правил заповнення податкової накладної.

Платники податків та інші суб'єкти інформаційних відносин зобов'язані подавати інформацію, визначену у запиті органу державної податкової служби, та її документальне підтвердження протягом одного місяця з дня, що настає за днем надходження запиту З метою отримання податкової інформації органи

державної податкової служби мають право проводити зустрічні звірки даних суб'єктів господарювання щодо платника податків.

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 перевірками і регламентуються постановами КМУ.

Податкова інформація може зберігатися та опрацьовуватися в інформаційних базах органів державної податкової служби або безпосередньо посадовими (службовими) особами органів державної податкової служби.

До таких інформаційних баз можна відносити:

- Єдиний державний реєстр підприємств та організацій України (ЄДРПОУ);

Функціонує для забезпечення ідентифікації суб'єктів господарської діяльності та їх державного обліку в межах усієї держави, забезпечення державних органів інформацією про таких суб'єктів. Обов'язки формування та ведення такого реєстру на органи державної служби статистики України;

- Державний реєстр фізичних осіб

Заведено з 1996 року. Основна мета створення – повний облік та ідентифікація ф.о. – платників податків, автоматизація податкової інформації.

Дані ДРФО широко використовуються не тільки державними податковим, митними, пенсійними органами, але й іншими державними і недержавними інституціями (оформлення договорів, відкриття рахунків).

Крім того податкові органи:

- реєстр великих платників податків (складова ЄДРПОУ)
- реєстр ф.о.
- реєстр неприбуткових організацій
- реєстр платників ПДВ

У рамках інтегрованої автоматизованої інформаційної системи ДФС передбачено розробку та впровадження системи „Податковий блок".

Система призначена для виконання завдань, покладених на органи ДФС:

- інформування платників податків про їх податкові зобов'язання та надання роз'яснень податкового законодавства;
- податковий облік та реєстрація платників податків;
- прийом та обробка документів податкової звітності та облік платежів;
- перевірка податкової звітності на відповідність вимогам та нормам, встановленим законодавчими та нормативними актами України;
- застосування заходів із погашення податкового боргу у випадках порушення податкової дисципліни з боку платників податків;
- вирішення спірних питань щодо сум податкових донарахувань та податкового боргу тощо.

Створення системи „Податковий блок" передбачає впровадження

чотирьох сегментів операційної діяльності податкової служби:

- реєстрація платників податків;
- обробка податкової звітності та платежів;
- облік платежів;
- податковий аудит.

Підсистеми, що створюються, не дублюють існуючу в ДФС функціональність, а шляхом використання сучасних інформаційних технологій (зокрема WEB - технологій) запроваджують удосконалені процеси адміністрування податків.

Підсистема „Реєстрація платників податків" відображає принцип отримання ДФС реєстраційних даних суб'єктів господарювання та зміни до них від уповноваженого органу з питань державної реєстрації, на який покладено функцію ведення Єдиного державного реєстру. Підсистема забезпечить спрощення процедури взяття на облік та реєстрації платників податків в органах ДФС, а також нові підходи щодо інформаційної взаємодії на базі електронного обміну інформацією з іншими органами державної виконавчої влади (Державною митною службою України, іншими міністерствами, відомствами) та отримання повних та точних даних щодо суб'єктів оподаткування (платників податків) та об'єктів оподаткування, що дозволить посилити податковий контроль. Запропоновані рішення дають можливість забезпечити органи ДФС

актуальними реєстраційними даними платників податків.

Підсистема „Обробка податкової звітності та платежів" дозволить створити для платників податків та працівників органів ДФС зручні умови під час процесу декларування доходів. В першу чергу, це має бути досягнуто централізацією чітко регламентованих стандартизованих процедур при обробці податкової звітності платників податків, документів про сплату податків, зборів (обов'язкових платежів) та інших документів. Підсистема надасть можливість платникам податків в режимі on-line здійснювати:

- формування документів податкової звітності (автоматичне створення форми документів податкової звітності за даними баз даних ДФС, створення документа шляхом перенесення інформації,

наприклад, 1С, розрахунок показників за допомогою „податкового калькулятора", автоматичне заповнення форми звітності наявними у базі ДФС даними та розрахунковими даними, здійснення контролю звітності в режимі реального часу та після заповнення форм);

- перегляд поданої та/або сформованої звітності;
- подання (надсилання) документів податкової звітності до ДФС.

Підсистема „Облік платежів" створить єдиний механізм для систематичного обліку та здійснення розрахункових операцій в особовому рахунку платника податків по всіх видах податків в такий спосіб, щоб дані обліку повністю інтегрувались з усіма даними інших вдосконалених процесів. В результаті має бути створено доступну та достовірну інформацію про стан розрахунків платників податків з бюджетом для використання в інших підсистемах. Також підсистема надасть можливість платникам податків отримувати послуги та інформацію про стан розрахунків з бюджетом за власним

особовим рахунком в будь-якому органі ДФС місцевого рівня.

Підсистема „Податковий аудит” дозволить стандартизувати процес відбору платників податків для проведення податкового аудиту та розширити зону податкового контролю за виконанням податкових зобов’язань платниками податків без додаткового втручання в їх діяльність.

Підсистема надасть нові можливості для податкового контролю, боротьби з мінімізацією податкових зобов’язань та забезпечення наповнення дохідної частини бюджету.

ТЕМА 5. ПЛАНУВАННЯ ТА ПРОГНОЗУВАННЯ ПОДАТКІВ І ЗБОРІВ

1. Поняття податкового планування прогнозування.

2. Система показників оцінювання якості податкової системи і виконання податкових надходжень

3. Методи податкового планування і прогнозування.

1. Поняття податкового планування прогнозування.

Планування та прогнозування є взаємопов’язаними елементами єдиного процесу, спрямованого на передбачення майбутнього розвитку подій, а також розроблення конкретних заходів щодо досягнення цільових значень ключових показників ефективності. Варто зауважити, що ці поняття зазвичай використовують у парі, хоча кожний з них має свої особливості. Ключова відмінність полягає в тому, що прогнозування є основою для реалізації процесу планування.

Прогнозування – це процес, що передбачає майбутнє відображення дійсності. Хоча прогноз визначає параметри розвитку з достатньою точністю, однак розкриває альтернативи, позитивні й негативні тенденції, суперечності та встановлює умови, за яких забезпечується вирішення поставлених завдань.

Завданням прогнозу є формування об’єктивного, достовірного уявлення про процеси, що відбудуться в майбутньому за певних умов. Постійне бачення перспективи дає можливість своєчасно виявити ризики і вжити заходів щодо уникнення їх негативних наслідків. Податкове прогнозування – це один із напрямів державного прогнозування, що ґрунтується на результатах наукових досліджень звітних та аналітичних даних, одержаних під час податкового процесу. Натомість податкове планування – це елемент податкового менеджменту, що формує підґрунтя для ухвалення оптимальних управлінських рішень у сфері оподаткування. Під час реалізації податкового планування потрібно не лише передбачити результат, якого необхідно досягти в процесі управління податковими потоками, а й повинен бути визначений найефективніший спосіб його досягнення. Конкретні способи формує система управління, спираючись на певні уявлення про те, як функціонуватиме

керований об’єкт у планованому періоді. Саме тому під час управління будь-якими соціально-економічними процесами планування завжди супроводжується прогнозуванням, основою якого є узагальнення та аналіз наявної інформації з подальшим моделюванням можливих результатів розвитку подій.

Державне податкове планування є сукупністю форм і методів визначення економічно обґрунтованих (оптимальних) податкових параметрів і рішень відповідних державних органів управління, спрямованих на реалізацію функцій податків та забезпечення максимально можливого обсягу податкових надходжень до бюджетів усіх рівнів у межах заданих параметрів податкового потенціалу.

Державне податкове планування складається з таких процесів:

– державного податкового прогнозування;

– оперативного (на місяць, квартал), поточного (на один фінансовий рік) і стратегічного (довгострокове) державного податкового планування, а також зведеного державного податкового планування (розроблення концепції податкової політики);

– податкового бюджетування (складання бюджетів держави);

– раціонального використання отриманих додаткових податкових доходів на фінансування ефективних витрат.

Податкове прогнозування і планування доцільно розглядати як єдиний процес, у межах якого відбуваються регулярне коригування рішень, перегляд заходів щодо досягнення намічених показників на основі безперервного контролю й моніторингу змін. Мета державного податкового планування і прогнозування полягає в забезпеченні реалізації всіх функцій податків, включаючи максимальний рівень сплати запланованих обсягів податкових надходжень за всіма їх видами, а також в оптимальному за обсягом, складом і структурою фінансовому забезпеченні витратних повноважень органів влади всіх рівнів у межах реалізації концепції державної економічної, фінансової, соціальної та податкової політики.

Державне податкове планування і прогнозування вирішує такі основні завдання:

– формування правового поля та податкового законодавства;

– побудова раціональної податкової системи з огляду на конкретні соціально-економічні ситуації, що базується на оптимальних параметрах сукупного податкового тягаря і структури системи податків;

– оптимізація об’єктів оподаткування та податкової бази;

– розроблення раціональної системи податкових пільг;

– розроблення бюджету на майбутній фінансовий рік і середньострокову перспективу.

Об’єктом прогнозування та планування в державному податковому менеджменті є обсяги податкових надходжень до бюджетів усіх рівнів.

Суб’єктами є держава в особі державних органів управління і платники податків.

2. Система показників оцінювання якості податкової системи і виконання податкових надходжень

Для характеристики якості податкової системи і рівня податків в певній країні широко застосовується такий показник, як податкове навантаження (податковий тягар).

Податкове навантаження – це міра, ступінь, рівень економічних обмежень, створюваних відрахуванням коштів на сплату податків, відволіканням їх від інших можливих напрямів використання; тягар, що накладається будь-яким платежем. Як економічне поняття податкове навантаження пов'язане з процесами формування та використання ВВП країни, з пропорціями його розподілу і перерозподілу. Податкове навантаження (ПН) визначають як частку (у відсотках) фактичних податкових надходжень (Пф) у ВВП:

$$\text{ПН} = \frac{\text{П}_\text{Ф}}{\text{ВВП}} \cdot 100\ \% \tag{5.1}$$

Податкові надходження (Пф) включають платежі, що класифікуються за бюджетною класифікацією України як податкові надходження, а також неподаткові надходження, які мають характер податків (наприклад, державне мито).

Як відомо, внески підприємств на соціальне страхування можуть займати значну частку фіскальних платежів. У зв'язку з цим для врахування загального рівня оподаткування часто використовують показник податкового навантаження, що враховує усі фіскальні платежі, зокрема, внески до державних цільових фондів (ДЦФ):

$$\text{ПН} = \frac{\text{П}_\text{Ф} + \text{ДЦФ}}{\text{ВВП}} \cdot 100\ \% \tag{5.2}$$

Чим вищий рівень податкового навантаження, тим менше доходів залишається в підприємств і населення для виробничого, соціального та особистого споживання, а значна частина вартості створеного продукту концентрується в державі й навпаки.

Оптимальний рівень податкового навантаження – це такий його рівень, за якого платники податків відносно безболісно для своїх фінансів погоджуються сплачувати встановлені податки, одержуючи адекватну кількість та якість суспільних благ. Оптимальний податковий тягар і податкові межі (верхня й нижня) є індивідуальними для кожної окремо взятої країни та певних періодів її розвитку.

Показник частки сплачених податків у ВВП є зручним для цілей проведення міжнародного порівняльного аналізу податкового навантаження, однак не дає повного та об'єктивного уявлення про специфіку розвитку податкових процесів у конкретній країні, а тому він непридатний для цілей визначення пріоритетів ефективної податкової політики.

Податкове навантаження можна розраховувати за всією сукупністю встановлених податків, за окремими їх групами і видами, а також для сукупного платника податків та окремих їх груп (підприємств і фізичних осіб, галузей і сфер діяльності).

Деякі науковці пропонують у чисельнику показника податкового навантаження відображати суму нарахованих, а не сплачених податків, адже на платника податків тисне не стільки тягар податків, які він згоден заплатити або вже заплатив, скільки тягар податкових платежів, які він потенційно за законом зобов'язаний сплатити.

Методично суму нарахованих податків можна визначити додаванням сум податкових платежів, що фактично надійшли до бюджетів різних рівнів та заборгованості з податків і зборів. Остання продовжує тиснути на платників податків, оскільки повинна бути обов'язково погашена ними.

Характеристика податкового навантаження на фактори виробництва і споживання здійснюється за допомогою ефективних ставок податків (ЕСП), що характеризують ступінь використання різними податками (групами податків) потенційної бази оподаткування (споживання, праці, капіталу). Це дає можливість відстежувати напрямки перекладання податків.

Методологія розрахунку ефективних податкових ставок наступна:

– ефективна ставка податків на споживання (ЕСПс)

$$\text{ЕСП}_\text{с} = \frac{\text{П}_\text{с}}{\text{КСВ}} \cdot 100\ \% \tag{5.3}$$

Де Пс – податки на споживання;

КСВ – кінцеві споживчі витрати домогосподарств;

– ефективна ставка податків на працю (ЕСПп)

$$\text{ЕСП}_\text{п} = \frac{\text{П}_\text{п}}{\text{ЗП}} \cdot 100\ \% \tag{5.4}$$

де Пп – податки на працю;

ЗП – повна компенсація працівникам, у т.ч. заробітна плата;

– ефективна ставка податків на капітал (ЕСПк)

$$\text{ЕСП}_\text{к} = \frac{\text{П}_\text{к}}{\text{К}} \cdot 100\ \% \tag{5.5}$$

де Пк – податки на капітал;

К – оподаткований дохід від капіталу і прибуток в економіці.

Для оцінювання податкової політики використовують такий показник, як

надлишкове податкове навантаження (НПН), що характеризує втрату ефективності для суспільства внаслідок уведення податкових пільг, наявності податкових боргів тощо:

– в абсолютній формі

$$НПН = П_{потенц} - П_{ф} \tag{5.6}$$

де $П_{потенц}$ – потенційні податкові надходження;

Пф – фактичні податкові надходження.

– у відносній формі

$$НПН = \frac{П_{потенц}}{ВВП} - \frac{П_{ф}}{ВВП} = \frac{П_{потенц} - П_{ф}}{ВВП} \tag{5.7}$$

де Ппотенц – потенційні податкові надходження;

Пф – фактичні податкові надходження.

Отже, аналіз виконання бюджетних надходжень є вирішальним фактором, спроможним впливати на позитивне розв'язання проблеми недонадходження податкових платежів.

3. Методи податкового планування і прогнозування.

У більшості класифікаційних схем методи податкового планування і прогнозування поділяють на два основних класи:

– суб'єктивні (експертні) (ґрунтуються на попередньому збиранні інформації (анкетування, інтерв'ювання, опитування) та її обробленні, а також на судженнях експертів щодо поставленої проблеми);

– методи, що базуються на моделях:

– каузальні методи (методи безпосереднього факторного моделювання) (дослідження пошукових і нормативних моделей прогнозованого об'єкта щодо очікуваних чи намічених змін у його стані);

– некаузальні методи (методи екстраполяції) (вивчення попереднього розвитку об'єкта і перенесення закономірностей його розвитку в минулому і сьогоденні на майбутнє).

Суб'єктивні методи прогнозування (якісні чи експертні) ґрунтуються на здогадках, досвіді та інтуїції, не слідують суворим правилам і спираються на неформальні міркування експерта. У межах використання цієї групи методів цілком можливою є ситуація, за якої на основі ідентичної інформації дві різні особи сформують різні суб'єктивні прогнози. Однак, це не означає, що їх прогнози є неточними, проте в разі випадку існує необхідність більш глибокого дослідження причин та передумов розбіжності позицій експертів.

Загалом можна виділити два методи експертних оцінок: індивідуальний і груповий.

Метод індивідуальних експертних оцінок (метод погодження оцінок) полягає в тому, що кожен експерт дає оцінку незалежно від інших експертів, а потім ці оцінки узагальнюються на основі застосування спеціальних процедур.

Метод групових (колективних) експертних оцінок ґрунтується на спільній роботі експертів та отриманні сумарної оцінки від усієї групи спеціалістів загалом. Найвідомішим методом колективних експертних оцінок є метод «Делфі», розроблений у США. Він ґрунтується на виявленні узгодженої оцінки експертної групи за допомогою автономного опитування кожного з членів декількома турами з повідомленням експертам результатів попереднього туру для додаткового обґрунтування оцінки експертів у наступному турі.

Отже, суб'єктивні методи прогнозування потребують дуже мало додаткової інформації, оскільки респонденти використовують свої власні алгоритми побудови прогнозів, а тому їх доцільно в умовах обмеженості об'єктивної аналітичної інформації та у разі, якщо об'єкт прогнозування дуже простий або дуже складний і його прогностичний стан та поведінку можна визначити інтуїтивно з певною часткою ймовірності.

Базовані на моделях прогнози ґрунтуються на формалізованих взаємозв'язках між відібраними змінними. Виділяють каузальні та некаузальні моделі.

Некаузальні моделі дозволяють спрогнозувати закономірності розвитку певного явища чи процесу з урахуванням їх волатильності в минулих періодах.

До некаузальних методів (моделей) належать:

– модель «без змін» (майбутнє значення змінної прирівнюється до її теперішнього значення; ця модель просто екстраполює наявну ситуацію);

– модель Бокса – Дженкінса (поточне значення змінної є функцією від набору її минулих значень);

– моделі часових рядів (застосовують за наявності значень змінних за значний період часу, умовою використання яких є відносно стабільна тенденція в минулому).

Існують такі моделі часових рядів:

– ковзне середнє (простого середнього і зваженого середнього);

– експоненціальне згладжування (враховують відхилення попереднього прогнозу від реального показника);

– проєктування тренду (побудова лінії тренду, що найменше відхиляється від масиву точок, заданого часовим рядом).

Прогнозування за допомогою трендів є одним із найбільш простих методів статистичного прогнозування. Методика побудови трендових моделей – це поєднання якісного економічного аналізу і формальних математико-статистичних процедур. Останні містять вибір класу функцій тренда, відбір яких здійснюється з орієнтиром на виявлений тип зміни досліджуваного показника в ретроспективі. Далі за допомогою регресійного аналізу оцінюють параметри функцій тренду, а потім – наближеність тренду до динамічного ряду, що апроксимується, за допомогою декількох формальних критеріїв (коефіцієнта детермінації, залишкової дисперсії, суми квадратів відхилень). Після аналізу залишкового компонента динамічного ряду на виконання певних вимог

обирають функцію тренду, за допомогою якої здійснюють прогнозні розрахунки.

Основна перевага некаузальних моделей полягає в їх дешевизні та відносній простоті. Недоліком є те, що такі моделі не показують причин зміни показників і базуються на припущенні збереження в майбутньому тенденції минулого.

У разі використання каузальних моделей прогнозована величина є функцією великої кількості змінних. Зазвичай це потребує більших обсягів даних й істотно більших інтелектуальних, фінансових витрат, а також більше часу, ніж у разі застосування некаузальних моделей. Каузальні моделі намагаються пояснити поведінку досліджуваної системи за допомогою виявлення зв'язків між різними змінними (чинниками).

Існує велика кількість каузальних методів прогнозування, з яких виділяють три основні:

– регресійні економетричні методи;

– імітаційні моделі;

– теорія ігор.

Регресійні моделі відображають залежність результативного показника (наприклад, величини податкових надходжень) від динаміки одного або декількох чинників. Розрізняють моделі однофакторні та багатофакторні. Для більш довготривалих прогнозів потрібно застосовувати інші методи, зокрема, будувати складні імітаційні моделі, за допомогою яких можна розраховувати податкові наслідки різних управлінських дій і на цій основі обирати найбільш оптимальні їх комбінації. Можливе застосування сценарного методу прогнозування, коли на основі кількісної та якісної інформації розробляють альтернативні перспективи майбутнього соціально-економічного розвитку країни, регіону або території і на цій основі прораховують податковий потенціал за кожним сценарієм. Крім того, в практику податкового менеджменту впроваджують і такі економіко-статистичні методи: методи теорій ігор, масового обслуговування, стохастичного й лінійного програмування тощо. Найчастіше їх застосовують під час визначення стану податкової дисципліни.

Взагалі кількість методів, застосовуваних у податковому плануванні та прогнозуванні, достатньо велика – близько 200. Різні вчені по-різному їх класифікують, ідентичним методам присвоюються різні назви, що значно ускладнює процес їх вивчення.

Оскільки структура податкових надходжень як в Україні в цілому, так і в регіонах характеризується високою часткою непрямих податків, важливого значення набуває прогнозування надходжень за такими великими класифікаційними групами, як непрямі й прямі податки.

Прогноз надходжень податку з доходів фізичних осіб здійснюється на основі показників середньомісячної чисельності працівників (зайнятих загалом в економіці країни або регіону, залежно від масштабу прогнозного завдання), середньомісячної оплати праці (у країні, регіоні, районі), ставки податку, пільгової частини оплати праці.

Основою прогнозу чисельності працівників є показник чисельності згідно з даними статистичних органів за звітний період, що передує прогнозному, з

урахуванням можливих змін чинників, що впливають на чисельність зайнятих. До таких чинників належать: зміни обсягів виробництва продукції, продуктивності праці, кількісний склад працівників, трансформація форм власності підприємств, демографічні чинники тощо.

Суму оплати праці на прогнозований період розраховують як добуток чисельності зайнятих працівників, середньомісячної оплати праці та кількості місяців року. З метою оподаткування її необхідно скоригувати. У короткотермінових прогнозах частку пільгової оплати праці приймають на рівні звітного періоду, оскільки, з одного боку, прямий прогноз пільгової частини оплати праці трудомісткий, а з іншого – як свідчить аналіз ретроспективних даних, ця частка достатньо стабільна в часі.

Прогнозовану суму податку з доходів фізичних осіб розраховують як добуток оподатковуваної податком оплати праці та ставки податку.

Прогноз податку на прибуток підприємств здійснюють з урахуванням чинників, що визначають динаміку оподатковуваного прибутку (ВВП, обсяг промислової продукції, загальний обсяг товарообігу, індекси цін промислової та іншої продукції, темпи інфляції, матеріаломісткість, трудомісткість тощо). Прогнозований розмір прибутку визначають коригуванням показника, що склався у звітному періоді, на розраховуваний коефіцієнт відставання. Найбільш складними є прогнозні розрахунки податку на додану вартість. Це обумовлено відносно великою кількістю чинників, що впливають на формування доданої вартості, а також іншими обставинами.

Додана вартість враховує оплату праці працівників матеріальної сфери, що входить до складу витрат виробництва та обігу, нарахування на оплату праці, амортизаційні відрахування, прибуток, акцизи та інші грошові витрати.

В основу розрахунків прогнозованих акцизних надходжень покладений прогноз обсягів виробництва підакцизних товарів, передбачуваний рівень оптових цін на них і ставок акцизів.

Разом з тим, додана вартість повинна бути скоригована на величину доданої вартості за обсягом неоподатковуваних ПДВ операцій. Зазначена частина доданої вартості суттєво залежить від специфіки регіону, спеціалізації підприємств, обсягу експорту продукції тощо.

ТЕМА 6. ПОДАТКОВИЙ РИЗИК – МЕНЕДЖМЕНТ

1. Поняття податкового ризику

2. Групи податкових ризиків.

3. Принципи управління податковими ризиками.

1. Поняття податкового ризику

Податкові ризики розглядають з двох позицій - підприємця і держави.

Податковий ризик підприємця пов'язаний з можливими змінами податкової політики (поява нових податків, ліквідація або скорочення податкових пільг тощо), а також зміною величини податкових ставок.

Податковий ризик держави полягає в можливому скороченні надходжень до бюджету в результаті зміни податкової політики та / або величини податкових ставок.

Податкові ризики, як і всі інші, виникають там, де є невизначеність. Однак інші підприємницькі ризики бізнесмени вже вміють передбачати, прорахувати і або від них захиститися, або пом'якшити їх наслідки. До податкових ж ризикам ставлення ще дуже часто буває поганим. А тому нерідко керівник підприємства дізнається, що та чи інша угода виявилася занадто обтяжливою з точки зору податкових платежів вже після її здійснення. (У кращому разі дізнається від своїх фахівців, у гіршому - від співробітників податкового відомства, в самому гіршому - від представників каральних органів).І тоді перед підприємцем встають дві довічні питання. Питання перше: «Хто винен?» Список винних напрошується сам собою: бухгалтер, фінансовий директор, який рекомендував операцію податковий консультант, який не помітив помилку аудитор, який проводив перевірку податковий інспектор, неясний закон ... Питання друге: «Що робити?» Для підприємців типовий такий набір відповідей: розлютитися або засмутитися; звільнити головного бухгалтера; звільнити головного бухгалтера після того, як він вирішить всі питання з податковою інспекцією; продовжувати діяти, як задумано спочатку. Але єдино правильною відповіддю є намір податковими ризиками управляти. А починається управління з розумінняприроди і масштабності податкових ризиків, а також імовірності та причин їх виникнення.

Говорячи про ризики, підприємці в 95% випадків думають про недоплачених податках. Однак податкові ризики полягають ще й у тому, що можуть бути втрачені можливості грамотної побудови угоди з використанням легітимних методів податкового планування. Неможливо проводити агресивну ринкову політику і одночасно домогтися зниження податкових ризиків до мінімуму.

На будь-якому підприємстві є люди, які створюють ризики, а є ті, хто їх гасить. Підприємці, які активно розвивають бізнес, як правило, створюють податкові ризики, і зазвичай їх найменше хвилює, якою буде податкове наслідок тієї або іншої дії. Тому ті, хто розвиває бізнес, повинні постійно контактувати з тими, хто займається контролем податкових ризиків. На практиці ці люди знаходяться на різних «полюсах» і вважають за краще не контактувати. А тому в часто головний бухгалтер дізнається про операцію тільки тоді, коли рішення про неї вже прийнято і податкові наслідки прораховувати пізно. Для вирішення цієї проблеми багато середніх і особливо великі компанії ввели в себе окремі, відмінні від звичайної бухгалтерії, структурні підрозділи, які займаються управлінням податковими ризиками.

2. Групи податкових ризиків.

Податкові ризики можна розділити на наступні групи.

1. Ризики, пов'язані з проведенням конкретної угоди. Кожна угода має податкові наслідки, якщо вона спеціально не звільнена від податків. Але ризики виникають, коли підприємство укладає крупну або незвичну для себе угоду

(персонал, системи, бази даних, процедури контролю не налаштовані на те, щоб повною мірою впоратися з ризиком).

2. Ризик неоднозначного тлумачення закону платником податків і податковим органом. Досвід показує, що податкові ризики супроводжують саме тим угодам, які проведені для того, щоб домогтися сприятливих податкових наслідків. Потрібно розуміти: колипідприємство прагне заощадити на податках, воно знаходиться в зоні потенційного ризику, і тому діяти необхідно вкрай обачно.

3. Ризики виникають через простих управлінських помилок і недогляду, коли податковий чи бухгалтерський відділи не залучені до процесу прийняття управлінських рішень. А це означає, що в компанії немає чіткої організаційної структури, контроль за податками зосереджений тільки в руках головного бухгалтера, або обов'язки податкового менеджера визначені нечітко.

4. Угода погано документована. Однією з частих причин виникнення негативних податкових наслідків є недостатнє документальне підтвердження того, яку операцію здійснило підприємство. Невипадково податкові органи все частіше вимагають надання повної документації, щоб упевнитися, що про декларована угода дійсно здійснена. На жаль, дуже часто цієї документації або недостатньо, або вона взагалі відсутня.

5. Операційні ризики виникають у повсякденній діяльності компанії: одні угоди несуть великі ризики, ніж інші. За небезпеки настання податкових ризиків не можна порівняти звичайну постачання товарів з торгівлею усередині групи, та ще й при перетині кордону. І очевидно, що чим більше бухгалтерія та податковий відділ залучені до планування цих операцій, а не просто відображають їх результати, тим з більшою підставою можна говорити про управління ризиками.

6. Портфельні ризики. Кожен окремий ризик може бути невеликий, але в сукупності вони можуть створити загрозливу ситуацію, особливо якщо підприємство має розгалужену велику мережу філій. Керівництво компанії має запитати себе, що станеться, якщо ризики складуться; чи достатньо ресурсів, щобнейтралізувати наслідки; виявиться результат розвитку за таким сценарієм прийнятним. Потрібно бути готовим до гіршої ситуації.

7. І нарешті, ризик нанесення збитку репутації компанії. Чи готова компанія до того, щоб стаття або інформація про практику управління податковими ризиками в ній з'явилася на перших сторінках солідного видання. Багато міжнародних організацій мають внутрішній документ про управління податковими ризиками, де є така заява: компанія заявляє про відмову від методів податкового планування, якщо побоюється, що його деталі стануть публічними.

3. Принципи управління податковими ризиками.

Пошук рішень проблем податкового, як і будь-якого іншого виду ризику, може бути поставлено на професійну основу, тобто ризик може бути професійно керований.

Управління податковим ризиком можна охарактеризувати як сукупність методів, прийомів і заходів, що дозволяють певною мірою прогнозувати

настання ризикових подій і вживати заходів до виключення або зниження негативних наслідків настання таких подій.

Управління ризиками являє собою специфічну сферу економічної діяльності, що вимагає глибоких знань в області податкового, цивільного, адміністративного та кримінального права, аналізу господарської діяльності,

методів оптимізації господарських рішень і багато чого іншого. Основне завдання підприємця в цій сфері - знайти варіант дій, що забезпечує оптимальне для даного проекту поєднання ризику і доходу, виходячи з того, що чим більш прибутковим є проект, тим вище ступінь ризику при його реалізації.

Основними принципами управління ризиком можна назвати наступні:

- не можна ризикувати більше, ніж це може дозволити власний капітал;
- необхідно думати про наслідки ризику;
- не можна ризикувати багато чим заради малого.

З цих принципів можна виділити основні прийоми управління податковим ризиком: уникнення ризику, зниження ступеня ризику, прийняття ризику.

Уникнення ризику означає відмову від реалізації заходу (проекту), пов'язаного з ризиком. Це рішення приймається при нагоді невідповідності зазначеним вище принципам. Якщо, наприклад, рівень можливих втрат вище рівня очікуваного прибутку.

Цей принцип дозволяє повністю уникнути невизначеності та можливих втрат і, разом з тим, означає повну відмову від прибутку. Крім того, відмова від одного виду ризику може призвести до виникнення інших.

Зниження ступеня ризику передбачає скорочення ймовірності та об'єму втрат.

Прийняття ризику означає залишення всього або частини ризику (у разі передачі частини ризику комусь іншому) за підприємцем, тобто на його відповідальності. У цьому випадку підприємець приймає рішення про покриття можливих втрат власними коштами.

Однак будь-яка компанія повинна точно оцінити, скільки буде коштувати якісне управління податковими ризиками. Головне - зрозуміти, як компанія планує управляти ризиками. Можливо, вона буде використовувати тільки ті прийоми, при яких ризики не виникають. Або фірма зволіє перекладати ризики на інших шляхом включення до контрактів застережень, не дозволених у нас податковим законодавством, але дозволених Цивільним кодексом, або вимагаючи гарантій від своїх контрагентів. Ще один варіант - використання податкового планування, проведення одних видів операцій замість інших (наприклад, лізинг замість купівлі обладнання). При цьому необхідно відповісти на питання, якою ціною дається економія. Але рішення подібних питань поза компетенцією бухгалтерії або податкового відділу. Топ-менеджери, особисто контролюють податкові ризики.

Приховування інформації від податкових органів, не є прийнятною практикою, оскільки ризиком бути спійманим управляти практично неможливо. Аудиторська практика в усьому світі змінилася - якщо раніше підсумкові ризики для підприємства складалися як середнє між технічними

ризиками та ризиком виявлення, то зараз вважається, що ризик виявлення дорівнює 100%. У реальному житті це, звичайно, не так. Але для того щоб підприємство оцінило свій податковий ризик, воно повинно представити, що приховану запис про угоду все ж таки виявили, і оцінити, чи зможе воно захистити свої позиції від податкових органів чи ні. Бізнесу з довгостроковими перспективами не варто розраховувати на те, що податківці виявлять порушень податкового законодавства.

У будь-якому випадку оптимізацію податкових платежів слід відрізняти віддогляду (ухилення) від податків. Законного способу відходу від податків не існує.

Догляд (ухилення) від податків пов'язаний з протиправними діями. При цьому способи ухилення при всьому їх різноманітті діляться на кримінальні та некримінальні. Некримінальні дії платників податків пов'язані з ухиленням від податків шляхом порушення цивільно-правового та податкового законодавства: неправильне відображення операцій у бухгалтерському та податковому обліку, укладання фіктивних договорів, переформування договорів і зміна їх змісту після їх виконання, заниження вартості ввезених через митницю товарів, помилки виконавців при обчисленні податкових платежів. Кримінальні дії пов'язані з порушенням норм податкового та кримінального права.

Прикладів відходу від податків можна навести досить багато.

Найпростіший і розповсюджений, але в той же час самий кримінальний метод ухилення від сплати податків - не оприбуткування виручки з метою приховування об'єкта оподаткування (обсягу реалізації або позареалізаційного доходу). Ухилення від сплати податків шляхом невідображення виручки може здійснюватися в кількох формах:

- не оприбуткування готівкових коштів, що надійшли від покупців в оплату товарів (робіт, послуг). Може здійснюватися шляхом невикористання (неповного використання) контрольно-касових машин при розрахунках з фізичними особами; не відображення готівкових грошових коштів, що надійшли від юридичних осіб (як правило, з порушенням граничного розміру розрахунків між юридичними особами, встановленого чинним законодавством) і т. п.;
- не відображення виручки, належної платнику податків, але надійшла нарозрахункові рахунки в установах банків інших осіб (розрахунки через третіх осіб);
- не відображення виручки, отриманої безгрошовим шляхом (шляхомобміну продукцією, шляхом проведення заліку зустрічних однорідних вимог, шляхом отримання векселя третьої особи і т.п.).

Всі ці методи вимагає ведення подвійної бухгалтерії (внесення до бухгалтерських документів завідомо неправдивих даних про розміри об'єктів оподаткування).

Зменшення податків за допомогою даного методу в разі його виявлення неминуче тягне за собою застосування до "податкового оптимізатору" податкових чи кримінально-правових санкцій.

Визначення оптимізації оподаткуванням і випливає з принципів, на яких будуються взаємовідносини між платниками податків і податковими органами:

- необхідно платити податки відповідно до чинного законодавства,
- необхідно платити мінімум податків, не порушуючи закон,
- необхідно платити податки в останній день встановленого терміну.

ТЕМА 7. ПОДАТКОВЕ РАХІВНИЦТВО

1. Становлення і розвиток рахівництва в умовах реформування податкової системи.

2. Економічна сутність податкового рахівництва.

3.Місце податкового рахівництва в податковому менеджменті.

1. Становлення і розвиток рахівництва в умовах реформування податкової системи.

Перехід України до ринкових відносин зумовив значні перетворення в системі господарювання держави, зміни в становленні до власності, управлінні господарськими процесами тощо. З появою нових видів інформації та нових груп її споживачів, рамки та функції бухгалтерського обліку розширились. Як наслідок, в нашій державі за принципами, встановленими міжнародною практикою сформовані підсистеми єдиної системи бухгалтерського обліку, серед яких слід виділити окремі підсистеми фінансового і управлінського обліку та систему податкового рахівництва. У світовий економічний простір і перебудови системи економічної інформації та обліку відповідно до міжнародних стандартів, розроблені та впроваджені у практику національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку. Міжнародна практика свідчить, що взаємовідносини між обліком та оподаткуванням не дають змоги досягти двох цілей одночасно, до того ж вони пов’язані із значними витратами для підприємств. Дослідження підходів до вирішення питання використання даних бухгалтерської звітності у податковому обліку дозволило виділити два основних методи, а саме:

- метод ре консолідації, коли за основу для визначення податкової бази приймається оподатковуваний прибуток, визначений за даними бухгалтерського обліку, який потім коригується. Така система застосовується в США.

- метод формування в системі бухгалтерського обліку облікових процедур (податкових розрахунків, які б давали можливість в межах податкового законодавства на підставі облікової інформації здійснювати відповідні розрахунки та подавати необхідну інформацію для податкової звітності).

