

**ОПОРНИЙ КОНСПЕКТ ЛЕКЦІЙ З
ДИСЦИПЛІНИ
АДМІНІСТРУВАННЯ ПОДАТКІВ**

Тема 1. Теоретико-організаційні аспекти адміністрування податків

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, на жаль, 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.Поршнева, 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 (рис. 2).

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 з боку 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 довготривалій 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. На нашу думку, тільки такий підхід 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:

- податкове адміністрування – це одна з найважливіших сфер науково-практичних досліджень, методологічних дій, що являють собою частину загальної теорії та практики управління;
- 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, безрезультативні 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 перевітками 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, ІС, 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 2. Управлінські технології у контролюючих органах щодо податків і зборів

1. Організація діяльності та структура органів доходів і зборів в Україні
2. Еволюція контролюючих органів в Україні
3. Реалізація функціональних елементів адміністрування податків

1. Організація діяльності та структура органів доходів і зборів в Україні

Для ефективного функціонування кожна держава визначає фіскальні завдання, контроль за виконанням яких покладається на державні спеціалізовані органи. Перелік так повноваження таких органів, їх підпорядкованість і структура залежить від ряду факторів: державного устрою, специфіки бачення проблеми впливовими політичними силами та їх лідерами, історичних традицій тощо.

Перелік контролюючих органів уповноважених здійснювати контроль при адмініструванні податків регламентований Податковим кодексом України.

Контролюючими органами є органи доходів і зборів - 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 (далі - центральний орган виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну податкову і митну політику), його територіальні органи.

У складі контролюючих органів діють підрозділи податкової міліції.

Органами стягнення є виключно контролюючі органи, уповноважені здійснювати заходи щодо забезпечення погашення податкового боргу та недоїмки зі сплати єдиного внеску у межах повноважень, а також державні виконавці у межах своїх повноважень.

Міністерство доходів і зборів України виконує такі завдання:

1) забезпечення формування єдиної державної податкової, державної митної політики в частині адміністрування податків і зборів, митних платежів та реалізація єдиної державної податкової, державної митної політики, а також боротьба з правопорушеннями під час застосування податкового та митного законодавства, здійснення в межах своїх повноважень контролю за надходженням до бюджетів та державних цільових фондів податків і зборів та інших платежів;

2) забезпечення формування та реалізація державної політики у сфері контролю за виробництвом та обігом спирту, алкогольних напоїв і тютюнових виробів;

3) забезпечення формування та реалізація державної політики з адміністрування єдиного внеску, а також боротьба з правопорушеннями при застосуванні законодавства з питань сплати єдиного внеску;

4) забезпечення формування та реалізація державної політики у сфері контролю за своєчасністю здійснення розрахунків в іноземній валюті в установленій законом строк, дотриманням порядку проведення готівкових розрахунків за товари (послуги), а також за наявністю ліцензій на провадження видів господарської діяльності, що підлягають ліцензуванню відповідно до закону, торгових патентів.

Міндоходів виконує такі функції:

1) розробляє проекти законів України, проекти актів Президента України, Кабінету Міністрів України та вносить їх у встановленому порядку на розгляд Кабінету Міністрів України з урахуванням практики застосування законодавства з питань, що належать до компетенції Міндоходів України;

2) розробляє та затверджує порядки, інструкції, положення, форми розрахунків, звітів, декларацій, інших документів з питань, що належать до компетенції Міндоходів України;

3) розробляє пропозиції до проектів міжнародних договорів України та забезпечує дотримання і виконання зобов'язань, взятих за міжнародними договорами України, з питань, що належать до компетенції Міндоходів України;

4) визначає єдині методологічні засади складення звітності з податків і зборів, звітності з єдиного внеску та інших питань, що належать до компетенції Міндоходів України;

5) здійснює адміністрування податків і зборів, митних платежів, єдиного внеску;

6) контролює своєчасність подання платниками податків та єдиного внеску передбаченої законом звітності (декларації, розрахунки тощо), своєчасність, достовірність, повноту нарахування та сплати податків і зборів, єдиного внеску;

7) надає відповідно до закону в межах своїх повноважень адміністративні послуги;

8) здійснює контроль за додержанням податкового і митного законодавства, законодавства щодо адміністрування єдиного внеску та в межах своїх повноважень - іншого законодавства, контроль за додержанням якого покладено на Міндоходів України;

9) забезпечує достовірність та повноту обліку платників податків та єдиного внеску, суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності, об'єктів оподаткування та об'єктів, пов'язаних з оподаткуванням;

10) забезпечує ведення обліку податків і зборів, єдиного внеску;

11) здійснює диференціацію платників податків;

12) здійснює перегляд рішень територіальних органів у встановленому законодавством порядку;

13) вирішує відповідно до Митного кодексу України питання щодо реалізації компромісу;

14) організовує та контролює застосування адміністративного арешту (арешту) майна платників податків та/або зупинення видаткових операцій на їх рахунках у банках, фінансових санкцій до платників єдиного внеску;

15) організовує та контролює погашення податкового боргу з податків і зборів платників податків, а також стягнення своєчасно ненарахованих та/або несплачених сум єдиного внеску з платників єдиного внеску;

16) організовує та контролює роботу з відстрочення, розстрочення та реструктуризації грошових зобов'язань та/або податкового боргу, погоджує з центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування державної бюджетної політики, рішення про розстрочення або відстрочення грошових зобов'язань платників податків чи податкового боргу на строк, що виходить за межі одного бюджетного періоду, здійснює в межах повноважень, передбачених законом, списання безнадійного податкового боргу;

17) ініціює застосування до платників податків та платників єдиного внеску судових процедур банкрутства;

18) організовує ведення митної статистики та Української класифікації товарів зовнішньоекономічної діяльності;

19) організовує та контролює дотримання суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності і громадянами встановленого законодавством порядку переміщення товарів, транспортних засобів через митний кордон України;

20) здійснює контроль за застосуванням відповідно до закону заходів тарифного та нетарифного регулювання під час переміщення товарів через митний кордон України, зокрема після завершення операцій митного контролю та митного оформлення;

21) організовує контроль за правильністю визначення митної вартості товарів відповідно до закону та загальноприйнятої міжнародної практики, а також за правильністю визначення країни походження товарів, що переміщуються через митний кордон України;

22) забезпечує застосування митних режимів, здійснення митного контролю та митного оформлення товарів, поміщених у відповідні митні режими;

23) вживає заходів щодо захисту прав інтелектуальної власності у процесі зовнішньоекономічної діяльності, недопущення переміщення через митний кордон України контрафактних товарів;

24) проводить верифікацію (встановлення достовірності) сертифікатів про походження товарів з України та здійснює у випадках, встановлених міжнародними договорами, видачу сертифікатів походження;

25) готує пропозиції щодо прогнозу доходів бюджетів і надходжень єдиного внеску з урахуванням прогнозу макроекономічних показників і тенденцій розвитку світової економіки;

26) здійснює інші визначені законами України повноваження, покладені на Міндоходів України.

Ще одним важливим виконавчим органом при адмініструванні податків є Державна казначейська служба України, яка створена з метою ефективного управління коштами Державного бюджету України, підвищення оперативності у формуванні доходів та фінансуванні витрат у межах наявних обсягів фінансових ресурсів у Державному бюджеті. Основними завданнями казначейства є:

- ведення обліку касового виконання Державного бюджету України, складання звітності про стан виконання Державного бюджету України;
- організація виконання Державного бюджету України і здійснення контролю за цим процесом;
- управління наявними коштами Державного бюджету України, у тому числі в іноземній валюті, та коштами державних позабюджетних фондів у межах витрат, установлених на відповідний період;
- здійснення управління державним внутрішнім та зовнішнім боргом відповідно до чинного законодавства;
- розподіл між державним бюджетом України та бюджетами Автономної Республіки Крим, областей, міст Києва та Севастополя відрахувань від загальнодержавних податків, зборів і обов'язкових платежів за нормативами, затвердженими Верховною Радою України;
- здійснення контролю за надходженням, використанням коштів державних позабюджетних фондів;
- розробка нормативно-методичних документів з питань бухгалтерського обліку, звітності та організації виконання бюджетів усіх рівнів, які є обов'язковими для всіх підприємств, установ та організацій, що використовують бюджетні кошти та кошти державних позабюджетних фондів.

Взаємодія податкових органів з Державною казначейською службою є надзвичайно важливою в аспекті отримання інформації щодо обсягів та структури надходжень податків до Державного бюджету України та місцевих бюджетів.

2. Еволюція контролюючих органів в Україні

Податкова служба України утворена 1 липня 1990 року Постановою Ради Міністрів України від 12 квітня 1990 року №74 „Про створення державної податкової служби в Українській РСР” у складі Міністерства фінансів.

Статус, функції та правові основи діяльності податкової служби в Україні визначені Законами України від 4 грудня 1990 року №509-ХІІ „Про державну податкову службу в Україні” та від 24 грудня 1993 року №3813-ХІІ „Про внесення змін і доповнень до Закону України „Про державну податкову службу в Україні”.

На підставі цих законодавчих актів основне місце в системі податкових органів відводилось державним податковим інспекціям, які були утворені на базі відділів державних доходів фінансових органів, підпорядкованих Міністерству фінансів.

Новостворена державна податкова служба складалась з Головної податкової інспекції України, державних податкових інспекцій в АР Крим, областях, районах, містах і районах у містах.

У такому вигляді податкова служба в Україні проіснувала майже до кінця 1996 року. У країні почав спостерігатися значний ріст заборгованості у частині платежів до бюджету, неконтрольований вивіз капіталу за кордон, розростання неофіційного сектора економіки. Виникла ситуація, коли податкова служба уже не мала змоги повною мірою виконувати функції, покладені на неї державою.

З метою впровадження принципово нових підходів для вирішення вказаних проблем Президентом України 22 серпня 1996 року видано Указ № 760/96 “Про утворення Державної податкової адміністрації України та місцевих державних податкових адміністрацій”, яким встановлено, що ДПА України є центральним органом виконавчої влади, а податкові адміністрації в областях, районах, містах і районах у містах – самостійними одиницями, які не входять до складу місцевих державних адміністрацій, та Указ від 30 жовтня № 1013/96 “Питання державних податкових адміністрацій”.

В жовтні 1996 року, згідно з зазначеними указами, у складі Державної податкової адміністрації України було утворено податкову поліцію, що з лютого 1998 року почала називатися податковою міліцією, на основі підрозділів з боротьби із кримінальним приховуванням прибутків від оподаткування Міністерства внутрішніх справ України та працівників підрозділів податкових розслідувань.

У лютому 1998 року Верховна Рада України схвалила нову редакцію Законів України “Про державну податкову службу в Україні” та “Про внесення змін і доповнень до Кримінально-процесуального кодексу України та деяких інших законодавчих актів України у зв'язку з утворенням податкової міліції”. Після прийняття зазначених Законів державна податкова служба в Україні стала повністю легітимною.

Таким чином, була створена якісно нова державна податкова служба, до складу якої увійшли:

- Державна податкова адміністрація України;
- державні податкові адміністрації в АР Крим, областях, містах Києві та Севастополі;
- державні податкові інспекції в районах, містах, районах у містах.

На виконання Указу Президента України від 09.12.10 №1085 „Про оптимізацію системи центральних органів виконавчої влади” розпочато реорганізацію Державної податкової адміністрації України у Державну податкову службу України.

З метою забезпечення виконання вимог зазначеного указу та на виконання розпорядження Кабінету Міністрів України від 10.12.10 №2219-р „Про утворення комісії з проведення реорганізації та ліквідації деяких центральних органів виконавчої влади” в ДПА України 21 грудня 2010 року затверджено склад комісії з проведення реорганізації Державної податкової адміністрації України.

24 грудня 2012 року було утворено Міністерство доходів і зборів України.

Указом Президента України від 11 грудня 1991 року „Про утворення Державного митного комітету України” було створено центральний орган державного управління у галузі митної справи - Державний митний комітет України. Основним завданням Держмиткому було визначено забезпечення захисту економічної безпеки України, додержання законодавства про митну справу, здійснення митного контролю та оформлення.

У спадок від Радянського Союзу Україна отримала 25 митниць, 49 митних постів із чисельністю особового складу в 1991 році 2 тис. осіб (на 1 січня 2004 року штатна чисельність митної служби становила 18,3 тис. одиниць). Функціонувало 29 автомобільних пунктів пропуску, 14 залізничних, 4 авіаційних та 17 морських і річкових пунктів пропуску.

Протягом 1992 - 1993 років створено розгалужену систему митних органів по всій території України, визначено зони діяльності митниць та спеціалізованих митних організацій, запроваджено митний контроль по всьому периметру кордону. Розгорнуто і облаштовано за тимчасовою схемою 62 пункти пропуску.

Відповідно до Указу Президента України від 29 листопада 1996 року „Про Державну митну службу України” здійснено кардинальну реорганізацію структури митної системи України, змінено принцип її побудови та управління з територіального на регіональний. На базі ліквідованого Державного митного комітету України утворено, Державну митну службу України, як центральний орган виконавчої влади.

Завдяки реорганізації досягнуто вдосконалення організаційної структури і централізації управління митною системою, зміцнення виконавської дисципліни, мобільності митних підрозділів, посилення митного контролю й боротьби з контрабандою та порушеннями митних правил. У зв'язку із змінами в обсягах роботи митниць різних регіонів України з оформлення експортних та імпорتنих вантажів, їх кількість скорочено з 69 до 55 та митних постів - з 268 до 199.

На базі 11 ліквідованих митниць розпочали роботу значно менші за штатною чисельністю митні пости. На місці окремих ліквідованих митних постів з недостатньою фінансовою віддачею - відділи або сектори, орієнтовані на специфіку пункту пропуску. Удосконалено структуру спеціалізованих управлінь.

З 1999 року Урядом запроваджено режим сприяння до добросовісних суб'єктів підприємницької діяльності. Держмитслужбі надано право не застосовувати деякі заходи нетарифного регулювання до товарів, що ввозяться підприємствами, які є прибутковими, не мають заборгованості за зовнішньоекономічними операціями та з податків і зборів до бюджетів, порушень митного і податкового законодавства. Перелік таких підприємств визначається за погодженням з Державною податковою адміністрацією і Міністерством економіки та з питань європейської інтеграції.