Важливою складовою процесу розбудови економіки України та її євроінтеграції є формування сучасної вітчизняної системи оподаткування, яка забезпечує необхідними фінансовими ресурсами економічний та соціальний розвиток держави і виконання нею своїх функцій. Ефективна система оподаткування зумовила необхідність значних перетворень, які торкнулися системи бухгалтерського обліку і всіх форм власності. В зв’язку з цим, важливим

кроком на шляху формування сучасної податкової системи є формування нової системи обліку податкових розрахунків та податкової звітності.

Незабаром до власної податкової системи у нашій державі починає формуватися єдина система податкового рахівництва (деякі процедури обліку, розрахунки і податкова звітність), яка на підставі затверджених державою правил виконує функції обліку і реєстрації інформації про фінансово-господарські операції платників податків для цілей формування податкової бази шляхом розрахунків податкових зобов'язань та їх сплати до бюджету.

В системі податкового рахівництва здійснюється коригування показників облікового прибутку (збитку) для цілей оподаткування, відповідно до чинного податкового законодавства. Таким чином, якщо фінансовий облік забезпечує формування необхідної інформації про майновий і фінансовий стан підприємства та використання ресурсів, система податкового рахівництва формує інформацію про податкові зобов'язання і своєчасність сплати податків на прибуток до бюджету та в деякій мірі забезпечує обґрунтування інших податків, зокрема податку на додану вартість, акцизного податку та інших. В зв'язку з прийняттям Податкового Кодексу в Україні на відміну від визначення прибутку в балансі і звіті про фінансові результати, прибуток, що оподатковується, визначається як зменшення суми доходу на собівартість реалізованих продукції, товарів, виконаних робіт (послуг). Податкове рахівництво являє собою фінансову галузь обліку у нашій державі, де саме формується система податкового рахівництва, що включає в себе не тільки облік, але й визначає систему податкових розрахунків, податкової звітності і обґрунтовує достовірність визначення доходів, витрат, амортизації та прибутку, що підлягає оподаткуванню та інших показників (ПДВ, акцизного податку, інших податків і зборів). Система податкового рахівництва на підставі процедур обліку, податкових розрахунків і податкової звітності (в формі декларацій і додатків до них) дає можливість відображати в обліку реальну податкову ситуацію і обґрунтовувати та слідкувати за правильністю нарахуванняі сплати податків.

Дослідження літературних джерел і діючої практики на підприємствах і у підприємців свідчить про те, що самостійна система податкового рахівництва в значній мірі ускладнює роботу бухгалтерських служб у визначенні доходів, витрат, нарахуванні амортизації, оцінці основних фондів і матеріальних запасів. Але сутність проблем при формуванні податкової бази прибутку не тільки в цьому, але і в тому, що порушуються в значній мірі принципи визначення фінансового результату господарської діяльності (зокрема принципу нарахування і відповідності доходів і витрат). Крім цього існують суттєві розбіжності між фінансовим обліком і системою оподаткування щодо критеріїв обґрунтування доходів, витрат і амортизації у фінансовому обліку та у податковому рахівництві.Поряд з цим прибуток, розрахований за принципами податкового законодавства, порушує принципи нарахування та відповідності доходів і витрат, що визначені Законом України „Про бухгалтерський облік‖. Це пояснюється тим, що доходи і витрати у фінансовому обліку та фінансовій звітності визначаються в момент їх виникнення, незалежно від дати

надходження або сплати грошових коштів. Наявність розбіжностей, між фінансовим обліком і податковим рахівництвом призводить до виникнення тимчасових податкових різниць між об'єктом оподаткування щодо прибутку в податковому рахівництві та об'єктом оподаткування, розрахованим у фінансовому обліку та відображеному у Звіті про фінансові результати. Відмінність між цими системами обліку виникає також в результаті різних норм амортизації та різного визначення об'єктів основних фондів (виробничих і невиробничих) та призводить до утворення тимчасових різниць, що підлягають оподаткуванню. При цьому слід зазначити, що методика бухгалтерського обліку тимчасових та постійних податкових різниць затверджується в порядку, передбаченому відповідним законом ‒Про бухгалтерський облік і фінансову звітність‖, що набув чинності з січня 2012 р. Система податкового рахівництва на підставі податкових розрахунків дає можливість адекватно відображати в обліку реальну економічну ситуацію і забезпечує можливість слідкувати за правильністю нарахування і сплати податків. Податкове рахівництво є однією з важливих підсистем бухгалтерського обліку, яка, керуючись відповідними законодавчими актами і положеннями, затвердженими державою та відповідними державними податковими службами, на підставі облікової інформації забезпечує достовірність податкових розрахунків і податкової звітності щодо нарахування і сплати податків відповідним державним органам.

Система податкового рахівництва організовується в такому порядку, щоб задовольнити потреби управління і податкові служби в інформації щодо формування бази і об'єктів оподаткування на підприємствах і в підприємницькій діяльності. Податкове рахівництво тісно пов'язане з економічними дисциплінами і, зокрема з фінансовим обліком. Взаємозв'язок податкового рахівництва і фінансового обліку полягає в тому, що вони обидва базуються на одних і тих жеданих і первинних документах, але визначення їх суми і змісту базується не на економічній сутності тієї або іншої господарської чи фінансової операції, а базується з моменту (стадії) її здійснення на підставі законів і положеньподаткового законодавства. Поряд з цим, слід підкреслити, якщо у фінансовому обліку господарська операція відображається в період її здійснення, то уподатковому рахівництві в основі відображення операції лежить термін її здійснення (перша чи друга подія, тобто це чи доходи чи витрати, здійснені чи нараховані). Таким чином, система податкового рахівництва виникла як така, що адекватно реагує на закони оподаткування, обґрунтовує податкову звітність та порядок розрахунків щодо нарахування і сплати податків. Поряд з цим система формування податкового рахівництва, що включала податкові розрахунки, податкову звітність, змінювалася і доповнювалася іншими законодавчими актами.

Всі законодавчі акти, які були прийняті в нашій державі, визначали нові підходи в системі нарахування і сплати податків, були значним кроком вперед в умовах переходу до ринкових відносин, різних форм власності і вільного підприємництва. Значні перетворення в системі оподаткування не могли не торкнутись і бухгалтерського обліку, що і обумовило появу податкового рахівництва і з'явилось поняття податковий облік з введенням в дію Закону ‒Про

оподаткування прибутку підприємств‖ (із змінами і доповненнями). Система податкового рахівництва ведеться працівниками обліку безпосередньо на підприємствах або підприємцями і відрізняється від оперативного обліку платників податків, який ведуть відповідні служби податкових адміністрацій. Податкове рахівництво може вестись на підприємствах як в системі облікових регістрів фінансового обліку, так і поза них шляхом складання відповідних довільної форми накопичувальних аналітичних відомостей, що є підставою для заповнення показників податкових декларацій і податкових розрахунків. Податкове рахівництво суттєво відрізняється від фінансового облікутому, що основою його є база оподаткування, в той час як в системібухгалтерського обліку фінансовий облік визначає фінансовий стан і результати діяльності підприємства. Але є суттєві об'єктивні фактори, які потребують узгодження податкового рахівництва і фінансового обліку. Перш за все, підставою для податкового рахівництва і фінансового обліку є одні й ті ж облікові документи, по-друге, організовують і ведуть процедури фінансового обліку і податкового рахівництва одні й ті ж бухгалтери. Нарешті, саме дані фінансового обліку використовуються для даних податкових розрахунків.

Розглядаючи систему податкового рахівництва в зв'язку з прийняттям нових підходів в системі бази оподаткування, ставок податків і їх граничних розмірів та обчислення їх суми, слід зупинитись на деяких аспектах, які передували появі Податкового Кодексу і були в деякій мірі підставою для цього Кодексу. Так, напевно в деякій мірі використовувались положення Закону України ‒Про оподаткування прибутку підприємств (із змінами і доповненнями), де були здійснені нові визначення і трактування щодо доходів, витрат, амортизації, обчислення прибутку, який підлягає оподаткуванню. Замість доходів, з метою оподаткування було введено поняття ‒валовий дохід, а замість витрат – валові витрати. Зовсім інше визначення доходу було дано в Положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку, прийнятих відповідно до Закону ‒Про бухгалтерський облік і фінансову звітність від 16 липня 1999 р. Так, положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 15 ‒Дохід, визначалось, що дохід визнається внаслідок збільшення активу або зменшення зобов'язань, щозумовлює зростання власного капіталу (за винятком зростання капіталу за рахунок внесків учасників підприємства) за умови, що оцінка доходу може бути визначена достовірно. Таке визначення тепер дається і в Податковому Кодексі. Незважаючи на те, що цим положенням визначені економічні критерії доходів, продовжувалась неузгодженість цього визначення з визначенням валового доходу в Законі ‒Про оподаткування прибутку підприємств‖. Згідно із зазначеним Законом, поява валових доходів визначалась відповідно до цінностей (їх реалізації). Але ще й на сьогодні визначаються два прибутки, а саме: балансовий прибуток згідно з фінансовою звітністю і оподатковуваний прибуток, який визначається в Податковому Кодексі як зменшення суми доходів на собівартість реалізованої продукції, товарів, робіт, послуг. Таким чином виник новий об'єкт оподаткування, що не збігається з прибутком, що визначено по балансу.

2. Економічна сутність податкового рахівництва.

На сьогодні мало розроблені теоретичні засади сутності та змісту власне податкового рахівництва, відсутні єдині та обґрунтовані підходи до формування іреалізації його механізму. Внаслідок цього виникають суттєві перешкоди при розв'язанні державного завдання – підвищення ефективності системи оподаткування як важливого джерела та інструмента виконання державою поставлених перед нею соціально-економічних завдань. При розгляді питань, пов'язаних із податковим рахівництвом, вони переважно розглядаються у практичній площині, тобто в діяльності, що охоплює безпосередньо порядок складання та представлення податкової звітності до податкових органів, а також організацію обліку податкових платежів. Разом з тим часто не беруть до уваги ту обставину, що в основі використовуваних показників лежить їх конкретний економічний зміст, а перерахованих процесів – конкретні фінансово-господарські явища і процеси. Процес податкового рахівництва необхідно організувати так, щоб, з одного боку, забезпечити користувачів якісною і достовірною інформацією про нарахування і виконання податкових зобов'язань, наявність податкового боргу і його погашення, переплати, відшкодування з бюджету в розрізі платників податків і зборів. З іншого – не упустити при цьому зміст показників, що формують таку інформацію, що неминуче призведе до втрати якості окремих робіт і податкового рахівництва в цілому. Отже, засади економічної теорії, фінансової та податкової науки утворюють те підґрунтя, на якому повинні засновуватися процеси податкового рахівництва і робота його суб'єктів. Що ж стосується принципових підходів до податкової звітності, то враховуючи те, що вона є частиною фінансової, при визначенні основних характеристик і принципів її підготовки необхідно виходити із „Загальних вимог до фінансової звітності. Таким чином, визначаючи сутність податкового рахівництва, необхідно вести мову про два виміри, що перебуваючи у діалектичному взаємозв'язку, забезпечують її найбільш повне відображення. У найбільш загальному значенні – це система відносин, що виникають в процесі підготовки відомостей і даних для формування податкових зобов'язань, при складанні податкової звітності, а також при внутрішньому контролі показників звітності та їх аналізі У такому розумінні предмет і сфера податкового рахівництва (в основі якого лежать розрахункові процеси) відрізняються від предмета, і сфери діяльності бухгалтерського і податкового обліку (в основі яких лежить облік) і предмета і сфери діяльності економічного аналізу (в основі якого лежать аналіз і аудит), незважаючи на їх взаємозв'язок і взаємозалежність. У більш вузькому розумінні податкове рахівництво – це різновид фінансової роботи з використанням широкого арсеналу аналітичних способів і прийомів, що базується на податковій та бухгалтерській звітності, даних оперативного і статистичного обліку в грошовій формі по підготовці відомостей і даних для формування податкових зобов'язань до бюджетів різних рівнів та складання податкової звітності. Разом з тим важливо наголосити, що подібне визначення ніякою мірою не спрощує поняття податкового рахівництва, не зводить його сутність лише до техніки вирахування сум податків, що підлягають сплаті до бюджету. Його методи та прийоми повинні чітко відображати сутність об'єкта і

бази оподаткування. Податкове рахівництво необхідно розглядати як невід'ємну та важливу складову системи оподаткування, що через підвищення якості процесів адміністрування податків і зборів здатна сприяти результативності цієї системи та впливати на прийняття управлінських рішень щодо оподаткування. Податкове рахівництво необхідно розглядати, з одного боку, початковим, а з іншого – основним етапом адміністрування податків і зборів й виконання платниками податків їх конституційного обов'язку. Стабільність і своєчасність надходження коштів до бюджетів насамперед забезпечується реалізацією усіх складових механізму податкового рахівництва. У зв'язку з цим науковий інтерес становить структура такого механізму, важливим є його дослідження як цілісності, у взаємозв'язку всіх його структуро формуючих елементів. У такому підході до них доцільно віднести законодавчу, фінансову та організаційну складові, що в сукупності дають кількісну та якісну оцінку майнових інтересів і прав учасників податкових відносин. У контексті виокремлення окремих форм і методів, що формують механізм податкового рахівництва, до перерахованих складових можна віднести відповідно юридичні засоби, фінансові інструменти, методи, нормативи, ліміти тощо, а також технічні засоби й організаційні форми. Проте питання структури механізму податкового рахівництва потребує подальшого вивчення та аналізу. Основним джерелом податкового рахівництва є податковий облік. Відмінності між бухгалтерським і податковим обліком, основна з яких полягає в іншому підході до групування витрат і доходів на основі одних і тих само первинних документів, в окремих випадках набули характеру суперечностей. А те, що при здійсненні перевірок органами податкової служби контроль нарахування і сплати податків, застосування штрафних санкцій здійснюється саме на основі даних податкового обліку, призвели до певної „дискримінації бухгалтерського обліку, що практично знайшло своє відображення у зменшенні уваги до проблем останнього.

3.Місце податкового рахівництва в податковому менеджменті.

Ефективність системи оподаткування, а відтак, і управлінської системи в податковій сфері зумовлює необхідність якісних перетворень, які стосуються системи податкового обліку, а саме податкових розрахунків та податкової звітності. Власне, для отримання більш ефективних механізмів прийняття управлінських рішень, важливу роль відіграє якість інформації, одержаної користувачами. Так, прийняття рішень базується на інформації, яка повинна мати завершений характер, відображати реальний стан діяльності підприємства на конкретний час та повинна бути корисною. Окрім того, при підготовці та прийнятті рішення, отримання інформації не повинне бути дорожчим, ніж користь від неї, тобто інформація повинна мати ефективність. В основному така інформація забезпечується саме якісним податковим рахівництвом. Взаємовідносини між бухгалтерським обліком та оподаткуванням не досягають усіх поставлених цілей у сфері оподаткування та несуть значні витрати для суб'єктів господарювання. Тому значна увага приділялася дослідженню відповідності бухгалтерського обліку податкового рахівництва, окремо досліджувалися питання ефективності управління податками. Оскільки

внаслідок власної податкової системи в нашій державі сформувалася система податкового рахівництва, яка виконує функцію обліку та акумулювання інформації про фінансово-господарський стан платників податків з метою формування необхідної інформаційної бази для розрахунків податкових зобов'язань, своєчасну сплату податків до бюджету, контролю таких грошових потоків тощо, питання поліпшення податкового обліку в розрізі підвищення ефективності прийняття управлінських рішень у сфері оподаткування є дуже важливим. Питання оподаткування, а відтак, і системи податкового обліку постійно вимагають підвищеної уваги науковців та практиків через те, що саме в цій сфері перетинаються інтереси і держави, і суб'єктів господарювання та громадян, тобто платників податків. Підтримання балансу інтересів різних сторін необхідне для побудови ефективного податкового менеджменту, який би дозволяв вирішити всі питання у сфері оподаткування та підвищити ефективність прийняття рішень для всіх сторін взаємовідносин. Одне із завдань, які ставлять перед собою науковці – гармонізація податкового рахівництва з бухгалтерським обліком із метою зменшення трудовитрат облікових працівників. Власне, фінансовий облік забезпечує формування потрібної інформації про майновий, фінансовий стан суб'єкта господарювання та використання його ресурсів, а податкове рахівництво акумулює інформацію про податкові зобов'язання і своєчасність сплати податків до бюджету. Саме на основі такої інформаційної бази, яка створюється в процесі податкового рахівництва, платники податків та держава формують власну систему податкового менеджменту. У більшості західноєвропейських держав податковий облік уже давно відділений від бухгалтерського обліку, в Україні ж виокремлюють підсистеми єдиної системи бухгалтерського обліку, серед яких слід виділити окремі підсистеми фінансового й управлінського обліку та систему податкового рахівництва, які створені за принципами, встановленими міжнародною практикою. Очевидним є те, що глибокого вивчення потребує саме система податкового обліку в Україні як базова складова управління податками. Досвід країн із розвиненою ринковою економікою вказує на те, що надзвичайно важливою складовою інформаційної системи будь-якого підприємства є фінансове рахівництво, однак не менш важливою сферою, яка потребує значної уваги, є податкове рахівництво для забезпечення необхідною інформацією суб'єкта господарювання – платника податків. З іншого боку, такої інформації потребує й держава для виконання контролюючих функцій та ефективного планування дохідної частини бюджету держави в цілому. Через відсутність законодавчого утвердження податкового рахівництва діюча методика складання податкової звітності регламентується численними інструкціями, поясненнями та наказами ДФС України, а методологія ведення податкового рахівництва розробляється самими обліковцями на власний розсуд. Однак податковий облік має забезпечити достовірність результатів господарської діяльності, ефективність використання фінансових ресурсів та здійснення відповідних розрахунків для платників податків, а також для зовнішніх користувачів така інформація повинна бути чіткою, зрозумілою та корисною. З метою чіткого розуміння змісту податкового рахівництва варто надати визначення даному

поняттю. Так, І.Є. Соколовська-Гонтаренко вказує, що «у найбільш загальному значенні – це система відносин, що виникають у процесі підготовки відомостей і даних для формування податкових зобов'язань, при складанні податкової звітності. У найбільш вузькому розумінні «податкове рахівництво» – це різновид фінансової роботи з використанням широкого арсеналу аналітичних способів і прийомів, що базується на податковій та бухгалтерській звітності, даних оперативного і статистичного обліку в грошовій формі по підготовці відомостей і даних для формування податкових зобов'язань… та складання податкової звітності…» . О.В. Мурашко та В.М. Мурашко зазначають, що «податкове рахівництво являє собою фінансову галузь обліку в нашій державі, де саме формується система податкового рахівництва, що включає в себе не тільки облік, але й визначає систему податкових розрахунків та обґрунтовує достовірність визначення доходів, витрат, амортизації та прибутку, що підлягає оподаткуванню та інших показників…» .

Т.С. Шовкопляс уважає, що термін «податкове рахівництво» враховує ширше коло обліку господарських операцій – не тільки визначення бази оподаткування (податкового обліку), але й питання адміністрування податків, стан розрахунків із бюджетом із питань перерахування податків. Сам процес податкового рахівництва повинен забезпечити користувачів достовірною інформацією про нарахування та сплату податкових зобов'язань. Тобто процеси організації податкового рахівництва повинні будуватися на засадах фінансової та податкової науки, економічної теорії .Можна сказати, що податковий облік (податкове рахівництво) є підсистемою бухгалтерського обліку, яка формує інформаційну базу про нарахування та сплату податків і зборів відповідним державним органам, які здійснюють контроль правильності, своєчасності та повноти нарахування, а також сплати податків і зборів. Міжнародний досвід свідчить про поділ країн світу на дві групи щодо питання взаємозв'язку бухгалтерського та податкового обліків – країни кодифікованого та загального права. У першій групі країн із системою кодифікованого права (Німеччина, Франція, Бельгія) ступінь взаємозв'язку норм фінансової та податкової звітності досить висока. Як класичний приклад наводиться положення, за яким норми амортизації основних засобів у Німеччині, встановлені податковим законодавством, застосовують і для фінансового обліку. Такий підхід до обліку в країнах континентальної Європи був характерним у 80–90-х роках XX ст. завдяки впровадженню політики «податкового нейтралітету». Друга група країн – загального права (США, Канада, Нідерланди) – характерна низьким ступенем такого взаємозв'язку. У цих країнах для визначення бази оподаткування проводяться коригування показників фінансового обліку або звітності. Аналіз літературних джерел показує, що кожна з моделей обліку – кодифікованого чи загального права – має як переваги, так і недоліки. У країнах кодифікованого права облік за податковим законодавством розглядається як сукупність певних правил, спрямованих на трансформацію статей бухгалтерського обліку за податковими нормами. Перевагою при цьому вважається зменшення трудомісткості обліку за рахунок уникнення окремого ведення податкового обліку. Загальне право застосовують, як правило, у країнах із розвиненим

фондовим ринком. Фінансова звітність призначена для задоволення інформаційних потреб насамперед інвесторів (ринку капіталу). Перевагою вважається той факт, що бухгалтерський облік не спотворюється податковими правилами. Для цих країн характерно паралельне співіснування бухгалтерського обліку та обліку за податковим законодавством. Недоліком системи загального права вважається підвищення витрат на ведення обліку. Проте уряди розвинених країн свідомо йдуть на застосування такої системи інформації, надаючи перевагу інтересам інвесторів над інтересами держави. У країнах кодифікованого права ситуація зворотна. Високий ступінь взаємозв'язку бухгалтерських та податкових правил відноситься до індивідуальної звітності підприємств, яка є базою для обчислення податків. Консолідована фінансова звітність формується за іншими правилами, тому не може бути базою для оподаткування. Власне, під податковим обліком розуміють фінансові відносини з приводу нарахування і сплати податків та зборів (обов'язкових платежів), які виникають між державними органами у сфері оподаткування та платниками податків. В економічній літературі відсутня єдина точка зору щодо сутності та місця податкового обліку в системі податкового менеджменту. Однак у спрощеному вигляді його можна визначити наступним чином (рис. 1).

Рис. 7.1. Місце податкового рахівництва в податковому менеджменті

Податкове рахівництво має наступні завдання:

- своєчасна та повна реєстрація підприємством господарських операцій із відображенням податкового кредиту і податкових зобов'язань;
- достовірне і своєчасне визначення сум податків та зборів (обов'язкових платежів) до бюджетів різних рівнів;
- своєчасне складання і надання податкової звітності;

- своєчасна сплата податків та зборів (обов'язкових платежів) до бюджетів різних рівнів;

- контроль дотримання податкового законодавства і нормативно-правових документів, що регулюють правила ведення податкового обліку та складання податкової звітності.

Таким чином, податковий облік забезпечує інформацією службу податкового менеджменту самого підприємства для прийняття ефективних управлінських рішень стосовно господарської діяльності та оптимізації податкової політики суб'єкта господарювання, а з іншого боку, результати податкового рахівництва використовують державні органи, насамперед податкові контролюючі органи, із метою виконання покладених на них функцій. Підприємство завжди прагне до зменшення витрат на ведення обліку, а тому організацію та ведення податкового рахівництва у можливих випадках приєднують до бухгалтерського обліку. Проте ведення податкового обліку ускладняється через численні особливості системи оподаткування суб'єктів господарювання України (специфічні методи і прийоми обчислення податків і зборів (обов'язкових платежів)), а відтак, потребує постійного удосконалення та глибшого дослідження. Отже, податковий облік, у вузькому розумінні, можемо визначити як спеціалізовану систему, яка застосовується виключно у випадках, коли бухгалтерський фінансовий облік не можна застосувати для розрахунку складових податків. Такий підхід дозволяє виділити податковий облік «у чистому вигляді» як самостійну і незалежну систему фінансових відносин. У широкому розумінні податкове рахівництво об'єднує процес фіксації майна платника податку, здійснювані ним господарські операції, їх результати для обрахування суми податку, яка підлягає сплаті до бюджету а також аналіз отриманої інформації, що виходить за рамки функцій класичного обліку та дає більше інформаційної бази для подальшого прийняття рішень на самому підприємстві чи контролюючими державними органами. Можемо сказати, що податковий облік (податкове рахівництво) є системою збору, накопичення та підготовки інформації про платника податків та зборів (обов'язкових платежів), яка потрібна для розрахунку податків, зборів, установлених податковим законодавством із метою складання податкової звітності.

Таким чином, податкове рахівництво є однією з основ, на якій ґрунтується прийняття управлінських рішень, адже саме воно забезпечує формування якісної аналітичної бази. Від системи податкового рахівництва, а саме від кількості затрат часу на його ведення, виявлення прихованих об'єктів оподаткування, правильного застосування норм податкового законодавства, вчасного реагування на зміну податкових правил, вчасної сплати податкових платежів, формування якісної бази податкових інформаційних масивів –залежить ефективність прийняття управлінських рішень і системи податкового менеджменту в цілому.

Останнім часом система обліку зазнавала численних змін, зокрема була виділена підсистема бухгалтерського обліку – податкове рахівництво, однак вона не змогла в теоретичному та практичному напрямах повністю реалізувати комплекс завдань, які пов'язані з нарахуванням та сплатою податків, а тому даний вид

обліку потрібно обґрунтовано виділити в окрему самостійну галузь, яка б регламентувалася законодавчо та мала чітко визначену методику визначення і нарахування податків і зборів та методи формування податкової звітності. Формування податкового рахівництва забезпечить чітке розуміння користувачами послідовності облікових процесів, мети обліку, якісне та прозоре формування звітності. Спрощення ведення податкового обліку, формування необхідної інформації для прийняття управлінських рішень, забезпечення зменшення затрат людських ресурсів платника податків та зборів і визначення за єдиною методикою достовірні фінансові та податкові результати – беззаперечні чинники успішної господарської діяльності платника податків, а відтак, і побудови ефективного державного менеджменту у сфері оподаткування. Отже, податкове рахівництво потребує постійного удосконалення та передусім законодавчого його закріплення.

ТЕМА 8. УПРАВЛІННЯ ПОДАТКОВИМ БОРГОМ

1. Економічна сутність податкового боргу.

2.Вимоги до термінів формування податкового боргу.

3. Дослідження методів управління податковим боргом

Виконання податкового обов’язку може бути пов’язано і з виникненням податкового боргу як суми податку, що підлягає сплаті, але яку платник не може внести платіж у відповідні бюджети або фонди в необхідний момент часу. Закон України «Про порядок погашення зобов’язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами» від 21 грудня 2000 року № 2181-III1 не тільки визначив поняття податкового боргу, а й закріпив особливості погашення податкового боргу і сум податку в цілому (статті 11—13, 18). При цьому законодавець виділив кілька варіантів подібної процедури.

Якщо платник податків, що перебуває у державній чи комунальній власності, не погашає суму податкового боргу в призначений термін, податковий орган здійснює заходи для продажу активів такого платника податків. Активи не повинні входити до складу цілісного майнового комплексу, який забезпечує здійснення основної діяльності платника податків. При недостатності отриманої суми податковий орган зобов’язаний звернутися до органу виконавчої влади, який здійснює управління таким платником податків, з пропозицією про ухвалення рішення щодо продажу частини акцій корпоратизованого підприємства за кошти чи під зобов’язання з погашення його податкового боргу протягом поточного бюджетного року. Інформацію зазначеного органу управління про прийняття чи відхилення запропонованого рішення має бути надано податковому органу протягом 30 календарних днів з дня звернення. Організація такого продажу здійснюється за правилами та в терміни, встановлені

законодавством з питань приватизації. Якщо зазначений орган не прийме рішення щодо продажу частини акцій для погашення податкового боргу в зазначені дійсним пунктом терміни, податковий орган зобов'язаний у місячний термін з дня одержання такої відмови чи після закінчення встановленого для надання відповіді терміну звернутися до суду із заявою про визнання такого платника банкрутом. Якщо боржником є платник, який не підлягає приватизації, податковий орган здійснює заходи для продажу його активів, що не входять до складу цілісного майнового комплексу, який забезпечує здійснення його основної діяльності. Якщо сума коштів, отриманих від такого продажу, не покриває суму податкового боргу і витрат, пов'язаних з організацією і проведенням публічних торгів, податковий орган зобов'язаний звернутися до органу виконавчої влади, сфера управління якого поширюється на такого платника податків, з поданням про ухвалення рішення щодо:

- надання відповідної компенсації бюджету, до якого повинна зараховуватися сума податкового боргу такого платника податків, за рахунок коштів, призначених для утримання такого органу виконавчої влади, до сфери управління якого належить платник податків;
- реорганізацію такого платника податків;
- ліквідацію такого платника податків і списання податкового боргу;
- визнання такого платника податків банкрутом у порядку, встановленому Законом України «Про відновлення платоспроможності боржника або визнання його банкрутом».

Відповідь про прийняття одного із зазначених рішень має бути надано податковому органу протягом 30 календарних днів з дня звернення. Якщо податковий орган не одержує зазначену відповідь у визначений дійсним пунктом термін чи одержує незадовільну відповідь, податковий орган зобов'язаний звернутися до суду із заявою про визнання такого платника податків банкрутом.

Погашення податкового боргу в разі ліквідації платника податків.

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

Ліквідацією платника податків чи його філії, відділення чи іншого відокремленого підрозділу є ліквідація платника податків як юридичної чи особи призупинення реєстрації фізичної особи як суб'єкта підприємницької діяльності, а також ліквідація філії, відділення, відокремленого підрозділу платника податків, внаслідок якої відбувається закриття їх рахунків та/або втрата їх статусу як платника податків відповідно до законодавства.

Якщо при ліквідації платника податків чи скасуванні реєстрації фізичної особи як суб'єкта підприємницької діяльності частина його податкових зобов'язань чи податкового боргу залишається непогашеною у зв'язку з недостатністю його активів, то цю частину погашають за рахунок активів засновників або учасників такого підприємства.

Особою, відповідальною за погашення податкових зобов'язань або

податкового боргу платника податків, є:

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

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

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

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

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

Погашення податкових зобов'язань чи податкового боргу ліквідованого платника податків здійснюється в терміни, передбачені для списання безнадійного податкового боргу.

Ліквідація філії, відділення чи іншого відособленого підрозділу юридичної особи відбувається за рахунок юридичної особи, незалежно від того, чи є вона платником податку, збору (обов'язкового платежу), щодо якого виникло податкове зобов'язання чи податковий борг цієї філії, відділення чи інших відособлених підрозділів.

В інших випадках податкові зобов'язання чи податковий борг, що залишаються непогашеними після ліквідації платника податків, вважаються безнадійним боргом і підлягають списанню в порядку, визначеному Кабінетом Міністрів України. Це так само стосується фізичної особи — платника податків, що помер або визнаний судом безвісно відсутнім або померлим чи недієздатним, за винятком випадків, коли з'являються інші особи, що вступають у права спадщини, незалежно від часу придбання таких прав.

Якщо платник податків, що ліквідується, має суми надміру сплачених чи невідшкодованих податків, зборів (обов'язкових платежів) з відповідного бюджету, такі суми підлягають заліку в рахунок його податкових зобов'язань або податкового боргу перед таким бюджетом. Якщо сума надміру сплачених або невідшкодованих податків, зборів (обов'язкових платежів) з відповідного бюджету перевищує суму податкових зобов'язань або податкового боргу перед таким бюджетом, сума перевищення використовується для погашення податковоїзаборгованості чи податкового боргу перед іншими бюджетами, а якщо немає такої заборгованості (боргу) — надходить у розпорядження такого платника податків.

Погашення податкового боргу при реорганізації платника податків.

У разі, коли власник платника податків чи уповноважений ним орган приймає рішення про реорганізацію такого платника податків, його податкова заборгованість чи податковий борг підлягає врегулюванню в такому порядку:

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

кількості платників податків в одного платника податків з ліквідацією платників податків, що об'єдналися, такий об'єднаний платник податків набуває усіх прав і обов'язків щодо погашення податкових зобов'язань чи податкового боргу всіх платників податку, що об'єдналися;

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

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

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

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

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

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

Списання і розстрочення податкового боргу

Списанню з платників податків підлягає податковий борг (крім пені та штрафних санкцій), який виник за станом на 31 грудня поточного року і не сплачений на 20 лютого поточного року.

Податковий борг, що виник може бути за бажанням платника податків розстрочений на таких умовах:

а) розстрочка податкового боргу надається на термін, що не перевищує 60 календарних місяців від місяця виникнення податкового боргу, включаючи цей місяць. У разі консолідованого податкового боргу термін розстрочення

відраховується від місяця виникнення першої складової такого консолідованого боргу;

б) основна сума податкового боргу (без пені і штрафних санкцій) підлягає сплаті рівними частинами в терміни, встановлені для квартального податкового періоду, з відстроченням першого платежу на термін, який визначається платником податків, але не може бути більше двох квартальних податкових періодів, наступних за квартальним періодом, в якому був укладений договір про розстрочення;

в) розстрочення податкового боргу надається під проценти, розраховані за період, що розпочинається від місяця укладання договору про розстрочення і закінчується місяцем погашення розстроченого податкового боргу, виходячи з облікової ставки Національного банку України, що діє на момент сплати чергового квартального платежу. Зазначені відсотки нараховуються платником податків, але не сплачуються;

г) податковий борг юридичних осіб, визнаних фіктивними відповідно до закону.

Керівник податкового органу (його заступник) зобов’язаний прийняти рішення про дострокове розірвання договору про розстрочення, що тягне за собою обов’язок платника податків сплатити невнесену суму розстроченого податкового боргу, а також відсотків, нарахованих на таку розстрочену суму податкового боргу, якщо платник податків, що уклав договір про розстрочення, до закінчення дії такого договору:

- накопичує новий податковий борг або не сплачує чергову частину реструктурованого податкового боргу протягом двох податкових періодів, наступних за податковим періодом виникнення такого нового податкового боргу, або податковим періодом, за який сплачується чергова частина реструктурованого податкового боргу;
- ліквідується;
- виїжджає за кордон на постійне місце проживання (якщо платник податків є фізичною особою);
- визнається неплатоспроможним за зобов’язаннями, іншими ніж податкові.

Податковий орган не може відмовити платникові податків в укладенні договору про розстрочення його податкового боргу на умовах, визначених цим пунктом, якщо письмове звернення такого платника податків буде надіслано податковому органу протягом 60 календарних днів.

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

Під терміном «безнадійний» слід розуміти:

а) податковий борг платника податків, визнаного у встановленому порядку банкрутом, вимоги щодо якого не були задоволені через недостатність активів банкрута;

б) податковий борг фізичної особи, яка:

- визнана в судовому порядку безвісно відсутньою або померлою, у разі недостатності майна, на яке може бути спрямоване стягнення відповідно до законодавства;
- понад 720 днів перебуває у розшуку;

в) податковий борг юридичних і фізичних осіб, щодо якого минув термін позовної давності;

г) податковий борг юридичних або фізичних осіб, який виник внаслідок обставин непереборної сили (форс-мажорних обставин);

ґ) податковий борг юридичних осіб, визнаних фіктивними відповідно до закону.

Якщо фізичну особу, яку визнано в судовому порядку безвісно відсутньою або померлою, розшукано, або фізичну особу, що перебувала в розшуку понад 720 днів, розшукано, списана заборгованість таких осіб підлягає відновленню і стягненню в загальному порядку, без дотримання строків позовної давності.

Обов'язок здійснювати щоквартальне списання безнадійного податкового боргу покладається на податкові органи.

2.Вимоги до термінів формування податкового боргу.

Податковий орган має право самостійно визначати суму податкових зобов'язань платника податків не пізніше закінчення 1095 дня, наступного за останнім днем граничного строку подання податкової декларації, а у разі, якщо таку податкову декларація було подано пізніше,— за днем її фактичного подання. Якщо протягом зазначеного строку податковий орган не визначив суму податкових зобов'язань, платник податків вважається вільним від такого податкового зобов'язання, а суперечка щодо такої декларації не підлягає розгляду в адміністративному або судовому порядку.

Податкове зобов'язання може бути нараховане або провадження у справі про стягнення такого податку може бути розпочате без дотримання вказаного строку давності, якщо:

а) податкову декларацію за період, коли виникло податкове зобов'язання, не було подано;

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

Відлік строку давності зупиняється на будь-який період, протягом якого платник податків перебуває за межами України, якщо такий період є безперервним та дорівнює або перевищує 180 днів.

Якщо податок був нарахований податковим органом до закінчення строку

давності, податковий борг, що виник у зв'язку з відмовою самостійно сплатити податок, може бути стягнутий протягом наступних 1095 календарних днів від дня узгодження податкового обов'язку. Якщо платіж стягується за рішенням суду, терміни стягнення встановлюються до повного погашення такого платежу або до визнання боргу безнадійним.

Заяви на повернення надміру сплачених податків, зборів (обов'язкових платежів) або на їх відшкодування у випадках, передбачених податковими законами, можуть бути подані не пізніше 1095 дня, наступного за днем здійснення такої переплати або отримання права на таке відшкодування.

Граничні строки для подання податкової декларації, заяв про перегляд рішень контролюючих органів, заяв про повернення надміру сплачених податків, зборів (обов'язкових платежів) підлягають продовженню керівником податкового органу (його заступником) на підставі письмового запиту платника податків, якщо такий платник податків протягом зазначених строків:

- перебував за межами України;
- перебував у плаванні на морських судах за кордоном України у складі команди (екіпажу) таких суден;
- перебував у місцях позбавлення волі за вироком суду;
- мав обмежену свободу пересування у зв'язку з ув'язненням чи полоном на території інших держав або через інші обставини непереборної сили, підтверджені документально;

був визнаний за рішенням суду безвісно відсутнім або перебував у розшукуу випадках, передбачених законодавством.

3. Дослідження методів управління податковим боргом

Однією з основних проблем, що постають перед Україною як перед державою ринкового середовища є величезні обсяги податкового боргу. Заборгованість в окремі роки досягала двох третин доходів зведеного бюджету.

Наявність податкового боргу виступає загрозою економічній безпеці держави, оскільки скорочує видатки бюджету на загальносуспільні потреби. Тому перед державою виникає необхідність у розробці пропозицій і рекомендацій, а також у вжитті необхідних засобів, щоб мінімізувати податковий борг.

Поняття податковий борг (недоїмка) можна розглянути як податкове зобов'язання (з урахуванням штрафних санкцій за їх наявності), самостійно узгоджене платником податків або узгоджене в адміністративному чи судовому порядку, але не сплачене у встановлений строк, а також пеня, нарахована на суму такого податкового зобов'язання [2].

Як відомо, податковий борг виникає у разі невиконання платником податкових зобов'язання у встановлений термін. Можна помилково вважати суб'єктом податкових дій лише платника, оскільки податки є взаємовідносинами між державою і платником і таким чином, борг виступає результатом взаємин цих двох суб'єктів. У контексті суб'єктів ми маємо говорити про управління податковим боргом, яке вони здійснюють.

Після введення в дію Податкового кодексу змінено інструменти впливу на

фіскальну поведінку боржників і механізм примусового стягнення боргу.

Якщо платник вчасно не сплатив борг – йому надається можливість самостійно його погасити. Податкові органи в цей час обмежуються лише направленням податкової вимоги, з метою нагадати про борг й необхідність його самостійного погашення без примусового стягнення. Згідно Податкового кодексу термін дії податкової вимоги становить 60 днів.

Консолідований борг на момент направлення другої податкової вимоги у 2006-2009 рр. зменшився фактично вдвічі, що означає, що після направлення першої податкової вимоги половина податкового боргу була погашена та поменшало випадків його виникнення. Тобто, такий спосіб взаємодії з боржниками дає певний результат.

Разом з направленням вимог застосовуються заходи фінансового впливу через нарахування пені, відповідно до інструкції про порядок нарахування та погашення пені за платежами, що контролюються органами державної податкової служби.

Хоча нарахування пені повинно спонукати платника податків до якнайшвидшого сплачення боргу, проте суми заборгованості свідчать про недієвість цього методу. Дієвість цього методу залежить від розміру пені, проте збільшення останньої не призведе до підвищення рівня її погашення, оскільки суми пені, як і суми несплачених податків, залишаться на особових рахунках платників.

Ще одним методом боротьби з податковою заборгованістю є податкова застава, яка означає, що податковий орган має право продати майно платника і використати реалізовані кошти для погашення податкового боргу, якщо зобов’язання є забезпечене податковою заставою.

Сенс у використанні цього методу є лише тоді, коли засобом забезпечення є активи, які можна реалізувати, а також спричинити певні незручності діяльності підприємства, натомість, платник намагається заставити ті активи, які йому будуть непотрібні в майбутньому, а це ніяк не вплине на його фіскальну поведінку До 24 березня 2004 року заставлялися будь-які активи платника, включно з тими, право власності на які він здобував у майбутньому. Цей спосіб виявився досить дієвим, проте він суперечив сутності майнових відносин і порушував права платника як власника майна.

Недоліком цього методу є те, що відповідно до Податкового кодексу право податкової застави поширюється на майно, балансова вартість якого дорівнює податковому боргу, а оскільки, продавши майно, можна отримати значно меншу суму грошей, яка може бути недостатньою для погашення боргу, крім того, опис майна здійснює податковий керуючий і від правильності його дій залежить чи буде застава мотивувати платника погасити борг.

Оскільки за термінами податкова вимога і право податкової застави збігаються, то оцінювати їх потрібно в комплексі.

Якщо після відправлення вимоги підприємство не сплатило боргу – можна говори про недієвість застави як заходу, оскільки, як це не парадоксально, 90% підприємств, у яких виникає податковий борг, не володіють ні активами, ні грошовими коштами, ні земельними ділянками, ні транспортними засобами, що

свідчить про значні прогалини в законодавстві, яке дозволяє функціонувати підприємствам з незначним капіталом чи повною його відсутністю.

Особливим методом погашення податкового боргу є адміністративний арешт активів платника, тобто заборона здійснювати будь-які дії з ними, крім збереження чи охорони. Арешт може бути повним або умовним. Повний передбачає безперечну заборону здійснювати операції з активами. При цьому можливе тимчасове вилучення, ризик пов'язаний з втратою їх якостей, покладається на орган, що прийняв рішення про вилучення. Умовний арешт передбачає обмеження прав платника, котре полягає в отриманні дозволу на будь-як операцію з активами в керівника податкового органу. Він дублює податкову заставу.

Щодо ефективності цього заходу висновки зробити практично неможливо, оскільки, не відомо, на яку суму був зроблений арешт, як ця сума відноситься з обсягом боргу і яку частку становлять надходження від арешту. За результатами розрахунків, цей метод становить лише 1% загальної суми надходжень від вжитих заходів. Неефективність цього методу зумовлена непродуманістю, оскільки часто боржники чекають 96 годин до закінчення арешту і продовжували свою діяльність дальше. Тепер Податковий кодекс вважає, що підставою припинення арешту є усунення його причини.

Якщо жоден з перелічених методів не мав впливу на боржника, то податкові органи мають право стягувати кошти, що є власністю платника або продавати його активи. Проте цей метод не належить до дієвих, оскільки, боржники не тримають кошти на рахунках, очікуючи таких дій податківців.

Ефективнішим є метод вилучення готівки, проте він не є вирішальним.

І ще одним методом з цієї групи є продаж активів, який приносить більші суми до бюджету, ніж попередні. Так, наприклад, у 2009 р. вартість реалізованих активів становила лише 2,7% вартості активів, оцінених для продажу. Відповідно до нововведень Податкового кодексу, продаж активів боржника може здійснюватися лише після рішення суду, а на це потрібен час, тому, найближчим часом ефективність цього методу не підвищиться.

Щоб збільшити податкові надходження до бюджету і уникнути зловживань платників податків, слід застосовувати такі методи як податкову заставу всіх активів платника, або тих, які необхідні для його діяльності, застосовувати продаж активів відразу після закінчення терміну дії вимоги, також необхідно не дозволяти засновникам підприємств, що збанкрутували і не виплатили податкового боргу створювати нові.

Основні причини виникнення податкового боргу та способи їх усунення Однією з найважливіших проблем податкової системи України є наявність

значної податкової заборгованості. В окремих галузях економіки сума податкового боргу сягає 30-40% від загальної суми запланованих податкових платежів.

Актуальні питання виявлення причин виникнення податкової заборгованості досліджують О. Воронкова, А. Крисоватий, В. Мельник, А. Соколовська та інші. Бракує досліджень, які пояснили б причини виникнення податкового боргу в умовах кризи.

Податковий борг може виникати у випадку неможливості платника сплатити податки через незадовільний фінансовий стан. Але він може мати інше походження, коли платних ухиляється від сплати податків, не маючи на це поважних причин.

Основною причиною виникнення податкових зловживань є завелике податкове навантаження на платника, тобто таке навантаження, яке значно погіршує фінансовий стан платника.

Для сучасної науки досить актуальною є проблема визначення оптимального рівня податкового навантаження. Зазвичай, податкове навантаження вимірюється з урахуванням показників економічної діяльності підприємств (прибутку або валового доходу), однак вважається, що величина валового доходу – більш об'єктивний показник економічної діяльності, оскільки підприємці схильні до зменшення бази оподаткування податку на прибуток підприємства і використовують значну кількість схем з метою ухилення від сплати податку.

Зрозуміло, що на основі лише теоретичних узагальнень неможливо дати відповіді на питання про бажаний розмір навантаження й оптимальні ставки. В сучасних умовах величина надходження податку не є ключовою, тому що уряди враховують передусім інші показники – динаміку ВВП, збільшення виробництва, залучення іноземного капіталу, створення робочих місць тощо.

Згідно із світовим досвідом побудови системи оподаткування, оптимальний рівень сукупних податків становить 30-35%, а, розрахунками деяких українських фахівців, сучасні сукупні податкові платежі в Україні сягають 74%.

Однією з причин виникнення податкового боргу можна вважати недосконаліть правових норм, які регламентують правовідносини у сфері оподаткування. Податкове законодавство регулює відносини між державою і платниками податків, пов'язані із встановленням, функціонуванням і скасуванням податків. Відносини між платниками і державою виникають у процесі виконання обов'язків щодо сплати податкових платежів і здійснення контролю за правильністю нарахування, повнотою і своєчасністю сплати податків, включаючи сферу відповідальності за порушення норм оподаткування.

Трапляються випадки, коли нормативні акти у сфері оподаткування суперечать один одному.

Способи ухилення від оподаткування, що базуються на використанні «прогалин» у законодавстві, поділяються на дві основні групи. По-перше, здійснюється неправомірний бухгалтерський облік при врахуванні в ньому всіх існуючих коштів та їх оборотів, тобто всі облікові операції. По-друге, це специфічні способи приховування і зниження об'єктів оподаткування, до яких належать:

1. зниження і фальсифікація бухгалтерських документів;
2. нелегальні або «напівлегальні» валютні та зовнішньоекономічні операції;
3. перерахування виручки на рахунки фіктивних компаній (підприємств), які не сплачують податки, або неповернення виручки на рахунок

підприємства шляхом відвантаження товарів без попередньої оплати.

З точки зору форми виникнення податкового боргу існує два напрями ухилення від сплати податків: перший пов'язаний із кримінальною діяльністю або використанням незаконних методів, другий полягає у легальному ухиленні через маневрування недосконалим податковим законодавством. У процесі ухилення від оподаткування можна виділити три види операцій:

1) повністю виведені з-під бухгалтерського обліку;
2) спрямовані на приховування частини обороту;
3) здійснювані під виглядом інших операцій або так звані «псевдоопераціі».

З метою ухилення від оподаткування платники здійснюють «псевдоопераціі», які важко відстежити, тому що відображені в обліку фінансово-господарські операції маскуються під легальні.

Як свідчить практика, тісно пов’язаним з усіма іншими способами ухилення від оподаткування є приховування реальних доходів від сплати податків і завищення витрат, що впливає на собівартість або фінансові результати діяльності. Існує чимало можливостей для приховування та зменшення об’єктів оподаткування, починаючи з ведення фінансово-господарської діяльності без необхідної реєстрації, ліцензії або взяття на облік у Державній податковій інспекції, знищення та фальсифікація бухгалтерських і звітних документів, не відображенням або перекрученням фінансово-господарських операцій у бухгалтерському обліку, в тому числі необґрунтованого списання і використання нееквівалентних товарообмінних операцій; і закінчуючи застосуванням у процесі фінансово-господарської діяльності рахунків інших організацій, структурних підрозділів, дочірніх або фіктивних фірм. Серед поширених способів завищення витрат на ведення господарської діяльності є завищення вартості різних послуг, а також собівартості будівельно-монтажних і ремонтних робіт.

Розповсюдженою причиною несплати податків є умисне відхилення від сплати податків, тобто свідоме порушення платниками вимог податкового законодавства.

Серед інших причин виникнення податкового боргу, що не пов’язані з використанням «правових прогалин», можна назвати незадовільний фінансовий стан платників, коли вчасне виконання податкового зобов’язання неможливе через фізичну відсутність у платника належних фінансових ресурсів.

Наявність випадків незадовільного фінансового стану суб’єктів економічної діяльності – явище, притаманне всім економікам, в тому числі й розвинутим.

Натомість не можна однозначно вважати відсутність фінансових ресурсів платника достатньою причиною для того, щоб не вносити податкові платежі. Згідно із загальноприйнятою думкою, підприємницька діяльність – це діяльність, пов’язана з ризиком, а тому різні ризики в процесі організації підприємницької діяльності мають плануватися та мінімізуватися. Крім того, плануючи свою діяльність, платники повинні передбачати виконання своїх зобов’язань, в тому числі в частині своєчасної сплати податків.

Побутує думка, що наявність податкового боргу як наслідок зумисного ухилення від оподаткування притаманна лише Україні та іншим країнам з перехідними економіками. Насправді ж, ухилення від сплати податків як особливий феномен фіскального інституту існує в усіх країнах світу.

Отже, серед основних причин виникнення податкового боргу можна назвати такі: різке погіршення фінансового стану більшої частини платників, криза платежів, значні прогалини у законодавстві, негативні наслідки загострення фінансової кризи тощо.

Для усунення причин, які призводять до зростання податкового боргу, необхідно вжити таких заходів: удосконалення процедур адміністрування податків, забезпечення чіткості застосування підзаконних актів, розвиток інформаційно-комунікаційних технологій у роботі податкових органів.

ТЕМА 9. ПОДАТКОВИЙ КОНТРОЛЬ: ЗМІСТ ТА ФОРМИ

1. Сутність податкового контролю.

2. Податкова перевірка ─ основний метод податкового контролю.

3. Оформлення результатів податкової перевірки. Оскарження дій податкових органів

1. Сутність податкового контролю.

Податковим контролем є спеціальний державний контроль, що становить діяльність податкових органів і їх посадових осіб з перевірки виконання вимог податкового законодавства особами, що реалізують податкові обов'язки чи забезпечують цю реалізацію.

Завдання податкового контролю ─ забезпечення економічної безпеки держави під час формування централізованих державних грошових фондів за рахунок податкових надходжень.

Податковий контроль передбачає:

— спостереження за діяльністю контролюючих суб'єктів;

— аналіз отриманої інформації, тенденцій, вироблення прогнозів;

— вживання заходів з попередження порушень законності й дисципліни;

— облік конкретних правопорушень, аналіз їх причин і обставин;

— припинення протиправної діяльності;

— виявлення винних у здійсненні податкових правопорушень (як платників податків, так і працівників податкових органів) і притягнення їх до відповідальності.

Органи Державної податкової служби здійснюють:

— контроль за дотриманням податкового законодавства;

— перевірку правильності обчислення податків, зборів та інших обов'язкових платежів;

— перевірку якості поставлення і ведення податкового і бухгалтерського обліку об'єктів оподаткування;

— забезпечення своєчасного і повного внесення сум податків, що сплачуються;

— накладення фінансових і адміністративних штрафів;

— профілактику податкових порушень.

Види податкового контролю класифікуються за декількома ознаками.

а) за суб'єктом, що здійснює контрольні функції:

— державний ─ податковий контроль, здійснюваний державними органами. У цьому разі органи, що здійснюють податковий контроль, поділяютьсяна:

— органи загальної компетенції, що здійснюють податковий контрольпоряд зі своєю основною діяльністю;

— органи спеціальної компетенції ─ створені спеціально для здійснення податкового контролю - податкові адміністрації, інспекції, податкова міліція;

2) незалежний - податковий контроль, що здійснюється аудиторськими чи громадськими організаціями.

б) за терміном здійснення контролю:

1) оперативний ─ податковий контроль, здійснюваний у межах звітного періоду на підставі кількісних і якісних показників контрольованої операції;

2) періодичний ─ податковий контроль, що здійснюється після закінчення звітного періоду на підставі аналізу документів звітності й інших джерел.

в) за джерелом контролю:

1) документальний ─ податковий контроль, що здійснюється на підставі аналізу документів, які відбивають показники контрольованого об'єкта чи діяльності суб'єктів;

2) фактичний ─ податковий контроль, що здійснюється на підставі фактичного аналізу контрольованого об'єкта чи діяльності контрольованих суб'єктів.

Податковий контроль припускає кілька методів**:**

— здійснення обліку платників податків;

— здійснення податкової перевірки;

— обстеження території і приміщень, де можуть знаходитися об'єкти, що підлягають оподатковуванню чи використовуються для одержання об'єктів оподатковування.

Проведення податкового контролю доцільно здійснювати за такими етапами:

1. Перед перевірний аналіз.
2. Планування контролю.
3. Контакт з об'єктом контролю.
4. Документальна перевірка.
5. Завершальний етап контролю.

6. Реалізація і контроль за виконанням матеріалів перевірки.Перед перевірний аналіз передбачає:

— вивчення обліку платника в податковому органі;
— вивчення податкових декларацій та інших звітних документів;
— порівняння динаміки даних про нарахування і сплату податків;
— аналіз розвитку підприємства;
— аналіз основних показників підприємства.

Під час аналізу податковий інспектор одержує необхідні відомості про підприємство і визначає основні напрямки перевірки.

На етапі планування контролю здійснюється добір необхідних даних про платників податку, добір об'єктів для проведення документальної перевірки, підготовка планів і графіків документальних перевірок, уточнення параметрів контролю, часу й обсягу контрольних процедур, визначення джерел інформації, методичних прийомів контролю, відповідальних осіб.

Основним методом податкового контролю є податкова перевірка. Серед основних прав Державної податкової служби виділено та відокремлено право податкових органів на здійснення перевірки грошових документів, бухгалтерських книг, звітів, кошторисів, декларацій та інших документів, пов’язаних з обчисленням і сплатою податкових платежів.

2. Податкова перевірка ─ основний метод податкового контролю.

Податкова перевірка ─ це діяльність податкових органів (у деяких випадках аудиторських, громадських організацій) з аналізу й дослідження первинної облікової і звітної документації, пов'язаної зі сплатою податкових платежів, з метою перевірки своєчасної і повної сплати податків та зборів, правильного ведення податкового обліку, обчислення сум податкових платежів, здійснення податкової звітності.

Податкова перевірка проводиться за наявності підстави, а саме:

— за наявності відомостей, що дозволяють припустити, що платник податку приховує об’єкт оподатковування;
— за наявності факту невідповідності задекларованих платником податку доходів і витрат з його фактичними доходами і витратами;
— за наявності відомостей про приріст об’єкта оподатковування, якщо цене має документального підтвердження;
— за неподання у відповідний термін податкової декларації чи інших документів, необхідних для визначення податкового зобов’язання;
— за наявності порушень під час останньої податкової перевірки;
— під час реорганізації чи ліквідації підприємств чи організацій. Об’єктом податкової перевірки є грошові документи, бухгалтерські книги, звіти, кошториси, декларації, товарно-касові книги, показники електронно-касових апаратів і комп’ютерних систем, що використовуються для розрахунків за готівку зі споживачами, та інші документи, незалежно від способу надання інформації, пов'язані з розрахунком, сплатою податків, зборів, свідоцтва про державну реєстрацію суб'єктів підприємницької діяльності, спеціальні дозволи наії здійснення.

Суб’єктами податкових перевірок є підприємства, установи, організації будь-якої форми власності, спільні підприємства, фізичні особи.

Під час проведення перевірки працівники державних податкових органів уперший день зобов’язані (початок перевірки):

— пред’явити свої службові посвідчення керівнику;

— пред’явити посвідчення на перевірку;

— ознайомити з метою перевірки і надати програму та графік перевірки;

— представити членів контрольної бригади;

— пояснити причини, з яких здійснюється перевірка;

— вирішити організаційні питання (розміщення в приміщенні, забезпечення технікою і т. ін.);

— обговорити порядок надання необхідної інформації для перевірки;

— ознайомити з попередніми результатами контролю.

Перш ніж податковий інспектор розпочне ревізію, необхідно перевірити його посвідчення на перевірку. Ненадання інспектором відповідних документів дає право платнику податків не допускати його до проведення перевірки. Ця норма закріплена в розпорядженні ДПАУ «Про посвідчення на перевірку» від 20.05.97 р. № 89-р. Посвідчення на перевірку друкується на бланку Державної податкової адміністрації і повинне бути зареєстроване в журналі видачі посвідчень на перевірку. Воно дійсне тільки на зазначений у ньому період і має бути завірене гербовою печаткою і підписом керівника чи заступника керівника податкової служби. У посвідченні на перевірку вказуються дата видачі, назва підприємства, що перевіряється, терміни перевірки, посада й прізвище інспектора. Істотним є те, що посвідчення повинне бути виписане тільки на одного працівника податкового органу, в іншому випадку (якщо посвідчення виписане на кількох осіб) посвідчення можна вважати недійсним.

Оперативні перевірки проводять, якщо у контролерів є службові посвідчення і посвідчення на право перевірки кожного суб'єкта підприємницької діяльності (СПД).

Працівники без належно оформленого посвідчення не мають права брати участь у перевірках суб’єктів підприємницької діяльності.

Крім цього, суб'єкт підприємницької діяльності, якого перевіряють, повинен вести журнал реєстрації перевірок. Це дає змогу виключити несанкціоновані перевірки. У разі наявності у СПД територіально відокремлених філій, представництв та інших підрозділів у кожному з них ведеться окремий журнал реєстрації перевірок.

Журнал прошивається СПД і завіряється печаткою та підписом директора або власника (для юридичних осіб), або тільки підписом (для фізичних осіб) СПД.

Під час здійснення податкового контролю можуть бути застосовані такі види податкових перевірок.

Камеральна ─ податкова перевірка, що проводиться за місцем перебування

податкового органу в момент здачі платником податків звітних документів і податкових розрахунків на підставі інформації, що міститься в них, а також відомостей документів, що знаходяться в податкових органах, і відомостей, що відображають діяльність і майно платників податків і зборів. Ця податкова перевірка здійснюється без виходу на підприємство податковим інспектором у момент одержання звітності. Матеріали камеральної перевірки використовуютьсядля проведення подальших податкових перевірок. Перевірці підлягають такі питання:

— повнота і своєчасність подачі звітності, податкових декларацій і розрахунків;

— виконання вимог порядку заповнення наданих документів;

— послідовність даних у формах звітності;

— відповідність даних, використовуваних для проведення розрахунків, даним, відбитим у звітності;

— правильність заповнення всіх пунктів декларацій і розрахунків;

— правильність арифметичних розрахунків і визначення сум і термінів сплати чи повернення з бюджету належних сум.

Документальна перевірка ─ це другий етап контрольної роботи податкових органів за правильністю розрахунку та своєчасністю сплати в бюджет податків і зборів. Документальні перевірки здійснюються у звітному періоді й мають декілька різновидів.

Виїзна ─ податкова перевірка, здійснювана за місцем перебування платника податків чи об'єкта податкового контролю на підставі матеріалів податкових декларацій та існуючих у податкових органах документів і відомостей про діяльність і майно платника податків і зборів, а також отриманих у нього документів та інформації. Підставою для проведення виїзної податкової перевірки є рішення керівника податкового органу з письмовим повідомленням платника податків, зборів і обов’язкових платежів. Проводиться вона в основному за місцем здійснення платником податків діяльності, результати якої (чи вона сама) служать підставою для виникнення податкового обов’язку.

Планова виїзна перевірка проводиться за сукупними показниками фінансово-господарської діяльності СПД з письмового дозволу керівника відповідного контролюючого органу.

Формування щорічних проектів планів-графіків проведення планових виїзних перевірок здійснюється відділеннями управлінь Державного казначейства в районах, містах (крім міст Києва), районах у містах, контрольно-ревізійними підрозділами (відділами, групами) в районах, містах (крім міст Києва), районах у містах і митницями за місцезнаходженням суб'єктів підприємницької діяльності, що перевіряються. Ці плани-графіки погоджуються з відповідною районною, міською державною податковою інспекцією.

Заміна у планах-графіках суб'єкта підприємницької діяльності, що перевіряється, та зміна термінів початку проведення планових виїзних перевірок забороняються, крім випадків виникнення об'єктивних обставин (ліквідація, банкрутство суб'єкта, припинення його діяльності на тривалий час тощо).

Планова виїзна перевірка проводиться за письмовим дозволом керівника

відповідного контролюючого органу не частіше одного разу протягом календарного року в межах компетенції відповідного контролюючого органу.

Керівник відповідного контролюючого органу несе персональну відповідальність за дотримання плану-графіка проведення планових виїзних перевірок.

Право на проведення документальної перевірки суб’єкта підприємницької діяльності надається тільки в тому разі, якщо йому не пізніше ніж за десять календарних днів до дня проведення перевірки надіслане письмове повідомлення із зазначенням дати її проведення.

Телефонне або інше усне повідомлення про майбутню перевірку є найгрубішим порушенням порядку проведення перевірок.

Таким чином, будь-яке підприємство має право відмовити податковим органам у проведенні перевірки, якщо останніми не були дотримані обидві зазначені вище умови.

Крім цього, терміни проведення таких перевірок обмежені тридцятьма робочими днями. Винятки становлять суб'єкти підприємницької діяльності з річним сукупним валовим прибутком 20 млн грн і більше: для них термін проведення перевірки може перевищувати вказаний, при цьому продовження терміну здійснюється за рішенням керівника Державної податкової адміністрації, якій підпорядковується відповідна податкова інспекція.

Якщо плануються виїзні перевірки різними органами, а саме: податковими, контрольно-ревізійними, митними або державним казначейством, то вони повинні здійснюватися одночасно. Координація зазначених перевірок покладена на Державну податкову службу. У разі неможливості здійснення одночасно всіма контролюючими органами планової виїзної перевірки здійснюються в різні терміни, узгоджені контролюючими органами із суб'єктами підприємницької діяльності. Причин, що роблять неможливим одночасне проведення планових виїзних перевірок, визначено лише дві:

— відсутність необхідних умов праці для всіх осіб, які здійснюють перевірку;

— виробнича або фізична неможливість співпраці працівників суб’єкта, що перевіряється, одночасно з усіма особами, які здійснюють перевірку.

У разі неузгодженості планів-графіків проведення планових перевірок між податковою службою й іншими контролюючими органами суб’єкт підприємницької діяльності має право не допускати осіб, які здійснюють перевірку, на об'єкт.

Позаплановою виїзною перевіркою вважається перевірка, що не передбачена в планах роботи контролюючого органу і здійснюється за наявності хоча б однієї з таких обставин:

— за результатами зустрічних перевірок виявлені факти, що свідчать про порушення суб'єктом підприємницької діяльності норм законодавства;

— суб’єктом підприємницької діяльності не надані у встановлений термін документи обов'язкової звітності;

— виявлена недостовірність даних, заявлених у документах обов’язкової звітності;

— суб’єкт підприємницької діяльності подав у встановленому порядку скаргу про порушення законодавства посадовими особами контролюючого органу під час проведення планової чи позапланової виїзної перевірки;

— у разі виникнення потреби в перевірці відомостей, отриманих від особи, що мала правові відношення з суб'єктом підприємницької діяльності, якщосуб'єкт не надає пояснення і документальні підтвердження на обов'язковий письмовий запит контролюючого органу протягом трьох робочих днів з дня одержання запиту;

— проводиться реорганізація чи ліквідація підприємства.

Позапланові виїзні перевірки проводяться лише органами ДПС і органами КРС в межах їх повноважень.

Невиїзна документальна перевірка ─ перевірка, яка проводиться в приміщенні органу Державної податкової служби на підставі поданих податкових декларацій, звітів та інших документів, пов'язаних з нарахуванням і сплатою податків та зборів (обов’язкових платежів) незалежно від способу їх подачі. Цей вид перевірки передбачений Порядком оформлення результатів невиїзних документальних, виїзних планових та позапланових перевірок з питань дотримання податкового, валютного та іншого законодавства, затверджений Наказом ДПА України від 10 серпня 2005 року № 327.

Зустрічна ─ податкова перевірка, яка здійснюється як частина виїзної чи камеральної і полягає в зіставленні відомостей, підтверджених документально, про діяльність контрольованої особи і наявних в інших осіб з відомостями, відображеними в документах самого платника податків.

Зустрічна перевірка здійснюється на підставі письмових запитів податкових органів, де знаходиться платник податкових зобов'язань, податковим органам, де знаходиться партнер підприємства, яке перевіряється, або безпосередньо за письмовим розпорядженням про перевірку партнера підприємства, яке перевіряється.

Податкові інспектори, які здійснюють зустрічну перевірку, зобов’язані зіставити дані податкових документів з первинними документами бухгалтерського обліку, достовірність і правильність відображення даних у партнера підприємства. Зустрічна перевірка здійснюється з питань, що зазначені у розпорядженні або письмовому зверненні. Як правило, такі перевірки містять одне чи кілька питань.

Після зустрічної перевірки складається акт перевірки.

Протягом трьох днів суб'єкт підприємницької діяльності повинен підготувати пояснення та їх документальне підтвердження. На третій робочий день ці документи передаються податковому органу. Передачу документів необхідно оформити під розписку про отримання.

Крім того, зустрічна перевірка повинна бути проведена протягом 10 днів від дня отримання завдання про її проведення. Однак періодичність зустрічних перевірок (на відміну від планових) не обмежена і вони можуть проводитися «у

міру необхідності». Частіше за все такі перевірки проводяться з контрагентами підприємств, що мають великі суми ПДВ до відшкодування.

Планова документальна перевірка ― здійснюється відповідно до річних планів контрольно-економічної роботи і квартальних графіків перевірок за кожною ділянкою роботи. До планів включаються підприємства, що одержують найбільші суми прибутку, мають значні обороти чи допускають значні грубі порушення податкового законодавства. Документальна планова перевірка може проводитися не рідше одного разу в два роки і не частіше одного разу на рік.

Комплексна ― податкова перевірка, що здійснюється стосовно дотримання податкового законодавства в цілому. У цьому разі перевіряються всі документи і бухгалтерські записи від дати попередньої перевірки на сьогоднішній момент, аза необхідності ― і за більш тривалий період.

Тематична ― податкова перевірка, що здійснюється стосовно дотримання окремих норм податкового законодавства. Під час цієї перевірки аналізується частина первинних документів за визначений період часу (місяць чи більше). Якщо в ході тематичної перевірки будуть виявлені серйозні порушення податкового законодавства, то це може стати причиною проведення комплексної податкової перевірки. Вона містить одне чи кілька питань.

Повторна ― вторинна перевірка податковим органом обов’язків платника податків, що випливають зі сплати податків і зборів. Повторна податкова перевірка допускається під час реорганізації чи ліквідації платника податків, а також у порядку контролю податкового органу вищого рангу за податковим органом, що проводив податкову перевірку.

В інших випадках вищий контролюючий орган може з власної ініціативи перевірити лише достовірність висновків нижчого контролюючого органу шляхом перевірки документів обов'язкової звітності суб'єкта підприємницької діяльності або висновків перевірки, проведеної нижчим контролюючим органом.

Формальна ― податкова перевірка, що здійснюється з метою аналізу правильності заповнення реквізитів у документах (відсутність виправлень, підчищень, дописок, дійсність підписів).

Арифметична ― податкова перевірка, що здійснюється з метою аналізу правильності розрахунків і обчислень в облікових і звітних документах платниківподатків.

Для проведення перевірки податковий інспектор повинен мати належним чином оформлене посвідчення на перевірку і програму перевірки. Програма складається, виходячи з основної мети перевірки ― виявлення достовірності визначення прибутку, інших об’єктів оподатковування, правильності обчислення податків і своєчасності виконання зобов’язань перед бюджетом, оцінки стану звітної дисципліни і ведення податкового й бухгалтерського обліку.

Програма документальної перевірки ― це обов'язковий мінімум питань, що підлягають документальній 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 документальну перевірку підприємства, а й системну, яка сприяє виявленню порушень, їх причин, а також визначити їх наслідки. Програма може містити такі основні питання:

— підпорядкованість підприємства, сфери діяльності, вид діяльності,правомірність створення та реєстрації підприємства;

— відповідність діяльності підприємства його статуту;

— наявність ліцензій на право здійснення окремих видів діяльності;

— проведення аудиторських перевірок;

— 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 підприємства;

— правильність відображення в бухгалтерському та податковому обліку результатів попередньої перевірки;

— відповідність показників балансу даним головної книги, реєстрам бухгалтерського й податкового обліку, а також даним, відображеним у деклараціях і розрахунках, поданих до податкової служби;

— правильність визначення валового доходу, валових витрат, доходу від реалізації продукції (робіт, послуг), доходів від іншої реалізації, доходів від позареалізаційних операцій;

— правильність визначення прибутку, який оподатковується;

— правильність проведення інвентаризації та відображення її результатів у обліку;

— правильність обліку витрат на виробництво (обіг), які відносяться на валові витрати;

— амортизаційні відрахування;

— матеріальні витрати;

— витрати на оплату праці;

— відрахування на соціальні заходи;

— витрати майбутніх періодів;

— невиробничі витрати;

— правомірність включення до складу витрат сум, віднесених на забраковану продукцію або на простої;

— правомірність обліку збитків та інших невиробничих витрат;

— правомірність податкового й бухгалтерського обліку реалізації готової продукції (робіт, послуг), включаючи бартерні операції;

— правомірність визначення сукупного валового доходу та скоригованого валового доходу;

— правомірність визначення валових витрат з метою оподаткування;

— правомірність застосування пільг з оподаткування;

— правильність складання декларацій на підставі перевіреної фактичноїінформації;

— правомірність обчислення і відображення в бухгалтерському й податковому обліку податку на додану вартість;

— правомірність індексації та переоцінки основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей та порядок їх відображення в бухгалтерському і податковому обліку;

— правомірність розрахунку і відображення в обліку й звітності, а такожсвоєчасне перерахування до бюджету акцизного збору;

— правильність утримань, повнота відображення в обліку й своєчасність перерахування до бюджету податку на доходи фізичних осіб із заробітної плати працівників;

— правильність нарахування й відрахувань у позабюджетні фонди;

— правильність обчислення й своєчасність перерахування до бюджету податку з власників транспортних засобів;

— правильність обчислення й своєчасність перерахування до бюджету місцевих податків і зборів;

— правильність ведення обліку валютних операцій і відповідність фактичних даних звітним;

— відповідність встановленим лімітам залишків готівкових грошових коштів у касі, норм витрати готівкових коштів на поточні потреби, повнота оприбутковування і відображення в обліку й звітності готівки в касі;

— стан простроченої дебіторської й кредиторської заборгованостей;

— своєчасність і повнота погашення й перерахування пені при виявленні документальними перевірками несвоєчасно внесених до бюджету сум податків, зборів та інших обов’язкових платежів;

— своєчасність і правильність обчислення, відображення в обліку і звітності, а також своєчасне перерахування до бюджету оплати за воду й користування землею;

— своєчасність надходження валютної виручки за експортну продукцію, а також своєчасне отримання товарно-матеріальних цінностей, що імпортуються;

— повнота й правильність ведення товарно-касової книги;

— повнота й правильність ведення касової книги;

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

— повнота і правильність відображення фактичних даних у звітних деклараціях та розрахунках, поданих до податкової служби;

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

— інші питання, що стосуються правильності обчислення, відображенняв обліку та звітності й своєчасності перерахування податків, зборів та інших обов’язкових платежів, питання своєчасної сплати платежів до бюджету.

3. Оформлення результатів податкової перевірки. Оскарження дій податкових органів

За результатами проведення перевірок фінансово-господарської діяльності суб'єктів господарювання оформлюється акт, а в разі відсутності порушень податкового, валютного та іншого законодавства - довідка (див. Методичні рекомендації щодо оформлення матеріалів документальних перевірок).

Акт ─ службовий документ, який стверджує факт проведення невиїзної документальної або виїзної планової чи позапланової перевірки фінансово-господарської діяльності суб'єкта господарювання і є носієм доказової інформаціїпро виявлені порушення вимог податкового, валютного та іншого законодавства суб'єктами господарювання.