У жовтні 2001 року Держмитслужбою введено в дію Порядок здійснення митного контролю та митного оформлення окремих транспортних засобів, що ввозяться громадянами на митну територію України, яким передбачено проведення митного оформлення та сплату митних платежів і податків безпосередньо в пунктах пропуску через державний кордон України.

З метою практичного опрацювання спрощених порядків і нових форм митного контролю запроваджено ряд експериментів, зокрема з проведення електронного декларування товарів; пропуску без оформлення попередньої декларації або попереднього повідомлення на митну територію України непадкцизних транзитних товарів, що перевозяться автомобільним транспортом (через окремі пункти пропуску) із застосуванням книжки МДП; товарів, які ввозяться в Україну поїздами комбінованого сполучення.

Введено в дію Порядок здійснення митного контролю й митного оформлення товарів із застосуванням вантажної митної декларації, що запровадив митне оформлення товарів за принципом „єдиного вікна”. Декларант лише має подати до „єдиного вікна” визначені необхідні для митного оформлення документи й на цьому ж місці отримати результат без обходу низки відділів митниці.

Основним чинником, який не дає змоги здійснювати контроль на державному кордоні за принципом "єдиного вікна" у всіх без виключення пунктах пропуску, є облаштування більше половини пунктів пропуску за тимчасовою схемою і розміщення контрольних служб у приміщеннях "вагончиковаго" типу.

Запроваджено принцип “єдиного вікна” більш ніж у 50% пунктів пропуску для залізничного, повітряного, морського та річкового (паромного) сполучення. Міністерству транспорту та зв'язку України, яке відповідальне за розбудову цих пунктів пропуску, надано пропозиції щодо їх облаштування та запровадження цього принципу в повному обсязі.

Для ефективної організації процедури митного оформлення товарів за принципом "єдиного вікна" перш за все необхідна системна робота по переобладнанню (переплануванню) приміщень митних органів, а

також відповідна роз'яснювальна робота з суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності та митними брокерами для уникнення негативних наслідків і диференційованого підходу щодо застосування процедур митного оформлення за цим принципом.

3. Реалізація функціональних елементів адміністрування податків

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

Взяттю на облік або реєстрації в органах державної податкової служби підлягають усі платники податків. З метою проведення податкового контролю платники податків підлягають реєстрації або взяттю на облік в органах державної податкової служби за місцезнаходженням юридичних осіб, відокремлених підрозділів юридичних осіб, місцем проживання особи (основне місце обліку), а також за місцем розташування (реєстрації) їх підрозділів, рухомого та нерухомого майна, об'єктів оподаткування або об'єктів, які пов'язані з оподаткуванням або через які провадиться діяльність (неосновне місце обліку).

Інформація про таких платників податків вноситься до Єдиного банку даних про платників податків – юридичних осіб (далі – Єдиний банк даних юридичних осіб) та складових частин такого банку даних (реєстру платників податків – нерезидентів, реєстру договорів про спільну діяльність, договорів управління майном та угод про розподіл продукції), а також до Реєстру самозайнятих осіб, який є складовою частиною Державного реєстру фізичних осіб – платників податків (ДРФО).

Стосовно кожного платника податків, взятого на облік в органі державної податкової служби формується облікова справа.

Реєстраційна частина облікової справи платника податків формується із документів, які надходять до органів державної податкової служби для взяття на облік платника податків, та доповнюється документами, які подаються платником податків або надходять стосовно платника податків від органів державної реєстрації, державної статистики, інших державних органів, у тому числі міністерств та інших центральних органів виконавчої влади, та від установ банків до органів державної податкової служби в період діяльності платника податків та у зв'язку з його ліквідацією.

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

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

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

Взяття на облік за основним місцем обліку юридичних осіб та їх відокремлених підрозділів як платників податків та зборів в органах державної податкової служби здійснюється після:

внесення відомостей про них до Єдиного державного реєстру юридичних осіб та фізичних осіб – підприємців (далі – Єдиний державний реєстр) згідно із Законом;

присвоєння кодів за ЄДРПОУ – для юридичних осіб та їх відокремлених підрозділів, для яких законом встановлені особливості їх державної реєстрації та які не включаються до Єдиного державного реєстру.

Взяття на облік платників податків органами державної податкової служби здійснюється за принципом організаційної єдності реєстраційних процедур, що проводяться державними реєстраторами, та процедур узяття на облік платників податків, що забезпечуються органами державної податкової служби. Органи державної податкової служби здійснюють обмін відомостями (повідомленнями) про здійснення дій з державної реєстрації та взяття на облік (зняття з обліку) юридичних осіб та фізичних осіб – підприємців у порядку взаємодії із державними реєстраторами та Єдиним державним реєстром.

Для взяття на облік платник податків – юридична особа (резидент) подає до органу державної податкової служби:

- заяву за ф. № 1-ОПП;
- виписку або витяг з Єдиного державного реєстру, якщо заявником є юридична особа, яка включається до Єдиного державного реєстру;
- копію свідоцтва про державну реєстрацію, якщо заявником є юридична особа, для якої законом встановлені особливості її державної реєстрації та яка не включається до Єдиного державного реєстру;

- копію документа, що підтверджує присвоєння коду за ЄДРПОУ.

Юридичні особи, для яких законом установлені особливості їх державної реєстрації та які не включаються до Єдиного державного реєстру, зобов'язані подати зазначені документи до органу державної податкової служби у 10-денний строк після державної реєстрації (легалізації, акредитації чи засвідчення факту створення іншим способом).

Юридичні особи, які включаються до Єдиного державного реєстру, можуть подати зазначені документи до органу державної податкової служби для взяття на облік за бажанням.

Взяття на облік за основним місцем обліку фізичної особи – підприємця здійснюється після її державної реєстрації згідно із Законом органом державної податкової служби за місцем її державної реєстрації на підставі:

відомостей з відповідної реєстраційної картки на проведення державної реєстрації фізичної особи – підприємця;

відповідного повідомлення державного реєстратора про судові рішення щодо відміни державної реєстрації припинення підприємницької діяльності фізичної особи – підприємця та внесення відповідного запису до Єдиного державного реєстру.

Органи державної податкової служби здійснюють контроль відомостей, які надійшли стосовно фізичних осіб – підприємців з Єдиного державного реєстру

На бажання фізичної особи – підприємця взяття такої особи на облік може бути здійснене органом державної податкової служби, якщо така особа подає до органу державної податкової служби:

- заяву за ф. № 5-ОПП (додаток 8);

- виписку або витяг з Єдиного державного реєстру.

У цьому разі за даними Єдиного державного реєстру та/або через відповідного державного реєстратора орган державної податкової служби зобов'язаний установити, що така фізична особа – підприємець включена до Єдиного державного реєстру та її підприємницька діяльність не припинена.

Дані заяви за ф. № 5-ОПП мають бути достовірними та відповідати відомостям Єдиного державного реєстру.

З метою перевірки достовірності даних про платника податків – фізичної особи – підприємця орган державної податкової служби може звернутись до державного реєстратора за отриманням витягу з Єдиного державного реєстру.

Органи державної податкової служби мають право проводити:

- камеральні,

- документальні (планові або позапланові; виїзні або невиїзні);

- фактичні перевірки.

Камеральною вважається перевірка, яка проводиться у приміщенні органу державної податкової служби виключно на підставі даних, зазначених у податкових деклараціях (розрахунках) платника податків.

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

Документальна планова перевірка проводиться відповідно до плану-графіка перевірок.

Документальна позапланова перевірка не передбачається у плані роботи органу державної податкової служби і проводиться за наявності хоча б однієї з 13 обставин.

Документальною невиїзною перевіркою вважається перевірка, яка проводиться в приміщенні органу державної податкової служби.

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 щодо дотримання норм законодавства з питань регулювання обігу готівки, порядку здійснення платниками податків розрахункових операцій, ведення касових операцій, наявності документа, що підтверджує державну реєстрацію юридичних осіб та фізичних осіб - підприємців відповідно до закону, ліцензій, патентів, свідоцтв, у тому числі про виробництво та обіг підакцизних товарів, дотримання роботодавцем законодавства щодо укладення трудового договору, оформлення трудових відносин з працівниками (найманими особами).

Тема 3. Податкове консультування як пріоритетний функціональний елемент адміністрування податків

1. Теоретичні основи та причини виникнення податкового консультування
2. Зарубіжний досвід податкового консультування
3. Роз'яснення податкового законодавства серед платників податків
4. Робота податкових органів з розгляду звернень платників

1. Теоретичні основи та причини виникнення податкового консультування

Податкове консультування – хоч і складна, але дуже цікава сфера діяльності. Причинами його появи та розповсюдження є наступні:

- 1) довгострокова тенденція до подальшого ускладнення національних податкових систем;
- 2) внесення частих змін та доповнень до податкового законодавства;
- 3) бажання підприємств та організацій заощадити власні кошти на законних підставах;
- 4) намагання клієнтів мінімізувати податкові ризики, покращення взаємовідносин з податковими органами, перенести відповідальність на професіоналів;
- 5) недостатня ефективність замикання всіх питань щодо правильності та своєчасності нарахування та сплати податків і зборів, за що відповідає головний бухгалтер тощо.

Великі підприємці створюють окремий відділ консультування безпосередньо на підприємстві.

Отже, податкове консультування передбачає процес передачі знань про зміни у податковій сфері від консультанта до клієнта.

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

2. Зарубіжний досвід податкового консультування

У Німеччині право надавати консультаційні послуги у сфері оподаткування надано як фізичним особам (аудитори, податкові консультанти, бухгалтери, адвокати, нотаріуси), так і юридичним (адвокатські контори, банки, спілки). Законодавчо встановлено, що податкові консультанти не мають права займатися іншою комерційною діяльністю і бути найманими працівниками за виключенням випадків, коли вони працюють в консультаційній фірмі. Клієнти пов'язують із консультаційними послугами гарантію того, що консультант, враховуючи всі обставини, надійно захищає їх як від переплати, так і від недоплати податків. У цій системі є вигода і для податкових органів. Досвід свідчить, що якісне податкове консультування, безумовно, сприяє підвищенню ефективності стягнення податків. Щорічно загальною постановою податкова адміністрація заохочує використання платниками послуг податкових консультантів за допомогою відстрочення терміну подання річних податкових декларацій на чотири-сім місяців. Тому попит на послуги податкових консультантів є незмінно високим. Це пояснює факт, що в Німеччині у 2011 році в Німеччині нараховувалось близько 76 000 фізичних осіб, які акредитовані як податкові консультанти, і майже 8 000 юридичних осіб, об'єктом діяльності яких є податкове консультування.

У Великобританії юридичним консультантом або юристом теоретично називати себе може кожен тому, що таких професійних кваліфікацій не існує. Юрист у Великобританії, який отримав професійну кваліфікацію - це або «баррістер» (в перекладі «адвокат»), або «солісітор» (у перекладі «стряпчий»). З точки зору термінології краще дотримуватися англійських термінів - «баррістер» і «солісітор».

Традиційно барістери - це фахівці, які виступають у суді і консультують клієнтів, а солісітори – фахівці, що займаються консультаційною діяльністю з більш «простих» питань, як наприклад, спадкування або заповіту.

3. Роз'яснення податкового законодавства серед платників податків

За зверненням платників податків контролюючі органи надають безоплатно консультації з питань практичного використання окремих норм податкового законодавства протягом 30 календарних днів, що настають за днем отримання такого звернення даним контролюючим органом.

Податкова консультація має індивідуальний характер і може використовуватися виключно платником податків, якому надано таку консультацію.

За вибором платника податків консультація надається в усній, письмовій або електронній формі.

Консультації надаються органом державної податкової служби, в якому платник податків перебуває на обліку, або митним органом за місцем митного оформлення товарів, або вищим органом державної

податкової служби або вищим митним органом, якому такий орган адміністративно підпорядкований, а також центральним органом виконавчої влади, що реалізує державну податкову політику, або центральним органом виконавчої влади, що реалізує державну політику у сфері митної справи.

Не може бути притягнуто до відповідальності платника податків, який діяв відповідно до податкової консультації, наданої йому у письмовій або електронній формі, а також узагальнюючої податкової консультації, зокрема, на підставі того, що у майбутньому така податкова консультація або узагальнююча податкова консультація була змінена або скасована.

Платник податків може оскаржити до суду як правовий акт індивідуальної дії податкову консультацію контролюючого органу, викладену в письмовій або електронній формі, яка, на думку такого платника податків, суперечить нормам або змісту відповідного податку чи збору.

4. Робота податкових органів з розгляду звернень платників

Організація роботи з розгляду звернень громадян є одним із важливих напрямків діяльності органів державної податкової служби, спрямованих на захист конституційних прав і свобод людини і громадянина.

Статтею 40 Конституції України громадянам гарантовано право направляти індивідуальні чи колективні письмові звернення або особисто звертатися до органів державної влади, органів місцевого самоврядування та посадових осіб цих органів, які зобов'язані розглянути звернення і надати обґрунтовану відповідь у встановлений законом строк.

Для регулювання питання практичної реалізації громадянами України, наданого їм Конституцією України права на звернення, 2 жовтня 1996 року був прийнятий Закон України «Про звернення громадян» із змінами та доповненнями.

Відповідно до вищевказаного Закону, громадяни України мають право звернутися до будь-яких органів державної влади, місцевого самоврядування, а також підприємств, установ, організацій їх посадових осіб із зверненнями щодо реалізації своїх соціально-економічних, політичних та особистих прав і законних інтересів та скаргою про їх порушення.

Звернення громадян, в залежності від їх змісту, розподілено на наступні категорії: клопотання, скарги, пропозиції. Клопотання – це звернення громадян із проханням про сприяння реалізації закріплених Конституцією та чинним законодавством їх прав та інтересів. Скаргою, згідно Закону, є звернення громадянина з вимогою про поновлення прав і захист законних інтересів громадян, порушених діями, рішеннями посадових осіб. Під пропозицією слід розуміти звернення громадянина, де висловлюються порада, рекомендація щодо діяльності органів державної влади і місцевого самоврядування, а також висловлюються думки щодо врегулювання суспільних відносин та умов життя громадян.

Звернення, оформлені належним чином і подані у встановленому порядку, підлягають обов'язковому прийняттю та розгляду. Згідно статті 20 Закону, звернення розглядаються і вирішуються у термін не більше одного місяця від дня їх надходження, а ті, які не потребують додаткового вивчення, - невідкладно, але не пізніше п'ятнадцяти днів від дня їх отримання.

Протягом січня-серпня 2013 року до територіальних органів Головного управління Міндоходів у Тернопільській області від громадян надійшло на розгляд 154 письмові звернення. Найбільше (69 звернень) надійшло до Головного управління Міндоходів в області, решта до Тернопільської, Кременецької, Чортківської, Бучацької, Козівської, Збарзької та Гусятинської ОДП.

За тематикою найбільше звернень надійшло з інформуванням про ухилення від сплати податків – 46 звернень (29,9 %), з питань, пов'язаних із реєстраційними номерами облікової картки платника податків – 20 звернень (13,6 %), адмініструванням податку на доходи фізичних осіб – 18 звернень (11,7 %), контрольно-перевірочною роботою – 13 звернень (8,4 %), оподаткуванням доходів від здійснення підприємницької діяльності – 12 звернень (7,8 %), реєстрацією та обліком платників податків – 11 звернень (7,1 %).

Впродовж восьми місяців до органів ГУ Міндоходів в області письмово звернулись 16 депутатів різних рівнів, 12 підприємців, 8 самозайнятих осіб, 8 пенсіонерів, 5 селян, 4 колишніх працівники територіальних органів ГУ Міндоходів в області, 2 робітники, 2 працівники бюджетної сфери, 1 служитель релігійної організації та особа, що позбавлена волі. По 95 зверненнях соціальний стан громадян не визначено.

Із отриманих 154 письмових звернень розглянуто у встановлений законом термін 146 звернень, ще 8 – на виконанні. За результатами розгляду фахівцями територіальних органів ГУ Міндоходів в області надано роз'яснення по 72 зверненнях, 52 – вирішено позитивно, 6 – повернуті авторам (звернення не були підписані авторами), 6 – переслані за належністю, 4 – не підлягали розгляду (визнано анонімними), по 4 – надано відмову у їх задоволенні, 1 – частково задоволено, 1 – направлено до правоохоронних органів.

Тема 4. Адміністрування податку на додану вартість в Україні.

1. Правова основа та еволюція адміністрування ПДВ
2. Реєстрація платників податку на додану вартість у податкових органах

3. Порядок нарахування та облік податку на додану вартість

1. Правова основа та еволюція адміністрування ПДВ

ПДВ — найзначніший за обсягом з усіх податків, які нараховуються в Державний бюджет. Так, він становить 39,7% від загальних доходів держбюджету за 2008 рік (35,7% в 2007 році) — це найбільше за обсягом джерело доходів держави.

В Україні податок на додану вартість був введений в дію 1 січня 1992 року Законом «Про податок на добавлену вартість» від 20.12.1991. Закон діяв лише до червня 1993 року — і був замінений декретом КМУ «Про податок на добавлену вартість» від 26 грудня 1992 року. Згодом, 3 квітня 1997 року було прийнято Закон України «Про податок на додану вартість», він набув чинності 1 липня 1997. Цей закон втратив чинність на підставі нового Податкового Кодексу України від 02.12.2010 року.

Платниками податку є як фізичні, так і юридичні особи, які здійснюють підприємницьку діяльність в Україні. Обов'язковою для оподаткування є діяльність на суму, яка перевищує 300 тис. гривень за 12 попередніх календарних місяців. Податковим кодексом України визначено перелік суб'єктів, які у своїй діяльності можуть застосовувати касовий метод податкового обліку. Об'єктом оподаткування є продаж товарів (робіт, послуг) на митній території України (здійснюване як резидентами, так і нерезидентами), завезення товарів і послуг (в тому числі в вигляді оренди чи лізингу) та вивезення товарів та послуг за межі митної території України. Не є платниками ПДВ філії, оскільки відповідно до Цивільного Кодексу України вони не є ні юридичними особами, ні суб'єктами підприємницької діяльності.

Існує також перелік видів операцій, які не належать до об'єкта оподаткування.

Серед них:

надання послуг зі страхування;

виплата заробітної плати, інших грошових виплат, дивідендів;

випуск, розміщення і продаж цінних паперів;

передача основних фондів у формі внесків у статутні фонди юридичних осіб в обмін на їхні корпоративні права.

Існують також операції, які не оподатковуються ПДВ, наприклад, продаж лікарських засобів і виробів, вітчизняних книг, ремонт установ освіти і охорони здоров'я, послуги освіти і охорони здоров'я, передача земельних ділянок, послуги з транзитних перевезень територією України та ін.

Базою податку на додану вартість є фактична (договірна) ціна товару чи послуги. У випадку, якщо звичайна ціна (ціна даного товару чи послуги за умови його продажу стороннім особам — які не мають жодних відносин з постачальником) перевищує фактичну більш, ніж на 20%, то базою оподаткування є звичайна ціна. Якщо товар чи послуга є імпортованою, то базою є договірна ціна, але не менша за митну вартість.

Слід мати на увазі, що до бази оподаткування включено всі податки — в тому числі і акцизний та митний збори.

Існує дві можливих ставки оподаткування — звичайна (20 відсотків) і нульова (відповідно, нуль відсотків).

Нульова ставка оподаткування застосовується щодо:

експортованих товарів та супутніх експорту послуг;

поставок для заправки або постачання морських (океанських) суден, що використовуються для діяльності, здійснюваної за межами територіальних вод України;

поставок для заправки або постачання повітряних суден, що виконують міжнародні рейси для навігаційної діяльності чи перевезення пасажирів або вантажів за плату;

поставок для заправки або постачання космічних кораблів;

поставок товарів і послуг магазинами роздрібною торгівлі, що перебувають в митній зоні (безмитними);

послуг з перевезення пасажирів чи вантажів з митної території України за кордон.

2. Реєстрація платників податку на додану вартість у податкових органах

Реєстрація платників ПДВ в Україні здійснюється на підставі Наказу Мінфіну №1394 від 7.11.2011р. Про затвердження Положення про реєстрацію платників податку на додану вартість.

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

У разі обов'язкової реєстрації особи як платника податку реєстраційна заява подається до органу державної податкової служби не пізніше 10 числа календарного місяця, що настає за місяцем, в якому вперше досягнуто обсягу оподатковуваних операцій

У разі добровільної реєстрації особи як платника податку реєстраційна заява подається до органу державної податкової служби не пізніше ніж за 20 календарних днів до початку податкового періоду, з якого такі особи вважатимуться платниками податку та матимуть право на податковий кредит і виписку податкових накладних.

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

Будь-яка особа, що підлягає обов'язковій реєстрації чи прийняла рішення про добровільну реєстрацію як платника ПДВ, подає до податкового органу за своїм місцезнаходженням (місцем проживання) реєстраційну заяву платника податку на додану вартість за формою № 1-ПДВ

У Свідоцтві найменування (прізвище, ім'я, по батькові) та місцезнаходження (місце проживання) платника ПДВ вказуються повністю, усі поля Свідоцтва заповнюються способом комп'ютерного друку та виконуються українською мовою прописними літерами.

При реєстрації платника ПДВ обов'язково проводиться перевірка його реєстраційних даних з Єдиного банку даних про платників податку - юридичних осіб або Реєстру самозайнятих осіб.

Відомості про заявника мають бути включені до Єдиного державного реєстру. Дані реєстраційної заяви мають бути достовірними та відповідати відомостям Єдиного державного реєстру.

З метою перевірки достовірності даних про заявника податковий орган може звернутись до державного реєстратора за отриманням витягу з Єдиного державного реєстру.

Індивідуальний податковий номер становить:

Для юридичних осіб:

12-розрядний числовий код такої структури:

1 - 7-й знаки - перші 7 знаків коду за Єдиним державним реєстром підприємств та організацій України (далі - код ЄДРПОУ) без контрольного числа;

8-й та 9-й знаки - код області за системою кодування, прийнятою в органах державної податкової служби (далі - податкові органи);

10-й та 11-й знаки - код адміністративного району за системою кодування, прийнятою в податкових органах;

12-й знак - контрольний розряд, алгоритм формування якого встановлює центральний орган державної податкової служби.

Для фізичних осіб - 10-значний реєстраційний номер облікової картки платника податків.

Реєстр платників податку на додану вартість - це автоматизований банк даних для забезпечення:

реєстрації та єдиного обліку платників ПДВ;

єдиних принципів ідентифікації платників ПДВ;

контролю за справлянням податку на додану вартість;

організації суцільного й вибіркового аналізу.

У Реєстр включаються такі види даних:

1) ідентифікаційні - індивідуальний податковий номер та номер свідоцтва платника ПДВ, код ЄДРПОУ, податковий номер, який надають податкові органи, реєстраційний номер облікової картки платника податків, а також найменування - для юридичних осіб та прізвище, ім'я, по батькові - для фізичних осіб - підприємців;

2) довідкові - дані про місцезнаходження (місце проживання), телефони платника ПДВ, прізвища, імена, по батькові та реєстраційні номери облікових карток платника податків керівника і головного бухгалтера юридичної особи - платника ПДВ;

3) реєстраційні - дані про реєстрацію, перереєстрацію, анулювання свідоцтв та анулювання реєстрації платників ПДВ, виключення із реєстру суб'єктів спеціального режиму оподаткування, зміни режимів оподаткування податком на додану вартість;

4) класифікаційні - дані про види діяльності суб'єкта спеціального режиму оподаткування;

5) кількісні - дані щодо загальних сум оподатковуваних операцій та вартості поставлених товарів, які вказуються у реєстраційних заявах;

Перереєстрація платника ПДВ проводиться та Свідоцтво підлягає заміні у разі виникнення змін у даних платника ПДВ, які стосуються коду ЄДРПОУ, податкового номера, який надається податковими органами, та/або найменування (прізвища, імені, по батькові), та/або місцезнаходження (місця проживання) платника ПДВ, і якщо зміни не пов'язані із припиненням платника ПДВ.

Для заміни Свідоцтва платник ПДВ зобов'язаний у двадцятиденний строк після виникнення змін подати до податкового органу, в якому перебуває на обліку, додаткову реєстраційну заяву з позначкою "Перереєстрація".

У двадцятиденний строк після взяття на облік у податковому органі за новим місцезнаходженням (місцем проживання) платник ПДВ зобов'язаний подати до цього податкового органу додаткову реєстраційну заяву з позначкою "Зміна місцезнаходження".

Для отримання нового Свідоцтва при втраті платник ПДВ подає до податкового органу, в якому перебуває на обліку, додаткову реєстраційну заяву з позначкою "Перереєстрація у зв'язку з утратою Свідоцтва", усі засвідчені копії Свідоцтва, пояснення за підписом платника ПДВ (для фізичних осіб) або керівника платника ПДВ (для юридичних осіб) щодо втрати Свідоцтва.

Анулювання реєстрації платників податку на додану вартість (форма №3-ПДВ)

1) будь-яка особа, зареєстрована як платник податку протягом попередніх 12 місяців, подала заяву про анулювання реєстрації, якщо загальна вартість оподатковуваних товарів/послуг, що надаються такою особою, за останні 12 календарних місяців була меншою від суми визначеної для платників ПДВ;

2) будь-яка особа, зареєстрована як платник податку, прийняла рішення про припинення та затвердила ліквідаційний баланс, передавальний акт або розподільчий баланс щодо своєї діяльності;

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Анулювання реєстрації здійснюється шляхом виключення платника ПДВ з Реєстру. Свідоцтво про реєстрацію платника податку вважається анульованим з дати анулювання реєстрації платника податку.

3. Порядок нарахування та облік податку на додану вартість

Нарахування податку на товари що ввозяться на територію України

А) на товари що обкладаються митом та акцизним податком

$$\text{ПДВ} = (\text{МВ} + \text{ВМ} + \text{АП}) * \text{Ст} / 100$$

Б) на товари, що обкладаються тільки митом:

$$\text{ПДВ} = (\text{МВ} + \text{ВМ}) * \text{Ст} / 100$$

В) на товари, що обкладаються тільки акцизним податком

$$\text{ПДВ} = (\text{МВ} + \text{АП}) * \text{Ст} / 100$$

Г) На інші товари

$$\text{ПДВ} = \text{МВ} * \text{Ст} / 100$$

Визначення ПДВ по поставках на території України

$$\text{ПДВ} = \text{ПЗ} - \text{ПК}$$

$$\text{ПДВ} = \text{ДВ} * \text{Ст}$$

Облік ПДВ за подіями:

Податкове зобов'язання

Перша подія – надходження передоплати від покупця;

Перша подія – поставка продукції, товарів робіт послуг.

Податковий кредит

Перша подія – попередня оплата покупцем, постачальникові за товар, матеріал, послуги

Перша подія – надходження ТМЦ від постачальника без попередньої плати

1. Платники та реєстрація платників акцизного податку
2. Особливості визначення бази оподаткування. Об'єкт оподаткування та звільнення від оподаткування
3. Особливості обчислення та сплати податку
4. Особливості оподаткування груп підакцизних товарів
5. Особливості маркування акцизних товарів та використання акцизних складів

1. Платники та реєстрація платників акцизного податку

Перелік платників акцизного податку в Податковому кодексі розширено та визначено у п. 212.1 ст. 212. Так, крім осіб, які виробляють і реалізують підакцизні товари, та осіб, які ввозять такі товари на територію України, платником акцизного податку також є:

- особа, яка реалізує підакцизні товари, що конфісковані або визнані безхазяйними та перейшли у власність держави;
- особа, яка використовує підакцизні товари (продукцію), ввезені або отримані за нульовою ставкою акцизного податку (спирт, нафтопродукти), не за цільовим призначенням;
- особа, яка отримує або ввозить підакцизні товари в режимі звільнення від оподаткування, у разі порушення такого режиму;
- особа, яка ввезла або отримала підакцизну продукцію із звільненням від оподаткування як сировину для виробництва інших підакцизних товарів та використала її не за призначенням.

З прийняттям ПК дещо змінено порядок сплати акцизного податку замовниками виноматеріалів, вироблених на давальницьких умовах, які раніше були платниками акцизного збору. Із запровадженням норм Кодексу вони, як і замовники нафтопродуктів, вироблених з давальницької сировини, зобов'язані перерахувати акцизний податок виробнику-переробнику.