Довідка ─ службовий документ, який стверджує факт проведення невиїзної документальної або виїзної планової чи позапланової перевірки фінансово- господарської діяльності суб'єкта господарювання і є носієм доказової інформаціїпро не- встановлення фактів порушень вимог податкового, валютного та іншого законодавства суб'єктами господарювання.

Під час проведення планової виїзної перевірки складається один зведений акт планової перевірки.

Зведений акт ─ службовий документ, який стверджує факт проведення планової виїзної перевірки з усіх питань за сукупними показниками фінансово-господарської діяльності суб'єкта господарювання і є носієм доказової інформаціїпро виявлені порушення вимог податкового, валютного та іншого законодавства суб'єктами господарювання.

Складовими частинами зведеного акту планової виїзної перевірки можуть бути довідки з окремих питань, які за необхідності складаються посадовими особами податкового органу як з окремого питання плану перевірки, так і з декількох питань плану перевірки.

Довідка з окремих питань ─ службовий документ, який складається за рішенням керівника перевірки в ході проведення планової виїзної перевірки фінансово-господарської діяльності суб'єкта господарювання і є носієм доказової інформації про виявлені (не виявлені) порушення вимог податкового, валютного та іншого законодавчим суб'єктами господарювання з окремих питань плану перевірки.

Довідка з окремих питань підписується посадовими особами податкового органу, які здійснили перевірку, та погоджується з посадовими особами суб'єкта господарювання.

Довідка з окремих питань складається у двох примірниках. Перший примірник надається керівнику, який очолює перевірку, а другий залишається в структурному підрозділі, працівник якого склав цю довідку. На вимогу посадових осіб суб'єктів господарювання їм може бути надана копія довідки з окремих питань.

За результатами документальної перевірки в акті відображаються всі суттєві обставини фінансово-господарської діяльності суб'єкта підприємницької діяльності, які стосуються фактів виявлених порушень податкового та валютного

законодавства. Акт перевірки повинен складатися на паперовому носії та в електронному вигляді державною мовою, мати наскрізну нумерацію сторінок.

Титульний аркуш акту документальної перевірки друкується на номерному бланку органу Державної податкової служби для складання актів документальних перевірок. Перший примірник акту в оригіналі залишається в органах Державної податкової служби, всі інші примірники ─ копії.

Усі вартісні показники вказуються в гривнях, а показники, що виражені в іноземній валюті, підлягають відображенню в акті документальної перевірки з одночасним зазначенням їх еквівалента в гривнях за курсом валют НБУ на дату проведення фінансово-господарської операції.

Акт за структурою можна умовно поділити на три частини: вступну, описову і результативну.

У вступній частині акту перевірки зазначаються прізвище й ініціали, посада, спеціальне звання особи, яка здійснює перевірку; назва державного

податкового органу, фахівці якого здійснювали перевірку. Вказуються повне та скорочене найменування підприємства, на якому проводилася перевірка; прізвище, ініціали, посада керівника підприємства, яке перевірялося; прізвище, ініціали головного бухгалтера підприємства.

В акті вказуються дата початку і закінчення перевірки, вид перевірки (планова чи позапланова), а також здійснюється запис про те, які питання охоплені перевіркою: податки (збори) та інші обов'язкові платежі.

У вступній частині зазначаються прізвище, ініціали, посада керівника та головного бухгалтера підприємства, відповідальних на період перевірки за правильність обчислення й своєчасність сплати податків (зборів) та інших обов'язкових платежів. Вказується дата попередньої перевірки підприємства з питань дотримання вимог про оподаткування.

Особи, що здійснюють перевірку, вказують в акті перелік документів бухгалтерської і податкової звітності, реєстрів бухгалтерського й податкового обліку.

В описовому розділі подаються повна назва підприємства, повна назва органу, що зареєстрував дане підприємство, дата реєстрації і реєстраційний номер, форма власності, за якою

зареєстроване підприємство, назва органу, у віданні якого знаходиться підприємство, адреса, за якою фактично розміщується підприємство. У цьому розділі проводиться запис про юридичну адресу підприємства, вказується ідентифікаційний код, під яким підприємство внесене органами статистики до Державного реєстру.

В акті зазначаються види діяльності, здійснювані підприємством протягом періоду, який перевіряється. При цьому вказуються обсяги за видами діяльності, а за наявності діяльності, що не відповідає статутним документам, особа, яка проводить перевірку, фіксує обсяги за цими видами робіт, в акті фіксується наявність спеціальних дозволів (ліцензій, дозволів на право здійснення діяльності) за тими видами, за якими їх отримання передбачене законодавством. Зазначаються номери рахунків, відкритих для підприємства, а також назви установ банків, у яких відкриті такі рахунки підприємства, залишки

коштів на цих рахунках на дату складання акту перевірки.

В акті аналізуються факти порушень, які були встановлені попередньою перевіркою, і повнота та своєчасність їх усунення. При цьому виявляються випадки несвоєчасної сплати донарахованої суми податків (платежів), пені, фінансових санкцій.

Основне місце в описовому розділі приділяється фактам виявлених перевіркою порушень, зокрема:

— ведення бухгалтерського й податкового обліку об'єктів оподаткування;

— правильність, повнота і своєчасність обчислення й перерахування сум податків та інших обов'язкових платежів до бюджету;

— правомірність здійснення грошових операцій;

— правильність, повнота і своєчасність складання й подання до податкових органів статистичної, бухгалтерської і податкової звітності;

— відповідність аналітичного, статистичного і податкового обліку звітності, що подається до податкових органів;

— дотримання встановлених лімітів залишків готівки в касах, норм витрачання готівки на поточні потреби й повнота оприбуткування готівки в касі.

Факти порушень повинні бути викладені в акті документальної перевірки зрозуміло, об’єктивно, повно, з доказами, що базуються на податкових, бухгалтерських реєстрах. В актах, розрахунках, матеріалах і довідках не допускається виправлення цифр, дат та інших даних.

За кожним порушенням податковий інспектор зобов'язаний чітко описати його зміст із посиланням на конкретні статті й пункти законодавчих та інших нормативних актів, порушених платником податків, причому посилання на підзаконні акти наводяться тільки тоді, коли відповідна норма законом не встановлена.

Документи, що свідчать про заниження прибутку (доходу) або інших об’єктів оподаткування, підлягають вилученню у підприємств (із залишенням копій), про що в акті роблять відповідний запис.

Інспектори повинні відобразити не тільки заниження сум податку, а й завищення зобов'язань, переплату. Вид і розмір фінансових санкцій за встановлені порушення не наводяться (це пов'язано з тим, що рішення про накладення штрафів приймає начальник ДПА або його заступник).

При виявленні повторних порушень особа, яка здійснює перевірку, фіксує їх із зазначенням сум донарахованого податку (платежу) за звітними податковими періодами та конкретними видами і податків, нараховує пеню за несвоєчасну сплату податку до бюджету, проводить у встановленому порядку індексацію донарахованих сум податку.

При вилученні документів у акті вказується Протокол про вилучення й опис оригіналів документів, які вилучені у підприємства і які додаються до акту перевірки.

В акті перевірки вказуються номери й серії складених на керівника і головного бухгалтера підприємства протоколів про адміністративні порушення.

У результативній частині акту узагальнюються виявлені факти.

У заключному розділі відображаються конкретні пропозиції щодо усуненнявиявлених порушень і стягнення донарахованих сум. Фіксуються суми переплатиабо недоплати з кожного конкретного податку.

Для забезпечення правового оформлення акту перевірки всі його сторінки повинні бути завірені особою, яка здійснює перевірку.

Керівники й відповідні службові особи підприємств, установ, організацій і громадяни під час перевірки, яка проводиться органами Державної податкової служби, зобов'язані давати письмові пояснення з усіх питань, які виникають, підписати акт про проведення перевірки і виконувати вимоги органів Державної податкової служби стосовно усунення виявлених порушень законодавства про податки й інші обов'язкові платежі до бюджетів і внески до державних цільових фондів.

Акт перевірки, як правило, складається у двох примірниках, кожний з яких підписується службовою особою державного податкового органу, керівником і головним бухгалтером підприємства.

Посадові особи підприємства підписують акт із записом на останній сторінці про заперечення (якщо вони є) і додають письмові пояснення та документи (або їх копії), які підтверджують ці зауваження. Документи можна падати і пізніше ─ в узгоджений з інспектором строк, який не повинен перевищувати трьох робочих днів з моменту підписання акту, про що роблять у ньому запис.

Після підписання акту його другий примірник (з додатками) передають керівнику або головбуху підприємства під підпис: «Один примірник акту з додатками (записують їх кількість) отримав» за підписом особи, яка отримала акт, із зазначенням її посади, прізвища, ім’я, по батькові та дати.

У разі відмови керівника або головбуха підприємства, що перевіряється, від підписання акту перевірки, службовими особами органу Державної податкової служби складається акт довільної форми, який засвідчує факт такої відмови, та акт перевірки надсилається поштою.

При цьому в акті необхідно зробити позначку про ознайомлення керівника і головного бухгалтера підприємства (установи, організації) або громадянина

— платника податків зі змістом акту перевірки, обов'язками, правами і відповідальністю платників податків, передбаченими законами України про оподаткування й порядок оскарження дій службових осіб органів Державної податкової служби.

Рішення про застосування і стягнення фінансових санкцій за результатами розгляду матеріалів перевірки приймає керівник органу Державної податкової служби або його заступник (керівник, який розглядав матеріали перевірки) за встановленою формою у двох примірниках не пізніше десяти днів від дня складання акту перевірки.

Перший примірник рішення про застосування і стягнення фінансових санкцій вручається під розписку керівнику або головному бухгалтеру перевіреного підприємства, установи, організації або громадянину ─ платнику

податків (надсилається листом із повідомленням про вручення) або передається іншим способом, що дозволяє зафіксувати дату його отримання.

Другий примірник рішення передається начальнику управління (відділу) обліку і звітності для здійснення відповідних записів у картках особистих рахунків платників податків і здійснення контролю за надходженням сум донарахованих податків, інших платежів, фінансових санкцій до бюджетів і державних цільових фондів.

Акт перевірки в день його підписання реєструється в єдиному журналі реєстрації актів, який ведеться структурним підрозділом, до функцій якого входить реєстрація вхідної та вихідної кореспонденції органу Державної податкової служби.

Такий журнал прошнуровується, пронумеровується та скріплюється печаткою органу Державної податкової служби.

При цьому в акті на першому аркуші у верхньому лівому куті зазначаються дата реєстрації акту перевірки та номер акту перевірки, який складається із порядкового номера журналу реєстрації перевірок, коду структурного підрозділу, що відповідає за проведення перевірки, коду за ЄДРПОУ суб'єкта господарювання.

Відповідно до Закону № 2181, якщо платник податків вважає, що контролюючий орган неправильно визначив суму податкового зобов'язання або ухвалив яке-небудь інше рішення, що суперечить законодавству з питань оподаткування або виходить за межі його компетенції, встановленої законом, такий платник податків має право звернутися до контролюючого органу зі скаргою про перегляд цього рішення. Скарга подається в письмовій формі і може супроводжуватися документами, розрахунками і доказами, які платник податків вважає за необхідне подати. Скарга подається в десятиденний строк у ДПІ, що ухвалила рішення, яке оскаржується.

Якщо відповідно до закону орган Державної податкової служби самостійно визначає податкове зобов’язання платника податків за причинами, не пов'язаними із порушенням податкового законодавства, такий платник податків має право на адміністративне оскарження рішень органу Державної податкової служби протягом 30 календарних днів від дня отримання податкового повідомлення або відповіді органу Державної податкової служби на скаргу, замість десятиденного строку.

Якщо платник податків не встиг подати скаргу в граничні терміни, він уже не може оскаржити акт ДПІ у вищих інстанціях.

Відмова в прийнятті скарги (заяви) платника податків заборонена. Реєстрація скарги повинна відбуватися в день її подання або надходження до органу Державної податкової служби, але не пізніше наступного робочого дня.

У скарзі (заяві) має бути зазначено:

1) прізвище, ім’я, по батькові, місце проживання фізичної особи, а дляюридичної особи ─ її найменування, місцезнаходження;

2) найменування органу Державної податкової служби, яким видано податкове повідомлення або рішення, що оскаржується, дата і номер;

3) суть порушеного питання, прохання чи вимога;

4) про подання чи неподання позовної заяви до суду (арбітраж ного суду) про визнання недійсним податкового повідомлення або рішення органу Державної податкової служби;

5) підпис фізичної особи або уповноваженої на те особи, а для юридичної особи ― підпис керівника або представника юридичної особи, скріплений печаткою юридичної особи.

Скарга (заява) повинна бути викладена в письмовій формі та надіслана до органу Державної податкової служби поштою або передана фізичною чи юридичною особою через представника.

Якщо скарга (заява) в інтересах фізичної або юридичної особи подається її представником, то до скарги (заяви) додається копія довіреності (доручення), оформленої відповідно до вимог чинного законодавства.

Якщо питання, порушені у скарзі (заяві), одержаній органом Державної податкової служби, не входять до його повноважень, то така скарга (заява) в термін не більше п'яти днів пересилається за належністю відповідному органу чи посадовій особі, про що повідомляється особі, яка подала скаргу (заяву).

Скарга розглядається контролюючим органом протягом не більше як 20 календарних днів із моменту її отримання. Керівник органу Державної податкової служби (або його заступник) може ухвалити рішення про продовження термінів розгляду скарги платника податків, але не більше як 60 календарних днів, і письмово повідомити про це платника податків до закінчення двадцяти денного терміну.

Підставою для прийняття такого рішення може бути:

— відсутність доданих до скарги документів (акту перевірки, розрахунків до акту перевірки, рішення, прийнятого щодо розгляду скарги);

— необхідність додаткової перевірки поданих бухгалтерських документів або документів податкового обліку;

— необхідність документів інших організацій, що входять до їх компетенції, для з’ясування обставин справи.

Протягом таких додаткових термінів пеня не нараховується незалежно від результатів адміністративного оскарження.

Після закінчення розгляду скарги контролюючим органом приймається мотивоване рішення, яке надсилається платнику податків і протягом 20 календарних днів з моменту отримання цієї скарги від платника податків.

Контролюючий орган може прийняти одне з рішень:

— залишає рішення, що оскаржується, без змін, а скаргу без задоволення;

— скасовує в певній частині рішення, що оскаржується, і не задовольняє скаргу в певній частині;

— скасовує рішення, що оскаржується, і задовольняє скаргу платникаподатків;

— про податковий компроміс.

Якщо платник податків отримує відповідь, яка його не задовольняє (тобто скарга повністю або частково не задоволена), в такому разі він має право

протягом 10 днів після отримання відповіді звернутися з повторною скаргою до контролюючого органу вищого рівня, а при повторному повному або частковому незадоволенні скарги ─ до органу Державної податкової служби вищого рівня із дотриманням зазначеного десятиденного строку для кожного випадку оскарження та зазначеного двадцяти денного строку для від-повіді на нього.

Скарга в письмовій формі може подаватися на ім'я керівника органу Державної податкової служби вищого рівня до органу Державної податкової служби, рішення якого оскаржується, чи безпосередньо до органу Державної податкової служби вищого рівня. Про подання повторної скарги безпосередньо до органу Державної податкової служби вищого рівня платник податків зобов'язаний одночасно повідомити орган Державної податкової служби, який розглядав первинну скаргу (за місцем взяття на облік платника податків). До документів, які повинна подати Державна податкова адміністрація (інспекція), податкове повідомлення про суми податкових зобов'язань або рішення якої оскаржується до органу Державної податкової служби вищого рівня, належать:

— акт перевірки, рішення про застосування фінансових санкцій та інші документи (розрахунки), на підставі яких визначено податкове зобов'язання;

— податкове повідомлення про суми податкового зобов'язання;.

— первинна скарга платника податків.

У разі оскарження інших рішень органів Державної податкової служби необхідно разом із первинною скаргою платника податків подати рішення, що оскаржуються платником податків (рішення щодо узгодження операцій із заставленими активами платника податків; узгодження плану реорганізації, продажу активів, що знаходяться у податковій заставі; рішення про арешт активів; про покладення відповідальності за погашення залишкового боргу платника податків на третю особу; про дострокове розірвання договорів про розстрочення, відстрочення податкових зобов'язань за ініціативою органу Державної податкової служби).

У разі оскарження постанови щодо справи про адміністративне правопорушення необхідно подати акт перевірки, протокол про адміністративне правопорушення та постанову щодо справи про адміністративне правопорушення.

ТЕМА 10. ПЛАНУВАННЯ ТА ОРГАНІЗАЦІЯ ПРОВЕДЕННЯ ПЕРЕВІРОК

1. Види податкових перевірок та порядок їх проведення.

2. Права та обов’язки податкових інспекторів під час проведення перевірок.

3. Оформлення результатів перевірок.

1. Види податкових перевірок та порядок їх проведення.

Парламент схвалив в цілому законопроєкт №10016-д про часткове повернення документальних податкових перевірок. Передбачено зміни до Податкового кодексу України та інших законів України щодо скасування мораторію на проведення податкових перевірок. Документ забезпечить виконання у повному обсязі зобов'язань України перед МВФ про скасування мораторію на проведення податкових перевірок і вжиття заходів, які допоможуть покращити податковий комплаєнс. 6 грудня 2023 року Президент України підписав закон № 10016-д "Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законів України щодо скасування мораторію на проведення податкових перевірок" (далі - "**Закон**"), яким розширюється перелік платників податків, щодо яких можуть бути призначені документальні податкові перевірки вже у 2024 році.

7 грудня 2023 року Закон був опублікований та набрав чинності **сьогодні (8 грудня 2023).**

Як вказує Мінфін, **до плану-графіка проведення документальних планових перевірок у період з 1 грудня 2023 року по 31 грудня 2024 року можуть включатись лише:**

1) платники податків, які здійснюють/здійснювали діяльність у сфері виробництва та/або реалізації підакцизної продукції;

2) платники податків, які здійснюють/здійснювали діяльність у сфері організації та проведення азартних ігор в Україні (гральний бізнес);

3) платники податків, які надають/надавали фінансові, платіжні послуги;

4) нерезиденти, які здійснюють/здійснювали в Україні діяльність через відокремлені підрозділи, у тому числі постійні представництва та/або відокремлені підрозділи, у т.ч. постійні представництва нерезидента, які відповідають одному із визначених законом критеріїв;

5) інші платники податків, які на основі показників, сформованих за підсумками 2021 календарного року, відповідають одному із визначених законом критеріїв.

Із 1 грудня 2023 року діятиме мораторій на:

- проведення документальних перевірок платників єдиного податку I та II груп - до 1 грудня 2024 року;

- проведення документальних перевірок платників податків, де податковою адресою є тимчасово окуповані території та території активних/можливих бойових дій (крім певних виключень);

- проведення фактичних перевірок за місцезнаходженням об'єктів оподаткування чи об'єктів, пов'язаних з оподаткуванням, які розташовані на тимчасово окупованих територіях України та територіях активних/можливих бойових дій (крім певних виключень).

Перевірки під час дії воєнного стану проводитимуться виключно за наявності безпечних умов для їх проведення.

Рисунок 10.1 – Податкові перевірки

Камеральною вважається перевірка, яка проводиться у приміщенні органу державної податкової служби виключно на підставі даних, зазначених у податкових деклараціях (розрахунках) платника податків. Вона здійснюються безбудь-якого спеціального рішення керівника податкової та направлення на її проведення, без присутності платника. Перевірці підлягає вся податкова звітністьсуцільним порядком.

Документальною перевіркою вважається перевірка, предметом якої контроль за своєчасністю, достовірністю, повнотою нарахування та сплати усіх передбачених ПК України податків та зборів, а також дотримання валютного та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючіорган, дотримання роботодавцем законодавства щодо укладення трудового договору, оформлення трудових відносин з працівниками (найманими особами) та яка проводиться на підставі податкових декларацій (розрахунків), фінансової, статистичної та іншої звітності, регістрів податкового та бухгалтерського обліку, ведення яких передбачено законом, первинних документів, які використовуються

в бухгалтерському та податковому обліку і пов'язані з нарахуванням і сплатою податків та зборів, виконанням вимог іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на 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 вважається перевірка, що здійснюється за місцем фактичного провадження платником податків діяльності, розташування господарських або інших об'єктів права власності такого платника. Така перевірка здійснюється органом державної податкової служби і має на меті з’ясування дотримання порядку здійснення платниками податків розрахункових операцій, ведення касових операцій, наявності ліцензій, патентів, свідоцтва, у тому числі свідоцтва про державну реєстрацію, виробництва та обігу підакцизних товарів, дотримання роботодавцем законодавства щодо укладення трудового договору, оформлення

трудових відносин з працівниками (найманими особами).

Документальна планова перевірка повинна бути передбачена у плані-графіку проведення планових документальних перевірок.

Платники податків з незначним ступенем ризику щодо несплати податків та зборів включаються до плану-графіка проведення документальних планових перевірок 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.

Документальна позапланова виїзна перевірка здійснюється за наявності хоча б однієї з наведених нижче обставин:

- за наслідками перевірок інших платників податків або отримання податкової інформації виявлено факти, що свідчать про можливі порушення платником податків законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на податкові органи, якщо платник податків не наддасть пояснення та їх документальні підтвердження на обов'язковий письмовий запит органу державної податкової служби протягом 10 робочих днів з дня отримання запиту;
- платником не подано в строк податкову декларацію або розрахунки;
- платником подано податковому органу уточнюючий розрахунок з відповідного податку за період, який перевірявся органом державної податкової служби;
- у податкових деклараціях виявлено недостовірність даних, якщо платник не наддасть пояснення та їх документальні підтвердження на письмовий запит податкового органу протягом десяти робочих днів з дня отримання запиту;
- платником подано 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, коли платник податків 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;
- 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;
- платником подано декларацію, в якій заявлено до відшкодування з бюджету податок на додану вартість з від'ємним значенням з податку на додану вартість, яке становить більше 100 тис. гривень. Така перевірка проводиться виключно щодо законності декларування заявленого до відшкодування з бюджету ПДВ;
- 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 податкового

органу протягом десяти робочих днів;

- отримано постанову суду про призначення перевірки або постанову органу дізнання, слідчого, прокурора, винесену ними відповідно до закону укримінальних справах;
- податковим органом вищого рівня здійснено перевірку документів обов'язкової звітності платника або матеріалів документальної перевірки, проведеної контролюючим органом нижчого рівня, і виявлено невідповідність висновків акту перевірки вимогам законодавства або неповне з'ясування під час перевірки питань, що повинні бути з'ясовані під час перевірки для винесення об'єктивного висновку щодо дотримання платником податків вимог законодавства.
- 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 відшкодування, що підлягають оподаткуванню, у тому числі внаслідок не укладення платником податків трудових договорів з найманими особами згідно із законом, а також здійснення особою господарської діяльності без державної реєстрації. Така перевірка проводиться виключно з питань, що стали підставою для проведення такої перевірки.

Документальна невиїзна перевірка здійснюється у разі прийняттякерівником податкового органу рішення про її проведення та за наявності вищенаведених обставин для проведення документальної перевірки. Документальна невиїзна перевірка здійснюється на підставі документів та даних, наданих платником податків або отриманихв інший спосіб.

Така перевірка проводиться посадовими особами органу державної податкової служби виключно на підставі рішення керівника Державної податкової інспекції (далі – ДПІ), оформленого наказом, та за умови надіслання платнику податків рекомендованим листом із повідомленням про вручення або вручення йому під розписку копії наказу про проведення такої перевірки та письмового повідомлення про дату початку та місце проведення такої перевірки.
При цьому присутність платників не обов'язкова.

Фактична перевірка (ст.80 ПК України) здійснюється без попередження платника податків (особи).

Фактична перевірка може проводитися на підставі рішення керівника органу податкової служби, оформленого наказом, копія якого вручається платнику податків під розписку до початку проведення такої перевірки, та за наявності хоча б однієї з таких обставин:

- 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, свідоцтва про державну реєстрацію та інших документів, контроль за наявністю яких покладено на органи державної податкової служби, та виникає необхідність перевірки таких фактів;
- у разі отримання в установленому законодавством порядку

інформації від державних органів, яка свідчить про можливі порушення платником податків законодавства зокрема, щодо здійснення платниками податків розрахункових операцій, ведення касових операцій, наявності патентів, ліцензій, свідоцтва про державну реєстрацію та інших документів, контроль за наявністю яких покладено на органи державної податкової служби, виробництва та обігу підакцизних товарів;

- письмового звернення покупця (споживача) про порушення платником податків порядку проведення розрахункових операцій, касових операцій, патентування або ліцензування;
- неподання суб'єктом господарювання в установлений законом строк обов'язкової звітності про використання реєстраторів розрахункових операцій, розрахункових книжок та книг обліку розрахункових операцій, подання їх із нульовими показниками;
- отримання інформації про порушення законодавства в частині виробництва, обліку, зберігання та транспортування спирту, алкогольних напоїв та тютюнових виробів та цільового використання спирту платниками податків;
- у разі виявлення за результатами попередньої перевірки порушення законодавства з питань, що підлягають фактичній перевірці згідно її визначення;
- у разі отримання в інформації про використання праці найманих осіб без належного оформлення трудових відносин та виплати роботодавцями доходіву вигляді заробітної плати без сплати податків до бюджету, а також здійснення фізичною особою підприємницької діяльності без державної реєстрації.

Фактична перевірка, що здійснюється за результатами попередньої перевірки, може бути проведена одноразово протягом 12 місяців з датискладання акту попередньої перевірки.

Перед початком фактичної перевірки, з питань дотримання порядку здійснення розрахункових операцій та ведення касових операцій, посадовими особами податкових органів може бути проведена контрольна розрахункова операція.

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

Фактична перевірка проводиться двома і більше посадовими особами органу державної податкової служби у присутності посадових осіб платника та/або особи, що фактично здійснює розрахункові операції.

Під час проведення перевірки посадовими особами, які здійснюють таку

перевірку, може проводитися хронометраж господарських операцій. За результатами хронометражу складається довідка, яка підписується посадовими особами органу державної податкової служби та посадовими особами платника податків та/або особами, що фактично здійснюють господарські операції.

2. Оформлення результатів перевірок.

Результати перевірок (крім камеральних та електронних перевірок) оформлюються у формі акта або довідки, які підписуються посадовими особами контролюючого органу та платниками податків або їх законними представниками (у разі наявності). У разі встановлення під час перевірки порушень складається акт. Якщо такі порушення відсутні, складається довідка.

Акт (довідка), складений за результатами перевірки та підписаний посадовими особами, які проводили перевірку, або особами, уповноваженими на це у встановленому порядку, у строки, визначені цим Кодексом, надається платнику податків або його законному представнику, який зобов'язаний його підписати.

Акт перевірки - документ, який складається у передбачених цим Кодексом випадках, підтверджує факт проведення перевірки та відображає її результати.

Акт перевірки не може розглядатися як заява або повідомлення про вчинення кримінального правопорушення щодо ухилення від сплати податків.

Довідка перевірки - документ, який складається у передбачених цим Кодексом випадках, підтверджує факт проведення перевірки та відображає її результати і є носієм доказової інформації про невстановлення фактів порушень вимог податкового, валютного та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи.

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

У разі незгоди платника податків з висновками акта (довідки) такий платник зобов'язаний підписати такий акт (довідку) перевірки із запереченнями, які він має право надати разом з підписаним примірником акта (довідки) або окремо у строки, передбачені цим Кодексом.

Матеріали перевірки - це:

акт (довідка) перевірки з інформативними додатками, які є його невід'ємною частиною;

заперечення, надані платником податків до акта (довідки) перевірки (у разі їх наявності на час розгляду);

пояснення та їх документальне підтвердження, які надані платником податків відповідно до підпункту 16.1.15 пункту 16.1 статті 16 та відповідно до абзацу другого підпункту 17.1.6 пункту 17.1 статті 17 розділу I цього Кодексу.

Порядок оформлення результатів перевірок, що проводяться контролюючими органами, визначеними підпунктом 41.1.2 пункту 41.1 статті 41 цього Кодексу, та надання заперечень до них визначається Митним кодексом України.

{Пункт 86.1 статті 86 із змінами, внесеними згідно із Законами № 5503-VI від 20.11.2012, № 655-VIII від 17.07.2015; в редакції Закону № 466-IX від 16.01.2020}

86.2. За результатами камеральної перевірки у разі встановлення порушень складається акт у двох примірниках, який підписується посадовими особами такого органу, які проводили перевірку, і після реєстрації у контролюючому органі вручається або надсилається для підписання протягом трьох робочих днів платнику податків у порядку, визначеному статтею 42 цього Кодексу.

86.3. Акт (довідка) документальної виїзної перевірки, що визначено статтями 77 і 78 цього Кодексу, складається у двох примірниках, підписується посадовими особами контролюючого органу, які проводили перевірку, та реєструється у контролюючому органі протягом п'яти робочих днів з дня, що настає за днем закінчення установленого для проведення перевірки строку (для платників податків, які мають філії та/або перебувають на консолідованій сплаті, - протягом 10 робочих днів).

У разі відмови платника податків або його законних представників від підписання акта (довідки) посадовими особами контролюючого органу складається відповідний акт, що засвідчує факт такої відмови. Один примірник акта або довідки про результати виїзної планової чи позапланової документальної перевірки у день його підписання або відмови від підписання вручається або надсилається платнику податків чи його законному представнику у порядку, визначеному статтею 42 цього Кодексу.

{Абзац другий пункту 86.3 статті 86 із змінами, внесеними згідно із Законом № 466-IX від 16.01.2020}

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

У разі відмови платника податків або його законних представників від отримання примірника акта або довідки про результати перевірки або неможливості його вручення та підписання у зв’язку з відсутністю платника податків або його законних представників за місцезнаходженням такий акт або довідка надсилається платнику податків у порядку, визначеному статтею 42 цього Кодексу. У зазначених у цьому абзаці випадках контролюючим органом складається відповідний акт.

{Абзац четвертий пункту 86.3 статті 86 в редакції Закону № 466-IX від 16.01.2020}

86.4. Акт (довідка) документальної невиїзної перевірки складається у двох примірниках, підписується посадовими особами контролюючого органу, які проводили перевірку, та реєструється у контролюючому органі протягом п'яти робочих днів з дня, що настає за днем закінчення установленого для проведення перевірки строку (для платників податків, які мають філії та/або перебувають на консолідованій сплаті, - протягом 10 робочих днів).

Акт (довідка) документальної невиїзної перевірки не пізніше наступного робочого дня після його реєстрації вручається особисто платнику податків чи

його представникам або надсилається у порядку, визначеному статтею 42 цього Кодексу. У разі відмови платника податків або його представників від підписання акта (довідки) перевірки посадовими особами контролюючого органу складається відповідний акт, що засвідчує факт такої відмови. Відмова платника податків або його представників від підписання акта перевірки не звільняє такого платника податків від обов'язку сплатити визначені контролюючим органом за результатами перевірки грошові зобов'язання. Заперечення по акту перевірки розглядаються у порядку і строки, передбачені пунктом 86.7 цієї статті. Податкове повідомлення-рішення приймається у порядку і строки, передбачені пунктом 86.8 цієї статті.

{Абзац другий пункту 86.4 статті 86 із змінами, внесеними згідно із Законами № 4834-VI від 24.05.2012, № 1797-VIII від 21.12.2016}

86.5. Акт (довідка) про результати фактичних перевірок, визначених статтею 80 цього Кодексу, складається у двох примірниках, підписується посадовими особами контролюючих органів, які проводили перевірку, реєструється не пізніше наступного робочого дня після закінчення перевірки. Акт (довідка) про результати зазначених перевірок підписується особою, яка здійснювала розрахункові операції, платником податків та його законними представниками (у разі наявності).

{Абзац другий пункту 86.5 статті 86 виключено на підставі Закону № 1797-VIII від 21.12.2016}

Підписання акта (довідки) таких перевірок особою, яка здійснювала розрахункові операції, платником податків та/або його представниками та посадовими особами контролюючого органу, які проводили перевірку, здійснюється за місцем проведення перевірки або у приміщенні контролюючого органу.

{Абзац третій пункту 86.5 статті 86 із змінами, внесеними згідно із Законами № 4834-VI від 24.05.2012, № 1797-VIII від 21.12.2016}

У разі відмови платника податків, його законних представників або особи, яка здійснювала розрахункові операції, від підписання акта (довідки), посадовими особами контролюючого органу складається акт, що засвідчує факт такої відмови. Один примірник акта або довідки про результати перевірки не пізніше наступного робочого дня після його складення реєструється в журналі реєстрації актів контролюючого органу і не пізніше наступного дня після його реєстрації вручається або надсилається платнику податків, його законному представнику або особі, яка здійснювала розрахункові операції.

У разі відмови платника податків або 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 у порядку, визначеному статтею 58 цього Кодексу для надсилання (вручення) податкових повідомлень-рішень. У зазначених в цьому абзаці випадках контролюючим органом складається відповідний акт або робиться позначка в акті або довідці про результати перевірки.

86.6. Відмова платника податків або його законних представників чи особи, яка здійснювала розрахункові операції, від підписання акта перевірки або отримання його примірника не звільняє платника податків від обов'язку сплатити визначені контролюючим органом за результатами перевірки грошові зобов'язання.

86.7. У разі незгоди платника податків або його представників з висновками перевірки чи фактами і даними, викладеними в акті (довідці) перевірки (крім документальної позапланової перевірки, проведеної у порядку, встановленому підпунктом 78.1.5 пункту 78.1 статті 78 цього Кодексу), вони мають право подати свої заперечення та додаткові документи і пояснення, зокрема, але не виключно, документи, що підтверджують відсутність вини, наявність пом'якшуючих обставин або обставин, що звільняють від фінансової відповідальності відповідно до цього Кодексу, до контролюючого органу, який проводив перевірку платника податків, протягом 10 робочих днів з дня, наступного за днем отримання акта (довідки).

Такі заперечення, додаткові документи і пояснення є невід'ємною частиною матеріалів перевірки.

86.7.1. Акт перевірки, заперечення до акта перевірки та/або додаткові документи і пояснення, у разі їх подання платником податку у визначеному цим пунктом порядку (далі - матеріали перевірки), розглядаються комісією такого контролюючого органу з питань розгляду заперечень та пояснень до актів перевірок (далі - комісія з питань розгляду заперечень), яка є постійно діючим колегіальним органом контролюючого органу. Склад комісії та порядок її роботи затверджуються наказом керівника контролюючого органу.

Розгляд матеріалів перевірки здійснюється комісією з питань розгляду заперечень контролюючого органу протягом 10 робочих днів, що настають за днем отримання заперечень до акта перевірки та/або додаткових документів і пояснень відповідно до цього пункту (днем завершення перевірки, проведеної у зв'язку з необхідністю з'ясування обставин, що не були досліджені під час перевірки та зазначені у запереченнях, додаткових документах та поясненнях), та платнику податків надсилається відповідь у порядку, визначеному статтею 42 цього Кодексу.

86.7.2. У разі отримання від платника податків у визначеному цим пунктом порядку заперечень до акта перевірки та/або додаткових документів і пояснень, контролюючий орган зобов'язаний повідомити платника податків про місце і час проведення розгляду матеріалів перевірки. Таке повідомлення надсилається платнику податків протягом двох робочих днів з дня отримання від нього заперечень та/або додаткових документів і пояснень, але не пізніше ніж за чотири робочі дні до дня їх розгляду.

86.7.3. Платник податків має право брати участь у процесі розгляду матеріалів перевірки особисто або через свого представника. Безпосередньо під час розгляду матеріалів перевірки платник податку має право надавати письмові та/або усні пояснення з приводу предмета розгляду.

Відсутність платника податку або його представника, повідомленого в передбаченому цією статтею порядку про час і місце розгляду матеріалів перевірки, не є перешкодою для розгляду матеріалів перевірки.