Реєстрація платника податку

Податковим кодексом вдосконалено процедуру реєстрації платників акцизного податку за рахунок введення норми, якою органи ліцензування зобов'язано інформувати податкові органи за місцем реєстрації суб'єкта господарювання про видані, переоформлені, припинені або анульовані ліцензії на право виробництва підакцизних товарів у п'ятиденний строк з дня здійснення таких дій.

Тобто положеннями ст. 212 розділу VI Податкового кодексу передбачено автоматичну реєстрацію платників акцизного податку на основі інформації органів ліцензування.

2. Особливості визначення бази оподаткування. Об'єкт оподаткування та звільнення від оподаткування

Об'єкти оподаткування

Податковим кодексом змінено перелік об'єктів оподаткування акцизним податком та доповнено чинні норми.

Відтепер нарівні з операціями з реалізації вироблених в Україні та ввезення на митну територію України підакцизних товарів (продукції) є:

- реалізація підакцизних товарів, увезених без сплати податку дипломатичними представництвами іноземних держав до закінчення визначеного законодавством строку;
- реалізація конфіскованих підакцизних товарів та таких, що перейшли у власність держави;
- обсяги та вартість втрачених підакцизних товарів з вини платника податку, що перевищують норми втрат (якщо такі визначено в установленому порядку).

Також розширено перелік операцій з підакцизними товарами, що не підлягають оподаткуванню.

Перелік операцій, які звільнено від оподаткування, доповнено новими позиціями, а саме:

- ввезення підакцизних товарів (продукції) на митну територію України, призначених для офіційного (службового) користування дипломатичними представництвами іноземних держав;
- ввезення підакцизних товарів як технічної або гуманітарної допомоги (крім алкогольних напоїв та тютюнових виробів);
- операції з ввезення еталонних чи тестових (моніторингових) зразків тютюнових виробів для лабораторних досліджень;
- операції з реалізації скрапленого газу на спеціалізованих аукціонах для потреб населення у порядку, встановленому Кабінетом Міністрів України.

База оподаткування

Статтею 214 Податкового кодексу запроваджено єдиний порядок визначення бази оподаткування при обчисленні суми податку, виходячи з встановлених ставок податку: адвалорних (у відсотках до обороту) чи специфічних (у твердих сумах з одиниці реалізованого товару (продукції)).

Перелік підакцизних товарів та ставки акцизного податку

У Податковому кодексі вперше на законодавчому рівні встановлено перелік підакцизних товарів, який доповнено новим видом нафтопродуктів: скрапленим газом для використання транспортними засобами як моторного палива. При цьому скраплений газ для потреб населення, що реалізується через аукціони, звільняється від оподаткування.

Специфічні ставки акцизного податку на нафтопродукти підвищено в 1,4 раза, в тому числі на бензини моторні з 132 до 182 євро за 1000 кг. Цю норму прийнято з метою компенсації втрат бюджету у зв'язку із скасуванням податку з власників транспортних засобів, що пов'язано з перенесенням податкового навантаження з праці та капіталу на споживання. Тобто відтепер більшу суму податку сплачуватиме той власник транспортного засобу, який більше його експлуатує та споживає моторних палив, оскільки сума акцизного податку включається до ціни підакцизного товару.

Статтею 220 Податкового кодексу адвалорні ставки податку встановлено лише на сигарети, тому декларація і встановлені виробником або імпортером максимальні роздрібні ціни на підакцизні товари повинні подавати лише платники, які реалізують сигарети.

У цій статті також встановлено порядок подання декларації про максимальні роздрібні ціни на підакцизні товари (продукцію), визначені виробником або імпортером товарів (продукції), який відповідає нормам, чинним до прийняття Кодексу. Проте оскільки максимальні роздрібні ціни використовуються для обчислення акцизного податку за адвалорними ставками, які Податковим кодексом встановлено лише на сигарети, декларацію про максимальні роздрібні ціни на підакцизні товари (продукцію), встановлені виробником або імпортером товарів (продукції), повинні подавати лише платники акцизного податку, які здійснюють операції з реалізації сигарет.

3. Особливості обчислення та сплати податку

Дата виникнення податкових зобов'язань

Датою виникнення податкових зобов'язань у разі ввезення підакцизних товарів (продукції) на митну територію України є дата подання митному органу митної декларації для митного оформлення або дата нарахування такого податкового зобов'язання митним органом у визначених законодавством випадках.

При передачі підакцизних товарів (продукції), вироблених з давальницької сировини, датою виникнення податкових зобов'язань є дата їх відвантаження виробником замовнику або за його дорученням іншій особі.

У разі використання платником податку вироблених підакцизних товарів (продукції) для власних виробничих потреб датою виникнення податкових зобов'язань є дата їх передачі для такого використання, крім використання для виробництва підакцизних товарів (продукції).

Обчислення акцизного податку

Статтею 217 Податкового кодексу уніфіковано загальний порядок обчислення акцизного податку з підакцизних товарів, вироблених на митній території України.

Новації полягають у тому, що платнику податків надано право коригування (зменшення) податкових зобов'язань у разі повного або часткового повернення покупцем вироблених платником підакцизних товарів (продукції) для усунення недоліків товару (продукції) або його знищення (переробки) у зв'язку з неможливістю усунення таких недоліків у тому звітному періоді, коли було проведено таке повернення.

У разі подальшої реалізації повернутих товарів (продукції) зобов'язання з акцизного податку обчислюються платником у порядку та за ставками, встановленими законодавством на дату реалізації.

Статтею 218 Податкового кодексу запроваджується загальний порядок обчислення акцизного податку з імпортованих підакцизних товарів.

Новим є те, що цією статтею передбачено коригування (зменшення) податкових зобов'язань у разі повного або часткового повернення імпортером підакцизних товарів (продукції), ввезених на митну територію України, продавцю у зв'язку з непридатністю їх для реалізації на митній території України.

Імпортер проводить коригування податкових зобов'язань у тому звітному періоді, в якому відбулось повернення невикористаних та пошкоджених марок. Коригування також передбачено у разі надання податкового органу, який видав марки, документів, що підтверджують втрату марок.

Положення ст. 221 Податкового кодексу, що регулюють особливості обчислення акцизного податку з тютюнових виробів, зберігають чинні норми. Застосування мінімального акцизного податкового зобов'язання здійснюється лише при оподаткуванні сигарет.

Нормами Податкового кодексу вилучено чинну норму автоматичної індексації специфічних ставок акцизного податку та мінімального податкового зобов'язання на індекс споживчих цін, які набирали чинності за умови публікації Кабінетом Міністрів України проіндексованих ставок. Перехідними положеннями Податкового кодексу визначено, що Кабінет Міністрів України зобов'язаний щороку подавати до Верховної Ради України проект закону про збільшення ставок податку, які підлягали індексації згідно з чинним законодавством, на індекс інфляційних процесів.

Порядок і строки сплати акцизного податку

Статтею 222 Податкового кодексу зберігається чинна система сплати акцизного податку.

Платники акцизного податку перераховують до бюджету нараховані суми податку щомісяця протягом 10 календарних днів, що настають за останнім днем подання декларації з акцизного податку. Суми податку з алкогольних напоїв, для виробництва яких використовується спирт етиловий неденатурований, сплачуються при придбанні марок акцизного податку. Змінюється порядок сплати податку з тютюнових виробів. Відтепер він сплачуватиметься в строки, визначені для всіх підакцизних товарів.

Змінено норму сплати податку з підакцизних товарів, що виробляються на давальницьких умовах, — замовники на давальницьких умовах з вироблених виноматеріалів були платниками і відповідали за внесення акцизного збору до бюджету. Із запровадженням норм Податкового кодексу замовники з виготовлення виноматеріалів, як і замовники з виробництва нафтопродуктів, зобов'язані перерахувати акцизний податок виробнику-переробнику.

У Податковому кодексі збережено чинну систему сплати акцизного збору при ввезенні підакцизних товарів на митну територію України, коли податкове зобов'язання виникає до або в день подання митної декларації. У разі ввезення маркованої підакцизної продукції на митну територію України податок сплачується під час придбання марок акцизного податку з доплатою (у разі потреби) на день подання митної декларації.

Складення та подання декларації з акцизного податку, контроль за сплатою податку

Відповідними нормами Податкового кодексу зберігається базовий податковий період в один календарний місяць та строки подання до органів державної податкової служби декларації з акцизного податку (ст. 223 Податкового кодексу).

Крім того, подання декларації з акцизного податку передбачено не лише платниками на митній території України, а й імпортерами алкогольних напоїв та тютюнових виробів до податкових органів за місцем реєстрації.

Зберігається порядок здійснення контролю державною податковою службою за правильністю обчислення і своєчасністю сплати до бюджету податку з підакцизних товарів (продукції), що виробляються на території України.

4. Особливості оподаткування груп підакцизних товарів

Особливості оподаткування деяких підакцизних товарів залежно від напрямку їх використання

Статтею 229 Податкового кодексу визначено особливості оподаткування спирту етилового, що відповідають чинним нормам. Збережено пільгову ставку в розмірі 0 грн. за 1 л 100-відсоткового спирту зі спирту етилового для виробництва виноградних та плодово-ягідних виноматеріалів і сула, лікарських засобів, продуктів органічного синтезу. Крім того, не справляється податок з біоетанолу, який використовується для виробництва біопалива та бензинів моторних сумішевих.

Норми Податкового кодексу передбачають затвердження Кабінетом Міністрів України порядку видачі та погашення податкових векселів.

Передбачено відповідальність за нецільове використання спирту етилового, біоетанолу у вигляді штрафних санкцій у розмірі суми нарахованого податку за чинними ставками, збільшеними у 1,5 раза, у разі встановлення фактів їх нецільового використання.

Крім того, зазначеною статтею передбачено встановлення нульової ставки акцизного податку на нафтопродукти (легкі та важкі дистилати), вироблені в Україні, що використовуються для виробництва етилену, а також запровадження системи контролю за їх цільовим використанням за допомогою податкових векселів та податкових постів, які встановлюються на підприємствах — виробниках етилену.

Також передбачено порядок ввезення нафтопродуктів без сплати акцизного податку підприємствами — виробниками етилену за умови видачі податкового векселя на суму акцизного податку, що сплачується при ввезенні. Порядок роботи податкових постів, що здійснюватимуть постійний контроль за цільовим використанням нафтопродуктів, встановлюється центральним фіскальним органом.

Цільове використання нафтопродуктів має бути підтверджено документами про виготовлення готової продукції (етилену), при цьому для погашення векселя виробник етилену повинен подати до податкового органу за місцем реєстрації довідку про цільове використання, погоджену з представником податкового посту на цьому підприємстві. У разі встановлення фактів нецільового використання нафтопродуктів передбачено штрафну санкцію в розмірі суми нарахованого акцизного податку за діючими ставками, збільшеними у 1,5 раза.

Особливості оподаткування алкогольних напоїв акцизним податком

Слід зазначити, що в Податковому кодексі збережено чинний порядок оподаткування алкогольних напоїв, для виробництва яких використовується спирт етиловий. Також нормами ст. 225 розділу VI Податкового кодексу визначено порядок видачі та погашення податкових векселів.

Запроваджено норму, якою заборонено видачу платнику наступного податкового векселя у разі непогашення попередньо виданого, якщо строк сплати щодо нього вже настав, а податок не сплачено.

Забороняється часткове погашення заборгованості податкового векселя після закінчення встановленого строку погашення, на який його видано.

Новим є й те, що цією статтею передбачено затвердження Кабінетом Міністрів України порядку розрахунку суми зменшення податку, розраховану виходячи з фактично втраченої кількості спирту етилового при транспортуванні та зберіганні, у процесі виробництва готової продукції в межах норм, затверджених у встановленому порядку, а також фактично повернутого невиправного браку. Такий порядок зменшення застосовується не тільки для коригування сум податку, зазначених у векселі, але і для коригування податкового зобов'язання, за умови попередньо сплачених сум грошима до отримання спирту етилового.

Ввезення на митну територію України імпортованих алкогольних напоїв і тютюнових виробів

Статтею 227 Податкового кодексу передбачено особливості ввезення на митну територію України імпортованих алкогольних напоїв і тютюнових виробів. Зазначеними нормами визначається порядок отримання, передачі марок акцизного податку іноземним виробникам та контролю за їх використанням при імпорті алкогольних напоїв та тютюнових виробів. Нормами зберігається порядок транзитних перевезень алкогольних напоїв та тютюнових виробів через митну територію України.

Тобто в Податковому кодексі збережено чинний порядок контролю за сплатою акцизного податку з алкогольних напоїв та тютюнових виробів за допомогою акцизних марок.

Новим є положення щодо оподаткування акцизним податком підакцизних товарів, що підлягають реалізації, які було вилучено (конфісковано) в дохід держави (крім спирту етилового, алкогольних напоїв і тютюнових виробів).

Контроль за надходженням податку з алкогольних напоїв і тютюнових виробів

Статтею 228 Податкового кодексу передбачено норми щодо переробки або знищення вилучених (конфіскованих) алкогольних напоїв. Чинну норму про знищення конфіскованих тютюнових виробів збережено.

Також передбачено норми щодо порядку настання відповідальності у разі виявлення нестачі марок акцизного податку у їх покупця. Статтею 228 Податкового кодексу передбачено сплату розрахункової суми податку в разі втрати марок акцизного податку, нарахування якої здійснюється за формою, встановленою центральним фіскальним органом.

5. Особливості маркування акцизних товарів та використання акцизних складів

Виготовлення, зберігання, продаж марок акцизного податку та маркування алкогольних напоїв і тютюнових виробів

Порядок виготовлення, зберігання, продаж марок акцизного податку та маркування алкогольних напоїв і тютюнових виробів залишено на рівні чинного, і здійснюється відповідно до положення, затвердженого Кабінетом Міністрів України (ст. 226 Податкового кодексу).

Законодавчо встановлено випадки, коли вважаються немаркованими алкогольні напої та тютюнові вироби, і відповідальність у разі виявлення немаркованої продукції.

Також у цій статті міститься норма щодо порядку відшкодування суми податку, сплаченої при придбанні марок, у разі їх повернення. Новим є й те, що відшкодовується не лише сума податку з повернутих акцизних марок, пошкоджених у процесі виробництва, але і з не використаних платником.

Статтею 226 Податкового кодексу встановлено окремі норми щодо порядку маркування тютюнових виробів. Так, введено норму, яка дає змогу не маркувати окремі групи тютюнових виробів. Наприклад, еталонні (моніторингові) чи тестові зразки тютюнових виробів, не призначені для комерційного використання на митній території України.

Акцизні склади

Статтею 230 Податкового кодексу вперше на законодавчому рівні визначено статус та порядок роботи акцизного складу як приміщення на обмеженій території, де виробляються, обробляються, змішуються, розливаються, пакуються, зберігаються, отримуються чи видаються підакцизні товари, та основні положення щодо дій розпорядника акцизного складу.

Також визначено повноваження та порядок дії постійного представника державної податкової служби на акцизному складі та права і обов'язки розпорядника акцизного складу та постійного представника податкового органу.

Введення зазначених норм до Податкового кодексу уніфікує та чітко визначає порядок функціонування акцизних складів на підприємствах — виробниках спирту та лікєро-горілчанних виробів з метою повноти сплати акцизного податку, які до цього визначалися наказами центрального податкового органу.

Положення розділу VI «Акцизний податок» Податкового кодексу спрямовано на стимулювання виробництва та експорт підакцизних товарів, а також на ліквідацію існуючих прогалин у чинному податковому законодавстві та недопущення схем ухилення від оподаткування, які призводять до мінімізації податкових зобов'язань та зменшення податкових надходжень до бюджету України.

Облік акцизного податку ведеться на рахунку 641 «Розрахунки за податками».

ТЕМА 6 ПРАГМАТИКА АДМІНІСТРУВАННЯ МИТНИХ ПЛАТЕЖІВ

1. Адміністрування мита при перетині митного кордону України

Єдиний митний тариф України - це систематизований звід ставок мита, яким обкладаються товари та інші предмети, що ввозяться на митну територію України або вивозяться за межі цієї території.

Єдиний митний тариф України встановлює на єдиній митній території України обкладення митом предметів, що ввозяться на митну територію України або вивозяться з цієї території.

Єдиний митний тариф України базується на міжнародно визнаних нормах і розвивається у напрямі максимальної відповідності до загальноприйнятих у міжнародній практиці принципів і правил митної справи.

Ставки Єдиного митного тарифу України є єдиними для всіх суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності незалежно від форм власності, організації господарської діяльності та територіального розташування, за винятком випадків, передбачених законами України та її міжнародними договорами. Єдиний митний тариф затверджується

Мито, що стягується митницею, являє собою податок на товари та інші предмети, які переміщуються через митний кордон України.

В Україні застосовуються такі види мита:

- адвалерне, що нараховується у відсотках до митної вартості товарів та інших предметів, які обкладаються митом;
- специфічне, що нараховується у встановленому грошовому розмірі на одиницю товарів та інших предметів, які обкладаються митом;
- комбіноване, що поєднує обидва ці види митного обкладення.

Крім того в Україні існують:

1. Ввізне мито нараховується на товари та інші предмети при їх ввезенні на митну територію України.

Ввізне мито є диференційованим:

- до товарів та інших предметів, що походять з держав, які входять разом з Україною до митних союзів або утворюють з нею спеціальні митні зони, і в разі встановлення будь-якого спеціального преференційного митного режиму згідно з міжнародними договорами за участю України, застосовуються преференційні ставки ввізного мита, передбачені Єдиним митним тарифом України

- до товарів та інших предметів, що походять з країн або економічних союзів, які користуються в Україні режимом найбільшого сприяння, котрий означає, що іноземні суб'єкти господарської діяльності цих країн або союзів мають пільги щодо мит, за винятком випадків, коли зазначені мита та пільги щодо них встановлюються в рамках спеціального преференційного митного режиму, застосовуються пільгові ставки ввізного мита, передбачені Єдиним митним тарифом України;

- до решти товарів та інших предметів застосовуються повні (загальні) ставки ввізного мита, передбачені Єдиним митним тарифом України.

2. Вивізне мито нараховується на товари та інші предмети при їх вивезенні за межі митної території України.

3. На окремі товари та інші предмети може встановлюватися сезонне ввізне і вивізне мито на строк не більше чотирьох місяців з моменту їх встановлення.

З метою захисту економічних інтересів України, українських виробників та у випадках, передбачених законами України, у разі ввезення на митну територію України і вивезення за межі цієї території товарів незалежно від інших видів мита можуть застосовуватися особливі види мита:

- 1) спеціальне мито;
- 2) антидемпінгове мито;
- 3) компенсаційне мито.

Спеціальне мито застосовується: як засіб захисту українських виробників;

Антидемпінгове мито застосовується: відповідно до Закону України "Про захист національного товаровиробника від демпінгового імпорту" у разі ввезення на митну територію України товарів, які є об'єктом демпінгу, яке заподіює шкоду національному товаровиробнику;

Компенсаційне мито застосовується: відповідно до Закону України "Про захист національного товаровиробника від субсидованого імпорту" у разі ввезення на митну територію України товарів, які є об'єктом субсидованого імпорту, яке заподіює шкоду національному товаровиробнику;

Нарахування ввізного (вивізного) мита за адвалерними ставками, тобто у відсотках до митної вартості товару.

Митна вартість визначається відповідно до Митного кодексу України. При визначенні митної вартості застосовуються офіційні курси іноземних валют, установлені Національним банком України на день подання ВМД до митного оформлення.

Обчислення суми ввізного (вивізного) мита щодо товарів, які обкладаються ввізним (вивізним) митом за ставками у відсотках до митної вартості товару, здійснюється за формулою

$$C_{m_a} = (B \times M_a) : 100,$$

Обчислення суми ввізного (вивізного) мита щодо товарів, які обкладаються ввізним (вивізним) митом за ставками в євро за одиницю товару, здійснюється за формулою

$$C_{m_c} = H \times M_c \times K_c,$$

Нарахування ввізного (вивізного) мита щодо товарів, які обкладаються ввізним (вивізним) митом за комбінованими ставками, здійснюється в три етапи:

- 1) Спочатку обчислюється сума ввізного (вивізного) мита за адвалерною ставкою у відсотках до митної вартості.
- 2) Потім обчислюється сума ввізного (вивізного) мита за специфічною ставкою в євро за одиницю товару.
- 3) Для визначення суми ввізного (вивізного) мита, що підлягає сплаті, використовується, як правило, найбільша

2. Адміністрування акцизного податку при зовнішньоекономічних операціях

Митний орган визначає суму акцизного податку в порядку, встановленому законом, якщо результати митного контролю, отримані після закінчення процедури митного оформлення та випуску товарів, свідчать про зниження суми акцизного податку, визначеної платником податків у митних деклараціях.

Сплата донарахованих сум акцизного податку здійснюється платником податку до Державного бюджету України.

Об'єкти оподаткування акцизним податком є операції з:

Ввезення підакцизних товарів (продукції) на митну територію України.

Реалізації конфіскованих підакцизних товарів (продукції), підакцизних товарів (продукції), визнаних безхазяйними, підакцизних товарів (продукції), за якими не звернувся власник до кінця строку зберігання, та підакцизних товарів (продукції), що за правом успадкування чи на інших законних підставах переходять у власність держави.

Реалізації або передачі у володіння, користування чи розпорядження підакцизних товарів (продукції), що були ввезені на митну територію України зі звільненням від оподаткування до закінчення строку, визначеного законодавством.

Порядок обчислення акцизного податку:

Із застосуванням специфічних ставок з ввезених на митну територію України підакцизних товарів (продукції) у валюті України за такою формулою:

$$C_a = H \times A,$$

де: C_a - сума акцизного податку, обчислена із застосуванням специфічних ставок з одиниці товару (продукції); H - кількість товару у фізичних одиницях виміру, встановлених Податковим кодексом України; A - ставка акцизного податку;

у разі встановлення ставок акцизного податку в іноземній валюті - за формулою:

$$C_a = H \times A \times K_v,$$

де: C_a - сума акцизного податку, обчислена із застосуванням специфічних ставок з одиниці товару (продукції); H - кількість товару у фізичних одиницях виміру, встановлених Податковим кодексом України (2755-17); A - ставка акцизного податку; K_v - валютний (обмінний) курс Національного банку України, що діє на дату подання митної декларації.

Базою оподаткування у цьому випадку є величина товарів, визначена в одиницях виміру ваги, об'єму, кількості товару (продукції), об'єму циліндрів двигуна автомобіля або в інших натуральних показниках.

Із застосуванням адвалерних ставок за такою формулою:

$$C_a = B \times A,$$

де: C_a - сума акцизного податку за адвалерною ставкою; B - вартість товарів (продукції) за встановленими імпортером максимальними роздрібними цінами на товари (продукцію), які він імпортує, без податку на додану вартість та з урахуванням акцизного податку; A - адвалерна ставка акцизного податку.

3. Адміністрування податку на додану вартість при зовнішньоекономічних операціях

ПДВ (англ. value added tax, VAT) - непрямий податок на товари й послуги. З метою стимулювання експорту фірмам-експортерам повертається сума ПДВ (при певних умовах). При імпорті ПДВ виступає засобом протекціоністської політики, оскільки його стягнення з імпортованих товарів веде до їхнього подорожчання, підвищуючи тим самим конкурентноздатність товарів і послуг вітчизняного виробництва.

Об'єктом оподаткування ПДВ є операції з увезення товарів у митному режимі імпорту або реімпорту (далі - імпорт).

З метою оподаткування до імпорту також прирівнюються:

увезення з-за меж митного кордону України на митну територію України товарів за договорами лізингу (оренди) (у тому числі в разі повернення об'єкта лізингу лізингодавцю-резиденту або іншій особі за дорученням такого лізингодавця), застави та іншими договорами, які не передбачають передання права власності на такі товари (майно) або передбачають їх обмін на корпоративні права чи цінні папери, у тому числі якщо таке ввезення пов'язане з поверненням товарів у зв'язку з припиненням дії зазначених договорів;

поставка товарів з території безмитних магазинів на митну територію України для їх вільного обігу (крім території інших безмитних магазинів);

поставка продуктів переробки (готової продукції) з митного режиму переробки на митній території України на митну територію України для їх вільного обігу;

в інших випадках, передбачених Митним кодексом України

Компетенція митних та податкових органів при здійсненні контролю за сплатою платниками податків ПДВ, у разі імпорту (операцій, що прирівняні до імпорту з метою оподаткування ПДВ) товарів на митну територію України, визначена Порядком здійснення митними органами контролю за сплатою платниками податків податку на додану вартість та акцизного збору, які справляються при ввезенні (пересиланні) товарів та інших предметів на митну територію України, затвердженим наказом Державної податкової адміністрації України та Державної митної служби України від 16.03.2001 N 109/188 (z0261-01) та зареєстрованим у Міністерстві юстиції України 22.03.2001 за N 261/5452.

Обчислення ПДВ залежно від випадків адміністрування здійснюється:

- на предмети (товари), які обкладаються лише митом:

$$ПДВ = \frac{(МВ + М) \times 20\%}{100\%}$$

М-сума мита;

МВ - митна вартість;

- на предмети чи товари, які підлягають обкладенню акцизним податком:

$$ПДВ = \frac{(МВ + Аз + М) \times 20\%}{100\%}$$

де Аз - акцизний податок;

- у разі ввезення на митну територію України транспортних засобів, які підлягають обкладенню митом та акцизним податком:

$$\sum ПДВ = \frac{(МВ + Мз + М + Аз) \times 20\%}{100\%}$$

Сплата коштів у рахунок погашення податкових зобов'язань з ПДВ здійснюється одночасно зі сплатою мита, акцизного та митних зборів до/або під час оформлення ВМД, ТД чи НД відповідно до Порядку розрахунково-касового обслуговування через органи Державного казначейства України митних та інших платежів, які вносяться до/або під час митного оформлення, затвердженого наказом Міністерства фінансів України та Державної митної служби України від 24.01.2006 N 25/44 .

ПДВ сплачується за ставкою, що діє на день подання ВМД (zа140-07) митному органу для оформлення.

При митному оформленні товарів із застосуванням ТД або НД ПДВ сплачується за ставкою, що діє на день подання таких декларацій митному органу для оформлення.

Повернення надміру сплачених сум ПДВ та погашення нарахованих сум податкових зобов'язань з цього податку здійснюються в порядку, установленому законодавством.

Тема 7. Адміністрування податку на прибуток підприємств в Україні.

1. Еволюція адміністрування податку на прибуток в Україні
2. Адміністрування доходів, витрат та амортизації підприємств
3. Облік і обчислення податку на прибуток підприємств.
4. Реалії адміністрування податку на прибуток підприємств

1. Еволюція адміністрування податку на прибуток в Україні та процедури адміністрування податку.

Перехід до податкової форми взаємовідносин між підприємствами та державою розпочався з 1990 р., коли у процесі проведення податкової реформи було ухвалено Закон СРСР "Про податки з підприємств, об'єднань і організацій". В Україні аналогічні взаємовідносини були започатковані ухваленням 21 лютого 1992 р. Закону №2146-ХІІ "Про оподаткування доходів підприємств і організацій".

З переходом до оподаткування підприємств виникло питання щодо вибору об'єкту оподаткування: валового доходу чи прибутку. У 1991 р. стягувався податок на прибуток, у 1992 р. було запроваджено податок на дохід підприємств. У першому кварталі 1993 р. повернулися до оподаткування прибутку, а з другого кварталу - знову до оподаткування валового доходу. Зазначений податок стягувався і протягом 1994 року. Тільки з 1995 року відбувся остаточний перехід до оподаткування прибутку. Таким чином, у процесі становлення прибуткового оподаткування підприємств в Україні простежується тенденція до переходу від оподаткування доходу до оподаткування прибутку, внаслідок чого об'єкт оподаткування наближається до установлених у світовій практиці норм.

Запровадження у 1995 році податку на прибуток супроводжувалося зміною визначення об'єкту оподаткування. Згідно з Декретом Кабінету Міністрів України "Про податок на прибуток підприємств і організацій" від 26.12.1992 р. об'єктом оподаткування визнається валовий прибуток підприємства. Законом України "Про оподаткування прибутку підприємств" від 28.12.1994 р. об'єкт оподаткування визначено як балансовий прибуток платника податку. Відповідно до Закону "Про оподаткування прибутку підприємств" у редакції від 22.05.1997 р. об'єктом оподаткування є прибуток, який визначається шляхом зменшення суми скоригованого валового доходу звітного періоду на суму валових витрат платника податку і суму амортизаційних відрахувань.