86.7.4. Під час розгляду матеріалів перевірки комісія з питань розгляду заперечень:

встановлює, чи вчинив платник податку, щодо якого було складено акт перевірки, порушення податкового, валютного та/або іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи;

розглядає обставини вчинених правопорушень, які відображені в акті перевірки, а також встановлені при розгляді наданих платником податків відповідно до цього пункту письмових пояснень та їх документального підтвердження (зокрема щодо обставин, що стосуються події правопорушення, та вжитих платником податків заходів щодо дотримання правил та норм законодавства, з посиланням на документи та інші фактичні дані, що підтверджують зазначені обставини);

досліджує питання наявності або відсутності обставин, що виключають вину у вчиненні правопорушення (крім правопорушень, відповідальність за які настає незалежно від наявності вини), пом'якшують або звільняють від відповідальності;

досліджує питання щодо необхідності проведення перевірки у порядку, встановленому підпунктом 78.1.5 пункту 78.1 статті 78 цього Кодексу;

визначає розмір грошових зобов'язань та/або суму зменшення бюджетного відшкодування та/або зменшення від'ємного значення об'єкта оподаткування податком на прибуток або від'ємного значення суми податку на додану вартість, та/або суму зменшення податку на доходи фізичних осіб, задекларованого до повернення з бюджету, зокрема при використанні права на податкову знижку, та/або заниження чи завищення суми податкових зобов'язань, заявленої у податковій декларації, або суми податкового кредиту, заявленої у податковій декларації з податку на додану вартість, а також необхідність надсилання (вручення) платнику податків відповідного податкового повідомлення-рішення у випадках, передбачених цим Кодексом.

При розгляді матеріалів перевірки контролюючим органом досліджуються всі наявні фактичні дані, що стосуються предмета розгляду, у тому числі документи, надані платником податків або витребувані у нього, письмові та усні пояснення платника податку, інші фактичні дані, що наявні або доступні контролюючому органу.

За результатами розгляду матеріалів перевірки комісія з розгляду заперечень приймає висновок, що є невід'ємною частиною матеріалів перевірки.

У разі встановлення необхідності проведення позапланової документальної перевірки у порядку, встановленому підпунктом 78.1.5 пункту 78.1 статті 78 цього Кодексу, висновок за результатами розгляду матеріалів перевірки приймається комісією з питань розгляду заперечень після проведення такої перевірки з урахуванням її результатів.

У разі незгоди платника податків або його представників з висновками перевірки чи фактами і даними, викладеними в акті (довідці) перевірки,

проведеної на підставі підпункту 78.1.5 пункту 78.1 статті 78 цього Кодексу у зв'язку з розглядом наданих у порядку, визначеному цим пунктом, заперечень до акта (довідки) перевірки, або розглядом скарги на прийняте контролюючим органом податкове повідомлення-рішення, вони мають право подати свої заперечення до контролюючого органу, який проводив таку перевірку, протягом п'яти робочих днів з дня, наступного за днем отримання акта (довідки). Розгляд таких заперечень окремо не здійснюється. Такі заперечення долучаються до матеріалів перевірки або матеріалів щодо розгляду скарги, а наведені в них факти та дані враховуються контролюючим органом при формуванні у передбаченому цим підпунктом порядку висновку за результатами розгляду матеріалів перевірки або під час розгляду скарги на прийняте податкове повідомлення-рішення у порядку, встановленому статтею 56 цього Кодексу.

86.7.5. Податкове повідомлення-рішення приймається керівником (його заступником або уповноваженою особою) контролюючого органу на підставі висновку комісії контролюючого органу з питань розгляду заперечень протягом п'яти робочих днів, наступних за днем прийняття такого висновку комісією і надання (надсилання) письмової відповіді платнику податків, у порядку, визначеному підпунктом 86.7.1 цього пункту.

Контролюючим та іншим державним органам забороняється використовувати акт перевірки як підставу для висновків стосовно взаємовідносин платника податків з його контрагентами, якщо за результатами складання акта перевірки податкове повідомлення-рішення не надіслано (не вручено) платнику податків або воно вважається відкликаним відповідно до підпунктів 60.1.2 та 60.1.4 пункту 60.1 статті 60 цього Кодексу.

{Пункт 86.7 статті 86 із змінами, внесеними згідно із Законами № 4834-VI від 24.05.2012, № 655-VIII від 17.07.2015, № 1797-VIII від 21.12.2016, № 2628-VIII від 23.11.2018; в редакції Закону № 466-IX від 16.01.2020}

86.8. Податкове повідомлення-рішення приймається в порядку, передбаченому статтею 58 цього Кодексу, керівником (його заступником або уповноваженою особою) контролюючого органу протягом п'ятнадцяти робочих днів з дня, наступного за днем вручення платнику податків, його представнику або особі, яка здійснювала розрахункові операції, акта перевірки, та надсилається (вручається) платнику податків у порядку, визначеному статтею 42 цього Кодексу.

За наявності заперечень посадових осіб платника податків до акта перевірки та додаткових документів і пояснень, зокрема документів, що підтверджують відсутність вини, наявність пом'якшуючих обставин або обставин, що звільняють від фінансової відповідальності відповідно до цього Кодексу, поданих у порядку, встановленому цією статтею, податкове повідомлення-рішення приймається в порядку та строки, визначені пунктом 86.7 цієї статті.

{Пункт 86.8 статті 86 із змінами, внесеними згідно із Законом № 4834-VI від 24.05.2012; в редакції Закону № 1797-VIII від 21.12.2016; із змінами, внесеними згідно із Законом № 2628-VIII від 23.11.2018; в редакції Закону № 466-IX від 16.01.2020}

{Пункт 86.9 статті 86 виключено на підставі Закону № 655-VIII від 17.07.2015}

86.10. В акті перевірки зазначаються як факти заниження, так і факти завищення податкових зобов'язань платника.

86.11. За результатами електронної перевірки складається довідка у двох примірниках, що підписується посадовими особами контролюючого органу, які проводили перевірку, та реєструється у контролюючому органі протягом трьох робочих днів з дня закінчення установленого для проведення перевірки строку (для платників податків, які мають філії та/або перебувають на консолідованій сплаті,- протягом п'яти робочих днів).

Довідка електронної перевірки після її реєстрації вручається особисто платнику податків або його законним представникам для ознайомлення та підписання протягом п'яти робочих днів з дня вручення.

У разі незгоди платника податків або його законних представників з висновками перевірки чи фактами і даними, викладеними в довідці, складеній за результатами електронної перевірки, вони зобов'язані підписати таку довідку та мають право подати свої заперечення, які є невід'ємною частиною такої довідки, разом з підписаним примірником довідки.

Такі заперечення розглядаються контролюючим органом протягом п'яти робочих днів з дня їх отримання та платнику податків надсилається відповідь у порядку, визначеному статтею 58 цього Кодексу для надсилання (вручення) податкових повідомлень-рішень. Така відповідь є невід'ємною частиною довідки про проведення електронної перевірки. Платник податку (його уповноважена особа та/або представник) має право брати участь у розгляді заперечень, про що він зазначає у поданих запереченнях.

{Статтю 86 доповнено пунктом 86.11 згідно із Законом № 5503-VI від 20.11.2012}

86.12. Результати перевірок з питань дотримання платником податків принципу "витягнутої руки" оформлюються з урахуванням особливостей, визначених статтею 39 цього Кодексу.

{Статтю 86 доповнено пунктом 86.12 згідно із Законом № 408-VII від 04.07.2013; в редакції Закону № 1797-VIII від 21.12.2016}

86.13. Акт (довідка) за результатами перевірки діяльності нерезидента через відокремлені підрозділи, у тому числі постійне представництво в Україні без взяття на облік у контролюючому органі, надсилається нерезиденту в порядку, визначеному статтею 42 цього Кодексу, або надається уповноваженому представнику нерезидента чи надсилається до компетентного органу держави, резидентом якої є нерезидент. У разі отримання від нерезидента письмових заперечень на акт (довідку) такі заперечення розглядаються у порядку, визначеному цим Кодексом.

{Статтю 86 доповнено пунктом 86.13 згідно із Законом № 466-IX від 16.01.2020}

3. Перевірки ДПС: права та обов’язки підприємця

Баланс інтересів сторін при проведенні перевірок Державною податковою

службою суб'єктів підприємництва може забезпечити тільки наявність чітко визначених прав та обов'язків, які забезпечуються і можуть реалізуватися до, під час чи вже після проведення планових та позапланових перевірок.

По-перше. Комплексним правом підприємців у сфері оподаткування є право на інформацію. Це право включає багато елементів, зокрема, як право на інформацію про види податкових платежів чи процедури їх сплати, так і права на різні види спеціальної інформації — інформацію про планові чи позапланові перевірки та інші види інформації.

Варто почати з права на завчасне інформування про проведення документальних планових перевірок. Воно включає декілька елементів, які зазнали законодавчих змін. Перший випливає з п. 77.1 ст. 77 ПК. Так, документальна планова перевірка повинна бути передбачена у плані-графіка проведення перевірок, який оприлюднюється до 25 грудня року, що передує року, в якому будуть проводитися такі перевірки.

З набранням чинності Закону України № 466-IX від 16/01/2020 право на таке завчасне інформування ускладнене в реалізації — тепер законодавчо передбачено можливість внесення змін до такого плану-графіка. Внесення змін допускається не частіше 1 разу в першому та 1 разу в другому кварталі такого року, при цьому перевіряти суб'єкта, який такими змінами був включений до плану-графіка, можна буде з 1 липня поточного року в разі внесення змін до плану-графіка на поточний рік у першому кварталі такого року і з 1 жовтня поточного року в разі внесення змін до плану-графіка на поточний рік у другому кварталі такого року.

По-друге. Право на отримання копії наказу про проведення такої перевірки та письмового повідомлення не пізніше як за 10 календарних днів до дня її проведення. Якщо ці документи не були відправлені рекомендованим листом з повідомленням про вручення або особисто вручені платнику податків, останній має право відмовити у проведенні перевірки. При проведенні документальних позапланових перевірок платник податків має право вимагати вручення йому копії наказу про її проведення.

Що стосувалось виїзних перевірок і, зокрема, строків перевірки, то суб'єкт господарювання мав право подавати заяву про продовження строку перевірки тільки при проведенні фактичної перевірки, у разі необхідності подання ним документів, які стосуються питань перевірки (підпункт 82.3.1. пункту 82.3 статті 82 ПК України). Тепер платник податків і при проведенні документальної виїзної планової та позапланової перевірок також має право подати заяву про продовження строку перевірки у разі порушення посадовими/службовими особами контролюючого органу строку, визначеного абзацом другим пункту 85.4 статті 85 (п'ять днів до закінчення перевірки — термін, до настання якого при проведенні перевірок особи контролюючого органу мають право отримувати у платників податків копії первинних фінансово-господарських, бухгалтерських та інших документів), на підставі якої перевірка повинна бути зупинена на строк не менше ніж п'ять робочих днів (пункт 82.5 статті 82).

Норма є позитивною, бо запобігатиме зловживанню контролюючих органів: коли вимога документів подавалась за день-два до закінчення перевірки,

внаслідок чого платники податків не встигали подати такі документи. Водночас, викликає запитання те, що пункт 85.4 статті 85 ПК України передбачає право контролюючого органу отримувати у платників податків належним чином завірені копії різних первинних документів при проведенні будь-яких перевірок. Хоча абзац другий, яким доповнено пункт 85.4 статті 85, згідно із Законом України № 466-IX від 16 січня 2020 р. і передбачає, що відповідний запит на отримання копій документів повинен бути поданий контролюючим органом не пізніше, ніж за п'ять робочих днів до дати закінчення перевірки, однак цей обов'язок кореспондується правом платника податків подавати заяву тільки при проведенні документальної виїзної планової та позапланової перевірки.

Стаття 86 ПК України врегульовує питання оформлення результатів перевірки. Пункт 86.1 цієї статті передбачає право платника податків у разі незгоди з висновками акту (довідки) перевірки подати заперечення разом із підписаним примірником акту (довідки) або окремо у строки і спосіб, що передбачений ПК України.

Відповідно до підпункту 17.1.6 пункту 17.1 статті 17 платник податків має право:

— бути присутнім під час проведення перевірок та надавати пояснення з питань, що виникають під час таких перевірок, та за власною ініціативою — пояснення з питань, що не запитувалися контролюючим органом;

— 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 ПКУ.

Новим тут є **право платника податків за власною ініціативою надавати пояснення з питань, що не запитувалися контролюючим органом**. Відповідно у пункті 86.1 статті 86 ПК України було надано перелік матеріалів податкової перевірки, вони включають:

— «акт (довідка) перевірки з інформативними додатками, які є його невід'ємною частиною;

— заперечення, надані платником податків до акту (довідки) перевірки (у разі їх наявності на час розгляду);

— пояснення та їх документальне підтвердження, які надані платником податків відповідно до підпункту 16.1.15 пункту 16.1 статті 16 та відповідно до абзацу другого підпункту 17.1.6 пункту 17.1 статті 17 розділу I цього Кодексу».

Тут варто згадати дві доволі значні проблеми реалізації нововведеного права: 1) підпункт 17.1.6 пункту 17.1 статті 17 ПК України **не містить** абзацу другого, на який посилається законодавець, право на відповідні пояснення передбачено єдиним абзацом першим цього підпункту; 2) цей єдиний абзац перший підпункту 17.1.6 пункту 17.1 статті 17 **не містить** права подавати документальне підтвердження пояснень.

Варто вказати, що посилання на підпункт 16.1.15 пункту 16.1 статті 16 ПК України (щодо обов'язку платника податків забезпечувати надання

посадовими/службовими особами платника податку письмових пояснень), що міститься в тому ж абзаці пункту 86.1 статті 86, є повністю коректним, а підпункт 16.1.15 пункту 16.1 статті 16 містить обов'язок також забезпечувати подання документального підтвердження пояснень.

Тому тут ми мусимо констатувати, що подібний підхід законодавця не сприятиме можливості реалізації передбаченого права платників податку під час проведення перевірок подавати пояснення та їх документальне підтвердження з питань, що не запитувалися контролюючим органом.

Вже в частині оскарження результатів планових та позапланових перевірок Державної податкової служби України у платників податків з'явилось цілком нове право. Відповідно до абзацу другого пункту 56.3 статті 56 платник податків **має право подати скаргу** до контролюючого органу вищого рівня **разом із клопотанням про поновлення пропущеного строку** на подання скарги в адміністративному порядку та копіями підтверджуючих документів поважності причин його пропуску (за наявності). Контролюючий орган вищого рівня, розглядаючи клопотання платника податків, поновлює пропущений строк на подання скарги в адміністративному порядку, якщо визнає причини його пропуску поважними. Зазначимо, що використання понять на кшталт «поважні причини пропуску», що можуть довільно тлумачитись контролюючими органами, не відповідає вимогам принципу правової визначеності нормативно-правових актів, який передбачає ясність та недвозначність викладення правових приписів. Надання контролюючому органу повної дискреції при визначенні «поважності причин» також не сприятиме можливості реалізації платником податків свого права на поновлення пропущеного строку.

Щодо обов'язків підприємців **під час планових та позапланових перевірок ДПС**, то повний перелік обов'язків платників податків передбачений ст. 16 Податкового кодексу України. При проведенні податкової перевірки головним обов'язком підприємця є надання документів, встановлених ст. 44 та абз. 2 ч. 2 ст. 85 цього ж Кодексу. Часто на практиці податківці пропонують посадовим особам відповідного суб'єкта самоврядування заповнити так звані таблиці за результатами перевірки, однак такого обов'язку чинним законодавством не передбачено. Проте доцільно отримати копії, оскільки вони стануть в нагоді при складанні заперечень на акт перевірки, на які законодавством виділено доволі мало часу. Крім цього, підписувати таблиці, складені податковим органом, можна за дотримання таких умов: якщо вони є додатками до акту перевірки та за наявності підпису перевіряючого. Підпис уповноваженої особи суб'єкта господарювання обов'язково повинен містити слова «із запереченням згоден/не згоден».

Важливо! Працівники підприємства чи сам підприємець не зобов'язані надавати письмові пояснення. Так, пунктом 81.2 ст. 81 ПК України передбачено лише право платника податків надавати письмові пояснення податковому органу в ході перевірки.

Підпунктом 16.1.9 п. 16.1 ст. 16 ПК України передбачено обов'язок платника податків не перешкоджати законній діяльності посадової особи контролюючого органу та виконувати її законні вимоги. Частиною 1 ст. 163-3

Кодексу України про адміністративні правопорушення передбачається відповідальність за невиконання законних вимог посадових осіб органів доходів і зборів, зокрема, невиконання керівниками та іншими посадовими особами підприємств, установ, організацій законних вимог посадових осіб органів доходів і зборів, перелічених у п.п. 20.1.3 п. 20.1 ст. 20 ПК України, а саме отримувати безоплатно від державних органів, органів місцевого самоврядування, підприємств, установ та організацій усіх форм власності та їх посадових осіб, зокрема від органів, які забезпечують ведення відповідних державних реєстрів (кадастрів), інформацію, документи і матеріали. Податковою інформацією з огляду на п.п. 14.1.171 п. 14.1 ст. 14 ПК України є інформація, визначена Законом України «Про інформацію». Так, згідно зі ст. 16 зазначеного Закону податковою інформацією визнається сукупність відомостей і даних, що створені або отримані суб'єктами інформаційних відносин у процесі поточної діяльності і необхідні для реалізації покладених на контролюючі органи завдань і функцій у порядку, встановленому ПК України.

При виконанні обов'язку щодо надання документів доцільно скласти загальний перелік останніх, на якому слід підписатись компетентним особам податкового органу. У разі відмови від підпису в переліку необхідно письмово повідомити податкову про таку відмову. Саме для підтвердження того, що ці документи надавались на перевірку, використовується лист-повідомлення податкового органу про відмову перевіряючих підписати перелік документів, що надавався на перевірку. Отже, запропонований документ стане в нагоді в суді у разі необхідності доведення відсутності підстав для застосування п. 44.6 ст. 44 ПК України, яким встановлено: якщо платник податків до кінця перевірки не надав документів, то вони вважаються такими, що відсутні на час складання звітності. Підтвердження вказаного висновку міститься і в ухвалі ВАСУ від 01.03.17 р. у справі № К/800/51059/148.

Відповідно до п.п. 16.1.7 п. 16.1 ст. 16 ПК України передбачений обов'язок платника податків подавати контролюючим органам інформацію в порядку та в обсягах, установлених податковим законодавством. Згідно ж із п.п. 20.1.14 п. 20.1 ст. 20 ПК України передбачено, що у разі виявлення порушень вимог податкового чи іншого законодавства України, контроль за яким покладено на контролюючі органи, передбачено право податківців надсилати платникам податків письмові запити щодо надання засвідчених належним чином копій документів. У пп. 85.4 та 85.8 ст. 85 ПК України містяться положення про право податкового органу отримувати не тільки копії документів, що свідчать про порушення законодавства, а й усіх документів, які належать до предмета перевірки. Проте права податкового органу не тотожні обов'язкам платника податків, а порядку отримання копій документів, які не свідчать про порушення, законодавство не містить.

Порядок надання інформації податковим органам передбачений Порядком періодичного подання інформації органам державної податкової служби та отримання інформації зазначеними органами за письмовим запитом, затвердженим постановою Кабміну від 27.12.10 р. № 12459. Саме зазначеним

нормативно-правовим актом передбачено обов’язок платника надавати інформацію, зокрема, і у вигляді завірених копій документів.

При отриманні запиту про надання документів слід пам’ятати, що строк відповіді на нього у разі виявлення порушень податковим органом під час перевірок передбачений протягом 10 днів. Однак вказаний строк суперечить пп. 85.4 та 85.8 ПК, що вказують на отримання копій саме під час перевірки, а не після неї в разі, якщо запит надійшов менше ніж за 10 днів до закінчення перевірки. Тому існує можливість прийняття рішення на користь як платника податків, так і контролюючого органу.

Важливо! Копії документів надаються лише за сукупності умов:

— отримано письмовий запит, складений на бланку ДФС і підписаний начальником або його заступником органу, що здійснює перевірку;

— у запиті зазначено, що документи, копії яких запитуються, підтверджують порушення податкового законодавства;

— у запиті міститься чіткий перелік документів, що запитуються;

— запит вручений під час перевірки.

Важливо зауважити, що оригінали документів надаються виключно на підставі ухвали суду про тимчасовий доступ до документів, що передбачено п. 85.5 ст. 85 ПК України.

Останнім, та не менш важливим обов'язком підприємця при проведенні перевірки є підписання акту. Так, посадова особа суб’єкта господарювання повинна підписатись на акті перевірки з проставленням дати і приписку «із запереченнями» у разі їх наявності. Вказаний обов’язок закріплений ст. 16 ПК.

Отже, обов’язки суб’єктів господарювання під час проведення податкових перевірок визначені на законодавчому рівні, а вказані вище алгоритми їх виконання забезпечать не тільки недопущення порушення законодавства підприємцями, а й допоможуть уникнути зловживань податкових органів, а в разі необхідності стануть і ґрунтовною доказовою базою при виникненні судових спорів.

ТЕМА 11. УЗГОДЖЕННЯ ПОДАТКОВИХ ЗОБОВ’ЯЗАНЬ ТА ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ЇХ СПЛАТИ ПОДАТКОВИМИ ОРГАНАМИ.

1. Апеляційне узгодження сум податкових зобов’язань.

2. Податкові вимоги та джерела сплати податкових зобов’язань.

3.Податкова застава. Адміністративний арешт активів платників податків.

Розстрочення та відстрочення податкових зобов’язань.

1. Апеляційне узгодження сум податкових зобов’язань.

Податкове зобов’язання платника податків, нараховане податковим органом за результатами перевірки вважається узгодженим в день отримання ним податкового повідомлення-рішення. Проте, якщо платник податків вважає, що контролюючий орган невірно визначив податкове зобов’язання, то він може

оскаржити його до контролюючого органу вищого рівня.
Скарга повинна бути подана протягом 10 календарних днів, після дня отримання платником повідомлення-рішення, що оскаржується. Контролюючий орган зобов’язаний протягом 20 календарних днів від дня отримання скарги прийняти вмотивоване рішення та надіслати його платнику поштою або вручити під розписку. Керівник контролюючого органу може продовжити термін розгляду скарги, але не більше ніж до 60 днів. При цьому платник податків повинен бути повідомлений про продовження терміну розгляду скарги до закінчення 20 денного строку. Якщо вмотивоване рішення протягом 20-денного строку або протягом строку, продовженого за рішенням керівника не надсилається платнику або він своєчасно не повідомляється про продовження терміну розгляду його скарги, то його скарга вважається повністю задоволено. Остаточне рішення контролюючого органу не підлягає подальшому оскарженню, але може бути оскаржене в суді.

2. Податкові вимоги та джерела сплати податкових зобов’язань.

Податкова вимога повинна містити відомості про факт виникнення грошового зобов'язання та права податкової застави, розмір податкового боргу, який забезпечується податковою заставою, обов'язок погасити податковий борг та можливі наслідки його непогашення в установлений строк, попередження про опис активів, які відповідно до законодавства можуть бути предметом податкової застави, а також про можливі дату та час проведення публічних торгів з їх продажу. Податкове повідомлення або податкові вимоги вважаються

відкликаними, якщо:

- сума податкового боргу самостійно погашається платником податків або органом стягнення;

- контролюючий орган скасовує раніше прийняте податкове повідомлення-рішення про нарахування суми грошового зобов'язання або податкову вимогу;

- контролюючий орган зменшує нараховану суму грошового зобов'язання раніше прийнятого податкового повідомлення-рішення або суму податкового боргу, визначену в податковій вимозі;

- рішенням суду, що набрало законної сили, скасовується повідомлення-рішення контролюючого органу або сума податкового боргу, визначена в податковій вимозі;

- рішенням суду, що набрало законної сили, зменшується сума грошового зобов'язання, визначена у податковому повідомленні-рішенні контролюючого органу, або сума податкового боргу, визначена в податковій вимозі.

Джерелами погашення податкового боргу платника податків за рішенням органу стягнення є будь-які активи платника, за винятком:

- майна платника, яке передане та належним чином оформлене у заставу іншим особам;

- майнових та немайнових права, що належать іншим особам, але перебувають у тимчасовому користуванні у платника без права відчуження;

- коштів інших осіб, переданих платнику у вклад (депозит) або довірче управління;

- коштів кредитів і позик наданих платнику кредитно-фінансовими установами, що зберігаються на позичкових рахунках платника;

- сум акредитивів, виставлених на ім'я платника, але не відкритих до моменту виникнення податкового боргу;

- майна, що включається до складу ЦМК державних підприємств, які не підлягають приватизації, в тому числі казенних підприємств.

3.Податкова застава. Адміністративний арешт активів платників податків. Розстрочення та відстрочення податкових зобов'язань.

З метою забезпечення виконання платником податків своїх обов'язків, визначених ПК, майно платника податків, який має податковий борг, передається у податкову заставу. Право податкової застави не потребує письмово оформлення та виникає у випадку:

- несплати в установлений термін суми податкового зобов'язання, самостійно визначеної платником податків у поданій декларації, з дня наступного за останнім днем граничного терміну погашення такого зобов'язання;

- несплати суми податкового зобов'язання, визначеної контролюючим органом, з дня наступного, за граничним терміном погашення, визначеного у податковому повідомленні-рішенні.

Право застави поширюються на всі активи платника, які наявні в нього на день виникнення застави та які він набуде в майбутньому. Контролюючий орган зобов'язаний безоплатно зареєструвати податкову заставу у відповідному державному реєстрі.

Активи платника звільняються з податкової застави у випадку:

- отримання контролюючим органом підтвердження повного погашення суми податкового боргу в установленому законодавством порядку;

- визнання податкового боргу безнадійним;

- набрання законної сили відповідним рішенням суду про припинення податкової застави 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.

Арешт активів платника застосовується у випадку:

- порушення платником правил відчуження активів;

- виїзду фізичної особи, що має податковий борг, за кордон;

- відсутні дозволи (ліцензії) на здійснення господарської діяльності, торгові патенти, а також у разі відсутності реєстраторів розрахункових операцій, зареєстрованих у встановленому законодавством порядку, крім випадків, визначених законодавством;

- платник податків при наявності законних підстав відмовляється

від проведення документальної перевірки або допуску перевіряючих до обстеження об'єктів;

- платник податків відмовляється від проведення перевірки стану збереження майна, яке перебуває у податковій заставі;

- платник не зареєстрований у контролюючому органі.

Арешт активів платника може бути повним та умовним.

Розстрочення податкових зобов'язань є надання платнику податків бюджетного кредиту на основну суму його податкових зобов'язань без урахування пені. Користування бюджетним кредитом є платним. Розмір відсотка за таке користування не може бути меншим, ніж ставка НБУ на день виникнення податкового боргу.

Для розстрочення або відстрочення податкового зобов'язання платник податків повинен звернутися з письмовою заявою до контролюючого органу.

ТЕМА 12. КОНТРОЛЬНА ДІЯЛЬНІСТЬ ПОДАТКОВИХ ОРГАНІВ

1. Податковий контроль та повноваження органів державноївлади щодо його здійснення.

2. Контроль сплати ПДВ. Контроль сплати податку на прибуток підприємств. Контроль сплати платежів за ресурси.

3. Контроль сплати єдиного податку. Контроль сплати ЄСВ, військового збору.

1. Податковий контроль та повноваження органів державноївлади щодо його здійснення.

Податковий контроль - система заходів, що вживаються контролюючими органами 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. Податковий контроль здійснюється контролюючими органами. Контролюючими органами є органи державної фіскальної служби - центральний орган виконавчої влади, що забезпечує формування єдиної державної податкової, державної митної політики в частині адміністрування податків і зборів, митних платежів та реалізує державну податкову, державну митну політику, забезпечує формування та реалізацію державної політики з адміністрування єдиного внеску, забезпечує формування та реалізацію державної політики у сфері боротьби з правопорушеннями при застосуванні податкового та митного законодавства, а також законодавства з питань сплати єдиного внеску, його територіальні органи.

Податковий контроль здійснюється шляхом:

- ведення обліку платників податків;

- інформаційно-аналітичного забезпечення діяльності контролюючих органів;

- 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.

2. Контроль сплати ПДВ. Контроль сплати податку на прибуток підприємств. Контроль сплати платежів за ресурси.

Контроль за розрахунками та сплатою ПДВ здійснюють відповідні підрозділи податкових органів шляхом проведення:

1. камеральних перевірок з використанням:

- декларацій про ПДВ;
- податкових розрахунків у вигляді додатків до декларацій (розрахунків, оригіналів вантажно-митних декларацій);
- єдиного реєстру податкових накладних.

Додатково працівники ДПІ головного управління ДФС можуть використовувати документи фінансової звітності платників (баланс, ф. № 2), які надаються у податкову інспекцію на письмову вимогу відповідної ДПІ.

2. документальних перевірок з використанням:

- актів виконаних робіт, рахунків-фактури, видаткових накладних, банківських виписок, оригіналів податкових накладних, товарно- транспортних накладних, CMR (міжнародних товарно-транспортних накладних), шляхові листи, регістри бухгалтерського обліку, оборотно-сальдові відомості по рахунках.

Для перевірки повноти і своєчасності сплати ПДВ до бюджету податкові інспектори вправі перевіряти в установах банків своєчасність виконання доручень підприємств по перерахуванню з їхніх рахунків платежів у бюджет, а також виконання підприємствами вимог щодо оформлення первинних розрахунково-платіжних документів, у яких в обов'язковому порядку має вказуватися окремим рядком ПДВ.

Контроль сплати податку на прибуток підприємств

Базою для проведення контролю зі сплати податку на прибуток підприємств є:

- декларації платників з ППП;
- додатки до декларації з ППП, які включають:

АВ - Розрахунок авансового внеску з податку на прибуток підприємств на суму виплачених дивідендів (прирівняних до них платежів);

ЗП - Зменшення нарахованої суми податку;

ПН - Розрахунок (звіт) податкових зобов'язань нерезидентів, якими отримано доходи із джерелом їх походження з України.

ТЦ - Самостійне коригування податкових зобов'язань платника податку з метою трансфертного ціноутворення

ВП - Розрахунок податкових зобов'язань за період, у якому виявлено помилку(и);

РІ - Різниці;

ПЗ - Розрахунок прибутку, що звільняється від оподаткування.

Підстави для застосування пільги;

АМ - Інформація щодо нарахованої амортизації;

ЦП - Розрахунок фінансового результату від операцій із цінними паперами.

Контроль сплати платежів за ресурси

Контроль за використанням земельних ресурсів з боку податкових органів включає:

- перевірку правильності використання платниками податків оцінки вартості земельних ресурсів та структури земель при розрахунку земельного податку;
- контроль своєчасності здачі розрахунку та перерахування плати за землю;
- перевірку правильності застосування платниками пільг передбачених законом для платників земельного податку;
- контроль за своєчасністю сплати земельного податку фізичними особами.

Контроль за використанням лісових ресурсів, який проводиться під час камеральної та документальної перевірки, передбачає:

- контроль правильності обчислення і своєчасності сплати збору за спеціальне використання лісових ресурсів;
- контроль правильності ведення та оформлення лісорубних квитків;
- перевірку достовірності грошової оцінки лісу;
- контроль правильності ведення обліку відпуску деревини;
- порівняння даних податкової звітності та аналітичного і синтетичного обліку.

3. Контроль сплати єдиного податку. Контроль сплати ЄСВ, військового збору.

ДПСУ наказом від 04.05.2023 р. №322 затвердила Методику проведення перевірки достовірності, повноти нарахування та сплати податку на доходи фізичних осіб, єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування та військового збору (завантажити). Її призначено для застосування посадовими особами контролюючих органів під час виконання ними функціональних обов'язків, і вона має роз'яснювальний та інформаційний характер. Вона не є вичерпною і може змінюватися та/або доповнюватися.

Методика містить інформацію щодо:

- обсягів інформації, яка має бути перевірена та висвітлена в матеріалах перевірки;
- способів викладення в матеріалах перевірки фактів та обставин;
- способів обґрунтування висновків.

Під час проведення перевірки може бути використана інформація, що надійшла:

- від платників податків та податкових агентів, у т. ч. дані стандартного аудиторського файлу (SAF-T);
- від органів виконавчої влади, органів місцевого самоврядування та Національного банку України, зокрема інформація:

- від банків, інших фінансових установ – інформація про наявність та рух коштів на рахунках платника податків, звіти про підзвітні рахунки, подані від фінансових агентів;
- від органів влади інших держав, міжнародних організацій або нерезидентів;
- за наслідками податкового контролю;
- від центрального органу виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізацію державної політики у сфері цифрової економіки, інформація про відповідність резидентів Дія Сіті вимогам Закону України «Про стимулювання розвитку цифрової економіки в Україні», зокрема щодо включення/виключення платників податків до/з реєстру Дія Сіті;
- інша інформація, оприлюднена відповідно до законодавства та/або добровільно чи за запитом надана контролюючому органу в установленому законодавством порядку, а також інформація, наведена у скарзі покупця (споживача) щодо порушення платником податків встановленого порядку проведення розрахункових операцій із застосуванням реєстраторів розрахункових операцій та/або програмних реєстраторів розрахункових операцій.

Метою документальної перевірки податку на доходи фізичних осіб, військового збору та єдиного внеску є встановлення правильності та своєчасності їхнього нарахування та сплати (перерахування), а також відображення в обліку та звітності.

Перевірка ПДФО, військового збору та ЄСВ передбачає такі напрями дослідження:

- правильність формування обчислення об’єкта оподаткування ПДФО, військовим збором та бази нарахування єдиного внеску;
- обґрунтованість застосовуваних розміру єдиного внеску, ставок податку на доходи фізичних осіб та правомірність застосування пільг;
- дотримання вимог ведення поточних записів у первинному, аналітичному та синтетичному обліку господарських операцій, виходячи з яких нараховуються податок на доходи фізичних осіб, військовий збір та єдиний внесок;
- достовірність арифметичних розрахунків сум податкових зобов’язань із податку на доходи фізичних осіб, військового збору та сум єдиного внеску;
- правильність складання і дотримання термінів подання звітності, податкового розрахунку сум доходу, нарахованого (сплаченого) на користь платників податків – фізичних осіб, і сум утриманого з них податку, а також сум нарахованого єдиного внеску (далі – Податковий розрахунок) контролюючим органам;
- реальність відображення залишків заборгованості в розрахунках із бюджетами з податку на доходи фізичних осіб, військового збору, єдиного внеску в обліку;
- своєчасність і повнота сплати (перерахування) податку на доходи фізичних осіб, військового збору та єдиного внеску.

Документальна перевірка включає порівняння первинних документів зі зведеними обліковими регістрами та визначення достовірності відображення господарських операцій у бухгалтерському обліку, взаємний контроль операцій, зіставлення облікових регістрів із даними Головної книги, показників фінансової та податкової звітності.

Методика проведення перевірки достовірності, повноти нарахування та сплати податку на доходи фізичних осіб, єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування та військового збору

І. Загальні положення

1.1. Методика проведення перевірки достовірності, повноти нарахування та сплати податку на доходи фізичних осіб, єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування та військового збору (далі – Методика) розроблена з метою належної організації контрольно-перевірочних заходів платників податків – податкових агентів, забезпечення всебічного вивчення питання під час проведення документальних перевірок.

Методика містить інформацію щодо:

обсягів інформації, яка має бути перевірена та висвітлена в матеріалах перевірки;

способів викладення в матеріалах перевірки фактів та обставин;

способів обґрунтування висновків.

Ця Методика призначена для застосування посадовими особами контролюючих органів при виконанні ними функціональних обов'язків та носить роз'яснювальний та інформаційний характер. Вона не є вичерпною і може змінюватися та/або доповнюватися.

Інформація, яка одержана під час перевірок, використовується виключно у спосіб, визначений Податковим кодексом України (далі – Кодекс), Законом України від 08 липня 2010 року № 2464-VI «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування» (далі – Закон № 2464) та іншими законодавчими актами з питань оподаткування. Розголошення інформації з обмеженим доступом, одержаної під час проведення перевірки, не допускається.

Терміни в цій Методиці вживаються у значеннях, визначених у Кодексі та Законі № 2464.

ІІ. Джерела інформації

2.1. Важливою складовою здійснення контрольно-перевірочних заходів є інформаційне забезпечення проведення перевірки, що є сукупністю відомостей про фінансово-господарську діяльність платника податків, до якої належить податкова інформація, а також інша інформація про нарахування та/або виплату доходу фізичним особам, як у грошовій, так і у негрошовій формі, що прямо або опосередковано пов'язана з визначенням об'єкта оподаткування податком на доходи фізичних осіб, військовим збором, базою нарахування єдиного внеску, суми податку, збору, внеску, інші показники.