Аналіз змін у механізмі визначення оподаткованого прибутку свідчить про те, що по суті ці зміни були спрямовані на наближення практики прибуткового оподаткування підприємств в Україні до норм, ustalених у більшості розвинутих країн, і зменшення на цій основі податкового навантаження на підприємства.

Розвиток прибуткового оподаткування підприємств в Україні супроводжувався також зміною ставки податку та об'єктивною тенденцією до переходу від диференціації ставок до застосування єдиної ставки податку для підприємств, що займаються різними видами діяльності.

Якщо у 1993 р. ставка податку на валовий дохід була встановлена на рівні 18%, то з 01.02.1994 р. її було підвищено до 22%. Базова ставка податку на прибуток підприємств в усі періоди його функціонування була 30%, з 01.01.2017р. – 18%.

Таблиця 1

Динаміка об'єкту та базових ставок податку на прибуток (дохід) підприємств в Україні у 1991-2006 рр.

Роки	Об'єкт оподаткування	Базова ставка податку, %
1991	Прибуток	35
1992	Дохід	18
01.01.93 – 31.03.93	Прибуток	30
01.04.93 – 31.12.93	Дохід	18
1994	Дохід	22
01.01.95 – 30.06.97	Прибуток	30
01.07.97	Прибуток	30
01.01.2004 – 2011	Прибуток	25
01.04.2011	Прибуток	21

Таким чином, підсумовуючи аналіз основних тенденцій у адмініструванні податку на прибуток підприємств в Україні необхідно відмітити, що:

- система оподаткування доходів підприємств за багатьма своїми параметрами не відповідає стану і рівню трансформації економічної системи України, не вписувалась повною мірою у реалії економічного і соціально-політичного життя, не враховувала рівень розвитку і можливості органів фіску;

- адаптація системи прибуткового оподаткування підприємств до особливостей української економіки відбувалася шляхом певного спрощення механізму справляння податку на прибуток внаслідок відмови від диференціації його ставок, звуження системи податкових пільг;

3) кроками, які сприяли наближенню вітчизняної системи оподаткування доходів підприємств до зрілих форм оподаткування, властивих розвинутих податковим системам, були зміни у механізмі об'єкту оподаткування і справляння податку.

Найважливішими складовими частинами адміністрування податку на прибуток є такі процедури:

- оперативний та якісний прийом звітності з податку на прибуток;
- перевірка дотримання термінів подання податкової звітності та сплати податку на прибуток;
- камеральна перевірка податкової звітності з податку на прибуток;
- аналіз зовнішньої та внутрішньої інформації про платника;
- складання інформаційно-аналітичної довідки по підприємствах, визначених за даними аналітичної інформації як такі, що мінімізують податкові зобов'язання при розрахунках податку на прибуток;

- передача інформаційно-аналітичних довідок до підрозділів аудиту юридичних осіб з метою якісного планування та підготовки до перевірок.

2. Адміністрування доходів, витрат та амортизації підприємств

Дохід від реалізації товарів визнається за датою переходу покупцеві права власності на такий товар.

Дохід від надання послуг та виконання робіт визнається за датою складення акта або іншого документа, оформленого відповідно до вимог чинного законодавства, який підтверджує виконання робіт або надання послуг.

У разі продажу товарів за договором комісії (агентським договором) платником податку - комітентом датою отримання доходу від такого продажу вважається дата продажу товарів, що належать комітенту, яка зазначена у звіті комісіонера (агента).

Суми безповоротної фінансової допомоги та безоплатно отримані товари (роботи, послуги) вважаються доходами на дату фактичного отримання платником податку товарів (робіт, послуг) або за датою надходження коштів на банківський рахунок чи в касу платника податку

Витрати, що формують собівартість реалізованих товарів, виконаних робіт, наданих послуг, визнаються витратами того звітного періоду, в якому визнано доходи від реалізації таких товарів, виконаних робіт, наданих послуг.

Витрати, що враховуються при обчисленні об'єкта оподаткування, складаються із:

- витрат операційної діяльності;
- інших витрат.

Собівартість виготовлених та реалізованих товарів складається з витрат, прямо пов'язаних з виробництвом таких товарів, виконанням робіт, наданням послуг.

Амортизація по 16 групах ОЗ і 6 НА нараховується із застосуванням таких методів:

1) прямолінійного, за яким річна сума амортизації визначається діленням вартості, яка амортизується, на строк корисного використання об'єкта основних засобів;

2) зменшення залишкової вартості, за яким річна сума амортизації визначається як добуток залишкової вартості об'єкта на початок звітного року або первісної вартості на дату початку нарахування амортизації та річної норми амортизації. Річна норма амортизації (у відсотках) обчислюється як різниця між одиницею та результатом кореня ступеня кількості років корисного використання об'єкта з результату від ділення ліквідаційної вартості об'єкта на його первісну вартість;

3) прискореного зменшення залишкової вартості, за яким річна сума амортизації визначається як добуток залишкової вартості об'єкта на початок звітного року або первісної вартості на дату початку нарахування амортизації та річної норми амортизації, яка обчислюється відповідно до строку корисного використання об'єкта і подвоюється.

Метод прискореного зменшення залишкової вартості застосовується лише при нарахуванні амортизації до об'єктів основних засобів, що входять до груп 4 (машини та обладнання) та 5 (транспортні засоби);

4) кумулятивного, за яким річна сума амортизації визначається як добуток вартості, яка амортизується, та кумулятивного коефіцієнта. Кумулятивний коефіцієнт розраховується діленням кількості років, що залишаються до кінця строку корисного використання об'єкта основних засобів, на суму числа років його корисного використання;

5) виробничого, за яким місячна сума амортизації визначається як добуток фактичного місячного обсягу продукції (робіт, послуг) та виробничої ставки амортизації. Виробнича ставка амортизації обчислюється діленням вартості, яка амортизується, на загальний обсяг продукції (робіт, послуг), який підприємство очікує виробити (виконати) з використанням об'єкта основних засобів.

3. Облік і обчислення податку на прибуток підприємств.

Об'єктом оподаткування податку є - прибуток із джерелом походження з України та за її межами, який визначається шляхом зменшення суми доходів звітного періоду на собівартість реалізованих товарів, виконаних робіт, наданих послуг та суму інших витрат звітного податкового періоду.

Використовуються такі податкові періоди: календарні квартал, півріччя, три квартали, рік

Облік отриманих доходів і здійснених витрати ведеться платником податку самостійно. Платник податків має право обирати і використовувати будь-який з двох методів: метод нарахувань або касовий метод ведення податкового обліку.

Податок на прибуток обліковується на активному рахунку №98 «Податок на прибуток підприємств». На дебеті цього рахунку ведеться облік належної за даними бухгалтерського обліку суми податку на прибуток, на кредиті – списання на зменшення фінансових результатів діяльності кореспонденції з дебетом рахунку 79 «Фінансові результати».

4.Реалії адміністрування податку на прибуток підприємств

Законом України №5083-VI "Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо державної податкової служби та у зв'язку з проведенням адміністративної реформи в Україні" який набрав чинності 12 серпня 2012 року внесено зміни до Податкового кодексу України, у тому числі в частині адміністрування податку на прибуток підприємств. Найбільш важливі зміни в оподаткуванні податком на прибуток полягають у наступному:

Відповідно до п. 40 Закону №5083 із норм Податкового кодексу виключено абзаци другий і третій п. 152.3 ст. 152, згідно яких платники податку разом із податковою декларацією подавали до податкових органів додаток ОК, у якому зазначався перелік доходів та витрат у розрізі контрагентів —платників єдиного податку. Це означає, що при поданні звітності з податку на прибуток за підсумками трьох кварталів 2012 р. цей додаток подавати не потрібно було, оскільки нова норма набирає чинності з дня, наступного за днем опублікування цього Закону, тобто з 12 серпня 2012 р.

Починаючи із звітності з 1.01.2013 р., платники податку на прибуток (крім новостворених, виробників сільськогосподарської продукції, неприбуткових установ(організацій) та платників податків, у яких доходи, що враховуються при визначенні об'єкта оподаткування, за останній річний звітний податковий період не перевищують 10 млн. грн.), щомісяця зобов'язані сплачувати авансовий внесок з податку на прибуток у порядку і строки, встановлені для місячного податкового періоду (протягом 20 календарних днів, що настають за останнім календарним днем звітного (податкового місяця), у розмірі не менше 1/12 нарахованої до сплати суми податку за попередній звітний (податковий) рік.

Для сплати авансових внесків у 2013 р. базовим показником для нарахування авансових внесків є 2012 р. При цьому платники податку подаватимуть відповідну податкову декларацію з податку на прибуток до податкових органів за підсумками звітного (податкового) року, тобто за звітні (податкові) періоди — календарний квартал, півріччя та дев'ять місяців — декларація вже не подається.

Новостворені платники податку (zareєстровані протягом звітного (податкового) року) — сплачують податок на прибуток на підставі річної податкової декларації за період діяльності у звітному (податковому) році без сплати щомісячних авансових внесків. Але, у разі якщо дохід таких платників за підсумками звітного (податкового) року становитиме 10 і більше мільйонів гривень, то у наступному звітному податковому році такий платник повинен платити щомісячні авансові внески у розмірі не менш ніж 1/12 нарахованої до сплати суми податку за попередній звітний (податковий) рік.

Тема 8. Адміністрування податку на доходи фізичних осіб

План

5. Соціально-економічне значення прибуткового оподаткування громадян
6. Порядок нарахування та сплати податку на доходи фізичних осіб
7. Перерахунок податку та податкові соціальні пільги
8. Особливості декларування, обліку та контролю за справлянням податку на доходи фізичних осіб

1. Соціально-економічне значення прибуткового оподаткування громадян

У системі оподаткування будь-якої країни доходи населення займають ключове місце, оскільки це основний об'єкт оподаткування. Одним із вагомих важелів регулювання розподілу між державою та населенням фінансових ресурсів є податок на доходи фізичних осіб.

Прибутковий податок застосовується у всіх країнах світу. Вперше цей податок було введено в Великобританії в 1799 році як тимчасовий захід з метою фінансування військових потреб у війні проти Наполеона, але з 1842 року прибутковий податок остаточно утвердився в англійській податковій практиці.

Податок на доходи фізичних осіб є однією з найважливіших складових податкової системи держави. За підсумками 2010 року він зайняв друге місце у формуванні доходної частини українського бюджету після податку на додану вартість. Таке ж співвідношення збереглося і в першому кварталі 2011 року. Важко переоцінити й соціальну роль цього податку. Слід погодитися з думкою С.І. Іловайського, який, досліджуючи економіко-правову природу оподаткування особистих доходів, відмічав: «З теоретичної точки зору це найбільш правильна форма податку, тому що при ній податний об'єкт збігається з податним джерелом, яким при всякому правильному податку повинен бути дохід. Призначення прибуткових податків – згладжувати недоліки податної системи й залучати заможні класи до більш сильної участі в несенні податного тягаря».

Стягнення податку на доходи зачіпає матеріально-фінансові інтереси майже всіх верств населення, оскільки впливає на економічний стан не тільки платника, але й членів його родини, тобто надає суттєвого

впливу безпосередньо на добробут домогосподарств. Тому непродумана державна політика в області реалізації прибуткових стягнень здатна викликати значну соціальну напруженість, і навіть соціальні катаклізми.

Отже, даний податок є важливим засобом макроекономічного регулювання, у вітчизняній практиці податок використовується як фінансово-регулюючий інструмент для залучення додаткових коштів до бюджету. Підтвердженням суперечливості діючої правової бази та відсутності детального наукового обґрунтування впроваджуваних у законодавство норм є еволюція законодавства з питань індивідуального оподаткування в Україні періоду її незалежності.

2. Порядок нарахування та сплати податку на доходи фізичних осіб

В Україні, будучи загальнодержавним, податок з доходів фізичних осіб згідно зі ст. 65 Бюджетного кодексу України надходить у визначеній частині до відповідних місцевих бюджетів. Відзначається, що з політичної точки зору урядові бажано показати зв'язок між сплатою громадянами податку і зробленими на їх користь бюджетними витратами. Ґрунтуючись на принципі субсидіарності при розподілі витрат по різних рівнях бюджетної системи, такий підхід є найбільш оптимальним. Це пояснюється тим, що саме фізичні особи, які проживають на даній території, є платниками цього податку і саме їм надаються соціальні послуги, які, у свою чергу, фінансуються і за рахунок зазначеного податку.

Згідно ст. 162.1 Податкового кодексу до платниками податку є:

- фізична особа - резидент, яка отримує доходи як з джерела їх походження в Україні, так і іноземні доходи;
- фізична особа - нерезидент, яка отримує доходи з джерела їх походження в Україні;
- податковий агент.

Не є платником податку нерезидент, який отримує доходи з джерела їх походження в Україні і має дипломатичні привілеї та імунітет, встановлені чинним міжнародним договором України, щодо доходів, які він отримує безпосередньо від провадження дипломатичної чи прирівняної до неї таким міжнародним договором діяльності.

Основними ставками податку є 18%, проте існують і інші ставки залежно від суми та характеру отриманого доходу

Порядок сплати податку до бюджету здійснюється відповідно до статті 168 Податкового кодексу України, а з зараховується до бюджету згідно з Бюджетним кодексом України. Органи, що здійснюють казначейське обслуговування бюджетних коштів в установленому Бюджетним кодексом України порядку розподіляють зазначені кошти згідно з нормативами, визначеними Бюджетним кодексом України, та спрямовують такі розподілені суми до відповідних бюджетів.

3. Перерахунок податку та податкові соціальні пільги

Відповідно до пп. 169.4.2 п. 169.4 ст. 169 Податкового кодексу роботодавець платника податку зобов'язаний здійснити, у тому числі за місцем застосування податкової соціальної пільги, з урахуванням положень абзацу другого п. 167.1 ст. 167 цього Кодексу перерахунок суми доходів, нарахованих такому платнику податку у вигляді заробітної плати, а також суми наданої податкової соціальної пільги.

Перерахунок податкової соціальної пільги провадиться з метою забезпечення виконання норми Податкового кодексу щодо обмеження розміру заробітної плати звітного податкового місяця, який дає право платнику податку на застосування податкової соціальної пільги, та перевірки правильності нарахування податку на доходи фізичних осіб за кожний окремий податковий період (місяць).

Згідно з пп. 169.4.1 п. 169.4 ст. 169 Податкового кодексу податкова соціальна пільга застосовується до доходу, нарахованого на користь платника податку протягом звітного податкового місяця як заробітна плата (інші прирівняні до неї відповідно до законодавства виплати, компенсації та винагороди), якщо його розмір не перевищує суми, що дорівнює розміру місячного прожиткового мінімуму, діючого для працездатної особи на 1 січня звітного податкового року, помноженого на 1,4 та округленого до найближчих 10 грн.

Відповідно до абзацу другого п. 167.1 ст. 167 Податкового кодексу якщо база оподаткування, визначена з урахуванням норм п. 164.6 ст. 164, щодо доходів, зазначених в абзаці першому п. 167.1 ст. 167 цього Кодексу (зокрема, щодо заробітної плати та винагороди за цивільно-правовими договорами за виконання робіт (надання послуг), що зменшені на суму єдиного соціального внеску), в календарному місяці перевищує десятикратний розмір мінімальної заробітної плати, встановленої законом на 1 січня звітного податкового року, до суми такого перевищення застосовується ставка 17%.

Таким чином, перерахунок полягає в уточненні розмірів виплачуваних протягом року місячних доходів з урахуванням сум, нарахованих безпосередньо за відповідні звітні місяці (відпускні, лікарняні тощо). Уточнені місячні оподатковувані доходи розраховуються кожний окремо як об'єкти оподаткування.

Алгоритм перерахунку сум доходів, нарахованих фізичній особі у вигляді заробітної плати, а також сум наданої податкової соціальної пільги є таким: провадиться кінцеве оподаткування місячних оподатковуваних доходів і визначається сума податку щодо кожного місяця окремо та за рік у цілому, яка

порівнюється з сумою податку, фактично утриманою впродовж року з виплачених доходів, щодо яких провадився перерахунок.

4. Особливості декларування, обліку та контролю за справлянням податку на доходи фізичних осіб

Декларування доходів громадян здійснюють для нарахування податку на доходи фізичних осіб (далі - ПДФО) стосовно доходів, з яких його не було утримано при виплаті (обов'язкове декларування) та визначення суми ПДФО, що підлягають поверненню внаслідок зменшення оподатковуваного доходу на суму витрат, які Податковим кодексом визначено як податковий кредит (декларування за бажанням фізичної особи).

Перелік основних правил подання декларації з податку на доходи фізичних осіб зазначено у табл. 1.

Таблиця 1

Основні правила подання декларації

Ситуація	Роз'яснення
Термін подання декларації	Декларацію за звітний рік подають не пізніше 31 березня року, наступного за звітним. Декларацію для декларування податкового кредиту можна подавати протягом усього року, наступного за звітним. При цьому штрафні санкції за несвоєчасне подання декларації не застосовуються. Фізичні особи, які виїжджають за кордон на постійне місце проживання, зобов'язані подати декларацію не пізніше закінчення 60-го календарного дня, що передусє такому виїзду
Дата подання декларації	При поданні декларації особисто - дата її реєстрації в податковому органі. При поданні декларації поштою - дата здійснення поштового відправлення, зазначена на штампі відділення зв'язку (у консультаціях працівників податкових органів містяться вимоги надсилати її не пізніше ніж за 10 днів до закінчення граничного терміну її подання)
Місце подання декларації	Декларацію подають до податкового органу за місцем постійного чи переважного проживання фізичної особи, яка декларує свої доходи
Особа, яка заповнює декларацію	Декларацію заповнюють: 1) самостійно фізична особа; 2) інша особа, нотаріально уповноважена такою фізичною особою
	здійснювати заповнення. При цьому в декларації необхідно зазначити інформацію про таку іншу особу на рівні інформації про платника податку. Обов'язково декларацію заповнює від імені платника податків інша особа: <ul style="list-style-type: none"> – опікун чи піклувальник - стосовно доходів, отриманих неповнолітньою чи недієздатною особою (за дітей річну декларацію подають батьки); – спадкоємці (розпорядники майна, державні виконавці) - стосовно доходів, отриманих протягом звітного податкового року померлим платником податку; – державний виконавець, уповноважений здійснювати заходи щодо забезпечення майнових претензій кредиторів платника податку, оголошеного в установленому порядку банкрутом; 3) податковий орган - на запит фізичної особи, надісланий до податкового органу до 1 березня року, наступного за звітним. Відмова посадової (службової) особи податкового органу надати такі послуги звільняє фізичну особу від будь-якої відповідальності за неповне або неправильне заповнення декларації.
Ситуації, за яких не подають декларацію	1. Звільнено від обов'язку подавати декларацію незалежно від видів та сум отриманих доходів фізичних осіб, які: <ul style="list-style-type: none"> ■ є неповнолітніми чи недієздатними особами і при цьому перебувають на повному утриманні інших осіб і держави станом на кінець звітного податкового року; ■ перебувають під арештом або є затриманими чи засудженими до позбавлення волі, перебувають у полоні чи ув'язненні на території інших держав станом на кінець граничного терміну подання декларації; ■ перебувають у розшуку станом на кінець звітного податкового року; ■ перебувають на строковій військовій службі станом на кінець звітного податкового року. 2. Якщо протягом року фізична особа отримувала доходи виключно від податкових агентів. 3. Якщо фізична особа не бажає декларувати право на податковий кредит і при

	цьому в інших випадках така особа не зобов'язана декларувати свої доходи
Відповідальність за неподання, неправильне заповнення декларації	За неподання чи несвоєчасне подання громадянами декларації про доходи або включення до декларації перекручених даних, неведення обліку або неналежне ведення обліку доходів і витрат, вноситься попередження або накладається адміністративний штраф від 51 до 136 грн (за повторне протягом року порушення - штраф від 85 до 136 грн)
Розрахунки з бюджетом	Строк для сплати ПДФО до бюджету - протягом 30 календарних днів з дня отримання податкового повідомлення про таке нарахування. Якщо за результатами декларації ПДФО підлягає поверненню з бюджету, така сума зараховується на банківський рахунок фізичної особи протягом 60 календарних днів з дня отримання декларації. За неповне або несвоєчасне повернення з бюджету сум ПДФО орган Держказначейства нараховує та сплачує фізичній особі штраф. При затримці отримання коштів: до 30 календарних днів, наступних за останнім днем граничного строку їх виплати, - 10 % такої суми; від 31 до 90 календарних днів - 50 %; - від 91 календарних днів - 100 %

Контроль за правильністю та своєчасністю сплати податку здійснює орган державної податкової служби за місцезнаходженням юридичної особи або її відокремленого підрозділу;

Відповідальність за своєчасне та повне перерахування сум податку до відповідного бюджету несе юридична особа або її відокремлений підрозділ, що нараховує (виплачує) оподатковуваний дохід. Відповідальність за своєчасне та повне перерахування сум податку до відповідного бюджету несе фізична особа у випадках, визначених цим розділом.

Тема 9. Адміністрування майнових, місцевих та інших податків і зборів в Україні План

1. Значення податку на нерухоме майно відмінне від земельної ділянки в системі адміністрування податків
2. Основні тенденції та правила адміністрування єдиного податку в Україні
3. Характеристика основних умов справляння екологічного податку та інших податків і зборів

1. Значення податку на нерухоме майно відмінне від земельної ділянки в системі адміністрування податків

Податок на нерухоме майно є привабливим на роль засобу, покликаного задовольнити потреби місцевих органів влади в наповненні доходів місцевих бюджетів, з кількох причин. По-перше, як свідчить досвід інших країн, база податку на нерухоме майно є відносно мало мобільною, а тому ухилятися від сплати цього податку важко, навіть за умов різних ставок податку на нерухоме майно у різних місцях. Крім того, чимало з послуг, які фінансувалися б за рахунок податку на нерухоме майно, призначалися б саме для власників майна, тож тут існує прямий зв'язок між тим, хто платить, і тим, хто одержує користь від цього. Більше того, база податку на нерухоме майно може бути визначена таким чином, щоб обмежити тягар податку на платників з низьким рівнем доходів, і в такий спосіб буде дотримано принцип платоспроможності. Податок на нерухоме майно може також бути ефективним засобом оподаткування доходів, одержаних у тіньовій економіці. Також, цей податок є відносно стабільним, попри коливання в економічному циклі, і, якщо він буде правильно побудований, то адмініструвати його буде неважко, потрібно буде лише чітко визначити інституційні вимоги до запровадження цього податку.

У разі наявності у платника податку – фізичної особи більше одного об'єкта оподаткування, в тому числі різних видів (квартир, житлових будинків або квартир і житлових будинків, у тому числі їх часток), база оподаткування обчислюється виходячи із сумарної житлової площі таких об'єктів з урахуванням норм пп. 265.4.1 п. 265.4 ст. 265 Податкового кодексу.

База оподаткування об'єкта/об'єктів житлової нерухомості, в тому числі їх часток, що перебувають у власності фізичної особи – платника податку, зменшується:

- для квартири/квартир незалежно від їх кількості – на 120 м²;
- для житлового будинку/будинків незалежно від їх кількості – на 250 м²;
- у разі одночасного перебування у власності платника податку квартири/квартир та житлового будинку/будинків, у тому числі їх часток – на 370 м².

Ставки податку встановлюються за рішенням сільської, селищної або міської ради у відсотках до розміру мінімальної заробітної плати, визначеної законом на 1 січня звітного (податкового) року, за 1 м² бази оподаткування.

Так, ставки податку для фізичних осіб встановлюються в таких розмірах:

- не більше 1% – для квартири/квартир, житлова площа яких не перевищує 240 м², або житлового будинку/будинків, житлова площа яких не перевищує 500 м²;
- 2,7% – для квартири/квартир, житлова площа яких перевищує 240 м², або житлового будинку/будинків, житлова площа яких перевищує 500 м²;
- 1% – для різних видів об'єктів житлової нерухомості, що перебувають у власності одного платника податку, сумарна житлова площа яких не перевищує 740 м²;
- 2,7% – для різних видів об'єктів житлової нерухомості, що перебувають у власності одного платника податку, сумарна житлова площа яких перевищує 740 м².

Ставки податку для юридичних осіб встановлюються в таких розмірах:

- 1% – для квартир, житлова площа яких не перевищує 240 м², та житлових будинків, житлова площа яких не перевищує 500 м²;
- 2,7% – для квартир, житлова площа яких перевищує 240 м², та житлових будинків, житлова площа яких перевищує 500 м².

Обчислення суми податку з об'єкта/об'єктів оподаткування, що перебувають у власності фізичних осіб, здійснюється контролюючим органом за місцем податкової адреси (місцем реєстрації) власника житлової нерухомості.

Податкове/податкові повідомлення-рішення про сплату суми/сум податку та відповідні платіжні реквізити, зокрема органів місцевого самоврядування за місцезнаходженням кожного з об'єктів житлової нерухомості, надсилаються (вручаються) платнику податку контролюючим органом за місцем його податкової адреси (місцем реєстрації) до 1 липня року, що настає за базовим податковим (звітним) періодом (роком).

Нарахування податку та надсилання (вручення) податкових повідомлень-рішень про сплату податку фізичним особам – нерезидентам здійснюють контролюючі органи за місцезнаходженням об'єктів житлової нерухомості, що перебувають у власності таких нерезидентів.

2. Основні тенденції та правила адміністрування єдиного податку в Україні

Кожний підприємець може самостійно вибрати спрощену систему оподаткування. Досить відповідати певним критеріям і зареєструватися платником. Залежно від особливостей підприємницької діяльності, розміру виручки, кількості найманих робітників, усі підприємці – платники єдиного податку діляться на 4 груп.

Сукупність перерахованих критеріїв повинна бути витримана протягом календарного року. Якщо буде перевищення по будь-якому з критеріїв, платник єдиного податку повинен перейти у відповідну групу.

При прийнятті рішення перейти на сплату єдиного податку, необхідно враховувати обмеження. Перелік видів діяльності, заняття якими не дозволяє використовувати спрощену систему оподаткування, наведено в статті 291.5 Податкового Кодексу України.

Ведення обліку платниками єдиного податку

Підприємці 1 і 2 групи, а також 3 і 5 груп (якщо вони не є платниками ПДВ) ведуть Книгу обліку доходів. У неї необхідно вносити сумарні доходи за кожний день.

Підприємці 3 і 5 групи (платники ПДВ) ведуть Книгу обліку доходів і витрат.

Юридичні особи 4 і 6 груп ведуть спрощений бухгалтерський облік для визначення бази розрахунків єдиного податку. Складання та надання фінансових звітів юридичними особами - платниками єдиного податку здійснюється на підставі Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 25 «Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва».

Характеристика основних умов справляння екологічного податку та інших податків і зборів

Екологічний податок запроваджено з 1 січня 2011 р. згідно Податкового кодексу України, він справляється за фактичні обсяги викидів у атмосферне повітря та скидів у водні об'єкти забруднюючих речовин, розміщення відходів, фактичного обсягу утворення та тимчасового зберігання радіоактивних відходів.

Платниками екологічного податку є суб'єкти господарювання, юридичні особи, що не провадять господарську (підприємницьку) діяльність, бюджетні установи, громадські та інші підприємства, установи та організації, постійні представництва нерезидентів, під час провадження діяльності яких на території України здійснюються:

- викиди забруднюючих речовин в атмосферне повітря стаціонарними джерелами забруднення;
- скиди забруднюючих речовин безпосередньо у водні об'єкти;
- розміщення відходів у спеціально відведених для цього місцях чи на об'єктах, крім розміщення окремих видів відходів як вторинної сировини;

- утворення радіоактивних відходів (включаючи вже накопичені);
- тимчасове зберігання радіоактивних відходів їх виробниками понад установлений особливими умовами ліцензії строк.

Ставки екологічного податку встановлено статтями 243 — 248 Податкового кодексу.

Згідно з п. 2 підрозділу 5 розділу XX «Перехідні положення» ПКУ за податковими зобов'язаннями з екологічного податку, що виникли з 01 січня 2013 р. по 31 грудня 2013 р. включно, ставки податку становлять 75% від ставок, передбачених статтями 243 — 246 Кодексу (у 2012р. вони становили 50%).

Водночас на виконання п. 4 розділу XIX «Прикінцеві положення» Податкового кодексу Кабінет Міністрів України повинен щороку вносити до Верховної Ради України проект закону про внесення змін до Податкового кодексу щодо ставок оподаткування, визначених в абсолютних значеннях, зокрема екологічного податку, з урахуванням індексів споживчих цін.