2.2. Під час проведення перевірки може бути використана інформація, що надійшла:

від платників податків та податкових агентів, у т. ч. дані стандартного аудиторського файлу (SAF-T);

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

від банків, інших фінансових установ – інформація про наявність та рух коштів на рахунках платника податків, звіти про підзвітні рахунки, подані від фінансових агентів;

від органів влади інших держав, міжнародних організацій або нерезидентів;

за наслідками податкового контролю;

від центрального органу виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізацію державної політики у сфері цифрової економіки, інформація про відповідність резидентів Дія Сіті вимогам Закону України «Про стимулювання розвитку цифрової економіки в Україні», зокрема щодо включення/виключення платників податків до/з реєстру Дія Сіті;

інша інформація, оприлюднена відповідно до законодавства та/або добровільно чи за запитом надана контролюючому органу в установленому законодавством порядку, а також інформація, наведена у скарзі покупця (споживача) щодо порушення платником податків встановленого порядку проведення розрахункових операцій із застосуванням реєстраторів розрахункових операцій та/або програмних реєстраторів розрахункових операцій.

ІІІ. Структура відображення інформації

Метою документальної перевірки податку на доходи фізичних осіб, військового збору та єдиного внеску є встановлення правильності та своєчасності їхнього нарахування та сплати (перерахування), а також відображення в обліку та звітності.

Процедура перевірки передбачає послідовність виконання конкретних дій для отримання доказів у процесі перевірки платника податків з метою встановлення своєчасності, достовірності, повноти нарахування та сплати податку на доходи фізичних осіб, військового збору та єдиного внеску. Така перевірка проводиться на підставі податкових декларацій (розрахунків), фінансової та іншої звітності, регістрів податкового та бухгалтерського обліку, ведення яких передбачено законодавством, первинних документів, що використовуються в бухгалтерському та податковому обліку і пов’язані з нарахуванням і сплатою податку на доходи фізичних осіб, військового збору та єдиного внеску, а також інших документів та податкової інформації, отриманої в установленому законодавством порядку контролюючим органом, у тому числі за результатами перевірок інших платників податків.

Для цілей, визначених цією Методикою, перевіркою вважається документальна перевірка, предметом якої є своєчасність, достовірність, повнота нарахування та сплати податку на доходи фізичних осіб, військового збору та єдиного внеску.

Завдання документальної перевірки податку на доходи фізичних осіб, військового збору та єдиного внеску: здійснити перевірку дотримання платником податків законодавчих вимог, які регламентують порядок нарахування, сплати, ведення обліку та складання звітності з податку на доходи фізичних осіб, військового збору та єдиного внеску.

Перевірка податку на доходи фізичних осіб, військового збору та єдиного внеску передбачає наступні напрями дослідження:

правильність формування обчислення об’єкта оподаткування податком на доходи фізичних осіб, військовим збором та бази нарахування єдиного внеску;

обґрунтованість застосовуваних розміру єдиного внеску, ставок податку на доходи фізичних осіб та правомірність застосування пільг;

дотримання вимог ведення поточних записів у первинному, аналітичному та синтетичному обліку господарських операцій, виходячи з яких нараховується податок на доходи фізичних осіб, військовий збір та єдиний внесок;

достовірність арифметичних розрахунків сум податкових зобов’язань із податку на доходи фізичних осіб, військового збору та сум єдиного внеску;

правильність складання і дотримання термінів подання звітності, податкового розрахунку сум доходу, нарахованого (сплаченого) на користь платників податків – фізичних осіб, і сум утриманого з них податку, а також сум нарахованого єдиного внеску (далі – Податковий розрахунок) контролюючим органам;

реальність відображення залишків заборгованості в розрахунках із бюджетами з податку на доходи фізичних осіб, військового збору, єдиного внеску в обліку;

своєчасність і повнота сплати (перерахування) податку на доходи фізичних осіб, військового збору та єдиного внеску.

Документальна перевірка включає порівняння первинних документів зі зведеними

обліковими регістрами та визначення достовірності відображення господарських операцій у бухгалтерському обліку, взаємний контроль операцій, зіставлення облікових регістрів із даними Головної книги, показників фінансової та податкової звітності.

Перевірка нарахування та сплати податку на доходи фізичних осіб, військового збору та єдиного внеску складається з двох напрямів: аналітичного та документального.

При цьому збір інформації починається на етапі камеральної перевірки поданої звітності та доперевірочного аналізу.

Процес проведення документальної перевірки умовно поділяється на 3 етапи.

Організаційний етап, який включає відбір платника податків, що підлягає перевірці, після виходу на перевірку першочергове обов'язкове ознайомлення з наказом про облікову політику цього платника податків, наказів про прийняття на роботу працівників, штатного розпису, цивільно-правових договорів.

Наступний етап – перевірка первинних документів, що містять дані стосовно нарахованих (виплачених) доходів фізичним особам, перевірка аналітичних відомостей та карток за рахунками 64 «Розрахунки за податками і платежами», 65 «Розрахунки за страхуванням», 66 «Розрахунки за виплатами працівникам», 30 «Готівка», 31 «Рахунки в банках», 37 «Розрахунки з різними дебіторами», 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками».

Підсумковим етапом є узагальнення встановлених порушень (відхилень) ~~і~~з їхнім відображенням надалі у висновках акту (довідки) про проведення перевірки за формою, встановленою відповідним розпорядчим документом.

При цьому слід зазначити, що звітним документом, який підлягає перевірці при обчисленні податку на доходи фізичних осіб, військового збору та єдиного внеску є Податковий розрахунок, що формується на підставі первинних та зведених документів бухгалтерського обліку за відповідний податковий період. Такий Податковий розрахунок повинен бути складений за формою, встановленою центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну фінансову політику.

Оскільки податок на доходи фізичних осіб, військовий збір та єдиний внесок є суто розрахунковими величинами, то підтвердження правомірності їхнього визначення проводиться виключно шляхом перевірки (суцільним чи вибірковим способом) даних первинних документів, регістрів бухгалтерського обліку, наданих платником податків під час проведення документальної перевірки.

Перевірці підлягають наступні питання:

правильність визначення об'єкта оподаткування податком на доходи фізичних осіб та військовим збором при нарахуванні (виплаті) доходів платникам податків у вигляді заробітної плати, винагород за цивільно-правовими договорами за виконання робіт (надання послуг), інших виплат фізичним особам (як у грошовій, так і не грошовій формі);

правильність застосування до об'єкта оподаткування розміру ставок податку на доходи фізичних осіб залежно від виду доходу;

правомірність надання податкової соціальної пільги;

надання поворотної фінансової допомоги фізичним особам та оподаткування такої допомоги у разі встановлення факту її неповернення;

правильність визначення бази нарахування єдиного внеску;

правильність та правомірність застосування розміру єдиного внеску;

дотримання встановлених строків сплати (перерахування) до бюджетів податку на доходи фізичних осіб, військового збору, єдиного внеску;

дотримання вимог щодо пропорційності сплати єдиного внеску (авансових платежів) одночасно з виплатою сум заробітної плати (доходу, грошового забезпечення), на суми якої (якого) нараховується єдиний внесок;

на яких рахунках обліковується нарахування та сплата податку на доходи фізичних осіб, військового збору, єдиного внеску.

Необхідною умовою забезпечення ефективної документальної перевірки є обґрунтована

організація її проведення за напрямами контрольних заходів на кожному з етапів контролю.

IV. Проведення документальної перевірки податку на доходи фізичних осіб, військового збору та єдиного внеску

4.1. Облікова політика платника податків – основа для організації бухгалтерського обліку

На початку проведення документальної перевірки платника податків працівникам контролюючого органу доцільно ознайомитись із розпорядчим документом (зазвичай це наказ), яким встановлено облікову політику платника податків.

Цей наказ платник податків складає самостійно на основі національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку та інших нормативно-правових актів із бухгалтерського обліку, та погоджує з власником (власниками) або уповноваженим ним органом (посадовою особою) відповідно до установчих документів облікову політику підприємства, а також зміни до неї.

4.2. Рекомендації щодо перевірки питань достовірності, повноти нарахування, утримання та сплати до бюджетів податку на доходи фізичних осіб та військового збору до/або під час нарахування (виплати) доходів на користь платників податків – фізичних осіб, правильності нарахування, обчислення та сплати єдиного внеску

Відповідно до статті 171 Кодексу особою, відповідальною за нарахування, утримання та сплату (перерахування) до бюджету податку з доходів у вигляді заробітної плати, є роботодавець, який виплачує такі доходи на користь платника податку. Особою, відповідальною за нарахування, утримання та сплату (перерахування) до бюджету податку з інших оподатковуваних доходів з джерела їх походження в Україні є податковий агент.

Податковим агентом визнається особа, на яку Кодексом покладається обов’язок із обчислення, утримання з доходів, що нараховуються (виплачуються, надаються) платнику, та перерахування податків до відповідного бюджету від імені та за рахунок коштів платника податків (пункт 18.1 статті 18 Кодексу). Податкові агенти прирівнюються до платників податку і мають права та виконують обов’язки, встановлені Кодексом для платників податків (пункт 18.2 статті 18 Кодексу).

Під час нарахування доходів у формі заробітної плати база оподаткування податком на доходи фізичних осіб визначається як нарахована заробітна плата, зменшена на суму страхових внесків до Накопичувального пенсійного фонду загальнообов’язкового державного пенсійного страхування, а у випадках, передбачених законодавством, – обов’язкових страхових внесків до недержавного пенсійного фонду, які відповідно до законодавства сплачуються за рахунок заробітної плати працівника, а також на суму податкової соціальної пільги за її наявності (пункт 164.6 статті 164 Кодексу).

Платник податку має право на зменшення суми загального місячного оподатковуваного доходу, отримуваного від одного роботодавця у вигляді заробітної плати, на суму податкової соціальної пільги. Перелік податкових соціальних пільг та особливості їхнього отримання (застосування) визначено статтею 169 Кодексу.

Під час нарахування (отримання) доходів, отриманих у вигляді валютних цінностей або інших активів (вартість яких виражена в іноземній валюті або міжнародних розрахункових одиницях), такі доходи перераховуються у гривні за валютним курсом Національного банку України, що діє на момент нарахування (отримання) таких доходів (пункт 164.4 статті 164 Кодексу).

Слід зазначити, що при визначенні бази оподаткування враховуються всі доходи платника податку, отримані ним як у грошовій, так і негрошовій формах (пункт 164.3 статті 164 Кодексу).

Під час нарахування (надання) доходів у будь-якій негрошовій формі базою оподаткування є вартість такого доходу, розрахована за звичайними цінами, правила визначення яких встановлені згідно з Кодексом, помножена на коефіцієнт, який обчислюється за формулою, наведеною у пункті 164.5 статті 164 Кодексу.

У такому самому порядку визначаються об'єкт оподаткування і база оподаткування для коштів, надміру витрачених платником податку на відрядження або під звіт та не повернутих у встановлені законодавством строки.

Перелік доходів, які не включаються до розрахунку загального місячного (річного) оподатковуваного доходу, визначені у статті 165 Кодексу.

Також податковий агент, який нараховує (виплачує, надає) оподатковуваний дохід на користь платника, зобов'язаний утримувати збір із суми такого доходу за його рахунок, використовуючи ставку збору 1,5 відсотка. Відповідно до підпункту 1.2 пункту 16^1 підрозділу 10 розділу XX «Перехідні положення» Кодексу об'єктом оподаткування військовим збором є доходи, визначені статтею 163 Кодексу. Нарахування, утримання та сплата (перерахування) збору до бюджету здійснюються в порядку, встановленому розділом IV Кодексу, з урахуванням особливостей, визначених підрозділом 1 розділу XX «Перехідні положення» Кодексу (підпункт 1.4 пункту 16^1 підрозділу 10 розділу XX «Перехідні положення» Кодексу). Перелік доходів, які звільняються від оподаткування збором, визначено підпунктами 1.7 – 1.10 пункту 16^1 підрозділу 10 розділу XX «Перехідні положення» Кодексу.

Отже, при проведені перевірки достовірності та повноти нарахування податку на доходи фізичних осіб та військового збору доцільно провести аналіз та дослідити питання щодо:

повноти визначення податковим агентом об'єкта оподаткування податком на доходи фізичних осіб та військовим збором при нарахуванні (виплаті) доходів платникам податків у вигляді заробітної плати, винагород за цивільно-правовими договорами за виконання робіт (надання послуг), інших виплат фізичним особам (як у грошовій, так і не грошовій формі);

правомірності застосування податкової соціальної пільги та її розміру;

надання поворотної фінансової допомоги фізичним особам та включення до об'єкту оподаткування суми такої допомоги неповернутої у визначений відповідною угодою термін;

правильності нарахування (виплати) та оподаткування окремих видів доходів, визначених статтями 170, 172 та 173 Кодексу;

оподаткування доходу, нарахованого (виплаченого) фізичній особі – підприємцю від здійснення нею підприємницької діяльності, якщо такою особою не надано копію документу, що підтверджує її державну реєстрацію відповідно до закону як суб'єкта підприємницької діяльності, або в разі нарахування (виплати) доходу за виконання певної роботи та/або надання послуги згідно з цивільно-правовим договором, коли буде встановлено, що відносини за таким договором фактично є трудовими, а сторони договору можуть бути прирівняні до працівника чи роботодавця відповідно до підпунктів 14.1.195 та 14.1.222 пункту 14.1 статті 14 Кодексу;

правильність застосування до розміру ставок податку на доходи фізичних осіб в залежності від виду доходу;

наявність кредиторської заборгованості з податку на доходи фізичних осіб та військового збору.

При дослідженні зазначених вище питань необхідно проводити їхній аналіз у порівнянні з даними аналітичних та синтетичних рахунків бухгалтерського обліку.

Порядок сплати (перерахування) податку на доходи фізичних осіб та військового збору визначено статтею 168 Кодексу.

Податок сплачується (перераховується) до відповідного бюджету під час виплати оподатковуваного доходу єдиним платіжним документом.

Якщо оподатковуваний дохід надається у негрошовій формі чи виплачується готівкою з каси податкового агента, податок сплачується (перераховується) до бюджету протягом трьох банківських днів з дня, що настає за днем такого нарахування (виплати, надання).

Якщо оподатковуваний дохід нараховується податковим агентом, але не виплачується (не надається) платнику податку, то податок, який підлягає утриманню з такого нарахованого

доходу, підлягає перерахуванню до бюджету податковим агентом у строки, встановлені Кодексом для місячного податкового періоду.

Під час перевірки питання своєчасності перерахування податку на доходи фізичних осіб та військового збору доцільно провести порівняльний аналіз первинних документів та відповідних рахунків бухгалтерського обліку щодо виплати (перерахування) доходу фізичній особі та перерахування податку на доходи фізичних осіб та військового збору до відповідних бюджетів, а також зіставити їх із відомостями форми оперативного обліку № 15 інтегрованої картки платника (далі – ІКП) інформаційно-комунікаційної системи (далі – ІКС) «Податковий блок» за відповідними кодами класифікації доходів бюджету (11010100, 11010200, 11010400, 11011200, 11011000).

Під час перевірки питань щодо своєчасності, достовірності, повноти нарахування та сплати єдиного внеску слід враховувати, що платників єдиного внеску визначено пунктами 1 та 16 частини першої статті 4 Закону № 2464.

База нарахування єдиного внеску визначається відповідно до статті 7 Закону № 2464. Види виплат, що здійснюються за рахунок коштів роботодавців, на які не нараховується єдиний внесок, визначено у переліку, затвердженому постановою Кабінету Міністрів України від 22 грудня 2010 року № 1170 «Про затвердження переліку видів виплат, що здійснюються за рахунок коштів роботодавців, на які не нараховується єдиний внесок на загальнообов'язкове державне соціальне страхування».

Нарахування єдиного внеску здійснюється в межах максимальної величини бази нарахування єдиного внеску, встановленої Законом № 2464.

Єдиний внесок нараховується на суми, зазначені в статті 7 Закону № 2464, незалежно від джерел їхнього фінансування, форми, порядку, місця виплати та використання, а також від того, чи виплачені такі суми фактично після їхнього нарахування до сплати.

Єдиний внесок нараховується на суми, зазначені в частинах першій і другій статті 7 Закону № 2464, не зменшені на суму відрахувань податків, інших обов'язкових платежів, що відповідно до законодавства сплачуються із зазначених сум, та на суми утримань, що здійснюються відповідно до законодавства або за договорами позики, придбання товарів та виплат на інші цілі за дорученням отримувача.

Основний розмір єдиного внеску становить 22 відс. до визначеної статтею 7 Закону № 2464 бази нарахування.

У разі якщо база нарахування єдиного внеску не перевищує розміру мінімальної заробітної плати, встановленої законодавством на місяць, за який отримано дохід, сума єдиного внеску розраховується як добуток розміру мінімальної заробітної плати, встановленої законом на місяць, за який отримано дохід (прибуток), та ставки єдиного внеску.

Розмір єдиного внеску та пропорції його розподілу за видами загальнообов'язкового державного соціального страхування визначено статтею 8 Закону № 2464.

Відповідно до частини шістнадцятої статті 25 Закону № 2464 строк давності щодо нарахування, застосування та стягнення сум недоїмки, штрафів та нарахованої пені з єдиного внеску не застосовується.

При цьому необхідно враховувати, що обчислення єдиного внеску за минулі періоди здійснюється, виходячи з розміру єдиного внеску, що діяв на день нарахування (обчислення, визначення) заробітної плати (доходу), на яку відповідно до Закону № 2464 нараховується єдиний внесок (частина четверта статті 9 Закону № 2464).

Нарахований за календарний місяць єдиний внесок сплачується не пізніше 20 числа наступного місяця, крім гірничих підприємств, які зобов'язані сплачувати єдиний внесок, нарахований за календарний місяць, не пізніше 28 числа наступного місяця.

При цьому платники, зазначені у пункті 1 частини першої статті 4 Закону № 2464, під час кожної виплати заробітної плати (доходу, грошового забезпечення), на суми якої (якого) нараховується єдиний внесок, одночасно з видачею зазначених сум зобов'язані сплачувати

нарахований на ці виплати єдиний внесок у розмірі, встановленому для таких платників (авансові платежі). Винятком є випадки, якщо внесок, нарахований на ці виплати, вже сплачений, або за результатами звірення платника з податковим органом за платником визнана переплата єдиного внеску, сума якої перевищує суму внеску, що підлягає сплаті, або дорівнює їй. Кошти перераховуються одночасно з отриманням (перерахуванням) коштів на оплату праці (виплату доходу, грошового забезпечення), у тому числі в безготівковій чи натуральній формі.

Під час перевірки питання своєчасності перерахування єдиного внеску доцільно провести порівняльний аналіз первинних документів щодо виплати заробітної плати та інших виплат, які відповідно до Закону № 2464 є базою нарахування єдиного внеску, та документів, які містять інформацію про перерахування єдиного внеску, повноту відображення цих даних на відповідних рахунках бухгалтерського обліку та зіставити їх з відомостями ІКП за відповідним технологічним кодом (71010000).

4.3. Особливості перевірки дотримання вимог до складання та подання Податкового розрахунку

Відповідно до пункту 51.1 статті 51 Кодексу платники податків, у тому числі податкові агенти, платники єдиного внеску, зобов'язані подавати контролюючим органам у строки, встановлені Кодексом для податкового кварталу, Податковий розрахунок з розбивкою по місяцях звітного кварталу. Подання платником Податкового розрахунку за період, у якому проводилась процедура припинення, здійснюється до завершення такої процедури (державної реєстрації припинення юридичної особи).

Відомості Податкового розрахунку щодо нарахованих сум єдиного внеску формуються на підставі бухгалтерських та інших документів, відповідно до яких проводиться нарахування (обчислення) або які підтверджують нарахування (обчислення) виплат (доходу), на які відповідно до Закону № 2464 нараховується єдиний внесок.

Форма Податкового розрахунку, порядок його заповнення та подання податковими агентами затверджені наказом Міністерства фінансів України від 13.01.2015 № 4, зареєстрованим в Міністерстві юстиції України 30.01.2015 за № 111/26556 (зі змінами) (далі – наказ МФУ № 4).

Додаток 4 ДФ до Податкового розрахунку «Відомості про суми нарахованого доходу, утриманого та сплаченого податку на доходи фізичних осіб та військового збору» (далі – додаток 4 ДФ до Податкового розрахунку) містить відомості про суми нарахованого доходу, утриманого та сплаченого податку на доходи фізичних осіб та військового збору.

Під час перевірки слід враховувати, що об'єднана форма звітності з податку на доходи фізичних осіб, військового збору та єдиного внеску, передбачена наказом МФУ № 4, вперше платниками податків подавалась за І квартал 2021 року.

За попередні податкові періоди подавалися окремі звіти:

Податковий розрахунок сум доходу, нарахованого (сплаченого) на користь платників податків, і сум утриманого з них податку (форма № 1ДФ), (далі – форма № 1ДФ), звітним періодом якого був квартал;

Звіт про суми нарахованої заробітної плати (доходу, грошового забезпечення, допомоги, надбавки, компенсації) застрахованих осіб та суми нарахованого єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування за формою № Д4, згідно з додатком 4 до Порядку формування та подання страхувальниками звіту щодо сум нарахованого єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 14 квітня 2015 року № 435, зареєстрованого в Міністерстві юстиції України 23 квітня 2015 року за № 460/26905 (далі – Звіт № Д4). Звіт № Д4 за звітні періоди до 2020 року включно та у разі проведення державної реєстрації припинення до 28 лютого 2021 року належало формувати та подавати до контролюючих органів протягом 20 календарних днів, що настають за останнім днем звітного періоду, який становив календарний місяць.

Під час перевірки загального порядку заповнення форми № 1-ДФ та додатку 4 ДФ (з урахуванням їхнього уточнення) слід керуватися наказом МФУ № 4 та звертати увагу на таке:

чи співпадають відображені у звітності персоніфіковані дані про суми нарахованого (виплаченого) на користь фізичних осіб доходу та нарахованих (перерахованих) до бюджету податку на доходи фізичних осіб та військового збору з даними відомостей нарахування заробітної плати та кредитовим і дебетовим оборотам на відповідних бухгалтерських рахунках;

відповідність зазначених у звітності ознак виплаченого доходу фактично нарахованому (виплаченому) доходу;

чи відповідає відображена у звітності ознака податкової соціальної пільги розміру фактично наданої пільги;

відповідність зведених даних звітності про оподаткування процентів, виграшів (призів) у лотерею, доходів від продажу сільськогосподарської продукції, інформації про бюджетні гранти даним первинних документів і рахунків бухгалтерського обліку.

Під час проведення перевірки достовірності формування показників Податкового розрахунку та Звіту № Д4 з метою встановлення порушень щодо заниження платниками бази нарахування та сум єдиного внеску доцільно провести аналіз складових таких показників. При цьому слід враховувати дані поданих платниками таких типів Податкового розрахунку як «Звітний новий» та «Уточнюючий».

Зокрема, аналіз можна провести шляхом порівняння даних зазначеної звітності із даними, визначеними у первинних документах платника єдиного внеску, в ході якого можна встановити наступні порушення:

заниження бази нарахування єдиного внеску;

неправомірне застосування розміру єдиного внеску;

заниження максимальної величини, на яку нараховується єдиний внесок;

ненарахування єдиного внеску на суми різниці між розміром мінімальної заробітної плати та фактично нарахованої заробітної плати роботодавцями тощо.

При дослідженні правомірності формування показників Податкового розрахунку та Звіту № Д4 необхідно проводити їхній аналіз у порівнянні з даними бухгалтерського обліку.

При перевірці та співставленні результатів аналізу слід враховувати, що всі показники, що відображаються у зазначеній вище звітності, проставляються у гривнях із копійками.

4.4. Приклади алгоритмів зіставлення даних, що задекларовані платниками податків у Податковому розрахунку з іншими звітними даними платників податків, відомостями інформаційних систем ІКС ДПС та первинними документами

№ з/п	Номер рядка / код розділу звітності	Назва рядка додатка 4 ДФ	Дані, що використовуються для обрахунку задекларованого показника	Потенційні аудиторські тести	Можливі порушення
1	2	3	4	5	6
1	графи 4а та 4 рядків коду 06 розділу I додатка 4 ДФ до Податкового розрахунку	Сума податку на доходи фізичних осіб нарахованого /перераховано го	Для визначення повноти суми нарахованого податку на доходи фізичних осіб (графа 4а) та суми перерахованого податку (графа 4) додатка 4 ДФ до Податкового	Дані стандартного аудиторського файлу (SAF-T OECD / SAF-T UA) та фінансової/ податкової звітності. Елементи SAF-T OECD/ SAF-T UA: AuditFile/MasterFiles/ GeneralLedgerAccounts/Account:	Наявність/ відсутність відхилення. У разі наявності відхилень вбачається кредиторська заборгованість з податку на

			розрахунку використовуються сумарні дані оборотів за відповідний період за Кт(нарахування) та Дт(перерахування) субрахунку 641 (податок на доходи фізичних осіб). Крім цього, обороти по Дт 641 (податок на доходи фізичних осіб) порівнюються з даними ІКП ІКС «Податковий блок» за кодами класифікації доходів бюджету 11010100, 11010200, 11010400, 11011200 за відповідний період	AccountID AccountDescription StandardAccountID GroupingCategory GroupingCode AccountType AccountCreationDate OpeningDebitBalance OpeningCreditBalance DebitTurnover CreditTurnover ClosingDebitBalance ClosingCreditBalance. Дані податкової звітності (додаток 4 ДФ до Податкового розрахунку). Дані ІКП ІКС «Податковий блок» (коди класифікації доходів бюджету 11010100; 11010200; 11010400; 11011200)	доходи фізичних осіб
2	графи 5а та 5 рядків коду 06 розділу I додатка 4 ДФ до Податково-го розрахунку	Сума військового збору нарахованого /перераховано го	Для визначення повноти суми нарахованого військового збору (графа 5а) та суми перерахованого збору (графа 5) додатка 4 ДФ до Податкового розрахунку використовуються сумарні дані оборотів за відповідний період за Кт(нарахування) та Дт(перерахування) субрахунку 641 (військовий збір). Крім цього, обороти по Дт 641 (військовий збір) порівнюються з даними ІКП ІКС «Податковий блок» за кодами	Дані стандартного аудиторського файлу (SAF-T OECD / SAF-T UA) та фінансової/ податкової звітності. Елементи SAF-T OECD/ SAF-T UA: AuditFile/MasterFiles/ GeneralLedgerAccount s/Account: AccountID AccountDescription StandardAccountID GroupingCategory GroupingCode AccountType AccountCreationDate OpeningDebitBalance OpeningCreditBalance DebitTurnover CreditTurnover ClosingDebitBalance ClosingCreditBalance. Дані податкової звітності (додаток 4 ДФ до Податкового	Наявність/ відсутність відхилення. У разі наявності відхилень вбачається кредиторська заборгованість з військового збору

			класифікації доходів бюджету 11011000 за відповідний період	розрахунку). Дані ІКП ІКС «Податковий блок» (код класифікації доходів бюджету 11011000)	
3	Сума граф 3а, 3, 4а, 4 рядків коду 06 –розділу І з ознакою доходу «109» додатка 4 ДФ до Податково-го розрахунку	Сума нарахованого доходу і сума виплаченого доходу, сума нарахованого /перераховано го податку на доходи фізичних осіб відповідно	Звіряються дані бухгалтерського обліку платника податків, відомостей про суми нарахованого доходу, утриманого та сплаченого податку на доходи фізичних осіб та військового збору, графи 3а, 3, 4а, 4 за ознакою доходу «109» додатка 4 ДФ до Податкового розрахунку та суми фактично сплаченого до бюджету податку на доходи фізичних осіб за аналогічний період за кодом класифікації доходів бюджету 11010400 згідно з даними ІКП ІКС «Податковий блок» за відповідний період	Дані стандартного аудиторського файлу (SAF-T OECD / SAF-T UA) та фінансової/ податкової звітності. Елементи SAF-T OECD/ SAF-T UA: AuditFile/MasterFiles/ GeneralLedgerAccount s/Account: AccountID AccountDescription StandardAccountID GroupingCategory GroupingCode AccountType AccountCreationDate OpeningDebitBalance OpeningCreditBalance DebitTurnover CreditTurnover ClosingDebitBalance ClosingCreditBalance. Дані податкової звітності (додаток 4 ДФ до Податкового розрахунку). Дані ІКП ІКС «Податковий блок» (код класифікації доходів бюджету 11010400)	Наявність/ відсутність відхилення. У разі наявності відхилень вбачається несвоєчасніст ь сплати до бюджету податку на доходи фізичних осіб з доходів у вигляді дивідендів, нарахованих (виплачених) на користь фізичних осіб (засновників підприємства)
4	Сума граф 3а, 3, 4а, 4 відповідно рядків коду 06 розділу І окремо за ознаками доходу «109» та «153» додатка	Сума нарахованого доходу і сума виплаченого доходу, сума нарахованого /перераховано го податку на доходи фізичних осіб відповідно	Звіряються дані бухгалтерського обліку платника податків, відомостей про суми нарахованого доходу, утриманого та сплаченого податку на доходи фізичних осіб та військового збору відображені у	Дані стандартного аудиторського файлу (SAF-T OECD / SAF-T UA) та фінансової/ податкової звітності. Елементи SAF-T OECD/ SAF-T UA: AuditFile/MasterFiles/ GeneralLedgerAccount s/Account: AccountID AccountDescription	Наявність/ відсутність відхилення. У разі наявності відхилень вбачається заниження бази оподаткуван ня податком на доходи

	4 ДФ до Податкового розрахунку		графах 03а, 03, 04а, 04 за ознакою доходу «109» та/або «153» додатка 4 ДФ до Податкового розрахунку. Відбір даних щодо фінансового результату (прибутку) за даними податкової декларації з податку на прибуток підприємств. Визначення прибутку здійснюється на підставі даних податкових декларацій з податку на прибуток підприємств (ряд.02 кол.3)	StandardAccountID GroupingCategory GroupingCode AccountType AccountCreationDate OpeningDebitBalance OpeningCreditBalance DebitTurnover CreditTurnover ClosingDebitBalance ClosingCreditBalance Дані податкової звітності: додаток 4 ДФ, податкові декларації з податку на прибуток підприємств. Форми декларацій можуть змінюватись у разі їхнього оновлення відповідно до чинних нормативно-правових актів	фізичних осіб шляхом нарахування (виплати) доходів фізичним особам, у т. ч. засновникам підприємства за ознакою доходу «153» (під виглядом поворотної фінансової допомоги) за відсутності фактів нарахування (виплати) доходів за ознакою доходу «109» (дивіденди)

5	Сума граф 3а та 3 відповідно рядків коду 06 розділу I окремо за ознакою доходу «101» та «102» додатка 4 ДФ до Податково-го розрахунку	Сума нарахованого доходу і сума виплаченого доходу відповідно	Відбираються дані рахунку 641 бухгалтерського обліку платника податків, а також відомості про нараховані/ перераховані суми податку на доходи фізичних осіб відповідно (суми граф 3а та 3 рядків за кодом 06 розділу I окремо з ознакою доходу «101» та «102» додатка 4 ДФ до Податкового розрахунку. Сума нарахованого доходу (графа 3а) відбирається за умови, що сума нарахованого податку (графа 4а) = 0. При цьому загальна сума нарахованого доходу має дорівнювати або бути більше за 40 розмірів мінімальної заробітної плати, встановленої Законом України про Державний бюджет України на відповідний рік на 01 січня року, за який відбираються дані	Дані стандартного аудиторського файлу (SAF-T OECD / SAF-T UA) та фінансової/ податкової звітності. Елементи SAF-T OECD/ SAF-T UA: AuditFile/MasterFiles/ GeneralLedgerAccount s/Account: AccountID AccountDescription StandardAccountID GroupingCategory GroupingCode AccountType AccountCreationDate OpeningDebitBalance OpeningCreditBalance DebitTurnover CreditTurnover ClosingDebitBalance ClosingCreditBalance Дані податкової звітності – додаток 4 ДФ до Податкового розрахунку	Наявність/ відсутність відхилення. У разі наявності відхилень вбачається виплата доходу фізичним особам без оподаткуван ня податком на доходи фізичних осіб та військовим збором

6	рядок 6 (колонки 1, 2 та 3) Податково-го розрахунку	Сума, на яку зменшено суму нарахувань та/ або утримань з єдиного внеску у зв'язку з виправленням помилки, допущеної в попередніх звітних періодах, та/або у зв'язку з уточненням, проведеним поза межами звітного періоду	Відбираються дані бухгалтерського обліку платника податків, Податкових розрахунків, а саме: ∑zm – зменшення суми нарахувань та/ або утримань з єдиного внеску у зв'язку з виправленням помилки, допущеної в попередніх звітних періодах, та/або у зв'язку з уточненням, проведеним поза межами звітного періоду, відбір та обрахунок яких здійснюється як сумарне значення колонок 1, 2 та 3 рядка 6 розділу I Податкового розрахунку за 4 звітних квартали календарного року; ∑esv – загальна сума єдиного внеску, що підлягає сплаті та розраховується як сумарне значення колонок 1, 2 та 3 рядка 3 розділу I Податкового розрахунку за 4 звітних квартали календарного року. Підсумковий показник визначається як: ∑zm > (∑esv x 0,2) та відповідає значенню ∑zm	Дані стандартного аудиторського файлу (SAF-T OECD / SAF-T UA) та фінансової/ податкової звітності. Елементи SAF-T OECD/ SAF-T UA: AuditFile/MasterFiles/ GeneralLedgerAccounts/Account: AccountID AccountDescription StandardAccountID GroupingCategory GroupingCode AccountType AccountCreationDate OpeningDebitBalance OpeningCreditBalance DebitTurnover CreditTurnover ClosingDebitBalance ClosingCreditBalance. Дані податкової звітності – Податковий розрахунок	Наявність/ відсутність відхилення. У разі наявності відхилень вбачається зменшення у звітності суми нарахованого єдиного внеску за попередні періоди

Наведений алгоритм зіставлення даних не є вичерпним та може змінюватись залежно від специфіки господарської діяльності, яку здійснює платник податків, що перевіряється.

V. Рекомендації щодо документування результатів проведення документальної перевірки податку на доходи фізичних осіб, єдиного внеску та військового збору

5.1. Якщо в процесі перевірки стосовно платника податків виявлено ризики можливого ухилення від сплати податку на доходи фізичних осіб, єдиного внеску та військового збору, посадовим особам контролюючих органів, які здійснюють перевірку, рекомендується виконати надалі дії щодо їхнього підтвердження та збору доказів:

5.1.1. опрацювання розбіжностей та ризиків, встановлених під час перевірки дотримання загальних вимог податкового законодавства. Доцільно здійснити аналіз розбіжностей та ризиків, виявлених під час дослідження загальної інформації та автоматизованого доперевірочного аналізу дотримання платниками податків загальних вимог податкового та іншого законодавства України, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи. При цьому рекомендується визначити вплив встановлених розбіжностей на достовірність даних і інформації, наданих платником податків до контролюючого органу, та можливі наслідки такого впливу. Також визначається ступінь ризику, ймовірні втрати бюджету від недоотримання надходжень із податку на доходи фізичних осіб, єдиного внеску та військового збору;

5.1.2. проведення аналізу економічних ризиків діяльності платника податків на предмет ділової мети та реальності здійснюваних операцій, їхньої відповідності ринковим умовам та виявлення ймовірних схем мінімізації податкових зобов’язань, сум єдиного внеску. При цьому досліджується бенефіціарність отримувачів доходу, кількість працівників, необхідна для виконання певного виду робіт, наявність основних засобів тощо. Досліджуються взаємовідносини з контрагентами – самозайнятими особами;

5.1.3. отримання додаткових пояснень і документальних підтверджень від платника податків. Якщо у порядку, визначеному законодавством, під час проведення перевірок виявлено недостовірність даних, що містяться у Податковому розрахунку, факти приховування (заниження) об’єктів оподаткування податком на доходи фізичних осіб та/або військовим збором, мінімізації податкових зобов’язань, бази нарахування єдиного внеску, ухилення від сплати податку на доходи фізичних осіб, військового збору, єдиного внеску, рекомендується направити платнику податків запит для отримання пояснень та їхнього документального підтвердження. Документальним підтвердженням можуть слугувати первинні документи, договори, внутрішні розпорядчі документи платника податків, відповіді на зовнішні запити, пояснення тощо;

5.1.4. звернення до підрозділу правового забезпечення щодо надання юридичного висновку. У разі виявлення під час документальних перевірок порушень законодавства, що пов’язані з неоднозначним тлумаченням норм права платником податків та органом ДПС, на кожному етапі здійснення перевірки у порядку, передбаченому Методичними рекомендаціями щодо порядку взаємодії між підрозділами органів Державної податкової служби України при організації, проведенні та реалізації матеріалів перевірок платників податків, затвердженими відповідним розпорядчим документом ДПС, доцільно звернутися до підрозділу правового забезпечення з пропозицією надати висновок про правомірність застосування певної норми;

5.1.5. проведення зустрічної звірки. Потреба у здійсненні зустрічної звірки виникає у разі необхідності встановлення повноти відображення господарських операцій платника податків, у разі виявлення ознак ризику мінімізації податкових зобов’язань чи ухилення від сплати

податку на доходи фізичних осіб, єдиного внеску та військового збору. У ході зустрічної звірки зіставляються дані первинних бухгалтерських документів, а також інших документів платника податків, що можуть слугувати документальним підтвердженням господарських відносин з платником податків, виду операцій, що здійснювалися між ними, обсягу розрахунків (виплати доходу платникам податків – фізичним особам). Це дозволяє з'ясувати повноту їхнього відображення в бухгалтерському обліку та податковій звітності;

5.1.6. здійснення вибіркової перевірки окремих господарських операцій платника. Для встановлення достовірності й законності відображення господарських операцій у бухгалтерському обліку, фінансовій та податковій звітності та підтвердження ймовірного ризику, який виявлений під час перевірки господарської діяльності платника податків, може здійснюватися вибіркова перевірка ризикових господарських операцій платника;

5.1.7. призначення експертизи. Якщо при проведенні перевірки виявляються обставини, розгляд яких потребує призначення експертизи, для її здійснення залучають експертів, що мають спеціальні знання у відповідній галузі відповідно до вимог Кодексу;

5.1.8. направлення запитів до інших органів та установ для збору податкової інформації, необхідної для виконання покладених на контролюючі органи функцій. В основі переважної більшості ризикових операцій є оформлення господарських операцій без їхнього фактичного проведення, тому рекомендується використовувати під час перевірки додаткову інформацію, яка підтверджуватиме висновки посадових осіб, які здійснюють перевірку, та стане підґрунтям для доказу ризиковості такої операції, що призвела до порушення податкового та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого здійснюють контролюючі органи. Отримання та використання такої інформації передбачено статтями 72, 73 та 83 Кодексу;

5.1.9. фіксація результатів відпрацювання ризиків. Оформлення результатів перевірки здійснюється відповідно до вимог нормативно-правових та розпорядчих документів ДПС, методичних рекомендацій, які регулюють питання організації та проведення документальних перевірок у цьому напрямі.

5.2. Перелік дій, наведених у пункті 4.1 цієї Методики, рекомендується застосовувати для підтвердження встановлених ризиків ухилення платника податків від сплати податку на доходи фізичних осіб, єдиного внеску та військового збору. Вони не є винятковими і можуть доповнюватися та коригуватися іншими діями з урахуванням їхнього впливу на результати господарської діяльності, враховуючи зміни у законодавчих та нормативно-правових актах надалі.

5.3. Під час проведення документальної перевірки посадовим особам, що здійснюють перевірку, необхідно вносити відповідну інформацію до підсистеми «Податковий аудит» ІКС «Податковий блок» на кожному етапі організації, проведення перевірки та реалізації її матеріалів.

VI. Взаємодія при організації, проведенні та реалізації матеріалів перевірок платників з податку на доходи фізичних осіб, військового збору та єдиного внеску

При організації, проведенні податкового контролю та реалізації матеріалів перевірок платників податків з податку на доходи фізичних осіб, військового збору та єдиного внеску рекомендується керуватися відповідними наказами Міністерства фінансів України та/або методичними рекомендаціями і розпорядчими документами ДПС, які регулюють питання здійснення контрольно-перевірочних заходів та документування їх результатів.

ТЕМА 13. КОНТРОЛЬ ПОДАТКОВИХ ОРГАНІВ У СФЕРІ ОПОДАТКУВАННЯ ДОХОДІВ ГРОМАДЯН

1. Особливості оподаткування доходів громадян.

2. Контроль податкових інспекцій у сфері оподаткування доходів громадян.

3. Особливості оподаткування доходів громадян

1. Особливості оподаткування доходів громадян.

Упродовж останніх років наша країна знаходиться на етапі переосмислення досягнутих результатів у сфері забезпечення злагодженого функціонування всіх складових податкової системи і пошуку нових ефективних напрямків її вдосконалення. Постає необхідність у досягненні такого рівня функціонування податкової системи, який би гарантував стабільні і достатні доходи бюджету для цілей належного фінансування суспільно необхідних видатків. У вирішенні цього завдання одне з провідних місць належить оподаткуванню доходів фізичних осіб як важливому фінансовому механізму держави.

Податок на доходи фізичних осіб (ПДФО) – загальнодержавний податок, розмір якого перебуває у прямій залежності від величини оподатковуваного доходу фізичних осіб (як резидентів, так і нерезидентів, які отримують доходи з джерел їх походження в Україні). Даний вид податку на відміну від тих, що стягуються у фіксованій сумі, досить швидко реагує на зміни, що відбуваються в економіці, особливо це стосується кризових явищ. Якщо фізична особа не буде отримувати дохід або його обсяг різко зменшиться, то й коштів до бюджету надійде значно менше.

Податок на доходи фізичних осіб є не лише одним з основних бюджетоутворюючих податків, а й важливим індикатором соціально-економічного становища в країні. Разом з поліпшенням добробуту платників податків – фізичних осіб, розширенням наявної бази оподаткування буде відбуватись збільшення надходжень до бюджету, що дасть змогу проводити активну соціальну політику. Окрім того, надходження від оподаткування доходів фізичних осіб відіграє не останню роль у міжбюджетних відносинах, формуючи дохідну частину як місцевих, так і державного бюджету України.

ПДФО виконує важливу регулятивну функцію у суспільстві, значення якої зростає з підвищенням ролі держави, її впливу на формування податкової культури платників. Така функція податків проявляється у диференціації умов оподаткування з метою сприяння розвитку пріоритетних галузей економіки та підтримки певних категорій населення. Соціально-регулятивна функція ПДФО полягає, насамперед, в наданні пільг з оподаткування доходів окремим групам фізичних осіб. Даний податок знаходиться у сфері інтересів усіх без винятку верств економічно активного населення країни, тому його значимість важко

переоцінити.

За допомогою ПДФО вирішуються такі досить складні завдання, як забезпечення достатніх грошових надходжень до бюджетів усіх рівнів; регулювання величини доходів та, відповідно, структури особистого споживання і заощаджень громадян; стимулювання найбільш раціонального використання одержуваних доходів; допомога найменш захищеним категоріям населення.

Особистий прибутковий податок (податок на доходи фізичних осіб) є однією з найдавніших форм фіскального адміністрування доходів громадян, яка нараховує декілька тисячоліть. Однією з найперших згадок вважається введення у 10 р. н.е. китайським імператором Ван Маном податку, який складав 10% доходів майстрів та інших кваліфікованих робітників [11]. В Стародавній Греції справляння податків з вільних громадян наштовхувалося на значну протидію. В Афінах особисті податки асоціювалися з печаткою рабства, тому більшість громадян вважали їх принизливими для себе. Однак, коли виникала потреба у значній кількості коштів, наприклад, для спорудження фортеці, громадських будівель, проведення військових дій, то рада або народні збори міста приймали рішення про процентні відрахування від доходів у вигляді 1/10 або 1/20 частин одержуваного доходу.

В Україні систему оподаткування громадян було запроваджено з ухваленням Закону України «Про прибутковий податок з громадян України, іноземних громадян та осіб без громадянства» від 5 липня 1991 р.

Відповідно до нього податок стягувався у ставках диференційованих за розміром доходу (перевищення встановленої межі оподатковувалося за ставками від 12 до 30 %), а мінімальна заробітна плата не підлягала оподаткуванню [12]. З 26 грудня 1992 р. і до 1 січня 2004 р. оподаткування регулювалося Декретом КМУ «Про прибутковий податок з громадян». Ставки прибуткового податку з сукупного оподатковуваного доходу громадян, які коливалися в інтервалі від 10 % до 50 %, і умови їх застосування було наведено у ст. 9 Декрету [13]. Протягом цього періоду часто змінювалася ставка податку, що відбувалося за рахунок активного розвитку ринкових відносин, поширення нових форм отримання доходів, згладжування значних диспропорцій між доходами низько та високозабезпечених верств населення тощо.

22 травня 2003 р. було ухвалено Закон України «Про податок з доходів фізичних осіб». Основними нововведеннями стали відмова від прогресивної шкали оподаткування та встановлення єдиної ставки у розмірі 15% (з 1 січня 2004 р. до 31 грудня 2006 р. діяла ставка 13%), надання податкових соціальних пільг, розширення бази оподаткування [14]. Однією з найочікуваніших подій у сфері реформування податкової системи стало прийняття Верховною Радою України 2 грудня 2010 р. Податкового кодексу, який вступив у дію із 1 січня 2011 р. У ньому головні нюанси справляння податку на доходи фізичних осіб регламентуються розділом четвертим. З введенням в дію норм ПКУ процедура нарахування податку на доходи фізичних осіб спростилася. До моменту його прийняття поняття «об'єкт» і «база» оподаткування не були розмежовані, що у свою чергу додатково вносило плутанину у визначення об'єкта оподаткування податком на доходи фізичних осіб. З 2011 по 2014 рр. застосовувалася мало

прогресивна шкала оподаткування, а основними ставками були 15 % і 17 % (у 2015 р. – 15 % та 20 %). У 2016 р. вступили в дію внесені зміни в ПКУ щодо оподаткування ПДФО, які полягали у запровадженні пропорційної шкали зі ставкою 18 %, яка є чинною і нині.

Тобто можна виділити чотири основні історичні етапи щодо законодавчого регулювання нарахування, стягнення та обліку податку на доходи фізичних осіб з проголошення незалежної України і до сьогодення відповідно до нормативно-правових актів, що були чинні у певний проміжок часу: I етап (24.08.1991р. – 26.12.1992 р.); II етап (26.12.1992 р. – 01.01.2004 р.); III етап (01.01.2004 р. – 01.01.2011 р.); IV етап (01.01.2011 р. по теперішній час).

Наразі існує чотири ставки ПДФО, які застосовуються в залежності від виду оподатковуваного доходу: 18 % (основна), 9 %, 5 % та 0 %. Згідно п. 164.1 ст. 164 ПКУ, базою оподаткування ПДФО є загальний оподатковуваний дохід, яким є будь-який дохід, що підлягає оподаткуванню, нарахований (виплачений, наданий) на користь платника податку протягом звітного податкового періоду (рис. 13.1).

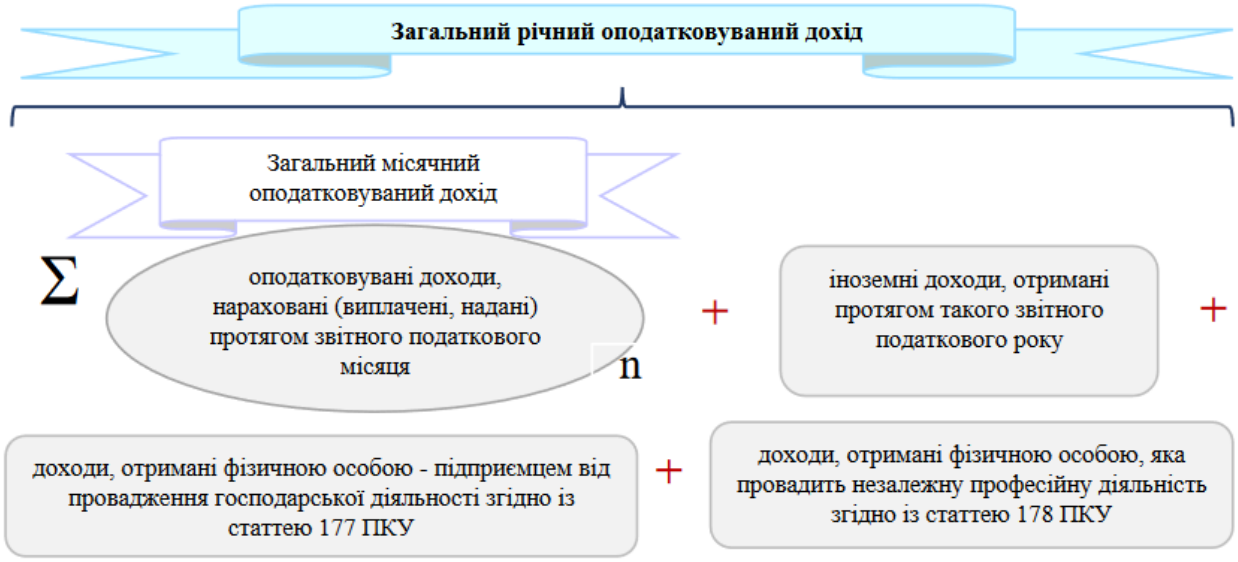


Рис. 13.1. Складові загального річного оподатковуваного ПДФО доходу

Окремої звітності з ПДФО не передбачено. У 2021 р. відбулося об’єднання звіту з ЄСВ та Податкового розрахунку (форма 1ДФ). Новий звіт отримав назву «Податковий розрахунок сум доходу, нарахованого (сплаченого) на користь платників податків – фізичних осіб, і сум утриманого з них податку, а також сум нарахованого єдиного внеску». Подається такий Розрахунок за кожний квартал, при цьому розбивка відомостей, у тому числі й щодо ПДФО, здійснюється по місяцях звітного кварталу [16].

Встановлення в Україні єдиної для всіх платників основної ставки на рівні 18% створює ситуацію, за якої частина населення з мінімальним чи середнім рівнями доходів, для яких основним, а часто і єдиним доходом є заробітна плата, сплачують значно більший обсяг податків у структурі власних витрат, ніж заможні верстви населення. Нерівномірне податкове навантаження, яке

призводить до зростання розриву між бідними та багатими, свідчить про необхідність реформування механізму справляння податку з доходів фізичних осіб.

2. Контроль податкових інспекцій у сфері оподаткування доходів громадян.

Для досягнення належної результативності податкового контролю передбачається певний арсенал контрольних заходів, комбінація яких забезпечить досягнення бажаних результатів при мінімальних затратах ресурсів.

Податковим кодексом України передбачені такі способи здійснення податкового контролю:

– ведення обліку платників податків;

– інформаційно-аналітичного забезпечення діяльності контролюючих органів;

– перевірок та звірок відповідно до вимог 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.

Відповідно до змісту пункту 63.2 статті 63 ПК України взяттю на облік або реєстрації у контролюючих органах підлягають всі платники податків. Взяття на облік у контролюючих органах юридичних осіб, їх відокремлених підрозділів, а також самозайнятих осіб здійснюється незалежно від наявності обов’язку щодо сплати того або іншого податку та збору.

Із системного аналізу норм підпункту 14.1.1.1 пункту 14.1 статті 14 та статті 62 ПК України можна зробити висновок, що облік платників податків є одним із елементів процесу адміністрування податків, а саме – його початковою стадією, а ведення обліку платників податків є одним із способів здійснення податкового контролю.

Залежно від виду об’єктів обліку, а також з урахуванням інших критеріїв, облік у контролюючих органах здійснюється за процедурами, порядок проведення яких визначений окремо для кожного виду об’єктів.

Виконання обов’язку щодо взяття на облік у контролюючих органах юридичними особами та самозайнятими особами залежить від набуття ними правосуб’єктності, тобто право- та дієздатності, які для цієї категорії осіб виникають одночасно після проходження процедури державної реєстрації в установленому законодавством порядку.

Що стосується фізичних осіб, то взяття їх на облік у контролюючих органах не залежить від обсягу дієздатності таких осіб, визначальним у цьому випадку є наявність об’єкту оподаткування. Реалізація фізичними особами, які не мають повного обсягу дієздатності, обов’язку щодо постановки на облік у контролюючих органах може/має бути здійснена законними представниками таких осіб або їх уповноваженими особами.

ТЕМА 14. КОРПОРАТИВНИЙ ПОДАТКОВИЙ МЕНЕДЖМЕНТ

1.Зміст поняття «корпоративний податковий менеджмент»

2. Податкове планування на підприємствах

3. Ухилення від оподаткування

1.Зміст поняття «корпоративний податковий менеджмент»

У відкритому економічному середовищі, де майбутнє не може бути визначене з абсолютною точністю, а теперішнє має кілька потенційних напрямів розвитку, суспільство знаходиться в ситуації постійного вибору, пошуку оптимального рішення відповідно до умов економічного середовища, що постійно змінюється. Становлення і розвиток податкової системи України свідчать про її переважну роль у формуванні та розподілі фінансових ресурсів держави. Разом з тим, діяльність суб'єктів підприємництва в сучасних умовах дає підстави стверджувати, що податковий менеджмент слід розглядати не лише на державному та базовому рівні, але й на рівні суб'єктів підприємництва, окремих видів діяльності та окремих сфер економіки країни.

Як свідчить практика, на мікрорівні до податкового менеджменту слід відносити діяльність підприємств пов'язану з податковим плануванням шляхом розробки бізнес-планів, а також діяльність пов'язану з забезпеченням бухгалтерського, управлінського та податкового обліку господарських операцій, що підлягають оподаткуванню. Вся ця діяльність спрямована на формування інформації, яка дає підстави суб'єктам підприємництва оперативно приймати управлінські рішення. Корпоративний податковий менеджмент — це вибір між різними варіантами здійснення фінансово-господарської діяльності підприємства і розміщення активів з метою досягнення максимально низького рівня податкових зобов'язань, які при цьому виникають. Залежно від характеру управлінських рішень у корпоративному податковому менеджменті виділяють такі основні напрями:

- поточний податковий контроль — заходи щоденного моніторингу зміни законодавчої бази;
- контроль правильності обчислення і переліку податкових зобов'язань, а також дослідження причин різних змін середньостатистичних показників підприємства;
- поточне податкове планування — заходи з поточної оптимізації оподаткування, складання типових схем господарських операцій і реалізації угод;
- складання податкового календаря – форма поточного фінансового плану управління податкових платежів, що розробляється на короткостроковий період;
- стратегічне податкове планування (варіаційно-податковий аналіз) — складання прогнозів податкових зобов'язань підприємства, а також схем реалізації заходів щодо зниження податкового навантаження на підприємство.

Податкове планування за умови його правильної організації дає підприємству можливість дотримуватися податкового законодавства шляхом правильності розрахунку податків, зборів та інших платежів податкового

характеру; звести до мінімуму податкові зобов'язання; максимально збільшити прибуток; розробити структуру взаємовигідних угод із постачальниками і замовниками; ефективно керувати грошовими потоками та уникати штрафних санкцій.

Особливістю корпоративного податкового планування є можливість застосування гнучкої структури корпорації для перерозподілу прибутку між відповідними структурними одиницями, які входять до складу корпорації.

Залежно від використовуваних інструментів, корпоративний податковий менеджмент може базуватися на :

- використанні податкових пільг — повне або часткове звільнення суб'єктів підприємництва від сплати певних податків, пов'язане з певною діяльністю або виробництвом певної продукції,

- використанні податкових лазівок — окремих питань підприємницької діяльності, не врегульованих податковим законодавством,

- використанні спеціально розроблених схем, оптимізації податкових платежів, які звичайно і є основним інструментом податкового планування.

Корпоративний податковий менеджмент кожного підприємства загалом, як і реалізації кожної окремої угоди зокрема, є індивідуальним і вимагає попереднього планування і розрахунків. Наявність на підприємстві спеціального структурного підрозділу, який здійснює податкове планування, його штат, можливість обслуговування в аудиторських і консалтингових фірмах залежатимуть не стільки від рівня податкового навантаження на підприємство, скільки від його фінансових можливостей.

Якщо у підприємства відсутні кошти на організацію служби податкового планування, то навіть при високому податковому навантаженні воно не зможе її організувати. Отже, кожне підприємство, формуючи службу податкового планування, має виходити, по-перше, з того, які кошти воно може спрямувати на організацію такої діяльності, і, по-друге, чи зможуть ці витрати окупитися, а якщо окупляться, то за який час. Що стосується великих підприємницьких структур, то в їхній організаційній структурі доцільно передбачати спеціальні відділи податкового планування [4].

До складу цих підрозділів (груп або відділів) можуть бути включені:

- фінансисти, які розробляють схеми податкового планування і оцінюють їхню можливу ефективність;

- бухгалтери — аналізують можливість відтворення таких схем у бухгалтерському обліку відповідно до норм чинного податкового законодавства і положень (стандартів) бухгалтерського обліку;

- юристи — готують необхідні документи для оформлення і виконання угод, а також аналізують схеми податкового планування з точки зору їх правової захищеності з урахуванням норм податків, фінансового, господарського, цивільного і міжнародного права.

Якщо відділ податкового планування на підприємстві не створюється, до реалізації окремих схем мінімізації податкових платежів доцільно залучати, крім керівника підприємства, юриста, бухгалтера і фахівця з податкового планування. Кожен з учасників оптимізації податкових платежів виконує чітко визначені

функції (рис.14.1):

- керівник підприємства приймає рішення про доцільність певної діяльності або схеми, дає юристу і бухгалтеру розпорядження щодо фактичних умов реалізації і очікуваних результатів податкової оптимізації;
- юрист аналізує правові аспекти угоди і її відповідність законодавству, узгоджує особливості реалізації угоди з контрагентами;
- бухгалтер здійснює розрахунки фінансових параметрів, порядок їх відтворення в бухгалтерському обліку і податковій звітності, розрахунок податків, які потрібно сплатити;
- фахівець із податкового планування оцінює всю інформацію, що надійшла від керівника, юриста і бухгалтера, і дає висновок стосовно можливості й доцільності реалізації такої схеми.

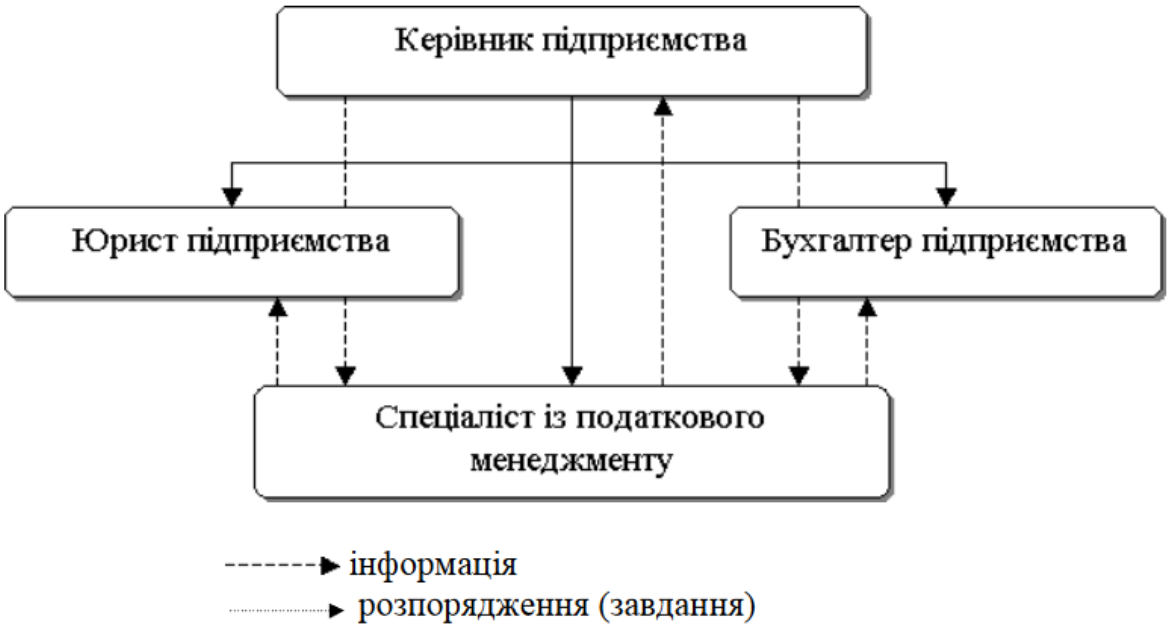


Рис. 14.1 Здійснення корпоративного податкового менеджменту

Корпоративний податковий менеджмент передбачає декілька рівнів, кожен з яких вимагає певних знань і навичок [5]:

- рівень перший — вивчити податкові закони і навчитися своєчасно і правильно сплачувати податкові платежі. Для цього треба знати лише перелік усіх податків і зборів, їх об'єкти оподаткування, ставки, джерело і терміни сплати.
- рівень другий — навчитися оптимально сплачувати податкові платежі (планувати пропорційність прибутків і витрат в одному податковому періоді, уникати дебіторської заборгованості, тобто не платити зайвого), аналізувати фінансовий стан підприємства;
- рівень третій — навчитися платити мінімально, застосовуючи законні методи зменшення податкового тиску.

Таким чином, корпоративний податковий менеджмент, будучи органічною частиною менеджменту фінансів країни, забезпечує наукове передбачення

розвитку і визначення шляхів здійснення розширеного податкового відтворення. При цьому ефективність податкового менеджменту значно підвищується за умови правильної і цілеспрямованої організації, що передбачає розробку плану, цілей і завдань податкового планування, а також розробку і реалізацію схем мінімізації податкових платежів.

2. Податкове планування на підприємствах

Податкове планування на підприємстві направлене на оптимізацію податкових потоків і регулювання процесу управління підприємством.

Розрізняють оперативне, тактичне та стратегічне податкове планування.

На оперативному рівні здійснюється планування поточних податкових потоків, розрахунку і сплати податків у звітному періоді.

На тактичному рівні податкове планування стає частиною загальної системи фінансового управління на підприємстві, під час якого складаються прогнози податкових зобов'язань підприємства та наслідків планованих операцій, які враховуються при формуванні прогнозів фінансових потоків підприємства. Стратегічне податкове планування передбачає складання податкового плану, спрямованого на досягнення стратегічних цілей підприємства. Основна мета стратегічного податкового планування полягає в розробленні таких моделей і варіантів ведення господарських операцій підприємств, які б в найбільшій мірі відповідали визначеним стратегічним цілям підприємства з урахуванням можливих змін в зовнішньому середовищі.

Податковими потоками підприємства шляхом використання науково обґрунтованих ринкових форм і методів та ухвалення управлінських рішень у сфері податкових доходів і витрат на макрорівні.

Корпоративний податковий менеджмент, як складова менеджменту підприємства має ті ж функціональні елементи, а саме: планування; організування; мотивування; регулювання; облік; контроль.

Реалізацію податкової політики та управління податковими платежами на підприємствах займаються або фахівці фінансового відділу або бухгалтерії.

До їх функцій входить:

- розроблення і обґрунтування застосування ефективного податкового режиму;
- створення та підтримка інформацій бази податкового законодавства;
- розроблення корпоративної податкової політики і податкового бюджету;
- здійснення корпоративного податкового планування, прогнозування та бюджетування;
- розроблення корпоративного податкового регулювання;
- здійснення внутрішнього податкового контролю та аналізу оподаткування підприємства;
- забезпечення виконання зовнішнього податкового контролю (своєчасне і повне представлення документації податковим органам);
- дотримання податкової дисципліни (своєчасне взяття на облік у відповідні органи та перереєстрація; розроблення податкового календаря та

регулювання сплати окремих податкових платежів; отримання податкових пільг);

- організація методичної роботи у сфері оподаткування на підприємстві.

3. Ухилення від оподаткування

Можна виділити такі причини ухилення платників податків від оподаткування:

- **етично-психологічні:**

а) високе податкове навантаження, яке не співставиме зкількістю благ, що реально надається державою суспільству;

б) надання податкових пільг окремим категоріям платників, ставить в гірші умови інших платників, які таким чином прагнуть вирівняти себе з пільговиками;

- **економічні:**

а) для підприємств, фінансове положення яких нестабільне, або які знаходяться на межі банкрутства, мінімізація податків часто є єдиним способом виживання;

б) підприємства фінансове положення яких стабільне, вдаються до мінімізації податків в залежності від економії, яку вони отримують в результаті таких дій, а також ступеня ризику бути притягненим до відповідальності у випадку виявлення порушення податкового законодавства;

- **техніко-юридичні:** недосконаліть податкового законодавства (наявність пільг, різних ставок оподаткування, джерел віднесення витрат, двозначність тлумачення окремих положень податкових законів).

На практиці існують різні шляхи мінімізації податкових платежів: а) з порушенням податкового законодавства; б) законними методами.

Перший шлях називається ухиленням від оподаткування. Він базується на свідомому приховуванні платниками своїх доходів і майна, виведенні бізнесу в «тінь», спотворенні бухгалтерської та податкової звітності.

Другий шлях передбачає законну мінімізацію податків. Для цього використовуються податкові пільги та податкові режими оподаткування, двозначне і неконкретне трактування окремих положень законів, їх неузгодженість між собою.

ТЕМА 15. ЗАХІДНИЙ ДОСВІД АДМІНІСТРУВАННЯ ПОДАТКІВ

1. Діяльність податкових органів у зарубіжних країнах.

2. Особливості адміністрування прямих податків у зарубіжних країнах.

3. Особливості адміністрування непрямих податків у зарубіжних країнах

1. Діяльність податкових органів у зарубіжних країнах.

На офіційному сайті Державної податкової Адміністрації вказано, що на сьогоднішнійдень в Україні створено податкову систему, яка за своїм складом та структурою подібна до податкових систем розвинутих європейських країн.

Закони з питань оподаткування розроблено з урахуванням норм європейського податкового законодавства, а також аспектів податкової політики ГАТТ/СОТ та інших міжнародних економічних організацій. Проте, практика, з якою стикаються суб'єкти підприємницької діяльності при здійсненні податкового контролю в Україні та у зарубіжних країнах, суттєво відрізняється.

Проблеми та перспективи діяльності податкових органів у зарубіжних країнах постійно обговорюються у наукових колах, на міжнародних зустрічах, конференціях, семінарах і брифінгах. Практика застосування контрольних дій у зарубіжних країнах надзвичайно цікава та корисна не лише дослідникам, а й фахівцям обліково-контрольних служб підприємств, працівникам органів ДПС та всім суб'єктам підприємницької діяльності. Проте, незважаючи на постійний інтерес до даного питання, все ще залишаються невирішені проблеми, а вивчення досвіду зарубіжних країн може реально допомогти й українській податковій системі при удосконаленні діяльності податкових органів.

Останні десятиліття в найбільш економічно розвинених країнах світу часто називають періодом «податкового вибуху». Вирішення цілого ряду складних соціальних проблем, фінансування крупних загальнонаціональних програм, забезпечення ефективного функціонування інститутів влади і основних державних структур викликали стійку тенденцію постійно зростаючого втручання держави в господарське життя, яке здійснюється, зокрема, через жорстку податкову політику і удосконалення системи збору податків.

При аналізі діяльності податкових органів у зарубіжних країнах необхідно виділити кілька базових принципів на яких будується податкова система, зокрема:

- побудова відносин між платником податків і податковими органами на принципахрівноправності і балансу прав і обов'язків сторін;
- відповідність засобів поставленим цілям. Відбір об'єктів здійснюється з позиціївисокої ймовірності виявлення порушень і, отже, збільшення обсягу донарахувань;
- невідворотність покарання. Будь-які спроби обману держави з боку платникаподатків будуть виявлені і приведуть до несприятливих наслідків.

У багатьох країнах співпраця з органами контролю відбувається за рахунок вдосконалення взаємовідносин платника податків та податкових органів. Більшість країн з розвиненим податковим адмініструванням прийшло до висновку, що побудова податкових правовідносин на основі зазначених вище принципів позитивно впливає на підвищення законослухняності платників податків, добровільну сплату ними податків і в кінцевому рахунку на податкові надходження.

Крім того, рівень добровільного дотримання податкового законодавства росте за рахунок роботи над правовою грамотністю і інформованістю суспільства, впровадження на рівні громадянського обов'язку в свідомість громадян виконання податкових зобов'язань.

Стандарт обслуговування платників податків Служби внутрішніх доходів Ірландії гарантує: послідовність, справедливість і конфіденційність; ввічливість і люб'язність у спілкуванні; достовірність інформації та право платника податків

на скарги, перевірки і апеляції.

Хартія прав платників податків податкової служби Австралії проголошує неупередженість спілкування, перевірку дій служби, пояснення прийнятих рішень, чесність і професіоналізм у веденні справ. Підвищена увага за кордоном приділяється створенню умов,за яких зростає рівень добровільного дотримання платниками податків податковогозаконодавства.

На думку фахівців податкових органів Швеції, добровільна сплата податків досягається за рахунок: налагодженого апарату контролю, що характеризується профілактикою, точністю та передбачуваністю; довіри платників податків, впевнених у гарній роботі податкової системи та виконанні податковими органами своїх завдань; введення доступних для розуміння правил оподаткування.

У Великобританії, крім принципів справедливості, сприяння і ясності, особлива увага приділяється якості обслуговування платників податків.

У Бельгії, за бажанням платника податків, податкові органи допомагають йому визначити перелік податків та платежів, які йому необхідно сплачувати. В Україні платник податків повинен самостійно визначати, які податки та платежі, відповідно до законодавства він має сплачувати. Це в свою чергу доволі часто призводить до ситуації, коли сумлінному платнику податків призначаються штрафні санкції за податками, що не були визначені та сплачені ним не з метою ухилення від оподаткування, а по незнанню. Це викликає у платника податків почуття несправедливості та недовіру до податкової служби.

Однією з поширених форм діяльності податкових органів в іноземних податкових системах є інститут попереднього податкового регулювання. Його сенс полягає в узгодженніплатником податків з податковим органом податкових наслідків угод, питань ціноутворення, розподілу прибутку, інвестиційних проектів, інших господарських операцій до їх фактичного здійснення. У західноєвропейських країнах дані відносини оформляються у формі: укладення податкових угод; отримання індивідуальних консультацій.

Згідно з положеннями Зводу фіскальних процедур Франції фіскальний рескрипт дає платнику податків право направити у фіскальний орган запит про правомірність планованої операції. Таким чином, він використовує право отримати податкову консультацію до укладення контракту. Прийняте податкове рішення є обов'язковим як для податкових органів, так і для платника податків, і зміні не підлягає. У разі відсутності відповіді упередбачені терміни платник податків здійснює дії з позиції їх повної правомірності, при цьому в майбутньому податкові органи не вправі розглядати дану угоду як правопорушення.

Аналогічна процедура є в США. Її реалізація відбувається двома способами. Перший

– це тлумачення публікуються податковим органом нормативних актів. Другий – письмові відповіді податкового органу платнику податків, який звернувся з попереднім запитом по угоді, яку він має намір укласти.

В Ізраїлі можна звертатись за консультацією до укладання угоди, під час і після його вчинення, при цьому головна умова – подати прохання про податкове вирішення до терміну здачі річного звіту.

У Німеччині процедура рескрипту обмежена консультуванням платників податків з питань оподаткування заробітної плати, митних зборів чи оцінки фактичних ситуацій у зв'язку з проведенням фіскального контролю. Опубліковані позиції, висловлені податковою адміністрацією, стають обов'язковими для неї, але при цьому не накладають обмежень на суд.

Висновок податкових угод можна розглядати як свого роду гарантію в стосунках платника податків та держави, а їх відсутність може перетворити податковий контроль в знаряддя свавілля і важіль тиску на сумлінного платника податків.

Податкове законодавство багатьох західних країн відрізняється детальним доопрацюванням. При цьому податкове право займає особливе місце в загальній системі прав цих держав. Найважливішим аспектом податкового законодавства є те, що в ньому не діє принцип презумпції невинності і вага доказів при розгляді судових позовів за податковими справами завжди лежить на платниках податків. Обвинувачений

(підозрюваний) при цьому не має права на відмову від дачі свідчень, які можуть бути використані проти нього в ході судового розгляду. Схожі правові норми діють у США, Франції, Німеччині, Швейцарії та деяких інших країнах.