Суми податку обчислюються за податковий квартал платниками податку (крім визначених пунктом 240.2 Податкового кодексу), податковими агентами, які здійснюють торгівлю на митній території України паливом власного виробництва та/або передають замовнику чи за його дорученням іншій особі паливо, вироблене із давальницької сировини такого замовника. Податкові агенти, які здійснюють ввезення палива на митну територію України, обчислюють суми податку на дату подання митної декларації.

У разі якщо під час провадження господарської діяльності платником податку здійснюються різні види забруднення навколишнього середовища та/або забруднення різними видами забруднюючих речовин, такий платник зобов'язаний визначити суму податку окремо за кожним видом забруднення та/або за кожним видом забруднюючої речовини.

Податкові агенти, які здійснюють ввезення палива на митну територію України, обчислюють суми податку на день подання митної декларації для його митного оформлення.

Платниками податку, крім тих, які здійснюють викиди забруднюючих речовин в атмосферу пересувними джерелами забруднення у разі використання ними палива, та податковими агентами складається податкова декларація екологічного податку за формою, затвердженою наказом № 1010, і подають їх протягом 40 календарних днів, що настають за останнім календарним днем податкового кварталу, до податкових органів.

До податкової декларації екологічного податку додаються сім додатків, які є її невід'ємною частиною. У разі відсутності у платника відповідних об'єктів оподаткування відповідні додатки не додаються, а рядки декларації прокреслюються.

Сплата екологічного податку має бути проведена не пізніше ніж через 50 днів після закінчення податкового кварталу (тобто ПКУ визначає граничний термін – 10 календарних днів, що настають за останнім днем граничного строку подання податкової декларації), за винятком податкових агентів, які здійснюють ввезення палива на митну територію України та сплачують податок до або в день подання митної декларації.

Тема 10. Визначення та апеляційне узгодження податкових зобов'язань

1. Порядок та умови визначення податкових зобов'язань контролюючими органами
2. Оскарження рішень контролюючих органів
3. Адміністрування податкового боргу контролюючими органами

1. Порядок та умови визначення податкових зобов'язань контролюючими органами

Контролюючий орган зобов'язаний самостійно визначити суму грошових зобов'язань, зменшення (збільшення) суми бюджетного відшкодування та/або зменшення (збільшення) від'ємного значення об'єкта оподаткування податком на прибуток або від'ємного значення суми податку на додану вартість платника податків, передбачених цим Кодексом або іншим законодавством, якщо:

платник податків не подає в установлені строки податкову (митну) декларацію;

дані перевірок результатів діяльності платника податків, крім електронної перевірки, свідчать про заниження або завищення суми його податкових зобов'язань, суми бюджетного відшкодування та/або від'ємного значення об'єкта оподаткування податком на прибуток або від'ємного значення суми податку на додану вартість платника податків, заявлених у податкових (митних) деклараціях, уточнюючих розрахунках;

згідно з податковим та іншим законодавством особою, відповідальною за нарахування сум податкових зобов'язань з окремого податку або збору, застосування штрафних (фінансових) санкцій та пені, у тому числі за порушення у сфері зовнішньоекономічної діяльності, є контролюючий орган;

рішенням суду, що набрало законної сили, особу визнано винною в ухиленні від сплати податків;

дані перевірок щодо утримання податків у джерела виплати, в тому числі податкового агента, свідчать про порушення правил нарахування, утримання та сплати до відповідних бюджетів податків і зборів, передбачених цим Кодексом, у тому числі податку на доходи фізичних осіб таким податковим агентом;

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

У разі надходження від уповноважених органів іноземних держав документально підтверджених відомостей щодо країни походження, вартісних, кількісних або якісних характеристик, які мають значення для оподаткування товарів і предметів при ввезенні (пересиланні) на митну територію України або територію вільної митної зони або вивезенні (пересиланні) товарів і предметів з митної території України або території вільної митної зони, які відрізняються від задекларованих під час митного оформлення, контролюючий орган має право самостійно визначити базу оподаткування та податкові зобов'язання платника податків

Якщо згідно з нормами цієї статті сума грошового зобов'язання розраховується контролюючим органом, платник податків не несе відповідальності за своєчасність, достовірність і повноту нарахування такої суми, проте несе відповідальність за своєчасне та повне погашення нарахованого узгодженого грошового зобов'язання і має право оскаржити зазначену суму в порядку, встановленому цим Кодексом.

2. Оскарження рішень контролюючих органів

Податковий кодекс регламентує способи захисту прав платників податків шляхом адміністративного чи судового оскарження, визначає процедури та процес адміністративного оскарження. Тобто будь які рішення, прийняті контролюючим органом, можуть бути оскаржені в адміністративному (досудовому) чи судовому порядку.

Оскарження є одним із способів забезпечення захисту порушених прав. Незважаючи на існуючий загальний судовий порядок, встановлений Кодексом адміністративного судочинства України щодо захисту прав у сфері публічно-правових відносин від порушень з боку органів державної влади, органів місцевого самоврядування, їхніх посадових і службових осіб, інших суб'єктів при здійсненні ними владних повноважень, платникам податків додатково надано право оскаржувати незаконні рішення і дії податкових органів в адміністративному порядку шляхом подання скарг до відповідного податкового органу, керуючись нормами чинного законодавства.

Розгляд адміністративних справ щодо оскарження рішень органів державної податкової служби України, дій чи бездіяльності їх посадових чи службових осіб, якщо вони обмежують права, свободи чи законні інтереси платників податків, має свою специфіку. Вона полягає в тому, що нормативно-правовими актами не встановлено обмежень щодо рішень, які може оскаржувати платник податків. Отже, будь-яке рішення органу державної податкової служби, що зачіпає інтереси або права платника податків, може бути оскаржене як в адміністративному, так і в судовому порядку.

У разі, коли платник податків вважає, що контролюючий орган неправильно визначив суму грошового зобов'язання або прийняв будь-яке інше рішення, що суперечить законодавству або виходить за межі його повноважень, встановленої цим Кодексом або іншими законами України, такий платник податків має право звернутися до контролюючого органу із скаргою про перегляд цього рішення.

Таким чином, визначення певного рішення органу державної податкової служби як такого, що може бути оскаржене (як предмета оскарження), є прерогативою виключно платника податків та залежить тільки від його суб'єктивного ставлення до рішення як такого, що порушує або обмежує його права та готовність учинити акт волевиявлення – подати скаргу на таке рішення.

Якщо відповідно до Кодексу орган державної податкової служби самостійно визначає грошове зобов'язання платника податків за причинами, не пов'язаними із порушенням податкового законодавства, такий платник податків має право на адміністративне оскарження рішень органу державної податкової служби протягом тридцяти календарних днів, що настають за днем надходження податкового повідомлення – рішення (рішення) або відповіді органу державної податкової служби на скаргу, замість десятиденного строку.

Податкові вимоги і рішення про: заборону здійснення операцій із заставленими активами платника податків; погашення податкових зобов'язань, забезпечених податковою заставою, до проведення реорганізації; продаж активів, що перебувають у податковій заставі; самостійне визначення органами державної податкової служби складу активів, що підлягають продажу (акт опису); арешт активів; дострокове розірвання договорів про розстрочення, відстрочення податкових зобов'язань за ініціативи органу державної податкової служби можуть бути оскаржені протягом десяти календарних днів, що настають за днем отримання такого рішення або відповіді (рішення) органу державної податкової служби.

Суми штрафних (фінансових) санкцій за порушення податкового законодавства та законодавства у сфері зовнішньоекономічної діяльності, застосування яких законодавством віднесено до компетенції органів державної податкової служби, можуть бути оскаржені протягом десяти календарних днів, наступних за днем отримання податкового повідомлення або відповіді (рішення) органу державної податкової служби на скаргу (заяву).

Подання повторної скарги. У разі коли орган державної податкової служби приймає рішення про повне або часткове незадоволення його скарги, такий платник податків має право звернутися протягом

десяти календарних днів, наступних за днем отримання відповіді, з повторною скаргою до органу державної податкової служби вищого рівня.

До документів, що можуть додаватись до скарги, належать: податкове повідомлення про визначення суми грошового зобов'язання; акт перевірки та інші документи (розрахунки), на підставі яких визначено податкове зобов'язання; первинна скарга платника податків та інші документи, що підтверджують докази незгоди платника податків з визначеною сумою грошового зобов'язання та штрафних (фінансових) санкцій або неправомірність прийнятого органом державної податкової служби рішення.

У разі оскарження постанови по справі про адміністративне правопорушення необхідно подати ксерокопії акта перевірки, протоколу про адміністративне правопорушення та постанови по справі про адміністративне правопорушення, рішення, прийнятого за розглядом скарги на таку постанову.

Обов'язок доведення того, що будь-яке нарахування суми податкового зобов'язання чи будь-якого іншого рішення, прийнятого контролюючим органом, є правомірним, покладається на контролюючий орган.

За загальними правилами, обов'язок доказування розподіляється наступним чином: позивач повинен довести обставини, якими він обґрунтовує вимоги, тобто підставу скарги; посадова особа, на дії (бездіяльність) якої скаржаться, повинна довести обставини, якими вона заперечує проти скарги.

Під обов'язком доказування слід розуміти передбачену законом міру необхідної поведінки відповідних осіб щодо висунення версій зі збирання, перевірки та оцінки доказів та їх джерел, а також з обґрунтування висновків у справі.

Отже, для встановлення істини по справі контролюючому органу, котрий прийняв таке рішення, необхідно зібрати доказову базу, що доводить правомірність прийнятого такого рішення, й надати ці докази уповноваженому органу.

3. Адміністрування податкового боргу

Розповсюдженою причиною несплати податків є умисне ухилення від сплати податків, тобто свідоме порушення платниками вимог податкового законодавства. Це явище можна назвати податковою девіацією, під якою слід розуміти протиправну поведінку платників, що призводить до виникнення податкового боргу.

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 унеможлиблюється через фізичну відсутність у платника належних фінансових ресурсів (готівкою або на рахунках в установах банків).

Наявність випадків незадовільного фінансового стану суб'єктів економічної діяльності – явище, притаманне усім економікам, в тому числі і розвинутим. Але особливо широкого розповсюдження це явище набуло у перехідних економіках, коли відбувається штучне «вимивання» обігових коштів підприємств, знецінення заощаджень, внаслідок високої інфляції падає попит та стрімко зростають ціни на ресурси. Можна вважати, що у перехідних економіках виникнення негативних фінансових результатів є об'єктивним наслідком недосконалості фінансової системи.

Натомість не можна однозначно вважати відсутність фінансових ресурсів платника як достатньої причини не вносити податкові платежі. Згідно із загальноприйнятою думкою, підприємницька діяльність – це діяльність, що пов'язана із 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 і в частині своєчасної сплати податків. Нарешті, джерелом сплати багатьох податків є реальні позитивні результати діяльності (прибуток, нарахована заробітна плата, вироблена додана вартість, реалізована продукція тощо), які при правильній організації діяльності мають формувати і позитивні фінансові результати [9].

Серед значної кількості неспеціалістів побутує думка, що наявність податкового боргу як наслідок зумисного ухилення від оподаткування притаманна лише Україні та іншим країнам з перехідними економіками, а коли в Україні буде функціонувати повноцінна ринкова економіка, то ця проблема (ухилення від сплати податків) буде вирішена «сама по собі». Насправді ухилення від сплати податків як особливий феномен фіскального інституту існує в усіх країнах світу. Податковий борг, напевне, буде існувати у всіх податкових системах, що викликано, за великим рахунком, протилежною мотивацією учасників податкових правовідносин (платники зацікавлені платити якомога менше, а фіскальні органи зацікавлені стягувати якомога більше).

Держава в особі фінансових органів змушена вживати заходів, спрямованих на протидію податковому боргу, оскільки завеликий податковий борг становить загрозу національній фінансовій безпеці.

Мінімізація наявного податкового боргу забезпечується через реалізацію різних заходів організаційно-адміністративної спрямованості: організація роботи з платниками-боржниками, позовна робота, кримінальне переслідування посадових осіб тощо.

В Україні прийняті такі термінологічні позначення статусів та типів податкового боргу:

– інертний статус – це статус, в якому фіскальні служби не застосовують ніяких заходів стягнення, крім вручення платнику податкових вимог, реєстрації податкової застави, опису заставленого майна та, як виключний випадок, арешту активів;

– дієвий статус – це статус, в якому в результаті певних дій фіскальних служб відбувається зменшення податкового боргу.

В свою чергу, у дієвому статусі розрізняють активний, пасивний та безнадійний типи податкового боргу. Активний тип передбачає збереження можливостей застосування до боржника всіх стягнень, передбачених законодавством. Пасивний тип означає неможливість застосування до боржника заходів стягнення через об'єктивні причини (підготовка документів для ініціювання справи про банкрутство платника (до прийняття ухвали суду про порушення справи про банкрутство); порушення провадження у справі про банкрутство прийняття рішення судом про призупинення стягнення; підготовка документів для ініціювання справи про звернення стягнення боргу на майно платника (до прийняття відповідної ухвали суду); розшук платника-боржника; відсутність активів). Безнадійним податковий борг вважається у таких випадках: платник визнаний банкрутом і його активів недостатньо для задоволення вимог; платник – фізична особа у судовому порядку визнаний зниклим або померлим, а майна недостатньо для задоволення вимог; минули терміни позовної давності (при відсутності сум податкового боргу, стосовно яких граничний термін стягнення ще не настав); заборгованість виникла внаслідок форс-мажорних обставин; юридична особа визнана фіктивною. Також у складі активного статусу може окремо розглядатися борг до прийняття органом податкової служби рішення про відстрочку (розстрочку) на підставі затвердженої судом мирової угоди та податковий борг, за яким вже прийнято рішення про розстрочку (відстрочку).

Щодо безнадійного податкового боргу, то його при адмініструванні слід розглядати виключно як правову проблему і застосовувати відповідну методику [10]. Ми погоджуємося, що сама природа безнадійного боргу, як правило, не дозволяє передбачити юридичну відповідальність за його погашення (непогашення).

Пасивний податковий борг також у більшості складових не може передбачати особливих заходів з боку фіскальних служб щодо його погашення. Тут залишається лише чекати результатів оперативно-розшукової роботи податкової міліції та рішень судових органів.