У податковому законодавстві передбачені істотні виключення з громадянських прав і свобод, які задекларовано в конституціях багатьох країн: недоторканність житла, таємниця листування та ін. За твердженнями західних спеціалістів, дії влади, які в деяких випадках класифікуються як «втручання в приватне життя», в податковому праві розглядається як норма. Наприклад, при заповненні податкової декларації платник податків зобов'язаний повідомити відомості не лише про фінансове положення своєї сім'ї, а також про стан здоров'я, внески у фонди різних суспільних і політичних організацій та будь-які інші відомості, які податкові органи будуть вважати необхідними для нарахування суми податку. Так, у Швейцарії в податковій декларації вказуються дані про рухоме і нерухоме майно (по відношенню до автомобіля – марка, рік придбання, ціна), про наявність дорогоцінностей (вироби із золота, діамантів і т.п.), ощадні книжки із зазначенням номера, залишків вкладів, назв банків і т.д..

У багатьох країнах активно застосовується процедура «візиту і конфіскації», яка полягає у наділенні співробітників податкових відомств правом проводити обшуки за наявності дозволу судової влади. Дозвіл дозволяє проникати в торгові і приватні приміщення, збирати інформацію і документи, здатні довести дане шахрайство: таємна або фіктивна діяльність, приховування або передача доходів, фальсифікація в податковій пільзі. Окремим напрямком підвищення ефективності податкового контролю в зарубіжних країнах є координація дій різних органів державної влади та розробки комплексних методів протидії відходу від сплати податків і зборів та виконання положень податкового законодавства.

Партнерами італійських податкових органів в обміні інформацією є: торговельна палата промисловців, ремісників і працівників аграрного сектору; податкова поліція; податковий архів і картотека платників податків; відомство автомобільного реєстру цивільних транспортних засобів.

У Фінляндії ведеться розширений банк даних податкової служби, сформований і поповнюваний загальнодоступною інформацією. У зазначеній базі містяться дані кредитних бюро, аудиторів, реєстрів акціонерів компаній, кадастру об'єктів нерухомості, інформація про пайовиків, директорів, керуючих та інших фінансово відповідальних особах. Фінськими податковими органами ведеться активна боротьба з економічними злочинами. Вся робота по виявленню незаконних угод і структур ведеться через перевірки конкретних громадян, що входять в певні групи ризику, і відстеження їх персональних зв'язків.

Значні зусилля в зарубіжних країнах спрямовані на спрощення умов оподаткування. Робота спрямована на позбавлення громадян від збирання і представлення інформації про самих себе в податкові органи і передачу цієї функції у відання податкових органів. Платникам податків залишається тільки сплатити податки у разі згоди з пред'явленої сумою податку. Даний спосіб втілюється у вигляді системи утримання податку у джерела виплати, яка вже давно й успішно застосовується практично у всіх європейських країнах.

При забезпеченні податкового контролю у відносинах платника податків та податкових органів важлива роль належить спеціалізованим фірмам – податковим агентам, які займаються підготовкою податкових декларацій. Всі країни намагаються створити для них пільгові умови, проводять державну політику, підтримуючу дану технологію обліку податків (коли платникам вигідно звернутися до податкового агента та податковим агентам вигідно здійснювати свій бізнес).

У США одна з найбільш великих компаній, що виконують послуги податкового агента, нараховує по країні більше 26 тисяч пунктів по консультуванню платників податківта надання послуг сприяння в заповненні податкових декларації. В Австралії послугами податкових агентів користуються 75% платників податків.

Судова практика найкрупніших країн Заходу свідчить про те, що злочини в фінансовій сфері, у т.ч. і при податкових правопорушеннях, практично завжди є

«консенсусними», тобто здійснюються за попередньою домовленістю сторін (наприклад, міжсуб'єктами оподаткування або між ними і корумпованими представниками влади). При цьому використовується як недосконалість законодавчих актів і «допомога» корумпованих чиновників, так і традиційні способи ухилення від сплати податків шляхом приховування прибутків, проведення складних міжбанківських комбінацій і багатоканального

«просування» грошей в різні сфери тіньової економіки. Спеціалісти відзначають складність документування і формування доказової бази подібних злочинів, оскільки основні учасники протиправних дій глибоко законспіровані, а їх дії, як правило, ретельно сплановані і добре організовані.

Тому в більшості західних країн податкові судові позови виключені із сфери майнових позовів і по суті прирівняні до карних справ. Відповідно, за навмисне приховування прибутків від оподаткування законодавством передбачені такі ж суворі покарання, як і за карні злочини.

Специфіка податкового законодавства і складність судового розгляду

справ про правопорушення в податково-фінансовій сфері обумовили створення в деяких західних країнах, наприклад, в США і Німеччині, інституту «податкових судів», які, діючи в загальних рамках системи юстиції, займаються виключно розглядом позовів з податкових питань. В ці ж судові органи можуть бути оскаржені рішення податкових властей про застосування фінансових санкцій (про накладення штрафу, арешту на майно тощо).

Практику діяльності податкових органів і методи податкового контролю зарубіжних країн, можна сміливо назвати універсальними, і використовувати їх для вдосконалення податкового контролю в Україні. Необхідно взяти на «озброєння» податковим органам України, такі напрями розвитку контролю:

- налагодження довірчих взаємин платника податків та податкових органів;
- робота над правовою грамотністю і інформованістю суспільства;
- налагодження попереднього податкового регулювання;
- узгодження платниками податків з податковими органами нових схем організації бізнесу;
- посилення координації дій різних органів державної влади та розробка комплексних методів протидії ухиленням від сплати податків і зборів та виконання положень податкового законодавства;
- спрощення умов оподаткування фізичних осіб шляхом позбавлення громадян від збирання і представлення інформації про самих себе в податкові органи, шляхом об'єднання баз даних різних відомств;
- автоматизація форм податкового контролю, поліпшення методик податкового контролю.

2. Особливості адміністрування прямих податків у зарубіжних країнах.

Батьківщина першої в світі наукової школи управління державними фінансами та фіскального адміністрування, найпотужніша країна Європейського Союзу за рівнем економічного розвитку та фінансового потенціалу – Федеративна Республіка Німеччина (далі – ФРН).

Та, перш ніж досягти цього, німецький народ пройшов через драматичні випробування історичної долі. Конгломерат трьохсот самостійних князівств, 50 суверенних міст, 1500 автономних володінь лицарів, окупації наполеонівською Францією, два об'єднання країни – в 1871 році і в 1990 році, поразки в Першій і Другій світових війнах, періоди гітлерівського режиму та післявоєнної відбудови країни – все це треба було пережити, щоб прийти до німецького "економічного дива".

З 1871 року в цій країні проводилась політика фіскально-бюджетної децентралізації. Прямі податки, а також мито, акцизи на тютюнові вироби, пиво, горілку, цукор і сіль були закріплені за бюджетами так званих імперських територій – земель, що були колишніми самостійними державами. У Веймарській республіці (1918 р.) фінансовий суверенітет земель був ліквідований, такий порядок існував до 1945 р. Після створення ФРН у 1949 році фіскально-бюджетна децентралізація була відновлена.

Німеччина – батьківщина першої в світі наукової школи управління державними фінансами та фіскального адміністрування - так званої камералістики. Недивно, що саме з Німеччини походить один із сучасних напрямків неолібералізму – фрейбурзька школа ордолібералізму, представники якої поєднують переваги вільного ринкового підприємництва і демократії з необхідністю твердого правопорядку.

Для ФРН характерна складна багатоступенева система розподілу всієї сукупності податкових надходжень між різними бюджетами, проте ця система забезпечує ефективне вертикальне (між федерацією, землями й общинами) та горизонтальне (між окремими землями, а в межах земель – між общинами) фінансове вирівнювання, метою якого є гармонізація можливостей соціальноПекономічного розвитку всіх регіонів. Особливо велика роль у такому вирівнюванні належить податку на додану вартість у силу його фіскального значення (близько 30% бюджетних доходів), а також мінливої пропорції відрахувань від податку в залежності від податкового потенціалу земель-донорів і дотаційних земель.

В адміністративно-територіальному відношенні до складу сучасної Федеративної Республіки Німеччини входить 16 федеральних округів і біля 11 тис. общин (органів місцевого самоврядування), що входять до складу округів.

Для ФРН властива множинна податкова система, що налічує близько 40 окремих податків. Податки розділяються на п’ять груп:

загальні (надходять у бюджети різних рівнів);федеральні;

земельні;

общинні (місцеві);релігійні.

Загальні податки:

прибутковий; корпоративний;

на додану вартість;

на доходи від капіталу.

Федеральні: акцизи на нафтопродукти; тютюнові та спиртогорілчані вироби; страховий податок. Земельні: податок із власників автомобілів; майновий; на спадщину і дарування; акциз на пиво. До общинних належать промисловий і поземельний податки.

Упродовж віків, починаючи ще від часів камералістів, які в XVI–XVIII ст. виконувалифункції управителів державними скарбницями та збирачів податків у численних німецьких державах, у Німеччині поступово складалася високопрофесійна податкова служба, традиційно організована на високому рівні та укомплектована кваліфікованим персоналом. Уїї сучасному стані вона може слугувати взірцем для інших країн.

Спеціального податкового відомства в Німеччині не існує. Функції податкової служби виконують федеральні та земельні фінансові відомства, відповідно підпорядковані федеральному та земельному міністерствам фінансів. Досить своєрідна організаційна структура відображає федеративний устрій держави і неабиякий рівень автономності 16-ти федеральних земель. Адмініструванням податку на додану вартість, фіскальними монополіями, митом і фінансовими взаємовідносинами з бюджетом Європейського Союзу

відають федеральні фінансові органи, решту податків адмініструють земельні фінансові органи. У кожній федеральній землі, крім того, є так звана Верховна фінансова дирекція (в іншому перекладі: Головне фінансове управління), підпорядкована одночасно і федеральному, і земельному міністерствам фінансів. Верховній фінансовій дирекції безпосередньо підпорядковані податкові інспекції і митні органи. Верховна фінансова дирекція по суті є посередницьким органом.

Головний функціональний і найбільш масовий структурний підрозділ податкової служби ФРН – податкова інспекція. Чисельність персоналу типової інспекції складає від 100 до 300 працівників у розрахунку один співробітник на 600 платників податків (фізичних осіб). Інспекцію очолює начальник, за фахом, зазвичай, юрист. Інспекція складається з відділів за видовими ознаками податків. У великих інспекціях існують відділи оподаткування юридичних осіб, слідчі та розшукові відділи. Податкова поліція (служба податкових розслідувань) Німеччини, так звана "Штойфа", була створена в 1922 р. у часи Веймарської республіки, реформована у 1934 році.

Сучасну діяльність "Штойфи" регламентує "Закон про загальний порядок оподаткування" та „Закон про контроль і прозорість у підприємницькій діяльності" (1977 р.). Згідно з даним законом до компетенції німецької податкової поліції відносяться кримінальне переслідування та податковий розшук, що реалізуються через функції даної служби: - розслідування податкових злочинів і порушень порядку нарахування та сплати податків; - визначення бази оподаткування у випадках податкових злочинів, а також порушень порядку вирахування і сплати податків; - виявляння невідомих податкових злочинів та обставин, які є основою для виникнення податкового зобов'язання.

При розслідуванні податкових злочинів співробітники податкової поліції мають права обов'язки, якими наділені працівники кримінальної поліції (право на обшук, виймання документів, арешт майна, затримання та попереднє ув'язнення підозрюваного). Більше того, агенти "Штойфи" наділені правом на перегляд ділових і банківських документів, записників, рахунків майже усіх державних установ (за винятком деяких спецслужб) і приватних організацій, на що представники кримінальної поліції права не мають.

Вартий уваги німецький досвід поєднання в податковому процесі прав і обов'язків громадян. Так, сам факт податкового розслідування завдає шкоди репутації людини. Тому, в разі безпідставного притягнення до розслідування, платнику податків має бути компенсована нанесена шкода. Але разом із тим на платника покладений обов'язок сприяння податковим органам. Він має інформувати податкову службу про всі факти, що мають значення для належного оподаткування.

Органи фінансового розшуку ФРН працюють у тісній взаємодії з кримінальною поліцією і прокуратурою. Вони можуть проводити розслідування як за замовленням останніх, так і з власної ініціативи. Співробітники фінансового розшуку беруть також участь у слідчих заходах по кримінальних справах, якщо вони мають зв'язок з правопорушеннями у сфері оподаткування.

За деякими виключеннями “Штойфа” входить до складу земельних міністерств фінансів.

Податковий орган на власний розсуд приймає рішення про призначення перевірок, їх терміни та обсяг. Робота по проведенню контрольних перевірок організовується на основі планів, які затверджуються щорічно і щоквартально керівником податкового органу. Вищі податкові інстанції практично не беруть участі у складанні вказаних планів. Однак їм надано право самостійно проводити перевірки окремих платників податків за своїм вибором. Передбачено два способи відбору платників податку для проведення документальних перевірок: - випадковий відбір – передбачає вибір об’єктів для проведення контрольних перевірок на основі використання методів статистичної вибірки; - спеціальний відбір – забезпечує цілеспрямований вибір платників податків, про яких є інформація відносно високої вірогідності податкових порушень.

Загалом, попри унікальну множинність і розмаїтість податкової системи, дляНімеччини властивий високий ступінь збирання податків. Такий результат обумовленийдекількома факторами: дисципліною і відповідальністю платників податків, національною схильністю до установленого порядку; високим рівнем професіоналізму персоналу податкової служби; докладним, якісно розробленим податковим законодавством, яке, зазвичай, виключає суперечливу інтерпретацію окремих положень, а тому зводить до мінімуму конфлікти між платниками і податковими органами з приводу змісту норм закону.

3. Особливості адміністрування непрямих податків у зарубіжних країнах

На сьогоднішній день в Україні створено податкову систему, яка за своїм складом та структурою подібна до податкових систем розвинутих європейських країн. Закони з питань оподаткування розроблено з урахуванням норм європейського податкового законодавства, а також аспектів податкової політики ГАТТ/СОТ та інших міжнародних економічнихорганізацій.

В той же час адміністрування податків в Україні дещо відрізняється від країн ЄС.

1) В країнах Євросоюзу пріоритетом діяльності податкових органів є робота з неплатниками: - особами, які обліковуються у податкових органах та які через будь-які причини не подають або припинили подавати податкову звітність та сплачувати податки, - особами, які займаються господарською діяльністю, одержують доходи від такої діяльності і при цьому не обліковуються у податкових органах і не сплачують податки. В Україні, на жаль, таким особам не приділяється достатньо уваги. Робота органів ДПС України зосереджується навколо платників податків, які свідомо та самостійно реєструються в установленому порядку.

2) Багато зарубіжних країн дотримуються наступного принципу обліку платниківподатків: платник податків перебуває на обліку в податковій службі, а не в окремому органі податкової служби виконавчого рівня. Досвід більш як 20 країн-членів ОЕСР свідчить про значні переваги від такого підходу до обліку як для платників податків, так і для податкової служби. Зокрема, платники податків

можуть подавати заяви та податкову звітність, здійснювати звірку, отримувати різноманітні документи та консультації у будь-якому органі податкової служби виконавчого рівня або по телефону чи в електронному вигляді (у тому числі в режимі реального часу). Податкова служба отримує більше можливостей щодо контролю за дотриманням податкового законодавства платниками податків та щодопідвищення якості їх обслуговування. В Україні контроль за платниками податків та їх обслуговування здійснюється виключно у органі податкової служби за місцем обліку.

3) Зарубіжні країни, які мають єдиний державний інформаційний ресурс стосовно даних про громадян, нерезидентів, платників податків, об'єкти оподаткування тощо, з доступом до нього в межах повноважень органів державної влади, прокуратури, місцевого самоврядування, правоохоронних органів, фізичних та юридичних осіб, отримують ряд переваг як для органів державної влади (можливість оперативно отримувати достовірну інформацією, не вимагаючи від громадян різноманітних довідок), так і для громадян (економію часу, який вони витрачали на отримання таких довідок).

В Україні натепер лише створюються технічні можливості для забезпечення доступу державним органам в межах їх повноважень до інформації, наявної в базах даних інших державних органів.

4) У деяких країнах, наприклад у Швеції, особа автоматично отримує цивільний реєстраційний номер від народження або імміграції в країну. Таким чином, громадянин Швеції не має потреби звертатися до податкової служби, подавати заяви, очікувати на документ. В Україні, на жаль, не вдалося врегулювати питання щодо автоматичного присвоєння реєстраційного номера облікової картки платника податків на підставі інформації Мінюсту про новонароджених.

5) Визначення ризикових платників податків під час проведення процедури їх реєстрації платниками ПДВ є нормою для багатьох країн Європи. Наприклад, податківці Ірландії вибірково відвідують взятих на облік платників податків, результати відвідування порівнюють з реєстраційними даними та іншою інформацією, а податківці Великої Британії та Литви мають повноваження отримувати додаткову інформацію від платника, якщо заявана реєстрацію платником ПДВ містить сумнівні дані. У Швеції - використовують інформацію, отриману від третіх осіб. В Україні аудит реєстрації суб'єктів господарювання не передбачено чинним законодавством, зокрема відповідні положення, які пропонувалося внести до Податкового кодексу, не були прийняті. Таким чином, кількість перевірок сум ПДВ, заявлених платниками до відшкодування, залишається досить великою.

1) В Європейських країнах, наприклад у Бельгії, за бажанням платника податків, податкові органи допомагають йому визначити перелік податків та платежів, які йому необхідно сплачувати. В Україні платник податків повинен самостійно визначати, які податки та платежі, відповідно до законодавства він має сплачувати. Це в свою чергу доволі часто призводить до ситуації, коли сумлінному платнику податків призначаються штрафні санкції за податками, що не були визначені та сплачені ним не з метою ухилення від оподаткування, а по

незнанню. Це викликає у платника податків почуття несправедливості та недовіру до податкової служби.

2) В багатьох країнах Євросоюзу за одним податком існує тільки одна форма податкової звітності. Форми податкової звітності прості та зрозумілі. Інструкції позаповненню форм виписані таким чином, щоб не було можливості їх різного трактування. Наприклад, у Нідерландах та Бельгії декларація з ПДВ складається з 1 сторінки. Податковим Кодексом України встановлено 23 податки та збору (18 загальнодержавних та 5 місцевих). Кількість форм податкової звітності значно перевищує загальну кількість податків та зборів, тому що в Україні застосовується практика, коли для адміністрування одного податку затверджується декілька форм податкової звітності та додатків до них. Так, наприклад, по податку на прибуток підприємств затверджено 12 форм податкової звітності та 56 додатків до них, а по податку на додану вартість –11 форм податкової звітності та 22 додатки. Форми податкової звітності громіздкі та потребують уніфікації показників та обов'язкових реквізитів, що в них містяться. Більшість форм не мають інструкцій по їх заповненню.

3) Тенденція до подання податкових декларацій в електронному вигляді спостерігається у майже всіх Європейських країнах. У Латвії вже запроваджено безкоштовне підключення та використання платниками системи електронного декларування он-лайн. В Україні також створюються зручні умови для подання платниками податків податкової звітності в електронному вигляді в межах проекту модернізації ДПС. Електронний сервіс надаватиме можливість платникам податків формувати податкову звітність в режимі реального часу. При цьому будуть автоматично заповнюватись розрахункові поля декларацій, та ті, дані за якими наявні в базі даних ДПС.

4) Податкова звітність з податку на прибуток в багатьох країнах подається 1 раз на рік(Великобританія, Чехія), а з податку на додану вартість - щоквартально (Великобританія, Кіпр). У той час, як в Україні кількість звітних періодів значно більше, що призводить до збільшення часу, який платник витрачає на справляння податків.

5) У таких Європейських країнах як Швеція, Данія, Велика Британія застосовується найбільш ефективна, прозора та проста системи сплати податків − Єдиний рахунок. Ця система дозволяє платнику податків одним платіжним дорученням сплатити грошові зобов'язання по всім податкам та зборам, обов'язковим йому до сплати, та стовідсотково запобігає помилок при перерахуванні коштів. При цьому податкова служба має реальну картину про стан розрахунків платників податків з бюджетами, а саме - ситуація, коли у одного платника податків одночасно по одному податку обліковується переплата, а по іншому податковий борг є неможливою. Платники податків зазначених країн вважають запровадження Єдиного рахунку для сплати податків найважливішим досягненням податкової служби, яке значно покращило взаємовідносини з податковою службою,скоротило бюрократичні процедури та витрати, пов'язані зі сплатою податків.

За останні роки багато країн у Європі почали застосовувати подібну систему податкових платежів, зокрема, за останні роки Єдиний рахунок для

сплати податків запроваджено у Бельгії. Натепер в Україні відсутні технічні можливості для запровадження Єдиного рахунку для сплати податків, але ведеться робота щодо їх створення. Разом з тим Україна підтримує стосунки у сфері оподаткування з іншими державами, які застосовують діючі в усьому світі стандарти, розроблені Організацією економічного співробітництва та розвитку і Організацією Об'єднаних Націй, завдяки чому забезпечується адаптація законодавства України у сфері адміністрування податків до законодавства інших країн.

ТЕМА 16. МІЖНАРОДНЕ ПОДАТКОВЕ ПЛАНУВАННЯ

1. Основи міжнародного податкового планування.

2.Сутність міжнародного податкового планування.

3.Види міжнародного податкового планування

1. Основи міжнародного податкового планування.

В економічній та юридичній літературі приділяється значна увага аналізу питання міжнародного податкового планування при здійсненні зовнішньоекономічної діяльності, створенні структурних філіальних підрозділів, застосуванні методів міжнародного податкового планування в конкретних практичних ситуаціях.

Міжнародне податкове планування можна розглядати як напрям податкового планування, який передбачає застосування специфічних міжнародних інструментів планування. Під інструментами міжнародного податкового планування розуміють організаційні, технологічні, правові та ресурсні фактори, використання яких приводить до досягнення цілей податкового планування.

Міжнародне податкове планування – це [6, с.32]:

— вибір між різними варіантами і методами здійснення фінансово-господарської діяльності і розміщення активів, напрямлених на досягнення як найнижчого рівня податкових зобов'язань, які при цьому виникають;

— зниження глобального податкового тягаря фізичних і юридичних осіб, яке допускається законодавством з метою максимізації їх сукупних доходів, одержаних у всіх юрисдикціях ведення зовнішньоекономічної діяльності;

— податкове планування, яке поширюється на зовнішньоекономічні операції суб'єктів підприємництва.

Податкове планування - це діяльність по мінімізації податків, яка не вступає в протиріччя з законом. Ухилення від податків - це порушення закону, в особливо серйозних випадках - кримінальний злочин.

Податкове планування (tax planning) включає в себе:

— аналіз правової інформації з здійснюваним операціям;

— оцінку податкових зобов'язань, що накладаються на компанію при здійсненні операцій;

— оптимізацію проведених операцій з урахуванням податкових зобов'язань;

— підготовку необхідних документів і обгрунтувань для оформлення і забезпечення операцій;

— здійснення розрахунків і оплати податків у разі потреби.

Основними принципами податкового планування є:

— законність всіх способів і методів оптимізації оподаткування;

— економічність впровадження схем оптимізації оподаткування;

— індивідуальний підхід до розробки схеми діяльності та особливостей конкретної компанії-платника податків;

— комплексність і багатоваріантність застосування розроблених схем та методів оподаткування.

Податкове планування – це система заходів, спрямованих на законне зменшення податкових зобов'язань платника податків, а також на полегшення і спрощення податкового адміністрування (сплати податків і відповідної звітності).

З точки зору ефективності, на думку західних економістів, завданням податкової системи є встановлення неупереджених норм оподаткування, тобто норм, які б не могли діяти ні проти, ні на користь якого-небудь виду діяльності. Рішення про господарську діяльність, інвестування та споживання мають прийматися з причин, не пов'язаних із оподаткуванням.

Концепція неупередженого міжнародного оподаткування має такі правила:

— Неупередженість стосовно експорту капіталу. Податкова система відповідає цьому правилу, якщо на вибір платника податку - інвестувати у себе в країні чи за кордоном - питання оподаткування не впливають;

— Неупередженість щодо імпорту капіталу (іноземна, або конкурентна неупередженість). Це правило вважається виконаним, якщо всі діючі на ринку фірми обкладаються податком за однаковою ставкою;

— Національна неупередженість. Згідно з цим правилом загальний прибуток на капітал, який розподіляється між платником податку та державою, має бути однаковим, незалежно від того, де інвестовано капітал: всередині країни чи за кордоном.

2.Сутність міжнародного податкового планування.

Податкове планування — це діяльність з розробки та практичного застосування схем, які дозволяють знизити податковий тиск, це методи і заходи, спрямовані на збільшення коштів, які залишаються в розпорядженні підприємства після сплати належних податків. При цьому податкове планування повинне спиратися не лише на аналіз поточного законодавства, а й на загальну принципову позицію фіскальних органів з питань оподаткування та перспективне законодавство для уникнення в майбутньому додаткових податкових витрат при ухваленні тих чи інших законів.

Податкове планування повинно базуватись не тільки на вивченні текстів діючих податкових законів і інструкцій, але і загальної позиції, яку займають податкові органи різних країн з тих чи інших питань, проектів законів по

податках, податкових реформ, що готуються, а також на аналізі загальних напрямків податкової політики, яка проводиться урядом країни.

Міжнародне податкове планування – вибір між різними варіантами і методами здійснення фінансово-господарської діяльності і розміщенні активів, направлених на досягнення як найнижчого рівня податкових зобов'язань, які при цьому виникають. Вочевидь, що в ідеалі таке планування повинно бути якомога перспективнішим, особливо стосовно вибору об'єктів капіталовкладень [3, с. 234].

На сьогоднішній день оптимізація оподаткування цікава, перш за все, крупному й середньому бізнесу. Такі компаній набувають міжнародних корпоративних форм, формують холдинги. Саме у таких ситуаціях особливе значення матиме міжнародне податкове планування в рамках компаній і холдингів, яке по суті своїй засноване на відмінностях у системі оподаткування тих країн, де засновані компанії холдингу з урахуванням спеціальних угод, які існують між такими державами.

Податкові ставки на доходи компаній, дивіденди, роялті та ін. в багатьох державах досить високі. Тому компанії, зокрема крупні корпорації й холдинги, намагаються всіма можливими способами зменшити податковий тягар. На жаль, не завжди законними способами, іноді навіть шляхом ухиляння від сплати податків. Тому ці компанії інколи допускають помилки.

Ось деякі типові помилки податкового планування міжнародних холдингів і компаній:

– ухиляння від сплати податків;

– обхід законно встановлених податків;

– нераціональна побудова корпоративної структури компанії;

– нераціональний розподіл прав на різні види активів усередині холдингової компанії;

– нераціональна побудова фінансових потоків і договірних відносин у холдинговій компанії [4, с. 153].

Прагнучи якнайшвидше отримати найбільші прибутки при одночасному зменшенні витрат по сплаті податків, міжнародні корпоративні структури формуються деколи дуже поспішно, що неминуче спричиняє згадані помилки, які можуть перетворити податкові виплати й витрати на обслуговування холдингової компанії не на податкову економію, а до значну переплату.

Отже, організація системи податкового планування вимагає, крім усього іншого, наявності певних ресурсів: фінансових, матеріально-технічних, інтелектуальних. Таким чином, враховуючи можливу відповідальність за невдалі спроби податкових оптимізації при систематизації податкового планування на підприємстві, бажаним є залучення сторонніх спеціалізованих організацій або фахівців, які мають досвід у цій сфері і можуть оцінити й намітити шляхи систематизації податкового планування на підприємстві.

3.Види міжнародного податкового планування

Міжнародне податкове планування (далі – МПП) можна розглядати як напрям податкового планування, який передбачає застосування специфічних міжнародних інструментів планування. Під інструментами МПП розуміємо організаційні, технологічні, правові та ресурсні фактори, використання яких приводить до досягнення цілей податкового планування.

Основними інструментами міжнародного податкового планування є:

— комерційні, фінансові та інші технології отримання ефекту, що відповідає цілям податкового планування: трансфертне ціноутворення, переміщення місця реєстрації і/чи діяльності учасника в юрисдикцію з сприятливим податковим режимом і, відповідно, переміщення бази оподаткування, скорочення бази оподаткування та інше;

— ухилення від податків – незаконна технологія зменшення податкового тягаря чи навіть повного ухилення від податків уважається неприйнятною в МПП;

— іноземні податкові юрисдикції, економічні об’єкти і юридичні особи, зареєстровані в іноземних юрисдикціях, що володіють перевагами, які становлять інтерес для податкового планування;

— міжнародні податкові угоди про уникнення подвійного оподаткування;

— прогалини і непорозуміння в національних податкових законодавствах.

Можливість міжнародного маневрування фінансами і зведення податків, а також небажаного контролю держави до нуля існує завдяки тому, що у будь-якого бізнесу завжди існуватиме декілька ступенів свободи (змінних) Підбираючи значення змінних, можна знайти оптимальний варіант діяльності. Ось перелік цих важливих ступенів свободи.

Перша змінна – податкова політика в різних державах. Очевидно, що при отриманні одного й того самого доходу в Україні і Німеччині треба буде сплатити різні податки. Таким чином, можна маневрувати, розміщуючи суб’єкт, який отримує прибуток, у найвигіднішому місці.

Друга змінна – організаційно-правова форма бізнесу. Це може бути акціонерне товариство (корпорація), повне товариство тощо. Оскільки найчастіше для різних форм передбачені різні правила оподаткування, існує можливість вибрати ту з них, яка в даній державі дасть найбільші податкові переваги.

Третя змінна – форма отримання доходу від свого бізнесу. Різні види доходу, як правило, обкладаються різними за розміром податками. Приміром, можна отримувати дохід від свого підприємства у вигляді дивідендів, заробітної плати чи виплати за надані цьому підприємству послуги. Перевага з’являється тоді, коли вдається юридично правильно трансформувати один вид доходу в інший.

Корисний ефект МПП може бути отриманий у вигляді підвищення рентабельності бізнесу, захисту активів, зростання конкурентоспроможності товарів на ринку, легалізації доходів, переведення платежів у готівку та інше.

Навряд чи будь-хто з підприємців не обмірковує питання, яким чином

вивести свій бізнес з-під державного контролю, і при цьому не вступити в конфлікт із законом. Для успішної діяльності необхідна свобода – особиста та фінансова, що означало б мінімальні податки та державний контроль. Тоді як стратегії конкретного бізнесу – це цілі, які ведуть даний бізнес до процвітання і залишають конкурентів далеко позаду Досягаються ці цілі завдяки податковому і фінансовому плануванню. Це мистецтво не тільки звільняти капітал від податків, але й оберігати його від усіх інших посягань, анонімно володіти капіталом і анонімно його інвестувати, обходити валютні обмеження, вільно і законно переміщувати капітал у будь-яку точку планети без будь-якого контролю.

Податкове планування здійснюється шляхом застосування податкових норм на території різних держав-юрисдикцій. Юрисдикція - це держава або окрема його територіальна одиниця, місцеве законодавство якої передбачає надання податкових пільг.

Основні цілі податкового планування:

1. Зниження податкових ставок шляхом застосування податкових норм іноземних держав, які передбачають нижчі податкові ставки. Наприклад: корпоративний податок на о. Мен (Великобританія) становить 0%, податок на приріст капіталу в Чорногорії – 4,5%.

2. Усунення подвійного) оподатковування шляхом застосування відповідних міжнародних договорів, у результаті чого, податки або не сплачуються взагалі, або сплачуються лише в одній країні. Наприклад: Україна нині має близько 65 підписаних Міжнародних договорів про запобігання подвійному оподатковуванню.

3. Зменшення оподатковуваної бази шляхом перенесення діяльності на території, де вони не підлягають оподатковуванню. Наприклад: на території Сінгапуру діяльність судновласників не обкладається податком на прибуток.

4. Усунення фінансової звітності й ведення бухгалтерії шляхом здійснення діяльності в країнах, де не передбачений такий обов'язок. Наприклад: Британські Віргінські острови, Сент-Вінсент і Гренадини.

5. Збільшення звітного фінансового періоду шляхом застосування відповідних податкових норм іноземних держав. Наприклад: Великобританія.

6. Одержання відтермінування для сплати податків шляхом внесення певного розміру інвестицій в економіку конкретної держави. Наприклад: Вірменія, Македонія.

При здійсненні більшості міжнародних комерційних операцій виникає два види оподаткування прибутку:

1. На території (Платника коштів), де отриманий дохід виникає податок на дохід – репатріаційний податок.

2. На території, де Одержувач доходу є резидентом, виникає податок на прибуток.

Податку на дохід можна уникнути таким чином:

– здійснення міжнародної торговельної діяльності;

– застосування норм діючого національного права (відсутність такого податку на території деяких країн);

– застосування положень міжнародних договорів про запобігання подвійного оподатковування.

Податку на прибуток можна уникнути таким чином:

– застосування юрисдикції, що звільняє певний вид доходу від оподатковування (дивіденди, фрахтові платежі, операції із цінними паперами й корпоративними правами і т.д.);

– застосування юрисдикції, що має територіальну систему оподатковування, у якій оподатковуванню підлягає тільки дохід, отриманий з національних джерел;

– застосування низькоподаткової юрисдикції, де національним законодавством передбачені низькі ставки податку на прибуток (0% - 12%);

– застосування юрисдикцій, чинне законодавство яких передбачає можливість повного звільнення від оподаткування.

При продажі активів (нерухомості, об'єктів інтелектуальної власності, транспортних засобів) звичайно у Продавця виникне податок на прибуток за місцем його резидентності (або за місцем перебування нерухомості). Якщо нерухомість розташована на території юрисдикції, де передбачене стягнення, то податок на прибуток неодмінно буде стягуватись.

Якщо активи будуть реалізуватись методом продажу корпоративних прав на власника таких активів з боку юридичної особи, заснованої на території низькоподаткової юрисдикції – у такому випадку в Продавця не буде виникати податку на прибуток.

При здійсненні міжнародної торговельної діяльності, діяльності, пов’язаної з виконанням робіт, наданням послуг – податок на дохід не стягується, стягується лише податок на прибуток.

Торговельний прибуток Продавця, на законних підставах, не підлягає оподаткуванню ні за місцем отримання прибутку, ні за місцем заснування та реєстрації Продавця якщо:

— заснувати Компанію на території низькоподаткової юрисдикції (Беліз, Британські Віргінські острови, Сент-Вінсент і Гренадини, Сейшельські острови),

— заснувати Компанію на території юрисдикції з територіальною системою оподаткування, Продавцем (одержувачем прибутку) виступає Товариство з обмеженою відповідальністю (Limited Liability Partnership), учасниками якого є компанії, засновані на території низько податкових юрисдикцій, у такому випадку.

Переваги податкового планування:

1. Побудова повністю законних комерційних відносин, що дозволяють повністю або частково не платити податки, як на території платника податку, так і на території одержувача грошової суми угоди.

2. Зниження функціональних видатків бізнесу.

3. Можливість розширення території комерційного ринку, а також розширення територіальної присутності за рахунок вибору привабливих ліберальних у податкових і фінансових аспектах юрисдикцій.

4. Розширення корпоративної мережі за допомогою побудови холдингових структур.

5. Можливість підвищення рейтингу бізнесу за допомогою перенесення центра комерційної діяльності й центра прийняття рішень у юрисдикції з високим політичним і відносно стабільним економічним рейтингом.

6. Можливість додаткового залучення зовнішнього фінансування.

7. Диверсифікованість комерційної діяльності.

8. Запобігання спробам швидкого ворожого поглинання існуючого бізнесу (як законного, так і не законного).

СПИСОК РЕКОМЕНДОВАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ

1. Бочарова, Н. А. Податковий менеджмент : навч. посіб. Харків ФОП Бровін О. В., 2020. 122 с.

2. Греца Я.В. Зміст, правові засоби та межі податкового планування: зарубіжний досвід та українська практика : монографія. Держ. ВНЗ «Ужгород. нац. ун-т». Ужгород : РІК-У, 2020. 417 с.

3. Жаворонок А. В. Податковий менеджмент : конспект лекцій. Чернівці :ЧНУ ім. Ю. Федьковича, 2022. 110 с.

4. Мороз Е. Г. Податковий менеджмент : навч. посіб. Рівне : НУВГП, 2020. 412 с.

5. Купчак М. Я., Саміло А. В. Податковий менеджмент : навч. посіб. Львів : ЛНУ, 2020. 185 с.

6. Податковий менеджмент : навч. Посіб. / Г. Ю. Ісаншина, О. В. Акімова. – Краматорськ : ДДМА, 2021. – 247 с. ISBN 978-966-379-992-6.